

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39, 1220 Wien vom 18. Oktober 2019 gegen den Bescheid des (damals zuständigen) Finanzamtes Salzburg – Land vom 6. September 2019 betreffend die Abweisung eines Antrages gemäß § 295 Abs 4 BAO zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und der Antrag gemäß § 295 Abs 4 BAO als nicht fristgerecht zurückgewiesen.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang und Sachverhalt

A/1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) bezog in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung und aus Gewerbebetrieb, weil er als Kommanditist an der X KG beteiligt war.

Am 7. März 2003 erließ das Finanzamt gegenüber dem Bf. gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995, 1996 und 1998 bis 2000 mit der Begründung, die Änderung ergehe wegen der Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO bei der genannten KG. Die Einkommensteuerbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Gegen die Erledigungen betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften der KG wurde Beschwerde erhoben und diese Beschwerde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 22. Februar 2017 als unzulässig zurückgewiesen, weil den Erledigungen keine Bescheidqualität zukam und sie demgemäß unwirksam blieben.

A/2. Am 26. August 2019 stellte der Bf. den Antrag, seine Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995, 1996 und 1998 bis 2000 gemäß § 295 Abs 4 BAO ersatzlos aufzuheben. Die Einkommensteuerbescheide gründeten auf Dokumenten, die keine Bescheide seien. Es könne daher vor Ablauf der nach § 304 BAO maßgeblichen Frist der Antrag auf Aufhebung gestellt werden. Dieser Antrag sei rechtzeitig, weil die Dreijahresfrist des § 304 lit b BAO erst mit der Zustellung des BFG-Beschlusses vom 22.2.2017 zu laufen begonnen habe.

Mit Bescheid vom 6. September 2019 wies das Finanzamt den Antrag ab mit der Begründung, der Antrag sei nicht rechtzeitig gestellt worden. Die Dreijahresfrist beziehe sich auf die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide und nicht auf das Feststellungsverfahren.

Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 18. November 2019 als unbegründet ab. Dagegen richtet sich der Vorlageantrag des Bf. vom 19. Dezember 2019. Darin wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 13. Jänner 2020 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In seinem Schriftsatz vom 24. November 2021 zog der Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat hierüber erwogen:

B. Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung

Der vorstehend angeführte Sachverhalt geht aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt hervor und ist unstrittig.

B/1. Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind gemäß § 295 Abs 4 BAO in der 2019 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 70/2013 bzw. BGBl. I Nr. 62/2019) auf dieses Dokument gestützte Änderungsbescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

§ 304 BAO in der ab 2019 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 62/2018 lautet:

„Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird oder innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Der 2. Tatbestand des § 304 BAO (drei Jahre ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides) trat mit 1. Jänner 2019 in Kraft und wurde eingefügt, weil der

Verfassungsgerichtshof die vorherige Bestimmung des § 304 BAO (idF BGBl. I Nr. 14/2013) als verfassungswidrig aufgehoben hatte (VfGH 30.11.2017, G 131/2017).

B/2. § 295 Abs 4 BAO wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011 eingeführt mit dem Ziel, aufwändige Wiederaufnahmeverfahren in Einkommensteuer- oder Körperschaftsterverfahren zu vermeiden (siehe Erl. der RV, 1212 BlgNR 24. GP 30). Nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung lassen Wortlaut und Sinnzusammenhang keinen Zweifel daran, dass sich die Wendung „vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist“ auf den in § 304 BAO festgelegten Ablauf der Frist für Wiederaufnahmen im Einkommensterverfahren bezieht (VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005; 1.6.2017, Ra 2015/15/0031). Dieser Judikatur folgt die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts (etwa BFG 18.11.2020, RV/7104333/2019; siehe auch *Ritz*, AFS 2017, 162ff., Folgen von Nichtbescheiden).

Der Verfassungsgerichtshof hat diese Rechtsansicht in seinem Erkenntnis vom 4.12.2019, G 159/2019-13 ausdrücklich bestätigt (siehe dazu Pkt. **B/4.**).

B/3. Das Finanzamt ist in seinem angefochtenen Bescheid vom 6. September 2019 ebenfalls dieser Auffassung gefolgt und hat den Antrag des Bf. als verspätet eingebracht beurteilt. Während der Bf. eine Frist von drei Jahren ab der Zustellung des BFG-Beschlusses vom 22.2.2017 betreffend die Zurückweisung der Beschwerde gegen die „Feststellungsbescheide“ der X KG als maßgeblich betrachtete, wies das Finanzamt bereits im angefochtenen Bescheid auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung hin und betonte, dass sich die Frist auf die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide bezieht.

B/4. Mit Erkenntnis vom 4. Dezember 2019 (VfGH 4.12.2019, G 159/2019-13) hat der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung des § 295 Abs 4 BAO als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung trat mit Ablauf des 31. Dezember 2020 in Kraft. Der Verfassungsgerichtshof sprach aus:

„...Die in § 295 Abs 4 letzter Satz BAO enthaltene Befristung, wonach der Antrag vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgebenden Frist zu stellen ist, (Erg: erweist sich) als unsachlich. Ein Antrag gemäß § 295 Abs 4 BAO wird danach faktisch nur dann zur Anpassung eines von einer als Feststellungsbescheid intendierten Enunziation abgeleiteten Bescheides führen können, wenn der Umstand, dass die als Feststellungsbescheid intendierte Enunziation kein Bescheid ist, vor Ablauf der durch § 304 BAO bestimmten Frist hervorkommt. Endet das Beschwerdeverfahren betreffend die als Feststellungsbescheid intendierte Enunziation dagegen nach Ablauf der in § 304 BAO geregelten Frist durch Zurückweisung der Beschwerde mangels Vorliegens eines Feststellungsbescheides, wäre ein nach Abschluss des Beschwerdeverfahrens gestellter Antrag auf Abänderung des abgeleiteten Bescheides als verspätet zurückzuweisen.

Einen sachlichen Grund dafür, den Abgabepflichtigen mit den Folgen eines solchen von einer als Feststellungsbescheid intendierten Enunziation abgeleiteten Bescheides nach Ablauf der Frist für Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu belasten, vermag der Verfassungsgerichtshof nicht zu erkennen, erlangt die Möglichkeit eines Antrages, einen solchen rechtswidrigen Bescheid gemäß § 295 Abs 4 BAO aufzuheben, ihre Bedeutung gerade erst durch den Abschluss des Beschwerdeverfahrens betreffend die als Feststellungsbescheid intendierte Enunziation.

Die für Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens geltende Frist erweist sich auch deshalb als unsachliche Beschränkung eines Antrages gemäß § 295 Abs 4 BAO, da der Gesetzgeber mit einer solchen Frist gänzlich außer Betracht lässt, dass der Abgabepflichtige mit den Folgen eines rechtswidrigen, in Rechtskraft erwachsenen Bescheides dann nicht belastet wird, wenn die Abgabenbehörde mit der Erlassung des abgeleiteten Bescheides bis zur Rechtskraft des Feststellungsbescheides zugewartet hätte. Demgemäß ist der Ausschluss einer Rechtskraftdurchbrechung wegen Ablaufs der für eine Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden Frist in Fällen unsachlich, in denen die Abgabenbehörde mit der Erlassung abgeleiteter Bescheide nicht bis zur Rechtskraft des Feststellungsbescheides zuwartet, beruht doch der rechtskräftige abgeleitete Bescheid in solchen Fällen auf einer Enunziation, deren mangelnde Normativität die diese erlassende Abgabenbehörde zu verantworten hat.

Wenn die Bundesregierung dagegen einwendet, der Abgabepflichtige hätte die Möglichkeit, gegen den abgeleiteten Bescheid (vorsorglich) Beschwerde zu erheben und damit den Eintritt der Rechtskraft hintanzuhalten, verkennt sie, dass der Rechtsbehelf des § 295 Abs 4 BAO vom Gesetzgeber gerade mit dem Ziel geschaffen worden ist, solche vorsorglichen Beschwerden zu vermeiden. Die von der Bundesregierung ins Treffen geführte Alternative bestätigt vielmehr, dass ein Antrag nach § 295 Abs 4 BAO auch nach Ablauf der Frist des § 304 BAO zulässig sein muss, um einen gleichwertigen Ersatz für die Einbringung vorsorglicher Beschwerden zu schaffen.

...Der Gesetzgeber hat durch Anknüpfen an die Rechtskraft des abgeleiteten Bescheides – ebenso wie durch Anknüpfen an den Eintritt der Verjährung – in unsachlicher Weise nicht berücksichtigt, dass das Antragsrecht seine rechtserhebliche Bedeutung im Zeitpunkt der Zurückweisung der Beschwerde betreffend die als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation erlangt.“

B/5. Der Gesetzgeber fasste daraufhin die Bestimmung des § 295 Abs 4 BAO neu und knüpfte die Antragsfrist nicht mehr an § 304 BAO, sondern normierte, dass ein Antrag auf Aufhebung von Bescheiden, die auf Dokumenten beruhen, gegen die eine Beschwerde als unzulässig zurückgewiesen wurde (Nichtbescheide), innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen ist. Diese mit BGBl. I Nr. 3/2021 kundgemachte Bestimmung trat am 8. Jänner 2021 in Kraft.

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 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.

B/6. Die neue Rechtslage vermag allerdings im vorliegenden Fall zu keinem geänderten Ergebnis zu führen:

Die Einkommensteuerbescheide des Bf., deren Aufhebung der Bf. beantragt (ESt 1995, 1996 und 1998 bis 2000) datieren vom 7. März 2003 und sind in formelle Rechtskraft erwachsen.

Mit Beschluss des BFG vom 22. Februar 2017 wurde die Beschwerde gegen die als Grundlagenbescheide intendierten Erledigungen zurückgewiesen, aufgrund derer die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide des Bf. ergingen.

Am 26. August 2019 stellte der Bf. den Antrag auf Aufhebung dieser Bescheide.

Da sich die Dreijahresfrist des § 304 BAO idF BGBl. I Nr. 62/2018 auf den Eintritt der Rechtskraft der abgeleiteten Bescheide bezieht und nicht auf die Rechtskraft des Zurückweisungsbeschlusses des BFG im Feststellungsverfahren der X KG, hat das Finanzamt den Antrag des Bf. nach der im Jahr 2019 geltenden Rechtslage zu Recht als verspätet beurteilt. Das Finanzamt hätte allerdings den Antrag nicht abweisen, sondern zurückweisen müssen.

Nach der vom Bundesfinanzgericht nunmehr anzuwendenden Rechtslage wäre der Antrag des Bf. dann fristgerecht, wenn er innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung gestellt worden wäre. Das ist aber unzweifelhaft nicht der Fall. Der Antrag ist mehr als zwei Jahre nach der Rechtskraft der Zurückweisung eingebracht worden und daher als verspätet zu beurteilen.

Der angefochtene Bescheid ist daher in dem Sinne abzuändern, dass der Antrag als verspätet zurückzuweisen ist. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

C. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Zur gegenständlichen Rechtsfrage existiert eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg, am 25. November 2021