

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. Februar 2013 gegen den Bescheid des FA Baden Mödling vom 18. Februar 2013 betreffend die Zurückweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) war in den Streitjahren an der ***1*** Handel KEG (2000 – 2001), der ***2*** Handel KEG (1999 – 2001), der ***3*** Handel KEG (1999 – 2001), ***4*** Handel KG (1998 – 2001), der ***5*** Handel (1998 – 2001), der ***6*** Handel KG (1998 – 2001) sowie der ***7*** KG (2001) beteiligt, wobei die vom Bf. erklärten Gewinn- bzw. Verlusttangente erklärungsgemäß veranlagt wurden.

Hinsichtlich der angeführten Gesellschaften wurden (nach ursprünglich erklärungsgemäß erfolgten Feststellungen) Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide erlassen und in der Folge vom Finanzamt (FA) die Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert (Bescheide vom 14.12.2006 bzw. vom 20.12.2006, Ausscheidung der für die angeführten Gesellschaften erklärten Ergebnisse). Die angeführten (geänderten) Einkommensteuerbescheide 1998 und 2001 sind in Rechtskraft erwachsen.

In weiterer Folge wurden die für die angeführten Gesellschaften erlassenen (geänderten) Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide mangels Einheitlichkeit als Nichtbescheide qualifiziert (VwGH 05.09.2012, 2011/15/0024).

Mit Eingaben vom 27.12.2012, 02.01.2013 und 07.02.2013 beantragte der Bf. unter Berufung auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO die Wiederaufnahme der Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 sowie eine Bescheidaufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO.

Mit Bescheid vom 18.02.2013 erfolgte seitens des FA die Zurückweisung dieser Anträge, da hinsichtlich der angeführten Jahre 1998 bis 2001 bereits absolute Verjährung eingetreten sei.

Mit Schreiben vom 26.02.2013 (und Ergänzungen vom 27.02.2013 und 21.03.2013) erhob der Bf. gegen den angeführten Bescheid fristgerecht Beschwerde. Diese wurde im Wesentlichen damit begründet, dass im konkreten Fall die im § 304 lit b BAO angesprochenen Bescheide nur jene Berufungsentscheidungen sein können, mit denen sich herausstellte, dass es sich bei den als Feststellungsbescheiden intendierten Erledigungen des Finanzamtes *****8***** um absolut nichtige Verwaltungsakte (somit um Nichtbescheide) gehandelt habe. Diese Berufungsentscheidungen seien jedoch erst im November 2012 ergangen. Die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren bzw. auf Bescheidaufhebungen seien daher nicht verfristet eingebracht worden.

Die vom Bf. vertretene Rechtsansicht, dass es sich bei dem „*das Verfahren abschließenden Bescheid*“ iSd des § 304 lit b BAO um die Berufungsentscheidung gegen die als Feststellungsbescheid gedachte Erledigung handeln müsse, ergäbe sich unmittelbar aus dem Gesetz (vgl. zum Folgenden *Keppert/Koss*, Der das Verfahren abschließende Bescheid iSd § 295 Abs. 4 iVm § 304 BAO, SWK 28/2013, 1241 ff).

Das FA legte am 15.04.2013 die Berufung dem BFG zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung des Rechtsmittels.

Über Anregung des Bf. vom 24.09.2018 wurde die Entscheidung über die Beschwerde bis zur Beendigung des beim VwGH zur GZ Ra 2017/13/0072 anhängigen Verfahrens ausgesetzt (Beschluss des BFG vom 27.09.2018).

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht zog der Bf. mit Eingabe vom 12.04.2021 die zuvor beantragte mündliche Verhandlung sowie die beantragte Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

§ 295 Abs. 4 BAO idF AbgÄG 2011 (BGBl. I Nr. 76/2011) lautete:

Wird eine Berufung, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines
- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,
gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf
das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben.
Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu
stellen.

§ 304 BAO idF BGBl. I Nr. 57/2004 lautete:

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern
ihr nicht ein
a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter
der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre,
oder
b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren
abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Zwischen 1. September 2011 und 31. Dezember 2013 war ein derartiger Antrag innerhalb jenes Zeitraums möglich, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist von sieben Jahren zulässig wäre (§ 304 lit. a BAO idF vor BGBl. I Nr. 14/2013). Die äußerste Grenze war nach dieser Regel die absolute Verjährung von zehn Jahren. Nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist war ein Antrag dann zulässig, wenn er innerhalb von fünf Jahren nach Eintritt der (formellen) Rechtskraft des das Verfahren abschließenden abgeleiteten Bescheides eingebracht wurde (§ 304 lit. b BAO idF vor BGBl. I Nr. 14/2013). Diese Grenze war nicht jahres- oder stichtagsbezogen, sondern lag exakt einen Monat und fünf Jahre nach der Zustellung des abgeleiteten Bescheides (vgl. Vock, AVR, 2020, 202).

Im vorliegenden Fall ist die absolute Verjährung am 31.12.2008 (1998), 31.12.2009 (1999), 31.12.2010 (2000) und am 31.12.2011 (2001) eingetreten. Die Einkommensteuerverfahren

betreffend die gegenständlichen Jahre wurden mit Bescheiden 14.12.2006 und vom 20.12.2006 abgeschlossen. Die formelle Rechtskraft dieser Bescheide trat mit Ablauf der ungenützten Berufungsfrist ein. Der Ablauf der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO erfolgte im Jänner 2012.

Die verfahrensgegenständlichen Anträge vom 27.12.2012, 02.01.2013 und 07.02.2013 auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO und auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO wurden nach Eintritt der absoluten Verjährung und nach Ablauf der Fünfjahresfrist gemäß § 304 lit. b BAO eingebracht. Nach der damals geltenden Rechtslage hat die belangte Behörde somit zu Recht festgestellt, dass die Anträge nicht rechtzeitig eingebracht worden waren und sie daher zu Recht als verspätet zurückgewiesen.

Mit Erkenntnis vom 4. Dezember 2019, G 159/2019 ua, hat der Verfassungsgerichtshof den letzten Satz der Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO („Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.“) als verfassungswidrig aufgehoben. Dies hatte zur Folge, dass nach Ablauf der durch den Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist zur Anpassung der gesetzlichen Bestimmung Aufhebungsanträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO zeitlich unbegrenzt zulässig gewesen wären.

In Reaktion auf dieses Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes wurde die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), BGBl. I Nr. 3/2021, abgeändert.

§ 295 Abs. 4 BAO idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, lautet nunmehr:

Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines
- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,
gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, sind auf
das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb
eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen
Bescheides tretenden Abgabenfestsetzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenden
Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen,
wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt
sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde
erhoben wird.

Mit der Neufassung dieser Bestimmung wurde die Befristung des Antrags auf Aufhebung vollkommen neu geregelt, um den Vorgaben des Verfassungsgerichtshofes zu entsprechen: Es wird nicht mehr auf die Frist für Wiederaufnahmeanträge gemäß § 304 BAO abgestellt und damit weder auf den Eintritt der Verjährung noch auf die Rechtskraft des das Verfahren

abschließenden Bescheides. Vielmehr stellt die Frist auf die Rechtskraft der Zurückweisung der Beschwerde gegen das als (Nicht-)Feststellungsbescheid intendierten Dokuments ab (vgl. *Vock*, AVR, 2020, 202).

Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO ist eine Verfahrensvorschrift (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 295 Tz 21a). Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.09.2012, 2012/16/0090, mwN) hat das Verwaltungsgericht auf Grund der zum Zeitpunkt seiner Entscheidung geltenden verfahrensrechtlichen Rechtslage zu entscheiden. Die Neufassung des § 295 Abs. 4 BAO idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, ist am 8. Jänner 2021 in Kraft getreten und ist somit, soweit diesbezügliche Beschwerden betroffen sind, auf alle an diesem Tag unerledigten Rechtsmittel anzuwenden.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Zurückweisung der Berufungen gegen die Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide mit Beschlüssen des unabhängigen Finanzsenates vom

- 08.11.2012, RV/0775-K/07 (***2*** Handel KEG)
- 20.11.2012, RV/0584-K/07 (***6*** Handel KG)
- 22.11.2012, RV/0500-K/07 (***1*** Handel KEG)
- 26.11.2012 (***4*** Handel KG, RV/0129-K/08 und ***5*** Handel, RV/0504-K/08)
- 27.11.2012, RV/0485-K/08 (***3*** Handel KEG)
- 07.01.2013, RV/0494-K/08 (***7*** KG)

als unzulässig, da es sich bei diesen um Nichtbescheide handelt.

Die Anträge auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO wurden am 27.12.2012, 02.01.2013 und am 07.02.2013, und damit innerhalb der Jahresfrist iSd geänderten Bestimmung des § 295 Abs.4 BAO, eingebracht.

Die Zurückweisung der Anträge erwies sich daher gemäß § 295 Abs. 4 BAO idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, als rechtswidrig. Der angefochtene Bescheid war aufzuheben und die belangte Behörde wird über den Aufhebungsantrag des Bf. neuerlich abzusprechen haben.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Beantwortung der entscheidungserheblichen Rechtsfrage, dh ob der Antrag auf Bescheidaufhebung fristgerecht gestellt worden ist, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 20. April 2021