

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerden des ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, vom 30.04.2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 23.02.2021 betreffend Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr ua. Arbeitnehmer der ***X*** AG und Kommanditist der ***X*** GmbH & Co KG (Geschäftszweig: Forschung und Entwicklung). Am ***1***.2009 wurde die Auflösung und Löschung der KG nach Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch die ***X*** GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Mit Abgabenbescheid vom 03.09.2009 setzte die Abgabenbehörde unter Zugrundelegung der elektronischen Erklärung des Beschwerdeführers die Einkommensteuer 2008 unter Berücksichtigung eines KG-Einkünfteanteils von -15.128,87 € mit -8.257,66 € fest (Gutschrift: 8.257,66 €).

Mit Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) vom 17.09.2009 stellte die Abgabenbehörde die Einkünfte der KG für 2008 mit -4.813.174,77 € und den Einkünfteanteil des Beschwerdeführers mit -11.601,19 € fest.

Mit Berichtigungsbescheid (§ 293b BAO) vom 02.10.2009 stellte die Abgabenbehörde die Einkünfte der KG für 2008 mit -4.817.574,77 € und den Einkünfteanteil des Beschwerdeführers mit -11.601,19 € fest.

Mit Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 29.10.2009 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer 2008 unter Berücksichtigung des KG-Einkünfteanteils von -11.601,19 € mit - 6.493,82 € fest (Nachforderung: 1.763,84 €).

Mit (an die KG gerichtetem) Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) vom 02.07.2012 stellte die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte der KG für 2008 mit 13.512.924,13 € und den Einkünfteanteil des Beschwerdeführers mit 50.393,37 € fest.

Mit Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer 2008 unter Berücksichtigung des KG-Einkünfteanteils von 50.393,37 € mit 24.503,46 € fest (Nachforderung: 30.997,28 €).

Am 21.09.2012 wurde gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Feststellungsbescheid vom 02.07.2012 berufen. Das Bundesfinanzgericht wies die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen mit Beschluss vom 30.10.2019, RV/7103130/2013, zurück, weil die KG bei „Bescheiderlassung“ bereits beendet gewesen sei und den Erledigungen somit keine Bescheidqualität zugekommen sei. Das Bundesfinanzgericht wies darauf hin, dass auch der erste Feststellungsbescheid und der Berichtigungsbescheid an die damals bereits vollbeendete KG gerichtet gewesen seien.

Mit Erkenntnis vom 04.12.2019 hob der Verfassungsgerichtshof den zweiten Satz des § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl. I Nr. 70/2013, wonach der Antrag auf Aufhebung eines auf einer nicht als Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) wirksam gewordenen Erledigung beruhenden Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1) vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen ist, mit Ablauf des 31.12.2020 als verfassungswidrig auf.

Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 13.12.2019 (OZ 4) beantragte der Beschwerdeführer die Aufhebung des Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012, wobei er sich auf § 295 Abs. 1 und § 295 Abs. 4 BAO stützte.

Mit (hier nicht verfahrensgegenständlichem) Bescheid vom 23.12.2019 (OZ 5) wies die Abgabenbehörde den Antrag des Beschwerdeführers auf Bescheidaufhebung zurück, weil § 295 Abs. 1 BAO kein Antragsrecht vorsehe und – im Hinblick auf § 295 Abs. 4 BAO – der Aufhebungsantrag verspätet sei, weil er nicht innerhalb von drei Jahren nach Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Einkommensteuerbescheides eingebracht worden sei.

Mit (nun an die ehemaligen Gesellschafter gerichtetem) Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) vom 10.03.2020 stellte die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte der KG für 2008 mit 13.512.924,13 € und den Einkünfteanteil des Beschwerdeführers mit 50.393,37 € fest (beschwerdeanhängig beim BFG unter der GZ. RV/7101984/2020).

Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 26.05.2020 (OZ 6) erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 23.12.2019 und beantragte dessen Aufhebung.

Mit Beschwerdeventscheidung vom 02.07.2020 (OZ 9) wies die Abgabenbehörde - nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens (OZ 7-8) - die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid mit der Begründung ab, dass die Aufhebung des Satzes „Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.“ in § 295 Abs. 4 BAO durch das Erkenntnis des VfGH vom 04.12.2019, G 159/2019, erst mit Ablauf des 31.12.2020 in Kraft trete, weshalb der Antrag verspätet gewesen sei.

Am 08.01.2021 trat § 295 Abs. 4 BAO in der Fassung des COVID-19-Steuermaßnahmengesetzes – COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, in Kraft, wonach einerseits der Antrag auf Aufhebung innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen ist und andererseits der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabenfestsetzung, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt.

Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 27.01.2021 (OZ 10) stellte der Beschwerdeführer gestützt auf § 299 BAO den Antrag, die Beschwerdeventscheidung vom 02.07.2020 aufzuheben und den „Antrag auf Erlassung des die Aufhebung ersetzenden Bescheides“. Begründet wurde der Antrag ua. damit, dass aufgrund der seit 08.01.2021 gültigen neuen Rechtslage die Rechtzeitigkeit des Antrages auf Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO nicht mehr anhand dessen zu beurteilen sei, ob der Antrag vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist gestellt worden sei, sondern danach, ob der Antrag innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung gestellt worden sei. Nach der aktuellen Rechtslage hätte die Abgabenbehörde in der Beschwerdeventscheidung vom 02.07.2020 den Zurückweisungsbescheid vom 23.12.2019 in der Form abändern müssen, sodass dem Antrag vom 13.12.2019 auf Aufhebung des Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012 stattgegeben worden wäre.

Am 22.02.2021 sprach die Abgabenbehörde aus:

- mit Bescheid (§ 299 BAO) die Aufhebung der Beschwerdeventscheidung vom 02.07.2020 (OZ 12);
- mit Beschwerdeventscheidung die Aufhebung des Zurückweisungsbescheids vom 23.12.2019 (OZ 13);
- mit Bescheid (§ 295 Abs. 4 BAO) die Aufhebung des Änderungsbescheids vom 13.07.2012 (OZ 11)

Mit (hier angefochtenem) Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 23.02.2021 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer 2008 unter Berücksichtigung des KG-Einkünfteanteils von 50.393,37 € mit 24.503,46 € fest (Nachforderung: 30.997,28 €). Mit Bescheid vom selben Tag setzte die Abgabenbehörde die Anspruchszinsen 2008 mit 2.951,65 € fest.

Gegen diese beiden Bescheide erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 30.04.2021 (OZ 1) nach Fristverlängerung die (hier entscheidungsgegenständlichen) Beschwerden und beantragte die Aufhebung. Der Begründung ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass die (absolute) Verjährung für die Festsetzung der Einkommensteuer 2008 mit 31.12.2018 eingetreten sei. Maßnahmen gemäß § 295 Abs. 1, 2 oder 3 BAO seien, wenn sie Abgabenbescheide beträfen, § 302 Abs. 1 BAO zufolge nur innerhalb der Bemessungs- oder Festsetzungsverjährungsfrist (§§ 207 ff) zulässig, sofern nicht § 209a Abs. 2 BAO zur Anwendung komme. Ein Anwendungsfall des § 209a Abs. 2 BAO sei gegenständlich nicht vorgelegen. Die Abgabenfestsetzung sei nicht unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) abhängig gewesen. Zwar sei mit 10.03.2020 ein neuer Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) erlassen worden, was die Abgabenbehörde grundsätzlich zur Erlassung eines Änderungsbescheids nach § 295 Abs. 1 BAO verpflichte; § 295 Abs. 1 BAO biete jedoch keine taugliche Rechtsgrundlage zur Erlassung eines neuen Bescheids nach Eintritt der absoluten Festsetzungsverjährung (siehe Seite 3 der Beschwerde). Auch sei § 295 Abs. 4 BAO trotz der (aufgrund des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO erfolgten) Aufhebung des Änderungsbescheids gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 13.07.2012 keine taugliche Rechtsgrundlage für die Erlassung des Änderungsbescheids. Durch diese Aufhebung sei der Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 29.10.2009 wiederaufgelebt. § 295 Abs. 4 BAO sehe nach dem Wortlaut lediglich eine an Stelle des aufgehobenen Bescheids tretende Abgabenfestsetzung vor. Der angefochtene Bescheid solle nach dem Spruch und der Intention der Abgabenbehörde an die Stelle des Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 29.10.2009 treten; dieser sei jedoch nicht nach § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben worden, weshalb diese Bestimmung keine taugliche Rechtsgrundlage für die Erlassung des angefochtenen Bescheides biete (siehe Seite 4 der Beschwerde). Darüber hinaus sei die Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 3/2021, wonach seit 08.01.2021 im Fall der Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO eine Rechtsgrundlage zur Erlassung eines Änderungsbescheids trotz Eintritts der Verjährung bestehe, ausgeschlossen, weil die Verjährung für ein bereits verjährtes Jahr rückwirkend ausgesetzt würde. Im gegenständlichen Fall habe es die Finanzverwaltung zu vertreten, dass eine ordentliche Erledigung des Verfahrens nicht innerhalb der absoluten Verjährungsfrist habe erfolgen können. § 295 Abs. 4 BAO (idgF) sei daher verfassungskonform dahingehend zu interpretieren, dass der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung nur dann nicht entgegenstehe, wenn die Verjährung nicht bereits am 08.01.2021 eingetreten gewesen sei. Eine rückwirkende Aussetzung der Verjährung für bereits absolut verjährte Jahre durch eine einfachgesetzliche Regelung würde einen Verstoß gegen das Grundrecht auf

Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Art. 5 StGG und gegen das Gleichheitsgebot des Art 7 Abs. 1 B-VG bedeuten (siehe Seite 6 der Beschwerde).

Mit Vorlagebericht vom 05.05.2021 (OZ 20) legte die Abgabenbehörde die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht (aufgrund der Verzichtserklärung des Beschwerdeführers ohne Beschwerdeentscheidungen) zur Entscheidung vor. In ihrer Stellungnahme meinte die Abgabenbehörde, das Beschwerdevorbringen beruhe entweder auf fehlendem Rechtsverständnis oder auf einer einseitigen Beleuchtung der Rechtslage. Zu § 295 Abs. 4 BAO idgF gebe es keine „anderslautende“ Inkrafttretens- bzw. Übergangsbestimmung, weshalb die neue Rechtslage ab Inkrafttreten mit 08.01.2021 auch dann anzuwenden sei, wenn die von der Aufhebung und Neufestsetzung betroffenen Abgabenansprüche bereits vor Inkrafttreten verjährt seien. Die Ausnahme von der Verjährung sei gerade der Grund für die Neuregelung gewesen (nach Aufhebung der Vorgängerbestimmung durch VfGH 4.12.2019, G 159/2019 ua). Zu einer in der Beschwerde als verfassungswidrig bezeichneten rückwirkenden Verlängerung einer bereits abgelaufenen Verjährungsfrist sei es dadurch nicht gekommen, besage die Neuregelung doch ausdrücklich, dass einer im gesetzlich befristeten Rahmen an die Stelle der über (verjährungsungebundenen) Antrag aufgehobenen Abgabenfestsetzung tretenden, inhaltlich unveränderten Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegenstehe. Da sich beide in Wechselwirkung zueinanderstehenden Vorgänge der Aufhebung und Neufestsetzung, um die Effizienz des Rechtsschutzes zu wahren (die im Zurückweisungsverfahren nicht habe erreicht werden können), bereits außerhalb der Verjährungsfrist abspielten, könne somit von einer rückwirkenden Verlängerung der Verjährungsfrist nicht die Rede sein. Eine verfassungskonforme Auslegung im Sinn des Beschwerdevorbringens würde somit bereits am Norminhalt, der ausdrücklich eine Regelung außerhalb der Verjährungsrechts darstelle, scheitern. Sie wäre auch keinesfalls sachgerecht, solle doch die Neuregelung laut Materialien der Vermeidung unsachlicher Folgen entgegenwirken, die sich aus der einseitigen bloßen Aufhebung des abgeleiteten Bescheides - trotz rechtmäßigen Inhalts des Grundlagenbescheides - ansonsten ergeben würden (siehe dazu Erläuterungen AB 492 BlgNR 27. GP, 19). Ein verfassungswidriger Eingriff in das Eigentumsrecht des (von der Verjährung begünstigten) Verpflichteten liege nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes dann nicht vor, wenn die Norm einem im öffentlichen Interesse gelegenen zulässigen rechtspolitischen Ziel diene, geeignet sei, dieses Ziel zu erreichen und auch sonst sachlich, insbesondere nicht unverhältnismäßig sei (vgl. VfGH 01.10.2004, G 171/02 ua). Diese Voraussetzungen seien hier gewährleistet, setze doch die neuerliche Festsetzung ihre vorherige Aufhebung über Antrag, der von der Verjährungsfrist losgelöst innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung im Feststellungsverfahren zulässig sei, voraus, und solle der insgesamt in Betracht zu ziehende Vorgang der Effizienz des Rechtsschutzes dienen, die nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 04.12.2019, G 159/2019 ua. (zur Aufhebung der Befristung nach dem letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO in seiner Fassung vor BGBl. I Nr. 3/2021) auch im Rechtsbehelfsverfahren nach § 295 Abs. 4 BAO gewährleistet sein

müsse. Daran könne nun angesichts der Tatsache, dass der nach Zurückweisung neu erlassene Grundlagenbescheid uneingeschränkt mit Beschwerde bekämpfbar sei - und seine allfällige Abänderung im Beschwerdeverfahren zur neuerlichen Folgeanpassung der Einkommensteuerfestsetzung führen würde (siehe letzter Satz des § 295 Abs. 4 BAO neu), nicht ernsthaft gezweifelt werden.

Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 21.06.2021 wurde neben Vorbringen zur überlangen Verfahrensdauer und zu den dadurch entstandenen Kosten (siehe Seite 3 f) ergänzend vorgebracht, die absolute Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2008 sei gemäß § 209 Abs. 3 BAO bereits am 31.12.2018 eingetreten. Die relative Verjährungsfrist betrage gemäß § 207 Abs. 2 BAO 5 Jahre. Diese Verjährungsfrist verlängere sich zugunsten der Abgabenbehörde, wenn diese Handlungen nach § 209 Abs. 1 BAO setze - dies jedoch nur bis zum Eintritt der absoluten Verjährung des § 209 Abs. 3 BAO, deren Wirksamkeit die Behörde nicht aus eigener Kraft hinauszögern könne. Die absolute Verjährung lege nach der Judikatur des VwGH die äußerste zeitliche Grenze der Abgabenfestsetzung fest (vgl. VwGH vom 21.10.2020, Ra 2019/15/0153 Rz 21). Eine Ausnahme von dieser absoluten Verjährung enthalte § 209a BAO. Bei dessen Einführung intendierte der Gesetzgeber, „dass Anbringen von Parteien des Abgabeverfahrens, mit denen Rechte geltend gemacht würden, welche Voraussetzung insbesondere auch für Berufungen zutrefte, nicht deshalb zu keiner Abgabenfestsetzung mehr führten oder ohne Auswirkung auf abzuleitende Abgabenbescheide bleiben sollten, weil mittlerweile Bemessungsverjährung eingetreten sei“ (Erl RV 12a dB 15. GP 32). Auch in der heutigen Fassung des § 209a Abs. 1-5 BAO sei klar zu erkennen, dass diese Norm nach wie vor dem Abgabepflichtigen eine Möglichkeit geben solle, seinen effektiven Rechtsschutz verfolgen zu können (siehe Seite 2 des Schreibens). Nach einer Stellungnahme des BMF (9.9.2004, SWK 30/2004, S 878) sei der „Normzweck des §209a Abs. 2 BAO [...], die Partei vor Rechtsnachteilen (durch Eintritt der Bemessungsverjährung) zu schützen, die lediglich dadurch entstünden, dass eine Behörde Anbringen nicht unverzüglich erledige.“ In der Literatur werde vertreten, dass die Verjährung durch § 209a Abs. 2 BAO nur dann ausgesetzt werde, wenn die Festsetzung außerhalb der absoluten Verjährung zu einer Gutschrift führen würde. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2016 sei § 209a Abs. 6 BAO eingefügt worden, wonach der Eintritt der absoluten Verjährung der Abgabenfestsetzung dann nicht entgegenstehe, wenn eine Bescheidbeschwerde oder ein Vorlageantrag nach Eintritt der Verjährung der Abgabenfestsetzung zurückgezogen werde und die Abgabe hinterzogen gewesen sei. Zusammengefasst lasse sich anhand einer teleologischen Analyse festhalten, dass die Verjährungsdurchbrechungen des § 209a BAO ausschließlich dem Rechtsschutz des Abgabepflichtigen und der Abgabensicherung (nur) im Falle von hinterzogenen Abgaben diene. Einem solchen Zweck diene die Verjährungsdurchbrechung des § 295 Abs. 4 BAO nicht. Diese diene ausschließlich der ordentlichen Abgabensicherung und sei von ihrem Telos daher mit den Verlängerungsbestimmungen des § 209 Abs. 1 BAO vergleichbar, die ihre äußerste Grenze mit der Verjährung fänden. Vor diesem Hintergrund sei § 295 Abs. 4 BAO idgF teleologisch

dahingehend zu reduzieren, dass auf Grundlage dieser Norm nur eine verjährungsdurchbrechende Abgabenfestsetzung zwar außerhalb der relativen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO zulässig sei, nicht jedoch nach Eintritt der absoluten Verjährung (siehe Seite 2 des Schreibens). Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, § 295 Abs. 4 BAO idGF sei mit 08.01.2021 in Kraft getreten. Vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung wäre es aufgrund der eingetretenen Verjährung einerseits und andererseits in Ermangelung einer gesetzlichen (nicht verfassungswidrigen) Grundlage - jedenfalls ab Rechtswirksamkeit der Teilaufhebung des § 295 Abs. 4 BAO durch den VfGH - nicht mehr zulässig gewesen, die beschwerdegegenständlichen Bescheide zu erlassen. In seiner Entscheidung vom 04.07.1990 zu 89/15/0083 habe sich der VfGH mit einem ähnlich gelagerten Fall auseinandergesetzt, bei dem die absolute Verjährung für die Abgabenfestsetzung bereits eingetreten gewesen sei. Mit Ablauf des 17. Juli 1987 sei eine Neufassung des § 209 Abs. 3 BAO in Kraft getreten, nach der - aufgrund mangelnder Übergangsvorschriften - eine Abgabenfestsetzung (theoretisch) auch für Jahre möglich geworden sei, die zu diesem Zeitpunkt bereits verjährt gewesen seien. Unter Hinweis auf das Rückwirkungsverbot des § 5 ABGB habe der VfGH ausgesprochen, dass eine rückwirkende Aussetzung der Verjährung für bereits verjäherte Sachverhalte nicht möglich gewesen sei und die Behörde hätte berücksichtigen müssen, dass das Recht zur Festsetzung zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes bereits ausgeschlossen gewesen sei. Diese Judikatur des VfGH lasse sich auf den gegenständlichen Fall übertragen. Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 13.07.2012 hätte schon aufgrund der zwischen 01.01. und 08.01.2021 geltenden Rechtslage des § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben werden müssen. Nach dieser zum Zeitpunkt der Antragstellung durch den Beschwerdeführer geltenden Rechtslage sei die Neufestsetzung aufgrund der bereits eingetretenen Verjährung unzulässig gewesen. Erst mit Inkrafttreten des § 295 Abs. 4 BAO nF sei nachträglich eine Möglichkeit zur Erlassung eines neuen Abgabenbescheids geschaffen worden. Nach der zitierten Judikatur des VfGH dürfe sich die Aussetzung der Verjährung jedoch nur auf Sachverhalte beziehen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens noch nicht verjährt - und schon gar nicht absolut verjährt gewesen seien (siehe Seite 2 des Schreibens). Richtig sei, dass es unter der Rechtslage des § 295 Abs. 4 BAO idF vor dem 31.12.2020 für den Beschwerdeführer nicht möglich gewesen wäre, den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 13.07.2012, der auf einem nichtigen Grundlagenbescheid beruht sei, durch einen Antrag auf Aufhebung zu beseitigen. Der Rechtsweg des Beschwerdeführers wäre daher trotz der nach wie vor behaupteten materiellen Rechtswidrigkeit des Grundlagenbescheids bereits zu Ende gewesen und er hätte die nachteiligen Folgen ohne die Möglichkeit einer Rechtsverfolgung zu tragen gehabt. Diesbezüglich sei aber zum einen darauf hinzuweisen, dass diese Rechtslage verfassungswidrig gewesen sei, weshalb der VfGH diese Bestimmung teilweise mit Erkenntnis vom 04.12.2019 zu G 159/2019 aufgehoben habe. Zum anderen sei festzuhalten, dass zwischen 01.01. und 08.01.2021 eine Rechtslage gegolten habe, die es ermöglicht habe, einen entsprechenden Antrag auf Aufhebung des Bescheids zu stellen, aber gar keine Durchbrechung der Verjährung vorgesehen habe. Diese Bestimmung sei am 02.01.2020 mit dem BGBl. I Nr. 2/2020

kundgemacht worden und sei in Geltung gestanden. Der Beschwerdeführer habe auch während des Inkraftstehens dieser Bestimmung einen Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO gestellt. Unter dieser Rechtslage hätte der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 13.07.2012 aufgehoben werden müssen und es wäre wegen der eingetretenen Verjährung nicht zulässig gewesen, einen neuen Einkommensteuerbescheid zu erlassen. Während der Beschwerdeführer vor Inkrafttreten des § 295 Abs. 4 BAO idgF am 08.01.2021 also einen Rechtsanspruch auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids vom 13.07.2012 gehabt hätte, sei das Recht zur neuerlichen Abgabenfestsetzung zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes bereits ausgeschlossen gewesen. Im Lichte der oben zitierten Judikatur des VwGH sei die hier bekämpfte neuerliche Erlassung eines Einkommensteuerbescheids 2008 somit jedenfalls rechtswidrig, weil das Recht zur Festsetzung bereits bei Inkrafttreten der Verjährungsdurchbrechungsbestimmung am 08.01.2021 verjährt gewesen sei. Vor dem Hintergrund der zitierten eindeutigen Judikatur des VwGH sei der Beschwerde jedenfalls stattzugeben. Eine aus fiskalpolitischen Erwägungen ergebende abweisende Entscheidung zwingt den Beschwerdeführer, den Rechtsmittelweg zu den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts zu beschreiten. Im Lichte der überwiegenden Wahrscheinlichkeit, dass der VwGH seine bisherige Judikatur zur Unanwendbarkeit nachträglich erlassener Verjährungsdurchbrechungen bestätigen werde, bedeute eine negative Entscheidung eine zusätzliche Härte gegenüber dem Beschwerdeführer, da ihm die Aufgabe der Sicherstellung der Wahrung der Gesetze auferlegt werde. Da sich die gegenständliche Rechtsfrage im Wesentlichen daran aufhänge, ob allein fiskalistische Überlegungen der Abgabensicherung eine Durchbrechung des § 5 ABGB rechtfertigen könnten, sollte die Last einer allfälligen Revision die Behörde und nicht der Beschwerdeführer zu tragen haben (Seite 3 des Schreibens).

Der Beschwerdeführer hat den Antrag auf mündliche Verhandlung und den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden entschieden:

Vorweg ist zusammenfassend festzuhalten, dass der Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012 durch den Bescheid (§ 295 Abs. 4 BAO) vom 22.02.2021 aufgehoben wurde. Dadurch war das Verfahren in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der Bescheidänderung befunden hat, und zwar – wie dies auch die Beschwerde vorbringt (siehe Seite 2 letzter Absatz) – in die Verfahrenslage der Abgabenfestsetzung durch den Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 29.10.2009. Mit dem hier angefochtenen Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 23.02.2021 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer 2008 unter Zugrundelegung des Feststellungsbescheids (§ 188 BAO) vom 10.03.2020 fest. Dabei ist unstrittig, dass diese Abgabenfestsetzung nach Eintritt der Verjährung erfolgt ist.

Strittig ist, ob die Abgabefestsetzung aufgrund des § 295 Abs. 4 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 3/2021 zulässig war.

§ 295 Abs. 4 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 3/2021 (nF) lautet:

„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 unzulässig 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.“

§ 295 Abs. 4 BAO nF wäre entgegen der Rechtsansicht des Beschwerdeführers in tatbestandsmäßiger Hinsicht grundsätzlich eine taugliche Rechtsgrundlage für den hier angefochtenen Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 23.02.2021, weil er an die Stelle des (mangels Feststellungsbescheids antragsgemäß aufgehobenen) Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012 getreten ist und die Feststellungen des Feststellungsbescheids (§ 188 BAO) vom 10.03.2020, der die nicht als Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) wirksam gewordene Erledigung vom 02.07.2012 („Dokument“) ersetzt hat, übernommen hat.

Was die tatsächliche Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO nF auf den Beschwerdefall betrifft, so ist wesentlich, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung der Bestimmung für die Partei die Möglichkeit geschaffen hat, auch nach Eintritt der Verjährung einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides, der sich auf den Nichtbescheid gestützt hat, zu stellen, gleichzeitig aber zur Vermeidung von unsachlichen Ergebnissen vorgesehen hat, dass der Übernahme der im (neu) erlassenen Feststellungsbescheid (bzw. Nichtfeststellungsbescheid) getroffenen Feststellungen die Verjährung nicht entgegensteht, wenn der neue Abgabefestsetzungsbescheid innerhalb von einem Jahr ab Aufhebung ergeht (vgl. 1109/A XXVII. GP - Initiativantrag). Der Neuregelung ist damit der Verbund der rechtlichen Möglichkeit des Abgabepflichtigen zur Beantragung der Bescheidaufhebung mit der rechtlichen Möglichkeit der Abgabenbehörde zur Erlassung eines neuen Änderungsbescheides unabhängig von einer zeitlichen Befristung durch Verjährung immanent, und zwar – anders als dies im vom Beschwerdeführer zur Unzulässigkeit der Rückwirkung verjährungsdurchbrechender Bestimmungen herangezogenen VwGH-Erkenntnis der Fall war – zum Vorteil beider. Unter dieser Voraussetzung des beiderseitigen Vorteils war die Neuregelung mit der Konsequenz der Zulässigkeit der Erlassung eines neuen Änderungsbescheides nicht nur auf Anträge auf Aufhebung eines Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO), die ab Inkrafttreten am 08.01.2021 bei der Abgabenbehörde eingegangen sind,

sondern auch auf solche vor diesem Zeitpunkt eingebrachte und zu diesem Zeitpunkt noch unerledigte Anträge anzuwenden.

Im Beschwerdefall war jedoch zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung am 08.01.2021 der Antrag des Beschwerdeführers auf Aufhebung des Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012 mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.07.2020 rechtskräftig erledigt. Dabei war die Abgabenbehörde in Anwendung der nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes noch bis 31.12.2020 geltenden Verfahrensrechtslage zu Recht davon ausgegangen, dass der Antrag des Beschwerdeführers, weil nach Ablauf der für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist gestellt, als unzulässig zurückzuweisen gewesen war.

In der Folge hat die Abgabenbehörde jedoch aufgrund des Antrages des Beschwerdeführers vom 27.01.2021 die (rechtsrichtige und rechtskräftige) Beschwerdeverentscheidung vom 02.07.2020 gemäß § 299 BAO wegen Unrichtigkeit aufgehoben.

Auch wenn die Abgabenbehörde dabei davon ausgegangen war, dass für die Aufhebung gemäß § 299 BAO grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend ist und dabei außer Acht gelassen hat, dass dies nicht in jenen Fällen gilt, in denen für eine Beschwerdeverentscheidung (wie hier aufgrund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes) die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides maßgebende Sach- und Rechtslage entscheidungsrelevant ist (vgl. Ritz, BAO6, § 299 Tz. 14), war dadurch und durch die gleichzeitige Aufhebung des Zurückweisungsbescheids vom 23.12.2019 der Antrag des Beschwerdeführers vom 13.12.2019 auf Aufhebung des Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012 wieder unerledigt.

Auf diesen (wieder unerledigten) Antrag auf Aufhebung des Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012 war nun die Verfahrensrechtslage des § 295 Abs. 4 BAO nF anzuwenden. In dieser Verfahrensrechtslage hatte die Abgabenbehörde den Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012 trotz eingetretener Verjährung aufzuheben, durfte jedoch im Gegenzug mit dem hier angefochtenen Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) die Einkommensteuer 2008 festsetzen. Eine Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO nF, wie sie dem Beschwerdeführer vorschwebt, die nach Eintritt der Verjährung zwar eine Aufhebung des Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012 auf Antrag ermöglicht, gleichzeitig aber eine (auf den Feststellungsbescheid [§ 188 BAO] vom 10.03.2020 gestützte) Abgabenfestsetzung mit dem hier angefochtenen Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) nicht zulässt, ist ausgeschlossen. § 295 Abs. 4 BAO nF ist nicht zu entnehmen, dass die absolute Verjährung die äußerste zeitliche Grenze der Abgabenfestsetzung bildet, zumal die Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO nF auch die Aufhebung des Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012 (zugunsten des Beschwerdeführers) erst ermöglicht hat. Wenn der Beschwerdeführer auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 04.07.1990,

89/15/0083, hinweist, so ist festzuhalten, dass er im Unterschied dazu mit seinem Antrag auf Aufhebung der Beschwerdeentscheidung vom 02.07.2020 die Anwendung § 295 Abs. 4 BAO nF - auch wenn er jetzt nur den für ihn vorteilhaften Teil, nämlich die Aufhebung des Änderungsbescheids (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 13.07.2012, angewendet haben möchte - selbst angestrebt hat (siehe Seite 4 des Antrags vom 27.1.2021 auf Aufhebung der Beschwerdeentscheidung vom 02.07.2020). Vor diesem sachverhältnismäßigen und rechtlichen Hintergrund vermag das Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall weder eine Grundrechtswidrigkeit noch eine Unzulässigkeit der verjährungsdurchbrechenden Abgabefestsetzung zu erblicken.

Was das Vorbringen des Beschwerdeführers zur „überlangen“ Verfahrensdauer und zu den dadurch entstandenen Kosten betrifft (siehe Seite 3 ff Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 21.06.2021), so sind diese Umstände im Abgabefestsetzungsverfahren nicht zu berücksichtigen. Im Übrigen ist festzustellen, dass die KG die lange Verfahrensdauer geduldet hat, indem sie die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zur Verfahrensbeschleunigung (z.B. des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens) nicht wahrgenommen hat. Der Beschwerdeführer selbst hat nach der Aktenlage keine Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) vom 02.07.2012 erhoben und sich damit der Möglichkeit der Verfahrensbeschleunigung begeben.

Die Bescheidbeschwerde gegen den Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) vom 23.02.2021 war daher als unbegründet abzuweisen. Als Folge davon war auch der Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen vom 23.02.2021 als unbegründet abzuweisen.

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. Da diese Voraussetzung vorliegt, weil eine Rechtsprechung zu den hier aufgeworfenen Rechtsfragen fehlt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Wien, am 24. Juni 2021