

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 11. Juni 2018 über die Zurückweisung des Antrags vom 14. Dezember 2017 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2005 vom 15. November 2013 gem. § 295 Abs. 4 BAO zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 15. November 2013 wurde der Einkommensteuerbescheid der beschwerdeführenden Partei für das Jahr 2005 vom 23. Juni 2009 infolge eines geänderten Feststellungsbescheides gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert. Gegen diesen Bescheid brachte die beschwerdeführende Partei am 04. Dezember 2013 Beschwerde ein, die mit Beschwerdevoirentscheidung vom 07. März 2014 als unbegründet abgewiesen wurde.

In weiterer Folge beantragte die beschwerdeführende Partei mit Schriftsatz vom 29. Dezember 2015 die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 15. November 2013 gem. § 295 Abs. 4 BAO und führte sie diesbezüglich aus, dass sie im Jahr 2005 als atypisch stiller Gesellschafter an der ***KG*** beteiligt gewesen sei und sei diese Gesellschaft wiederum an der ***AG & Stille*** beteiligt gewesen.

Die Änderung des Einkommensteuerbescheides gem. § 295 Abs. 1 BAO sei sodann aufgrund einer Außenprüfung bei der ***AG & Stille***, die zu einem geänderten Feststellungsbescheid

geführt habe, erfolgt und sei gegen den Feststellungsbescheid betreffend die ***AG & Stille*** Beschwerde erhoben worden. Ebenso sei gegen den Feststellungsbescheid betreffend die ***KG***, der vom Feststellungsbescheid betreffend die ***AG & Stille*** abgeleitet sei, Beschwerde erhoben worden, die allerdings als unbegründet abgewiesen worden sei.

Aufgrund der zum Zeitpunkt der Antragstellung unklaren Rechtslage in Zusammenhang mit der für einen Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO maßgeblichen Frist werde bereits mit dem Anbringen vom 29. Dezember 2015 die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 für den Fall, dass es sich bei den obig genannten Feststellungsbescheiden um Nichtbescheide handeln sollte, beantragt.

Zusätzlich zum Antrag auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO vom 29. Dezember 2013 brachte die beschwerdeführende Partei am 18. Dezember 2017 erneut einen Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO, datiert mit 14. Dezember 2017, ein und wird darin auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 07. November 2017 zu RV/210002/2014 verwiesen, wonach die ***AG & Stille*** zwischenzeitlich im Beschwerdeverfahren gegen den Feststellungsbescheid 2005 obsiegt habe und es sich bei ebendiesem Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 um einen Nichtbescheid handle. Infolgedessen werde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 beantragt, da dieser mittelbar auf diesen Nichtbescheid beruhe. Außerdem beruhe der Einkommensteuerbescheid 2005 auf dem Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 betreffend die ***KG*** und sei in Bezug auf diesen Bescheid ebenfalls ein Antrag auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO eingebracht worden.

Weiters wird in dem Antrag ausgeführt, dass ebenjener fristgerecht im Sinne des § 295 Abs. 4 BAO iVm § 304 BAO erfolge, da die Verjährungsfrist gemäß § 209a Abs. 2 BAO noch nicht abgelaufen sei. So sei zum einen die Beschwerde gegen den mittelbar zugrundeliegenden Feststellungsbescheid betreffend die ***AG & Stille*** innerhalb der Verjährungsfrist hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 eingebracht worden. Somit könne gem. § 209a Abs. 2 BAO eine Verjährung nicht eingewendet werden. Zum anderen sei der Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO gegen den unmittelbar zugrundeliegenden Feststellungsbescheid der ***KG*** innerhalb der Verjährungsfrist hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 eingebracht worden.

Mit Bescheide vom 11. Juni 2018 wies das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr sowohl den Antrag vom 29. Dezember 2015 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2005 gem. § 295 Abs. 4 BAO als auch den Antrag vom 14. Dezember 2017 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2005 gem. § 295 Abs. 4 BAO zurück. Das Finanzamt begründete diese Entscheidungen dergestalt, dass die Anträge nicht fristgerecht eingebracht worden seien. Anträge nach § 295 Abs. 4 BAO seien dann fristgerecht, wenn sie vor Ablauf der für Wiederaufnahmeanträge gem. § 304 BAO maßgeblichen Frist gestellt werden würden. § 304 BAO besage, dass eine Wiederaufnahme nur dann zulässig sei, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei.

Hinsichtlich § 209a BAO verwies das Finanzamt in der Begründung beider Zurückweisungsbescheide auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach die in § 209a Abs. 2 BAO geforderte Abgabefestsetzung von einer Erledigung einer Beschwerde gegen ein als Feststellungsbescheid intendiertes Dokument nicht abhängen, da eine Erledigung dieser Beschwerde nur in der Zurückweisung bestehen könne.

In Bezug auf den Antrag vom 29. Dezember 2015 begründete das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr die Zurückweisung damit, dass die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 unter Berücksichtigung einer gesetzten Verlängerungshandlung mit Ablauf des Jahres 2011 eingetreten sei. Der Antrag vom 29. Dezember 2015 sei somit nach Eintritt der Verjährung eingebracht worden und deswegen zurückzuweisen.

Betreffend den Antrag vom 14. Dezember 2017 führte das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr in der Begründung des diesbezüglichen Zurückweisungsbescheides aus, dass die Einkommensteuer 2005 nach spätestens zehn Jahren nach Entstehung des Abgabenanspruches, somit am 31. Dezember 2015, absolut verjähre. Der Antrag vom 14. Dezember 2017 sei nach Eintritt der absoluten Verjährung eingebracht worden und sei dieser folglich als verfristet zurückzuweisen.

In Reaktion auf die Zurückweisung beider Anträge brachte die beschwerdeführende Partei am 05. Juli 2018 Beschwerde gegen beide Zurückweisungsbescheide vom 11. Juni 2018 ein und monierte sie, dass die Zurückweisung ungerechtfertigt sei, da die Anträge fristgerecht eingebracht worden seien. Die Verjährung könne gem. § 209a BAO nicht eintreten, solange bei der ***AG & Stille*** und bei der ***KG*** innerhalb der Frist Rechtsmittel eingebracht worden seien.

Diese Beschwerde wies das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr mit Beschwerdevorentscheidung vom 06. November 2018 als unbegründet ab und führte das Finanzamt in der Begründung zusammengefasst aus, dass es für die fristgerechte Antragstellung auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO des Einkommensteuerbescheides 2005 einzig und allein auf die Verjährung im Einkommensteuerverfahren ankomme. Die Verjährung betreffend die Einkommensteuer 2005 sei aber mit 31. Dezember 2011 bzw. die absolute Verjährung mit 31. Dezember 2015 eingetreten. Da die Anträge auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO aber erst am 29. Dezember 2015 sowie am 18. Dezember 2017 und somit erst nach Eintritt der Verjährung bzw. sogar der absoluten Verjährung gestellt worden seien, seien ebendiese nicht fristgerecht eingebracht worden.

Mit Antrag vom 28. November 2018 begehrte die beschwerdeführende Partei die Vorlage der Beschwerde gegen die Zurückweisungsbescheide vom 11. Juni 2018 an das Bundesfinanzgericht.

Am 28. Jänner 2019 legte das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und brachte es im Vorlagebericht ergänzend vor, dass der Antrag vom 14. Dezember 2017 auch deswegen nicht zulässig sei, weil in derselben Sache bereits am 29. Dezember 2015 ein Antrag gestellt worden sei. Der Antrag vom 14. Dezember 2017 sei daher als Ergänzung zum Antrag vom 29. Dezember 2015 zu werten.

Am 22. Dezember 2022 verfügte der Geschäftsverteilungsausschuss des Bundesfinanzgerichtes, dass die Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 6021 zum Stichtag 01. Jänner 2023 abgenommen und der Gerichtsabteilung 7004 zugeteilt wird.

Mit Vorhalt vom 07. Februar 2023 forderte das Bundesfinanzgericht die Parteien zur Abgabe einer Stellungnahme in Bezug auf die zwischenzeitig erfolgte Änderung des § 295 Abs. 4 BAO, die Vergleichbarkeit des Sachverhaltes, der der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 12. Mai 2022 zu Ra 2021/13/0155 zugrunde lag, mit dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt sowie die Auswirkung des fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO im Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 07. November 2017 zu RV/2100002/2014 betreffend die Beschwerde der ***AG & Stille*** gegen das als Feststellungsbescheid intendierte Dokument auf.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2023 bezog das Finanzamt Österreich zu den im Vorhalt angeführten Punkten Stellung und führte es zum ersten Punkt aus, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs das Verwaltungsgericht auf Grund der im Zeitpunkt der Entscheidung geltenden verfahrensrechtlichen Rechtslage zu entscheiden habe. Die Neufassung des § 295 Abs. 4 BAO idF AbgÄG 2022, BGBl. I Nr. 108/2022, sei am 20. Juli 2022 in Kraft getreten und sei somit auf alle an diesem Tag unerledigten Rechtsmittel anzuwenden.

Im gegenständlichen Fall sei der Zurückweisungsbescheid vom 11. Juni 2018 betreffend den Antrag vom 14. Dezember 2017 aber damit begründet worden, dass dieser Antrag erst nach Eintritt der absoluten Verjährung eingebracht worden sei. Die Zurückweisung sei somit nicht aufgrund der Versäumung der für die Wiederaufnahmeanträge maßgeblichen Frist erfolgt. Die Änderung in § 295 Abs. 4 BAO habe daher keine Auswirkung auf den Antrag vom 14. Dezember 2017 bzw. auf den diesbezüglichen Zurückweisungsbescheid vom 11. Juni 2018.

Zur Vergleichbarkeit des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes mit jenem Sachverhalt, der der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 12. Mai 2022 zu Ra 2021/13/0155 zugrunde lag, merkte das Finanzamt Österreich an, dass insoweit eine Vergleichbarkeit gegeben sei, als die beschwerdeführende Partei im Jahr 2005 an der ***KG*** beteiligt gewesen sei, die ihrerseits wiederum an der ***AG & Stille*** beteiligt gewesen sei. Ein wesentlicher Unterschied liege jedoch in dem Umstand vor, dass im gegenständlichen Verfahren der Antrag auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO zurückgewiesen worden sei, während in dem Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof die Anträge abgewiesen worden

seien. Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens sei lediglich die Rechtmäßigkeit der Zurückweisung.

Zur Auswirkung des fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO im Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 07. November 2017 zu RV/2100002/2014 betreffend die ***AG & Stille*** führte das Finanzamt Österreich unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs aus, dass durch den fehlenden Hinweis gem. § 101 Abs. 3 BAO keine Zustellung an die Gesellschafter, denen Einkünfte zugerechnet werden sollten, erfolgt sei. Der Beschluss habe gegenüber der beschwerdeführenden Partei keine Rechtswirksamkeit erlangt und sei der Antrag auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO bereits aus diesem Grund zurückzuweisen.

Von Seiten der beschwerdeführenden Partei erfolgte keine Antwort auf den Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 07. Februar 2023.

Die Stellungnahme des Finanzamtes Österreichs vom 22. Februar 2023 wurde der beschwerdeführenden Partei mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 22. März 2023 übermittelt und ihr eine Frist zur Einbringung einer Gegenstellungnahme bis zum 07. April 2023 eingeräumt. Diese Frist ließ die beschwerdeführende Partei abermals ungenützt verstreichen.

Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei war im Jahr 2005 an der ***KG*** beteiligt. Die ***KG*** war im Jahr 2005 wiederum an der ***AG & Stille*** beteiligt.

Aufgrund einer durchgeführten Außenprüfung bei der ***AG & Stille*** erging im Jahr 2013 unter anderem ein als Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 intendiertes Dokument betreffend diese Gesellschaft. Als Folge dieses Dokuments wurde der Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 hinsichtlich der ***KG*** gem. § 295 Abs. 1 BAO unter anderem dergestalt abgeändert, als der Ergebnisanteil der beschwerdeführenden Partei aus der Beteiligung an dieser Gesellschaft nunmehr mit EUR -13.229,12, anstatt mit zuvor EUR -100.108,47, festgestellt wurde. Diese Änderung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2005 betreffend die ***KG*** führte sodann dazu, dass mit weiterem Bescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO vom 15. November 2013 die Einkommensteuer für das Jahr 2005 betreffend die beschwerdeführende Partei unter Berücksichtigung des geänderten Beteiligungsergebnisses neu festgesetzt wurde.

Gegen das als Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 intendierte Dokument betreffend die ***AG & Stille*** vom 22. Juli 2013 wurde durch die Gesellschaft Beschwerde erhoben. Diese Beschwerde wurde durch das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 07. November 2017 zu RV/2100002/2014 zurückgewiesen, da es sich bei dem als Feststellungsbescheid intendierten Dokument um einen Nichtbescheid handelte. Dieser Beschluss enthält keinen Hinweis auf §

101 Abs. 3 BAO und wurde der Beschluss an die ***AG & Stille*** sowie an das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg zugestellt.

Bereits am 29. Dezember 2015 brachte die beschwerdeführende Partei einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2005 vom 15. November 2013 gem. § 295 Abs. 4 BAO ein und wurde dieser Antrag vom Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr mit Bescheid vom 11. Juni 2018 zurückgewiesen. Begründet wurde diese Entscheidung damit, dass Anträge gem. § 295 Abs. 4 BAO dann fristgerecht seien, wenn diese vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist gestellt worden seien. § 304 BAO besage, dass eine Wiederaufnahme nur dann zulässig sei, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei.

Die Verjährung betreffend die Einkommensteuer 2005 sei sodann unter Berücksichtigung der gesetzten Verlängerungshandlungen mit Ablauf des 31. Dezember 2011 eingetreten. Da der Antrag vom 29. Dezember 2015 somit erst nach Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei, sei dieser als verfristet zurückzuweisen.

Am 18. Dezember 2017 stellte die beschwerdeführende Partei mit Verweis auf den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 07. November 2017 zu RV/2100002/2014 abermals einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2005 vom 15. November 2013 gem. § 295 Abs. 4 BAO und wurde dieser Antrag vom Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr gleich wie der Antrag vom 29. Dezember 2015 mit Bescheid vom 11. Juni 2018 zurückgewiesen. Begründet wurde diese Entscheidung allerdings dergestalt, dass Anträge gem. § 295 Abs. 4 BAO dann fristgerecht seien, wenn diese vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist gestellt worden seien. § 304 BAO besage, dass eine Wiederaufnahme nur dann zulässig sei, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2005 verjähre gem. § 209 Abs. 3 BAO absolut nach spätestens zehn Jahren nach Entstehung des Abgabenanspruchs, somit am 31. Dezember 2017. Der Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO sei im konkreten Fall am 18. Dezember 2017, somit erst nach Eintritt der absoluten Verjährung eingebracht worden. Der Antrag sei somit als verfristet zurückzuweisen gewesen.

Mit Entscheidung vom 24. April 2023 zu RV/5100139/2019 hob das Bundesfinanzgericht den Bescheid vom 11. Juni 2018 über die Zurückweisung des Antrags der beschwerdeführenden Partei vom 29. Dezember 2015 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 15. November 2013 gem. § 295 Abs. 4 BAO auf.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf die Beteiligung der beschwerdeführenden Partei an der ***KG*** und die Beteiligung dieser Gesellschaft an der ***AG & Stille*** im Jahr 2005 haben ihre Grundlage in den übereinstimmenden Parteierklärungen sowie im Steuerakt der beschwerdeführenden Partei.

Die Feststellungen hinsichtlich des Verfahrensverlaufes betreffend die Einkommensteuer der beschwerdeführenden Partei hinsichtlich des Jahres 2005 sowie betreffend die Anträge vom 29. Dezember 2015 und vom 14. Dezember 2015 wurden anhand des vorgelegten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 15. November 2013, des Antrages der beschwerdeführenden Partei vom 29. Dezember 2015 auf Aufhebung ebendieses Bescheides gem. § 295 Abs. 4 BAO, des Antrags vom 14. Dezember 2017 sowie der Zurückweisungsbescheide vom 11. Juni 2018 betreffend diese beiden Anträge getroffen.

Der Sachverhalt betreffend die Zurückweisung der Beschwerde der ***AG & Stille*** infolge mangelnden Bescheidcharakters der bekämpften Erledigung der Abgabenbehörde sowie das Fehlen des Hinweises auf § 101 Abs. 3 BAO in dieser Entscheidung basiert auf dem Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 07. November 2017 zu RV/2100002/2014 und der diesbezüglichen Zustellverfügung.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Gem. § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis ist durch die Sache begrenzt. Im Falle einer Zurückweisung eines Antrages durch die Abgabenbehörde bildet die Rechtmäßigkeit ebendieser Zurückweisung aufgrund des von Abgabenbehörde herangezogenen Grundes die Sache des Verfahrens. Liegt dieser Zurückweisungsgrund nicht vor, so ist der Zurückweisungsbescheid mit der Konsequenz zu beheben, dass die Abgabenbehörde unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund erneut zu entscheiden hat (VwGH vom 28.02.2008, 2006/16/0129; vom 26.02.2021, Ra 2020/15/0035). Ein Auswechseln des Zurückweisungsgrundes ist dem Bundesfinanzgericht verwehrt (VwGH vom 26.02.2021, Ra 2020/15/0035)

§ 295 Abs. 4 BAO in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2022, BGBl. I Nr. 108/2022 vom 19. Juli 2022, 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 oder insoweit abzuändern, als sie sich auf das Dokument stützen. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabensatzung 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. Der Antrag hat folgendes zu enthalten:

1. die Bezeichnung des Bescheides, der abgeändert oder aufgehoben werden soll;
2. die Bezeichnung des Bescheides oder Beschlusses, mit dem die Bescheidbeschwerde im Feststellungsverfahren zurückgewiesen wurde;
3. die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages erforderlich sind.“

Anträge auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO sind nach der obig zitierten Fassung des § 295 Abs. 4 BAO nicht mehr wie zuvor innerhalb der für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen, sondern innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung der Beschwerde gegen das als Feststellungsbescheid intendierte Dokument. Diese Änderung der Befristungsregelung erfolgte durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz, BGBl. I Nr. 3/2021 vom 07. Jänner 2021, in Reaktion auf die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs vom 04. Dezember 2019 zu G 159/2019 mit der der Satz „Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen“ in § 295 Abs. 4 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 70/2013 als verfassungswidrig aufgehoben wurde.

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

Darüber hinaus erweist sich die für Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens geltende Frist nach der Auffassung des Verfassungsgerichtshofs auch deshalb als unsachliche Beschränkung eines Antrags gem. § 295 Abs. 4 BAO, da der Gesetzgeber mit solch einer 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.

Obendrein wurde § 295 Abs. 4 BAO vom Gesetzgeber mit dem Ziel geschaffen, vorsorgliche Beschwerden zu vermeiden und leitet der Verfassungsgerichtshof daraus ab, 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 (VfGH vom 04.12.2019, G 159/2019 ua, Rz. 2.6.2ff).

Mit der nunmehrigen Befristungsregelung betreffend die Stellung eines Antrages auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung trug der Gesetzgeber diesen Ausführungen des Verfassungsgerichtshofs Rechnung (1109/A BlgNR XXVII. GP, S. 31 ff). Insbesondere mit der Anknüpfung des Beginns der Frist für die Stellung eines Antrages auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO an den Eintritt der Rechtskraft der Zurückweisung der Beschwerde gegen das als Feststellungsbescheid intendierte Dokument wurde die zentrale Aussage Verfassungsgerichtshofs in der obigen Entscheidung, wonach das Antragsrecht eben im Zeitpunkt der Entscheidung über die als Feststellungsbescheid intendierte Enunziation seine Bedeutung erlangt, berücksichtigt und ist fortan weder die Frist für Wiederaufnahmeanträge gem. § 304 BAO und damit weder der Eintritt der Verjährung noch die Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides in Bezug auf die Befristung von Relevanz (*Martin Vock*, Die Neufassung des § 295 Abs. 4 BAO durch das COVID-19-StMG, AVR 2020, S. 205; BFG vom 09.02.2021, RV/7103858/2018; vom 05.02.2021, RV/7102487/2014).

Wiewohl der Fristbeginn für einen Antrag auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO durch den Gesetzgeber mit Rechtskraft der Zurückweisung der Beschwerde gegen das als Feststellungsbescheid intendierte Dokument bestimmt wurde, sind Anträge gem. § 295 Abs. 4 BAO, die bereits vor diesem Zeitpunkt gestellt wurden bzw. werden, als zulässig anzusehen (*Ritz*, Aufhebung von Nichtbescheiden abgeleiteter Bescheide, AFS 2021, 2, mit Verweis auf BFG vom 02.10.2019, RV/7103150/2018; ebenso BFG vom 26.01.2021, RV/7103149/2018).

Bei § 295 Abs. 4 BAO handelt es sich um eine Verfahrensbestimmung (*Ritz, BAO*⁷, § 295, Rz. 21i). Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind Änderungen von verfahrensrechtlichen Bestimmungen im Allgemeinen ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden und zwar auch auf Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (VwGH vom 17.11.2020, Ra 2019/13/0067). Folglich gilt die nunmehrige Jahresfrist für die Stellung eines Antrages gem. § 295 Abs. 4 BAO, die mit der Zurückweisung der Beschwerde gegen das als Feststellungsbescheid intendierte Dokument beginnt, nicht nur für Anträge, die ab der Einführung dieser neuen Befristungsregelung mit dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz gestellt wurden, sondern auch für Anträge, die bereits vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurden. Bedeutung erlangt dieser Umstand insbesondere in Rechtsmittelverfahren, bei denen die Zurückweisung von erst nach Ablauf der Fristen des § 304 BAO eingebrachten und somit nach § 295 Abs. 4 BAO in der Fassung vor dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz nicht fristgerechte Anträgen den Verfahrensgegenstand bildet (*Ritz, BAO*⁷, § 295, Rz. 21i).

Parteien können auch während eines anhängigen Verwaltungsverfahrens bis zu dessen Entscheidung neue Anträge stellen (*Ellinger/Sutter/Urtz, BAO*³, § 85 (Stand 1.9.2020, rdb.at), E 38). Neuerliche (wiederholte) Anträge, denen die materielle Rechtskraft einer bereits vorliegenden Entscheidung entgegensteht, sind allerdings auch im Abgabenverfahren unzulässig. Hierbei kommt es darauf an, ob die bereits entschiedene Sache ident mit jener ist, deren Entscheidung im Wege des neuerlichen Antrages begehrt wird. Abgesehen von der Identität des Begehrens und der Partei(en) muss Identität des anspruchserzeugenden Sachverhaltes gegeben sein, damit das Verfahrenshindernis der *res iudicata* vorliegt (VwGH vom 28.02.2008, 2006/16/0129).

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen zeigt sich für das gegenständliche Beschwerdeverfahren zum einen, dass entgegen der Stellungnahme des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr im Vorlagebericht vom 28. Jänner 2019 der Antrag der beschwerdeführenden Partei vom 14. Dezember 2017 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 15. November 2013 gem. § 295 Abs. 4 BAO nicht als Ergänzung zum Antrag vom 29. Dezember 2015 auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO angesehen werden kann, können doch Parteien auch während eines anhängigen Verwaltungsverfahrens bis zu dessen Entscheidung neue Anträge stellen. Folglich muss es auch der beschwerdeführenden Partei zugestanden werden, dass sie bis zur Entscheidung über ihren Antrag vom 29. Dezember 2015 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 15. November 2013 neuerliche Anträge auf Aufhebung ebendieses Abgabenbescheides gem. § 295 Abs. 4 BAO, wie eben den Antrag vom 14. Dezember 2017, stellen kann.

Zum anderen ist das Vorliegen des vom Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr im Zurückweisungsbescheid vom 11. Juni 2018 angeführten Zurückweisungsgrunds der Verfristung anhand der nunmehr gültigen Rechtslage betreffend § 295 Abs. 4 BAO zu

beurteilen. Wie bereits dargelegt, sind Anträge auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO seit der Änderung der Bestimmung durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz, BGBl. I Nr. 3/2021 vom 07. Jänner 2021, innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung der Beschwerde gegen das als Feststellungsbescheid intendierte Dokument zu stellen, wobei eine Antragstellung vor dem fristauslösenden Ereignis als nicht schädlich anzusehen ist.

Insoweit das Finanzamt Österreich in der Stellungnahme vom 22. Februar 2023 die Auffassung vertritt, dass die Änderung des § 295 Abs. 4 BAO keine Auswirkung auf den Antrag der beschwerdeführenden Partei vom 14. Dezember 2017 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 15. November 2013 gem. § 295 Abs. 4 BAO bzw. auf den diesbezüglichen Zurückweisungsbescheid vom 11. Juni 2018 habe, da die Zurückweisung des Antrages vom 14. Dezember 2017 mit dem Eintritt der absoluten Verjährung und nicht mit der Versäumung der für die Wiederaufnahmeanträge maßgeblichen Frist begründet worden sei, stellt sie sich nicht nur in Widerspruch zur Begründung des Zurückweisungsbescheids vom 11. Juni 2018, sondern auch zum Wortlaut des § 295 Abs. 4 BAO.

So wird im Bescheid vom 11. Juni 2018 die Zurückweisung des Antrages der beschwerdeführenden Partei vom 14. Dezember 2017 durch das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr in concreto damit begründet, dass Anträge gem. § 295 Abs. 4 BAO dann fristgerecht seien, wenn sie vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist gestellt worden seien und besage § 304 BAO, dass eine Wiederaufnahme nur zulässig sei, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei. In der Begründung wird sodann weiter ausgeführt, dass die Einkommensteuer 2005 aber nach § 209 Abs. 3 BAO absolut nach zehn Jahren nach Entstehen des Abgabenabspruches, somit am 31. Dezember 2015, verjähre und folglich der Antrag vom 14. Dezember 2017 nach Eintritt der absoluten Verjährung eingebracht worden sei.

Angesichts dieser Begründung kann nicht die Rede sein, dass das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr die Zurückweisung des Antrages der beschwerdeführenden Partei vom 14. Dezember 2017 nicht mit der Versäumung der für Wiederaufnahmeanträge gem. § 304 BAO maßgebenden Frist begründet hat, zumal zum damaligen Entscheidungszeitpunkt Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 BAO mit dem Eintritt der Verjährung, sei es auch durch Ablauf der absoluten Verjährungsfrist, befristet waren.

Fernerhin vermochte das Finanzamt Österreich in der Stellungnahme vom 22. Februar 2023 keine Rechtsgrundlage dafür zu bieten, weshalb ein Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO entgegen dem Wortlaut des § 295 Abs. 4 BAO in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2022, BGBl. I Nr. 108/2022 vom 19. Juli 2022, wonach ein solcher Antrag innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Entscheidung über die Beschwerde gegen das als Feststellungsbescheid intendierte Dokument einzubringen ist, nach Eintritt der absoluten Verjährung zurückzuweisen

sei. Eine solche Befristung des Antragsrechtes mit Eintritt der absoluten Verjährung kann weder dem Wortlaut des § 295 Abs. 4 BAO entnommen werden, noch würde eine derartige Rechtslage den obig zitierten Ausführungen des Verfassungsgerichtshofs Rechnung tragen. Dem Eintritt der Verjährung, sei es auch durch Ablauf der absoluten Verjährungsfrist, kommt nach der derzeit geltenden Rechtslage bei der Frage, ob ein Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO verfristet ist, keine Bedeutung mehr zu.

Aber auch der Umstand, dass der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 07. November 2017 zu RV/2100002/2014 keinen Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO enthält und sich hierdurch der Beschluss nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs als rechtsunwirksam erweist (VwGH vom 12.06.2020, Ra 2019/15/0131), hat in Bezug auf den Antrag der beschwerdeführenden Partei auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO vom 14. Dezember 2017 keine Verfristung ebendieses Antrags zur Auswirkung. Der fehlende Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO im Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 07. November 2017 zu RV/2100002/2014 bedingt zwar durchaus, dass dieser Beschluss nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs rechtsunwirksam ist. Allerdings führt dies auch dazu, dass das nach § 295 Abs. 4 BAO vorgesehene fristauslösende Ereignis, die Rechtskraft dieser Entscheidung über das als Feststellungsbescheid intendierte Dokument hinsichtlich der ***AG & Stille*** vom 22. Juli 2013, noch nicht eingetreten ist, folglich der Antrag der beschwerdeführenden Partei vom 14. Dezember 2017 auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO in zulässiger Art und Weise vor Beginn der in § 295 Abs. 4 BAO vorgesehenen Jahresfrist eingebracht wurde und die Jahresfrist mangels Eintritts des fristauslösenden Ereignisses noch nicht ablaufen konnte. Angesichts dessen kann von einer Verfristung des Antrags der beschwerdeführenden Partei vom 14. Dezember 2017 nicht gesprochen werden und war der Zurückweisungsbescheid vom 11. Juni 2018 ersatzlos aufzuheben.

An dieser Entscheidung würde sich selbst gesetzt den Fall, der Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 07. November 2017 zu RV/2100002/2014 wäre in Rechtskraft erwachsen, nichts ändern, da in diesem Fall der Antrag innerhalb der gem. § 295 Abs. 4 BAO vorgesehen Jahresfrist eingebracht worden wäre. Die Jahresfrist hätte nämlich mit der Rechtskraft des Beschlusses vom 07. November 2017 zu RV/2100002/2014 zu laufen begonnen und wäre der Antrag der beschwerdeführenden Partei auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO sodann nach diesem Zeitpunkt am 18. Dezember 2017 eingebracht worden.

Abschließend erlaubt sich das Bundesfinanzgericht das Finanzamt Österreich darauf hinzuweisen, dass in dem weiteren Verfahren unter anderem beurteilt werden muss, inwieweit in Bezug auf die Anträge der beschwerdeführenden Partei vom 29. Dezember 2015 und vom 14. Dezember 2017 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 15. November 2013 ein identer anspruchserzeugender Sachverhalt vorliegt. In solch einem Fall würde sich nämlich bei Vorliegen einer Entscheidung in der Sache betreffend den Antrag der beschwerdeführenden Partei vom 29. Dezember 2015 der Antrag vom 14.

Dezember 2017 aufgrund Vorliegens von res iudicata als unzulässig erweisen. Dem Bundesfinanzgericht blieb eine Auseinandersetzung mit dieser Frage im vorliegenden Verfahren verwehrt, hatte es doch angesichts der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Sache des Verfahrens hinsichtlich Zurückweisungen von Anträgen die Rechtsrichtigkeit der Zurückweisung ausschließlich an dem Grund, den die Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid als Grund für Zurückweisung angeführt hat, zu beurteilen und wurde im Bescheid vom 11. Juni 2018 nur die verspätete Einbringung des Antrags vom 14. Dezember 2017 auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO als Grund für die Zurückweisung genannt.

Ebenso blieb es dem Bundesfinanzgericht aufgrund der Beschränkung der Sache des Verfahrens mit dem von der Abgabenbehörde genannten Zurückweisungsgrund der Verfristung verwehrt, sich mit dem Vorbringen des Finanzamtes Österreich in der Stellungnahme vom 22. Februar 2023, wonach die Zurückweisung des Antrags vom 14. Dezember 2017 bereits aufgrund des Umstandes erfolgen müsse, dass der Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 07. November 2017 zu RV/2100002/2014 mangels Hinweis gem. § 101 Abs. 3 BAO keine Rechtswirksamkeit erlangt habe, auseinanderzusetzen. Denn selbst für den Fall, dass sich diese Rechtsansicht als richtig herausstellen sollte, würde sich ein Auswechseln des Zurückweisungsgrundes durch das Bundesfinanzgericht vor dem Hintergrund der obig angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Sache des Verfahrens in Bezug auf Zurückweisungen von Anträgen als unzulässig erweisen.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, da der Gesetzgeber mit der nunmehrigen Fristenregelung in § 295 Abs. 4 BAO eine klare Rechtslage geschaffen hat, hinsichtlich derer keine Auslegungsschwierigkeiten bestehen.

Darüber hinaus sind sämtliche weiteren entscheidungsrelevanten Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs einer Lösung zugeführt worden.

Salzburg, am 25. April 2023