

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Prof Dr Thomas Keppert Steuerberatung GmbH, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 1. Oktober 2013 gegen den Bescheid des FA Baden Mödling vom 19. September 2013 betreffend die Zurückweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2000, 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 1999 und 2000 an der ***1*** KEG sowie an der ***2*** KEG beteiligt, wobei die vom Bf. erklärten Gewinn- bzw. Verlusttangenten erklärungsgemäß veranlagt wurden.

Hinsichtlich der angeführten Gesellschaften wurden (nach ursprünglich erklärungsgemäß erfolgten Feststellungen) Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide erlassen und in der Folge vom Finanzamt die Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert (Bescheide vom 14.12.2006, Ausscheidung der für die angeführten Gesellschaften erklärten Ergebnisse). Die angeführten (geänderten) Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 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 Eingabe vom 18.12.2012 beantragte der Bf. unter Berufung auf § 303 Abs. 1 lit b BAO die Wiederaufnahme der Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000. Mit Bescheid vom 25.04.2013 erfolgte seitens des Finanzamtes (FA) die Zurückweisung, da der Wiederaufnahmeantrag nicht fristgerecht gemäß § 304 BAO eingebracht wurde. Dagegen erhob der Bf. mit Schreiben vom 25.05.2013 Berufung, die mit Berufungsvorentscheidung vom 02.07.2013 als unbegründet abgewiesen wurde. Diese Berufung wurde mit Eingabe vom 20.04.2021 zurückgezogen.

Am 25.07.2013 brachte der Bf. einen Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1999 und 2000 ein. Der Antrag 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 Wien Gänserndorf Mistelbach um absolut nichtige Verwaltungsakte (somit um Nichtbescheide) gehandelt habe. Diese Berufungsentscheidungen seien jedoch erst im November 2012 ergangen. Der Antrag auf Bescheidaufhebung sei 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).

Mit Bescheid vom 19.09.2013 erfolgte seitens des FA die Zurückweisung des Antrags auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO, da hinsichtlich der angeführten Jahre 1999 und 2000 bereits Verjährung eingetreten sei. Dagegen erhob der Bf. mit Schriftsatz vom 01.10.2013 Beschwerde und führte begründend aus wie im Antrag vom 25.07.2013.

Mit Vorlagebericht vom 07.11.2013 legte das FA die Berufung dem BFG zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung.

Über Anregung des Bf. vom 19.09.2018 wurde die Entscheidung über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung 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 20.04.2021 die 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 31.12.2009 (1999) und am 31.12.2010 (2000) eingetreten. Die Einkommensteuerverfahren betreffend die gegenständlichen Jahre wurden mit Bescheiden 14.12.2006 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.

Der verfahrensgegenständliche Antrag vom 25.07.2013 auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO wurde 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 der Antrag nicht rechtzeitig eingebracht worden war und diesen 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 Abgabefestsetzung 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 13.11.2012, RV/0316-K/07 (***2*** KEG) und vom 28.11.2012, RV/0536-K/08 (22.11.2012, RV/0500-K/07 (***1*** KG) als unzulässig, da es sich bei diesen um Nichtbescheide handelt.

Der Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO wurde am 25.07.2013, und damit innerhalb der Jahresfrist iSd geänderten Bestimmung des § 295 Abs.4 BAO, eingebracht.

Die Zurückweisung des Antrages 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 6. Mai 2021