

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Richter Ri1, die Richterin Ri2 und die Beisitzer Dr. F., Arbeiterkammer Wien, KR G., Wirtschaftskammer Wien, im Beisein der Schriftführerin P. in der Beschwerdesache Dr. Bf., 1130 Wien, vertreten durch Allaudit Buchführungs- und Steuerberatungs GmbH, Alserstrasse 24, 1090 Wien vom 4. Juli 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 31.05.2013, betreffend die Zurückweisung der Anträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 sowie die Abweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Juni 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist an mehreren Unternehmen beteiligt und beantragte mit Eingabe vom 20.12.2012 die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 4 BAO

1. für die Jahre 1998 und 1999 (Bescheid vom 20.12.2006) sowie
2. für das Jahr 2003 (Bescheid vom 21.12.2009).

Zur Begründung der Anträge wurde ausgeführt:

Ad 1998 und 1999)

"Der (jeweils) genannte Bescheid (1998, 1999 und 2003) wurde gem. § 295 Abs. 1 BAO von einem Schriftstück abgeleitet, welches nach Form und Inhalt den unzutreffenden Eindruck eines Feststellungsbescheids bzw. eines Nichtfeststellungsbescheids erweckte. Zwischenzeitlich wurde die gegen dieses Schriftstück erhobene Berufung vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS) mit

- Berufungsentscheidung vom 26.11.2012, RV/0129-K/08 (N KG)
- Berufungsentscheidung vom 10.12.2012, RV/2047-W/08 (D. KG)

als unzulässig zurückgewiesen, da es sich bei diesen um einen Nichtbescheid handelt.

Ausdrücklich ist darauf hinzuweisen, dass die mit dem AbgÄG 2011, BGBI 12011/76 in die BAO eingefügte Bestimmung als Verfahrensvorschrift auch auf vor ihrem Inkrafttreten erlassene Änderungsbescheide i.S.d. § 295 Abs. 1 BAO anzuwenden ist (Ritz, BAO4 § 295 Rz 21e).

Weiters weisen wir darauf hin, dass eine Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegt und auch dann zu erfolgen hat, wenn einer neuerlichen Änderung (§ 295 Abs. 1 BAO) des Abgabenbescheides bei nachträglicher Erlassung eines wirksamen Grundlagenbescheides der Eintritt der Bemessungsverjährung entgegensteht (Ritz, BAO4, § 295 Rz 21e).

Zur Frage der Rechtzeitigkeit des Antrags verweisen wir auf die Grundsatzjudikatur des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.12.2011, 2009/15/0153 über das Verhältnis von Einkommensteuerverfahren und Feststellungsverfahren. Demnach wird "durch die Regelungen des § 188 BAO (...) ein Ausschnitt des Einkommensteuer-Verfahrens der Beteiligten, der im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für die Beteiligten durchzuführen wäre, in ein einheitliches Sonderverfahren gebündelt". Daraus ergibt sich "sohin", dass sich "das Verfahren nach § 18 8 BAO als Bündelung eines Ausschnittes

der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten" darstellt, weshalb "solcherart (...) die Person, welche im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personenvereinigung auftritt, für die Gesellschafter der Personenvereinigung (im Hinblick auf diesen Ausschnitt ihres Einkommensteuerverfahrens) tätig" wird und deren Kenntnis (...) auch den Beteiligten hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren zuzurechnen ist" (VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Bei dem das Verfahren abschließenden Bescheid iSd § 304 BAO handelt es sich somit in derartigen Fällen um die Berufungsentscheidungen gegen jene Schriftstücke (Nichtbescheide), die nach Form und Inhalt den (unzutreffenden) Eindruck erwecken, sie seien Bescheide über die Feststellung von Einkünften (§ 18 8 BAO) oder Bescheide des Inhaltes, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat (Nichtfeststellungsbescheid). Daher erfolgt der Antrag rechtzeitig iSd § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO."

Betreffend die Begründung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO für das Jahr 2003 wurde wie folgt ausgeführt:

"Andere Schriftstücke welche den Charakter von Nichtfeststellungsbescheiden aufweisen betreffen die Beteiligungen unseres Klienten an den Firmen I. GmbH & Co KG, W. KG sowie T. KG."

Ad Einkommensteuerverfahren 1998 und 1999)

Die Anträge des Bf. auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO betreffend die Jahre 1998 und 1999 wurden vom Finanzamt am 31.5.2013 mit folgender Begründung zurückgewiesen,

dass es sich unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.12.2011, ZI 2009/15/0153 bei dem das Verfahren iSd § 304 lit b abschließenden Bescheid nicht um den Feststellungsbescheid handle.

§ 295 Abs. 4 BAO normiert den Antrag auf Aufhebung eines gemäß § 295 Abs. 1 BAO von einem Nichtbescheid abgeleiteten Bescheides, es handelt sich dabei um den jeweils abgeleiteten Einkommensteuerbescheid.

Feststellungs- und Einkommensteuerbescheide sind wie im genannten Erkenntnis ausgeführt, jeweils eigenständige Verfahren. Die Bestimmung nach § 295 Abs. 4 BAO lasse unter bestimmten Voraussetzungen unter Verweis auf die Fristen des § 304 BAO einen Eingriff in die Rechtskraft des abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens zu, wobei für die Frist des lit b zu § 304 BAO nur jener Einkommensteuerbescheid maßgeblich ist, durch den das Einkommensteuerverfahren abgeschlossen wurde.

Die die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1998 und 1999 abschließenden Bescheide sind daher jene vom 20.12.2006, zugestellt am 22.12.2006 und am 22.1.2007 in Rechtskraft erwachsen, die Anträge wurden daher verspätet eingebracht.

Ad Einkommensteuerverfahren 2003)

Der Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO betreffend das Jahr 2003 wurde vom Finanzamt am 31.5.2013 mit der Begründung abgewiesen,

dass der gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassene Einkommensteuerbescheid 2003 vom 21.12.2009 auf Basis des Feststellungsbescheides vom 13.11.2009 zur St.Nr. YY XXX/XXXX (ehem. XY 111/1111) betreffend die Fa. H. KEG gestützt wurde. Diesbezüglich sei daher eine Berufungserledigung iSd § 295 Abs. 4 BAO nicht möglich.

Die fristgerecht eingebrachte Berufung (jetzt Beschwerde) betreffend die Zurückweisung der Anträge auf Bescheidabänderung gemäß § 295 Abs. 4 BAO für die Jahre 1998 und 1999 wurde vom steuerlichen Vertreter wie folgt begründet:

Die Anträge wurden nicht verspätet eingebracht. Die Befristung des Antragsrechtes in § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO richtet sich nicht auf den jeweils abgeleiteten Einkommensteuerbescheid, sondern vielmehr auf die des zu Grunde liegenden Feststellungsbescheides.

Der Gesetzgeber hat mit AbgÄG 2011 auf die - bis dahin unbefriedigende - Rechtslage reagiert und die Möglichkeit eines Antragsverfahrens in § 295 Abs. 4 BAO festgelegt.

Die Erläuternden Bemerkungen des AbgÄG 2011 sehen dazu vor, dass "ein solches Antragsrecht auf Beseitigung solcher zu Unrecht von den Tatbestandsvoraussetzungen für ihre Erfassung ausgehender (rechtswidriger) Bescheide zweckmäßig erscheint."

Wie bereits im Erkenntnis des VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0064 dargelegt "ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erfassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erfassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist."

§ 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide - in unserem Fall die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 - dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid sowie der materiellen Rechtslage entsprechen. Somit besteht die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen. Eine Abänderung oder Aufhebung gem. § 295 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass nachträglich ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird.

Im angesprochenen Erkenntnis des VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0064, wurde zwar erkannt, dass die Feststellung eines Nichtbescheids keine Abänderung oder Aufhebung i.S. des § 295 Abs. 1 BAO darstellt, es wurde aber auch ausdrücklich darauf hingewiesen,

dass die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO (...) ... im vorliegenden Fall noch nicht anzuwenden war.

Man kann aus dieser Formulierung entnehmen, dass auch der VwGH § 295 Abs. 4 BAO dahingehend interpretiert, dass sich die Befristung auf die Antragstellung auf den Feststellungsbescheid bezieht.

Da § 295 Abs. 4 als Anwendungsvoraussetzung zwingend erfordert, dass eine Zurückweisung einer Berufung (als unzulässig) gegen einen Nichtbescheid bereits erfolgt ist, kann die - in ihm eingeräumte Fristsetzung somit auch erst dann zu laufen beginnen, wenn die im ersten Satz leg. cit. angesprochene Berufungsentscheidung ergeht. Es kann sich bei dem im § 304 lit. b BAO angesprochenen "das Verfahren abschließenden Bescheid" daher nur um die Berufungsentscheidung gegen jenes Schriftstück (Nichtbescheid) handeln, das - wie im § 295 Abs. 4 BAO ausdrücklich normiert, nach Form und Inhalt den unzutreffenden Eindruck erweckte, es sei ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften.

Bei der gebotenen am Sachlichkeitsgebot orientierten, verfassungskonformen Interpretation ist daher § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO enthaltene Hinweis auf die Verjährungsfrist so zu verstehen, dass es sich nicht auf den jeweils abgeleiteten Einkommensteuerbescheid bezieht, sondern vielmehr auf die des zu Grunde liegenden Feststellungsbescheides.

Die EB führen zu § 295 Abs. 4 aus: "weiters soll die Möglichkeit antragsgemäßer Aufhebung rechtswidriger, zu Unrecht auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheide vorsorglich eingebrachte Berufungen gegen solche Änderungsbescheide vermeiden; ... Ein derartiger Verwaltungsaufwand würde nicht anfallen, wenn dem Abgabepflichtigen bekannt ist, dass er den auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid, auf Antrag aufheben lassen kann."

Mag. Daniel Pfau erläutert zwar in seinem Artikel (RdW 2012, Heft 12 v. 17.12.2012, S.759ff) die Rechtslage bei Nichtbescheiden vor und nach Einführung des § 295 Abs. 4 korrekterweise als ident, er übersieht aber, dass die bisherige Rechtslage - bei ordnungsgemäßer Erlassung eines Bescheides - bei "normalen" Berufungsentscheidungen zu Feststellungsbescheiden die davon abgeleiteten Bescheide immer, d.h. ohne Verjährungsfristen, abgeändert werden (§ 295 Abs. 1 und Abs. 3 BAO).

Es ist daher - geht man von einer ordentlich agierenden Behörde aus, die keine "Nichtbescheide" erstellt - nicht notwendig, auch gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide zu berufen.

Dies war auch - wie schon aus den Erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 2011 hervorgeht - weder von der Finanzverwaltung noch vom Gesetzgeber erwünscht.

Insbesondere unter der weiteren Berücksichtigung des Umstandes, dass die Verjährung in derart gelagerten Fällen regelmäßig auf überlange Verfahren zurückgeht (dieser Umstand liegt allein in der Sphäre der Behörde), erweist sich daher die von der Erstbehörde

angenommene zeitliche Begrenzung des Antragsrechts als grob unsachlich und widerspricht klar dem aus den Materialien hervorgehenden Zweck dieser Norm.

Daher erweist sich die im angefochtenen Zurückweisungsbescheid vorgebrachte Begründung einer Fristversäumnis (§ 295 Abs. 4 iVm § 304 lit b BAO) des eingebrachten Antrags gem. § 295 Abs. 4 BAO als verfassungswidrig.

In der Beschwerde betreffend die Abweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO für das Jahr 2003 wurde ergänzend eingewendet,

dass der Antrag vom 20.12.2012 inhaltlich den Einkommensteuerbescheid 2003 umfasse und nicht auf einen von vielen diesem zugrundeliegenden Feststellungsbescheid bezogen sei. Der bloße Verweis auf eine andere Bescheidbegründung wäre zudem nicht zulässig und müsste die Begründung eines Bescheides nachvollziehbar und schlüssig sein.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend dargelegt, dass die Grundlagen für die im Jahr 2006 abgeänderten Einkommensteuerbescheide wegfielen bzw. nicht mehr existent seien. Daher sei es unverständlich, dass der Bf. auf Grund der aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheide zur Zahlung verpflichtet sei. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2011 sei die Problematik des Nichtbescheides behoben worden, jedoch sei weiters auch auf die Bestimmung nach § 209a Abs. 4 BAO sowie auf den Artikel Beiser in der ÖStZ zu verweisen. Das bedeute, dass eine Verjährung nicht eingetreten sei. Das Abgabenänderungsgesetz 2011 sei parallel zu den in Rede stehenden Erkenntnis vom 26.2.2013, 2010/15/0064 erlassen worden.

Der Finanzamtsvertreter führte aus, dass rechtliche Möglichkeiten gegen abgeleitete Bescheide vorzugehen existieren und die aus dem Jahre 2002 stammenden Grundlagenbescheide, sofern sie noch im Rechtsbestand seien, keine Folgerechtswirkungen auslöst. Die Bestimmung nach § 209a Abs. 4 BAO sei nicht Streitgegenstand. Betreffend das Jahr 2003 sei festzustellen, dass der strittige Abgabenbescheid 2003 von der Fa. H. KEG abgeleitet worden sei und eine Berufung (jetzt Beschwerde) anhängig sei bzw. bis zum jetzigen Zeitpunkt keine Bescheiderledigung vorliege. Bezüglich der Frist zur Einbringung eines Antrages nach § 295 Abs. 4 BAO werde darauf verwiesen, dass es diesbezüglich eine Vielzahl von Entscheidungen des UFS gibt. Aus der Entscheidung des VwGH vom 26.2.2013, 2010/15/0064 sei zudem nicht abzuleiten, dass die Fünfjahresantragsfrist des § 304 lit b BAO sich auf die Erledigung im Feststellungsverfahren beziehe, sondern auf den Einkommensteuerbescheid.

Der steuerliche Vertreter merkt des Weiteren an, dass Mitunternehmer nicht feststellen könnten, ob Nichtbescheide ergangen seien, da die Grundlagenbescheide den Mitunternehmern nicht bekannt seien. Die Norm des § 209a Abs. 4 BAO habe den Sinn im Verfahren zu bleiben und bewirke eine Verjährungssperre. Der abgeleitete Einkommensteuerbescheid sei seit 2002 im Rechtsbestand und die diesbezügliche Abgabenerklärung nach § 209a Abs. 4 BAO zu sehen. Hinsichtlich

des Antrages betreffend 2003 sei dem steuerlichen Vertreter nicht bekannt, ob die Berufungsentscheidung betreffend die Fa. H. KEG bereits ergangen sei oder nicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage: § 295 Abs. 4 BAO idF Abg.ÄG 2011 (BGBl. I 2011/76) lautet:

Wird eine Berufung, 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 auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 lit b maßgeblichen Frist zu stellen.

§ 304 BAO idF BGBl. 2004/57 lautet:

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 BAO zugrunde liegt.

Die Frist des § 304 lit a BAO idF BGBl. 2004 ist durch die absolute Verjährungsfrist (nach § 209 Abs. 3) begrenzt (Ritz, BAO, 4. Auflg. Tz 5 zu § 304 und dort zitierte Judikatur).

Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO in Verbindung mit § 304 lit. b leg.cit. idF BGBl. 2004 ist auch bei bereits eingetretener absoluter Verjährung, somit verjährungsunabhängig anzuwenden (Ritz, BAO, 4. Auflg., Tz 21g zu § 295).

§ 304 BAO FVwGG 2012 BGBl. I 14/2013 lautet:

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Die Gesetzesbestimmung u.a. nach § 304 BAO idF FVwGG 2012 tritt mit 1.1.2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betrifft gemäß § 323 Abs. 37 BAO auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen (Beschwerden) anzuwenden. Die § 209b, 302 Abs. 2 lit. d, § 303a, 311 und 311a, treten mit 1. Jänner 2014 außer Kraft.

§ 209 Abs. 3 BAO BGBl. I 2004/57 lautet:

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahrs, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Beweiswürdigung:

Ad Einkommensteuer 1998 und 1999)

Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens ist der Antrag des Bf. auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 4 BAO. Mit dem Spruch des bekämpften Bescheides hat das Finanzamt die Anträge betreffend die Jahre 1998 und 1999 wegen verspäteter Antragstellung gemäß § 295 Abs. 4 iVm § 304 lit b BAO idF BGBI. 2004 zurückgewiesen.

Strittig ist die Prüfung der formellen Voraussetzungen der Anträge, dh. ob der bzw. die Anträge durch den Bf. verspätet eingebracht wurden. Die abgeänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 ergingen am 20.12.2006.

Der Verfahrensverlauf 1998 und 1999 stellt sich wie folgt dar:

1998	
29.10.1999	Tangente N KEG (= S -3.5872.289,-)
2.2.2000	Abgabe der Einkommensteuererklärung
23.5.2000	Einkommensteuererstbescheid
27.7.2000	Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
16.1.2002	Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
27.11.2006	KM betreffend N KEG, MU-Stellung 1998-2001 nicht anerkannt, NF-Bescheid betreffend 1998, 1999, 2000 u. 2001
20.12.2006, RK 22.1.2007	Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
31.12.2008	Eintritt der absoluten Verjährung
22.1.2012	Ablauf der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO
26.11.2012 und 10.12.2012	Berufungsentscheidung N KG und Berufungsentscheidung D. KG
20.12.2012	Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO
1999	
14.7.2000	Tangente N KEG (= S 30.972,-)
17.5.2000	Tangente D. KG (= S -2.700.000,-)
28.6.2001	Abgabe der Einkommensteuererklärung
4.7.2001	Einkommensteuererstbescheid

16.1.2002	Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
15.11.2002	Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
7.12.2006	KM betreffend N KEG, MU-Stellung 1998-2001 nicht anerkannt, NF-Bescheid betreffend 1998, 1999, 2000 u. 2001
20.12.2006, RK 22.1.2007	Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
31.12.2009	Eintritt der absoluten Verjährung
22.1.2012	Ablauf der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO
26.11.2012 und 10.12.2012	Berufungsentscheidung N KG und Berufungsentscheidung D. KG
20.12.2012	Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO

Die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO ist mit Ablauf des Jahres 2008 bzw. 2009 eingetreten.

Im vorliegenden Verfahren wurden lt. Aktenlage die Verfahren, deren Anträge auf Bescheidaufhebung vom Bf. beantragt wurden, mit Einkommensteuerbescheiden vom 20.12.2006 (Einkommensteuer 1998 und 1999) abgeschlossen, die formelle Rechtskraft dieser Bescheide trat somit bereits mit 22.1.2007 ein.

Die eingebrachten Anträge § 295 Abs. 4 BAO vom 20.12.2012 (eingelangt bei der Abgabenbehörde am 27.12.2012) wurden somit zum Zeitpunkt der Berufungsvorentscheidung außerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO (bis 22.1.2012) eingebracht und sohin wie vom Finanzamt zu Recht festgestellt nicht rechtzeitig eingebracht und daher zu Recht als verspätet zurückgewiesen.

Der steuerliche Vertreter wendet ein, dass derartige Fälle regelmäßig auf überlange Verfahren zurückgehen, daher erweise sich die zeitliche Begrenzung des Antragsrechtes als unsachlich und widerspreche dem Zweck der Norm lt. Gesetzesmaterialien. Die Zurückweisung des Antrages sei daher auch verfassungswidrig.

Dazu wird festgestellt, dass die Frist des § 304 lit b BAO idF 2004/57 sowohl Bedeutung bei Wiederaufnahmeverfahren - trotz Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO - hat(te) als auch bei Anträgen nach § 295 Abs. 4 BAO. Unter Rechtskraft im Sinne des § 304 lit b BAO ist dabei die formelle Rechtskraft zu verstehen. Ein Bescheid ist formell rechtskräftig, wenn er durch ordentliche Rechtsmittel nicht oder nicht mehr anfechtbar ist.

Da der Neuerungstatbestand, dass ein Nichtbescheid vorliegt, vielfach erst im "abgeleiteten" Abgabenverfahren neu hervorkommt, bei Zurückweisung der Berufung

gegen den vermeintlichen Feststellungsbescheid bzw. Nichtfeststellungsbescheid, dürfte der Aufhebungsantrag als Alternative zum Wiederaufnahmeantrag gedacht gewesen sein, da sich derartige Wiederaufnahmeanträge sehr verwaltungsaufwendig gestalten würden (Ritz, aaO, Tz 5 zu § 304).

Die Regelung nach § 295 Abs. 4 BAO AbgÄG 2011 in Verbindung mit § 304 b BAO idF BGBI. 2004/57 hatte somit zum Inhalt, dass nach Ablauf der absoluten Verjährung ein Rechtsbehelf zur Antragstellung gemäß § 295 Abs. 4 BAO möglich war. Die Neuregelung des § 304 BAO ab Gesetzesänderung 1.1.2014 sieht die Fünfjahresregelung lit b dagegen nicht mehr vor, womit im Ergebnis die Antragsfrist innerhalb der absoluten Verjährung liegt und damit verkürzt wird.

§ 304 BAO FVwGG 2012 BGBI. I 14/2013 ab 1.1.2014 lautet dagegen:

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Die Gesetzesbestimmung nach § 304 BAO idF FVwGG 2012 trat mit 1.1.2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betrifft auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen (Beschwerden) anzuwenden. Die § 209b, 302 Abs. 2 lit. d, § 303a, 311 und 311a, treten mit 1. Jänner 2014 außer Kraft.

Mit dieser Regelung trat somit eine Verkürzung der Antragsfrist innerhalb der absoluten Verjährung ein, womit der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom 20.12.2012 auch außerhalb der absoluten Verjährungsfrist eingebracht wurde und somit jedenfalls als unzulässig zurückzuweisen ist.

Den Beschwerdeeinwendungen ist daher insgesamt der Erfolg zu versagen.

Zur Einwendung betreffend Verfassungswidrigkeit hinsichtlich die Zurückweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO wird festgestellt:

Zu den vom Bf. in seiner Beschwerde geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht auf Grund des Legalitätsprinzips an die bestehenden Gesetze gebunden ist; keine Kompetenz kommt dem Bundesfinanzgericht hingegen zu, darüber abzusprechen, ob ein Gesetz allenfalls als *verfassungswidrig* zu beurteilen und folglich aufzuheben ist. Darüber hat allein der hierfür zuständige Verfassungsgerichtshof zu befinden.

Das Vorliegen einer verfassungswidrigen Zurückweisung ist unter Verweis auf die gängige Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates (u.a. Entscheidungen des UFS RV/0051-I/09 vom 26.6.2012, RV/0005-S/09 vom 27.8.2013, RV/0621-S/08) betreffend die Antragsfrist des § 304 BAO iSd § 295 Abs. 4 BAO bezogen auf den "abgeleiteten" Einkommensteuerbescheid nicht gegeben.

In der Beschwerde wird eingewendet, der in § 295 Abs. 4 letzter Satz enthaltene Hinweis auf die Verjährungsfrist (richtet sich nach § 304 BAO) beziehe sich in verfassungskonformer Interpretation auf den zugrunde liegenden Feststellungsbescheid und nicht den jeweils abgeleiteten Einkommensteuerbescheid. Die Verjährungsfristen

würden sich daher nicht auf die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide beziehen. Dies sei auch aus dem Erkenntnis des VwGH vom 26.6.2013/ 2010/15/0064 abzuleiten, wonach "die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO im vorliegenden Fall noch nicht anzuwenden ist".

Zu dieser Einwendung wird festgestellt, dass sich unter Verweis auf die gängige Rechtsansicht des unabhängigen Finanzsenates (Entscheidungen z.B. RV/0051-I/09 vom 26.6.2012, RV/0005-S/09 vom 27.8.2013, RV/0621-S/08) die Antragsfrist des § 304 BAO iSd § 295 Abs. 4 BAO auf den "abgeleiteten" Einkommensteuerbescheid bezieht. Ebenso wird in den Ausführungen im zitierten Artikel des Dr. Daniel Pfau vom 17.12.2012 auf den Einkommensteuerbescheid als das den Verfahren abschließenden Bescheid (RdW 2012, 792) und dort dargestellte Rechtslage verwiesen.

Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass die Bestimmung nach § 304 BAO nicht für die Wiederaufnahme eines Feststellungsverfahrens Anwendung finden kann, weil Feststellungsbescheide nicht der Verjährung unterliegen (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflg., Tz 2 zu § 304).

Zur Einwendung, dass der Einkommensteuerbescheid keine "rechtliche Einheit" mit dem Grundlagenbescheid bildet, sondern beide Bescheide für sich selbständige Rechtsgebilde darstellen, die diesbezüglich einer getrennten rechtlichen Betrachtung unterliegen, wird angemerkt, dass daraus ebenso nicht die Folgerung zu ziehen ist, dass es sich bei dem das Verfahren abschließenden Bescheid iSd § 304 BAO um den Feststellungsbescheid handelt.

In der Rechtsprechung wird zudem angemerkt, dass die Kenntnis eines Vertreters auch der vertretenen Partei zugerechnet wird. Aus der einkommensteuerlichen Natur des Verfahrens nach § 18 8 BAO folgt, dass die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten hinsichtlich ihrer Einkommensteuer zuzurechnen ist (VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Zur Einwendung des steuerlichen Vertreters, die Bestimmung des § 209a Abs. 4 BAO bewirke eine Verjährungssperre und sei die Abgabenerklärung als Antrag nach § 209a Abs. 4 BAO zu sehen, wird festgehalten, dass ein derartiger Antrag auch vor Eintritt der Verjährung eingebracht werden hätte müssen. D.h. wird eine Beschwerde (Berufung) vor Eintritt der Verjährung (der abgeleiteten Abgabe) eingebracht, so steht der Umstand, dass sie erst nach Verjährungseintritt meritorisch erledigt wird, der Anpassung abgeleiteter Abgabenbescheide nicht entgegen (Ritz, BAO, Tz 6 zu § 209a Abs. 2).

Die Beschwerdeeinwendungen sind daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Ad Einkommensteuer 2003)

Gegenstand des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003 ist der Antrag des Bf. auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs. 4 BAO. Mit dem Spruch

des bekämpften Bescheides hat das Finanzamt den Antrag betreffend das Jahr 2003 abgewiesen, da der Einkommensteuerbescheid vom 21.12.2009 verfahrensrechtlich nicht die im Antrag angeführten Gesellschaften betreffen.

Der Verfahrensverlauf betreffend das Jahr 2003 stellt sich wie folgt dar:

2003	
24.8.2004	Tangente K. KG
29.10.2004	Abgabe der Einkommensteuererklärung
8.11.2004	Einkommensteuererstbescheid
7.2.2005	Beilage zur Erklärung
21.2.2005	Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
7.12.2005	Tangente T. KEG
29.8.2005	Tangente H. KEG
2.11.2005	Berichtigte Erklärung
10.5.2006	Wiederaufnahmeverfahren
10.5.2006	Neue Sachentscheidung
6.9.2006	Tangente T. KEG
7.8.2007	Berichtigung nach § 293 des Bescheides vom 10.5.2006
23.7.2007	Tangente T. KEG
13.11.2007	Tangente H. KEG
22.7.2007	Mitteilung über BVE-F. T. KEG, F- Bescheid vom 7.12.2005 wird aufgehoben
21.12.2009, RK 1/2010	Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
20.12.2012	Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO
31.12.2013	Eintritt der absoluten Verjährung
22.1.2014	Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO

Lt. Aktenlage wurde das Verfahren, dessen Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom Bf. beantragt wurde, mit Einkommensteuerbescheid vom 21.12.2009 abgeschlossen, womit die formelle Rechtskraft dieses Bescheides im Jänner 2010 eintrat.

Der eingebrachte Antrag auf Aufhebung vom 20.12.2012 (eingelangt bei der Abgabenbehörde am 27.12.2012) wurde somit zwar innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO und sohin rechtzeitig gestellt. Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung

gemäß § 295 Abs. 4 BAO ist jedoch, dass der angefochtene Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO von einem Nichtbescheid abgeleitet wurde und dass eine gegen den Nichtbescheid gerichtete Berufung als unzulässig zurückgewiesen wurde.

Eine stattgebende Erledigung ist somit mangels Ergehen eines Bescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO auf Grund einer Beteiligung an der Fa. N KG und D. KG nicht möglich, da der abgeänderte Einkommensteuerbescheid 2003 vom 21.12.2009 ausschließlich auf den Feststellungsbescheid vom 13.11.2009 betreffend eine Beteiligung an der Fa. H. KEG (StNr. YY XXX/XXXX, vorm. XY 111/1111) basiert. Ein anhängiges Beschwerdeverfahren bezüglich dieses Unternehmens ist noch anhängig, jedoch streitgegenständlich nicht relevant.

Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO ist, dass der Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 vom 21.12.2009 verfahrensrechtlich von einem Nichtbescheid abgeleitet wurde und eine gegen den Nichtbescheid gerichtete Berufung als unzulässig zurückgewiesen wurde.

Der Antrag wurde daher vom Finanzamt zu Recht als unbegründet abgewiesen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig, da zur Rechtsfrage, ob sich die Befristung auf den im Einkommensteuerverfahren ergangenen Bescheid bezieht, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt.

, am 15. Juli 2014