

TE Vwgh Erkenntnis 2024/1/17 Ra 2022/13/0071

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.01.2024

Index

000

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §207

BAO §295 Abs4 idF 2021/I/003

BAO §323 Abs27

COVID-19-SteuermaßnahmenG 2021

VwRallg

1. BAO § 207 heute
2. BAO § 207 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
3. BAO § 207 gültig von 15.12.2010 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
4. BAO § 207 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 207 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
6. BAO § 207 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
7. BAO § 207 gültig von 10.01.1998 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
8. BAO § 207 gültig von 27.08.1994 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
9. BAO § 207 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 207 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 295 heute
2. BAO § 295 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 295 gültig von 08.01.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. BAO § 295 gültig von 01.01.2021 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2020
5. BAO § 295 gültig von 01.09.2019 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019
6. BAO § 295 gültig von 01.01.2014 bis 31.08.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
7. BAO § 295 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
8. BAO § 295 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
9. BAO § 295 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. BAO § 295 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 323 heute

2. BAO § 323 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. BAO § 323 gültig von 30.07.2026 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
4. BAO § 323 gültig von 24.12.2025 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
5. BAO § 323 gültig von 24.12.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
6. BAO § 323 gültig von 25.07.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 50/2025
7. BAO § 323 gültig von 01.07.2025 bis 24.07.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
8. BAO § 323 gültig von 20.07.2024 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
9. BAO § 323 gültig von 06.06.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 56/2024
10. BAO § 323 gültig von 01.01.2024 bis 05.06.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 201/2023
11. BAO § 323 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
12. BAO § 323 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
13. BAO § 323 gültig von 31.12.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 187/2023
14. BAO § 323 gültig von 22.07.2023 bis 30.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
15. BAO § 323 gültig von 22.07.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2023
16. BAO § 323 gültig von 20.07.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
17. BAO § 323 gültig von 25.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 47/2021
18. BAO § 323 gültig von 30.01.2021 bis 24.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2021
19. BAO § 323 gültig von 23.01.2021 bis 29.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2021
20. BAO § 323 gültig von 08.01.2021 bis 22.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
21. BAO § 323 gültig von 07.08.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020
22. BAO § 323 gültig von 25.07.2020 bis 06.08.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
23. BAO § 323 gültig von 05.04.2020 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 23/2020
24. BAO § 323 gültig von 30.10.2019 bis 04.04.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
25. BAO § 323 gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
26. BAO § 323 gültig von 23.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
27. BAO § 323 gültig von 23.07.2019 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019
28. BAO § 323 gültig von 28.12.2018 bis 22.07.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2018
29. BAO § 323 gültig von 15.08.2018 bis 27.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
30. BAO § 323 gültig von 18.05.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
31. BAO § 323 gültig von 13.04.2017 bis 17.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
32. BAO § 323 gültig von 31.12.2016 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
33. BAO § 323 gültig von 02.08.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
34. BAO § 323 gültig von 29.12.2015 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
35. BAO § 323 gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
36. BAO § 323 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
37. BAO § 323 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
38. BAO § 323 gültig von 13.06.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
39. BAO § 323 gültig von 01.03.2014 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
40. BAO § 323 gültig von 18.04.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
41. BAO § 323 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
42. BAO § 323 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
43. BAO § 323 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
44. BAO § 323 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
45. BAO § 323 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
46. BAO § 323 gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
47. BAO § 323 gültig von 28.07.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
48. BAO § 323 gültig von 16.06.2010 bis 27.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
49. BAO § 323 gültig von 14.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
50. BAO § 323 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
51. BAO § 323 gültig von 27.06.2008 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
52. BAO § 323 gültig von 01.01.2008 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2008

53. BAO § 323 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
54. BAO § 323 gültig von 27.06.2006 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
55. BAO § 323 gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
56. BAO § 323 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
57. BAO § 323 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
58. BAO § 323 gültig von 26.06.2002 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
59. BAO § 323 gültig von 25.05.2002 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
60. BAO § 323 gültig von 19.12.2001 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
61. BAO § 323 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
62. BAO § 323 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
63. BAO § 323 gültig von 10.01.1998 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
64. BAO § 323 gültig von 01.05.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
65. BAO § 323 gültig von 01.07.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 257/1993
66. BAO § 323 gültig von 01.01.1962 bis 30.06.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Ing. Mag. E in K, vertreten durch die BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1100 Wien, Am Belvedere 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. April 2022, Zl. RV/7100157/2022, betreffend Einkommensteuer 2008 und Anspruchszinsen,

Spruch

I. zu Recht erkannt:römisch eins. zu Recht erkannt:

Die Revision wird, soweit sie sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer 2008 wendet, als unbegründet abgewiesen.

II. den Beschluss gefasst:römisch zwei. den Beschluss gefasst:

Im Übrigen - hinsichtlich Anspruchszinsen - wird die Revision zurückgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Das Finanzamt erließ am 20. September 2012 gegenüber dem Revisionswerber einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, mit welchem der am 5. Oktober 2009 ergangene Einkommensteuerbescheid 2008 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert wurde. Die Änderung erfolgte aufgrund einer als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung betreffend die ED GmbH & Co KG vom 2. Juli 2012 für die auf den Revisionswerber entfallenden anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das Finanzamt erließ am 20. September 2012 gegenüber dem Revisionswerber einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, mit welchem der am 5. Oktober 2009 ergangene Einkommensteuerbescheid 2008 gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO geändert wurde. Die Änderung erfolgte aufgrund einer als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung betreffend die ED GmbH & Co KG vom 2. Juli 2012 für die auf den Revisionswerber entfallenden anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

2

Mit Beschluss vom 30. Oktober 2019 wies das Bundesfinanzgericht die von der ED GmbH & Co KG erhobene Beschwerde als nicht zulässig zurück, weil der Erledigung vom 2. Juli 2012 keine Bescheidqualität zugekommen sei. Der Revisionswerber stellte daraufhin am 13. Dezember 2019 gemäß § 295 Abs. 4 BAO den Antrag, den Einkommensteuerbescheid vom 20. September 2012 aufzuheben. Das Finanzamt wies diesen Antrag als verspätet zurück. Der dagegen erhobenen Beschwerde des Revisionswerbers gab das Bundesfinanzgericht Folge, weil durch die mittlerweile neu gefasste Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO idF Covid-19-StMG der Antrag rechtzeitig eingebracht worden sei. Diesem Antrag entsprach das Finanzamt in weiterer Folge mit Bescheid vom 30. April 2021 und hob den

am 20. September 2012 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 auf. Mit Beschluss vom 30. Oktober 2019 wies das Bundesfinanzgericht die von der ED GmbH & Co KG erhobene Beschwerde als nicht zulässig zurück, weil der Erledigung vom 2. Juli 2012 keine Bescheidqualität zugekommen sei. Der Revisionswerber stellte daraufhin am 13. Dezember 2019 gemäß Paragraph 295, Absatz 4, BAO den Antrag, den Einkommensteuerbescheid vom 20. September 2012 aufzuheben. Das Finanzamt wies diesen Antrag als verspätet zurück. Der dagegen erhobenen Beschwerde des Revisionswerbers gab das Bundesfinanzgericht Folge, weil durch die mittlerweile neu gefasste Bestimmung des Paragraph 295, Absatz 4, BAO in der Fassung , Covid-19-StMG der Antrag rechtzeitig eingebracht worden sei. Diesem Antrag entsprach das Finanzamt in weiterer Folge mit Bescheid vom 30. April 2021 und hob den am 20. September 2012 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 auf.

3

Am 15. November 2021 erließ das Finanzamt unter Hinweis auf einen Feststellungsbescheid betreffend die ED GmbH & Co KG vom 10. März 2020, die den Einkünfteanteil des Revisionswerbers unverändert zum „Nichtbescheid“ auswies, erneut einen den Bescheid vom 5. Oktober 2009 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ändernden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Abgabenbehörde gemäß § 295 Abs. 4 dritter Satz BAO in der Fassung Covid-19-StMG innerhalb eines Jahres ab Bescheidaufhebung einen neuen Abgabenfestsetzungsbescheid erlassen könne, sofern die dafür erforderlichen Voraussetzungen vorlägen. Weiters wurde ein Anspruchszinsenbescheid erlassen. Am 15. November 2021 erließ das Finanzamt unter Hinweis auf einen Feststellungsbescheid betreffend die ED GmbH & Co KG vom 10. März 2020, die den Einkünfteanteil des Revisionswerbers unverändert zum „Nichtbescheid“ auswies, erneut einen den Bescheid vom 5. Oktober 2009 gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO ändernden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Abgabenbehörde gemäß Paragraph 295, Absatz 4, dritter Satz BAO in der Fassung Covid-19-StMG innerhalb eines Jahres ab Bescheidaufhebung einen neuen Abgabenfestsetzungsbescheid erlassen könne, sofern die dafür erforderlichen Voraussetzungen vorlägen. Weiters wurde ein Anspruchszinsenbescheid erlassen.

4

Gegen den Einkommensteuerbescheid sowie den Anspruchszinsenbescheid erhob der Revisionswerber fristgerecht Beschwerde, in der er ausführte, dass die Bescheidänderung rechtswidrig sei, weil die absolute Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer 2008 bereits am 31. Dezember 2018 abgelaufen sei.

5

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass die Revision nicht zulässig sei. Begründend führte es aus, dass die als Feststellungsbescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes vom 2. Juli 2012, auf deren Grundlage das Finanzamt am 20. September 2012 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2008 erlassen habe, keine Bescheidqualität erlangt habe. Der Einkommensteuerbescheid vom 20. September 2012 sei in der Folge auf Antrag des Revisionswerbers mit Bescheid vom 30. April 2021 aufgehoben worden. Bereits mit 10. März 2020 habe das Finanzamt erneut eine Feststellung der von der ED GmbH & Co KG im Jahr 2008 erzielten Einkünfte mit einem auf den Revisionswerber in unveränderter Höhe entfallenden Anteil der Einkünfte vorgenommen. Die Bescheidqualität dieser Erledigung stehe nicht in Zweifel. § 295 Abs. 4 BAO sei eine verfahrensrechtliche Bestimmung, die grundsätzlich für ab ihrem Inkrafttreten erfolgende Amtshandlungen anzuwenden sei. Dies gelte auch für solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet hätten. Da der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Einkommensteuerbescheid 2008 vom 15. November 2021 die im den Nichtbescheid ersetzenden Bescheid vom 10. März 2020 enthaltenen Feststellungen übernommen habe, die Abgabenfestsetzung somit innerhalb eines Jahres ab der mit 30. April 2021 erfolgten Aufhebung vorgenommen worden sei, stehe der Eintritt der Verjährung dieser Abgabenfestsetzung nicht entgegen. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass die Revision nicht zulässig sei. Begründend führte es aus, dass die als Feststellungsbescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes vom 2. Juli 2012, auf deren Grundlage das Finanzamt am 20. September 2012 einen gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2008 erlassen habe, keine Bescheidqualität erlangt habe. Der Einkommensteuerbescheid vom 20. September 2012 sei in der Folge auf Antrag des Revisionswerbers mit Bescheid vom 30. April 2021 aufgehoben worden. Bereits mit 10. März 2020 habe das Finanzamt erneut eine Feststellung der von der ED GmbH & Co KG im Jahr 2008 erzielten Einkünfte mit einem auf den Revisionswerber in unveränderter Höhe entfallenden Anteil der Einkünfte vorgenommen. Die Bescheidqualität dieser Erledigung stehe nicht in Zweifel. Paragraph 295, Absatz 4, BAO sei eine verfahrensrechtliche Bestimmung, die

grundsätzlich für ab ihrem Inkrafttreten erfolgende Amtshandlungen anzuwenden sei. Dies gelte auch für solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet hätten. Da der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Einkommensteuerbescheid 2008 vom 15. November 2021 die im den Nichtbescheid ersetzenden Bescheid vom 10. März 2020 enthaltenen Feststellungen übernommen habe, die Abgabenfestsetzung somit innerhalb eines Jahres ab der mit 30. April 2021 erfolgten Aufhebung vorgenommen worden sei, stehe der Eintritt der Verjährung dieser Abgabenfestsetzung nicht entgegen.

6

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht sei von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

Gegenständlich sei die Rechtsfrage zu lösen, ob die Behörde in Anwendung einer neuen

Verjährungsdurchbrechungsbestimmung eine Abgabe trotz eingetretener Verjährung noch festsetzen dürfe, wenn das betreffende Veranlagungsjahr zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Gesetzesbestimmung bereits absolut verjährt gewesen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe die Verjährung als Dauertatbestand charakterisiert und verneine demgemäß eine Anwendung von Gesetzesänderungen auf in deren Inkrafttretenszeitpunkt bereits verjäherte Angelegenheiten. Es entspreche weiters der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Verjährtens mangels ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nicht wiederauflebe. Es fehle darüber hinaus höchstgerichtliche Rechtsprechung zu den anderen im Verfahren aufgeworfenen Rechtsfragen, insbesondere zur Anwendung des neuen § 295 Abs. 4 BAO. Nicht zuletzt seien dem Bundesfinanzgericht auch erhebliche Verfahrensmängel unterlaufen. Die rechtliche Würdigung des Gerichtes sei grob mangelhaft, weil sie sich im Wesentlichen auf die Darstellung der derzeit geltenden Rechtslage beschränke. Mit dem Kern des rechtlichen Vorbringens habe sich das Gericht aber nicht einmal ansatzweise auseinandergesetzt. Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht sei von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Gegenständlich sei die Rechtsfrage zu lösen, ob die Behörde in Anwendung einer neuen Verjährungsdurchbrechungsbestimmung eine Abgabe trotz eingetretener Verjährung noch festsetzen dürfe, wenn das betreffende Veranlagungsjahr zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Gesetzesbestimmung bereits absolut verjährt gewesen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe die Verjährung als Dauertatbestand charakterisiert und verneine demgemäß eine Anwendung von Gesetzesänderungen auf in deren Inkrafttretenszeitpunkt bereits verjäherte Angelegenheiten. Es entspreche weiters der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Verjährtens mangels ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nicht wiederauflebe. Es fehle darüber hinaus höchstgerichtliche Rechtsprechung zu den anderen im Verfahren aufgeworfenen Rechtsfragen, insbesondere zur Anwendung des neuen Paragraph 295, Absatz 4, BAO. Nicht zuletzt seien dem Bundesfinanzgericht auch erhebliche Verfahrensmängel unterlaufen. Die rechtliche Würdigung des Gerichtes sei grob mangelhaft, weil sie sich im Wesentlichen auf die Darstellung der derzeit geltenden Rechtslage beschränke. Mit dem Kern des rechtlichen Vorbringens habe sich das Gericht aber nicht einmal ansatzweise auseinandergesetzt.

7

Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet. Der Revisionswerber erstattete am 27. Jänner 2023 noch ein ergänzendes Vorbringen.

8

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

9

Die Revision ist betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer zulässig. Sie ist aber nicht begründet.

10

§ 295 Abs. 4 BAO idF BGBl. I Nr. 3/2021 lautet: Paragraph 295, Absatz 4, BAO in der Fassung , Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 3 aus 2021, lautet:

„(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt

-

eines Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines Feststellungsbescheides (Paragraph 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.“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. Paragraph 209 a, Absatz 2, erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird.“

11

Die Erläuternden Bemerkungen (IA 1109/A, 27. GP) dazu lauten:Die Erläuternden Bemerkungen (IA 1109/A, 27. Gesetzgebungsperiode dazu lauten:

„Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 4. 12. 2019, G 159/2019, den letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO als verfassungswidrig aufgehoben. In der Entscheidung hat der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass er in der bisherigen Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO eine eigenständige Regelung zur Aufhebung von Bescheiden sieht, die unabhängig von der in § 302 Abs. 1 BAO mit dem Ablauf der Verjährungsfrist begrenzten Zulässigkeit von Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden besteht. Dies führt zunächst dazu, dass nach Ablauf der durch den VfGH gewährten Frist zur Anpassung der gesetzlichen Regelung Aufhebungsanträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO unbegrenzt zulässig wären. In weiterer Folge zeitigt die bisherige Regelung des § 295 Abs. 4 BAO in Zusammenhang mit der Aufhebung des letzten Satzes unsachliche Folgen: Der geltende Gesetzeswortlaut des § 295 Abs. 4 BAO lässt lediglich Aufhebungen abgeleiteter Bescheide zu. Feststellungsbescheide nach § 188 BAO können jedoch ohne Rücksicht auf die Verjährungsfristen der BAO erlassen werden. Stellt sich demnach im Beschwerde- oder Revisionsverfahren gegen einen Feststellungsbescheid heraus, dass dieser eine als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation - somit ein ‚Nichtbescheid‘ - ist, kann die Abgabenbehörde zwar einen rechtswirksamen Feststellungsbescheid erlassen, ein von der als Grundlagenbescheid intendierten Enunziation abgeleiteter Bescheid könnte jedoch nur mehr aufgehoben werden. Damit tritt der ursprüngliche Erstbescheid oder ein zuvor ergangener abgeleiteter Bescheid wieder in den Rechtsbestand; derartige Bescheide entsprechen in den allermeisten Fällen aber inhaltlich nicht mehr dem geltenden Feststellungsbescheid. Dies führt zu unsachlichen Ergebnissen, die häufig dazu führen können, dass eigentlich nicht zustehende Verluste nur deshalb lukriert werden können, weil ein unwirksamer Feststellungsbescheid bestanden hat, der aber mittlerweile durch einen wirksamen Feststellungsbescheid ersetzt wurde.“

„Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 4. 12. 2019, G 159 aus 2019, den letzten Satz des Paragraph 295, Absatz 4, BAO als verfassungswidrig aufgehoben. In der Entscheidung hat der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass er in der bisherigen Bestimmung des Paragraph 295, Absatz 4, BAO eine eigenständige Regelung zur Aufhebung von Bescheiden sieht, die unabhängig von der in Paragraph 302, Absatz eins, BAO mit dem Ablauf der Verjährungsfrist begrenzten Zulässigkeit von Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden besteht. Dies führt zunächst dazu, dass nach Ablauf der durch den VfGH gewährten Frist zur Anpassung der gesetzlichen Regelung Aufhebungsanträge gemäß Paragraph 295, Absatz 4, BAO unbegrenzt zulässig wären. In weiterer Folge zeitigt die bisherige Regelung des Paragraph 295, Absatz 4, BAO in Zusammenhang mit der Aufhebung des letzten Satzes unsachliche Folgen: Der geltende Gesetzeswortlaut des Paragraph 295, Absatz 4, BAO lässt lediglich Aufhebungen abgeleiteter Bescheide zu. Feststellungsbescheide nach Paragraph 188, BAO können jedoch ohne Rücksicht auf die Verjährungsfristen der BAO erlassen werden. Stellt sich demnach im Beschwerde- oder Revisionsverfahren gegen einen Feststellungsbescheid heraus, dass dieser eine als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation - somit ein ‚Nichtbescheid‘ - ist, kann die Abgabenbehörde zwar einen rechtswirksamen Feststellungsbescheid erlassen, ein von der als Grundlagenbescheid intendierten Enunziation abgeleiteter Bescheid könnte jedoch nur mehr aufgehoben werden. Damit tritt der ursprüngliche Erstbescheid oder ein zuvor ergangener abgeleiteter Bescheid wieder in den Rechtsbestand; derartige Bescheide entsprechen in den allermeisten Fällen aber inhaltlich nicht mehr dem geltenden Feststellungsbescheid. Dies führt zu unsachlichen Ergebnissen, die häufig dazu führen können, dass eigentlich nicht zustehende Verluste nur deshalb lukriert werden können, weil ein unwirksamer Feststellungsbescheid bestanden hat, der aber mittlerweile durch einen wirksamen Feststellungsbescheid ersetzt wurde.

Mit der Änderung wird für die Partei die Möglichkeit geschaffen, einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides zu

stellen, der sich auf den Nichtbescheid gestützt hat. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage betrifft die Aufhebung damit nicht nur Änderungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO, sondern alle Bescheide, die auf den Nichtbescheid gestützt sind. Die Aufhebung ist nur zulässig, wenn der Antrag innerhalb von einem Jahr ab Rechtskraft der Zurückweisung gestellt wird. Mit dieser Antragsbefristung wird den Ausführungen des VfGH, wonach das Antragsrecht seine rechtserhebliche Bedeutung im Zeitpunkt der Zurückweisung der Beschwerde erlangt, Rechnung getragen. Mit der Änderung wird für die Partei die Möglichkeit geschaffen, einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides zu stellen, der sich auf den Nichtbescheid gestützt hat. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage betrifft die Aufhebung damit nicht nur Änderungsbescheide gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO, sondern alle Bescheide, die auf den Nichtbescheid gestützt sind. Die Aufhebung ist nur zulässig, wenn der Antrag innerhalb von einem Jahr ab Rechtskraft der Zurückweisung gestellt wird. Mit dieser Antragsbefristung wird den Ausführungen des VfGH, wonach das Antragsrecht seine rechtserhebliche Bedeutung im Zeitpunkt der Zurückweisung der Beschwerde erlangt, Rechnung getragen.

Zur Vermeidung von unsachlichen Ergebnissen ist vorgesehen, 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. Wird gegen den (neu) erlassenen Feststellungsbescheid (bzw. Nichtfeststellungsbescheid) fristgerecht Beschwerde erhoben, soll durch die Anwendung des § 209a Abs. 2 erster Satz BAO - zur Sicherstellung eines effektiven Rechtsschutzes - trotz Verjährungseintritt eine allfällige Anpassung des abgeleiteten Festsetzungsbescheides an den im Beschwerdeverfahren abgeänderten Feststellungsbescheid möglich sein.“Zur Vermeidung von unsachlichen Ergebnissen ist vorgesehen, 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. Wird gegen den (neu) erlassenen Feststellungsbescheid (bzw. Nichtfeststellungsbescheid) fristgerecht Beschwerde erhoben, soll durch die Anwendung des Paragraph 209 a, Absatz 2, erster Satz BAO - zur Sicherstellung eines effektiven Rechtsschutzes - trotz Verjährungseintritt eine allfällige Anpassung des abgeleiteten Festsetzungsbescheides an den im Beschwerdeverfahren abgeänderten Feststellungsbescheid möglich sein.“

12

Die Neufassung des § 295 Abs. 4 BAO erfolgte in Reaktion auf das Erkenntnis des VfGH vom 4. Dezember 2019, G 159/2019. Die Aufhebung trat mit Ablauf des 31. Dezember 2020 in Kraft. Die mit BGBl. I Nr. 3/2021 geänderte Fassung des § 295 Abs. 4 BAO trat mit 8. Jänner 2021 in Kraft. Der vom Revisionswerber gestellte Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom 13. Dezember 2019 erfolgte somit noch nach der Rechtslage vor dem BGBl. I Nr. 3/2021. Die Neufassung des Paragraph 295, Absatz 4, BAO erfolgte in Reaktion auf das Erkenntnis des VfGH vom 4. Dezember 2019, G 159 aus 2019. Die Aufhebung trat mit Ablauf des 31. Dezember 2020 in Kraft. Die mit Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 3 aus 2021, geänderte Fassung des Paragraph 295, Absatz 4, BAO trat mit 8. Jänner 2021 in Kraft. Der vom Revisionswerber gestellte Antrag gemäß Paragraph 295, Absatz 4, BAO vom 13. Dezember 2019 erfolgte somit noch nach der Rechtslage vor dem Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 3 aus 2021,.

13

Nach der damaligen Rechtslage sah § 295 Abs. 4 BAO vor, dass in Fällen, in denen eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen wurde, weil das Dokument kein Bescheid ist, auf Antrag der Partei auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide aufzuheben sind. Dieser Antrag war vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen. Nach der damaligen Rechtslage sah Paragraph 295, Absatz 4, BAO vor, dass in Fällen, in denen eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (Paragraph 188,) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen wurde, weil das Dokument kein Bescheid ist, auf Antrag der Partei auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide aufzuheben sind. Dieser Antrag war vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach Paragraph 304, BAO maßgeblichen Frist zu stellen.

14

Der Antrag des Revisionswerbers wurde innerhalb eines Jahres ab Zurückweisung der Bescheidbeschwerde wegen Vorliegen eines Nichtbescheides, aber außerhalb der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist gestellt. Ohne die gesetzliche Änderung des § 295 Abs. 4 BAO durch das Covid-19-StMG wäre daher der Antrag als

verspätet zurückzuweisen gewesen, was das Finanzamt auch tat. Das Bundesfinanzgericht hat der dagegen erhobenen Beschwerde deshalb Folge gegeben, weil zwischenzeitlich § 295 Abs. 4 BAO dahingehend geändert wurde, dass auch außerhalb der für Wiederaufnahmsanträge geltenden Frist des § 304 BAO unter bestimmten - im Revisionsfall vorliegenden - Voraussetzungen ein Antrag auf Aufhebung des abgeleiteten Bescheides gestellt werden kann. Der Antrag des Revisionswerbers wurde innerhalb eines Jahres ab Zurückweisung der Bescheidbeschwerde wegen Vorliegen eines Nichtbescheides, aber außerhalb der für Wiederaufnahmsanträge nach Paragraph 304, BAO maßgeblichen Frist gestellt. Ohne die gesetzliche Änderung des Paragraph 295, Absatz 4, BAO durch das Covid-19-StMG wäre daher der Antrag als verspätet zurückzuweisen gewesen, was das Finanzamt auch tat. Das Bundesfinanzgericht hat der dagegen erhobenen Beschwerde deshalb Folge gegeben, weil zwischenzeitlich Paragraph 295, Absatz 4, BAO dahingehend geändert wurde, dass auch außerhalb der für Wiederaufnahmsanträge geltenden Frist des Paragraph 304, BAO unter bestimmten - im Revisionsfall vorliegenden - Voraussetzungen ein Antrag auf Aufhebung des abgeleiteten Bescheides gestellt werden kann.

15

§ 295 Abs. 4 BAO ermöglicht eine Aufhebung eines abgeleiteten Bescheides in bestimmten Fällen auch nach Eintritt der absoluten Verjährung, die für die Einkommensteuer 2008 bereits vor Stellung des Antrages erfolgt war. Paragraph 295, Absatz 4, BAO ermöglicht eine Aufhebung eines abgeleiteten Bescheides in bestimmten Fällen auch nach Eintritt der absoluten Verjährung, die für die Einkommensteuer 2008 bereits vor Stellung des Antrages erfolgt war.

16

In § 295 Abs. 4 BAO wird nicht nur ein Antragsrecht für die Partei auf Aufhebung eines abgeleiteten Bescheides normiert, sondern auch die Befugnis der Abgabenbehörde, innerhalb eines Jahres nach Aufhebung des Bescheides eine an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretende Abgabenfestsetzung ungeachtet des Eintritts der Verjährung vorzunehmen, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltenen Feststellungen übernimmt. Nach den Erläuternden Bemerkungen ist die Aufhebung des Bescheides auf Antrag zur Vermeidung von unsachlichen Ergebnissen mit der Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörden verknüpft, um ein Ergebnis, das inhaltlich nicht mehr dem geltenden Feststellungsbescheid entspricht, zu vermeiden. In Paragraph 295, Absatz 4, BAO wird nicht nur ein Antragsrecht für die Partei auf Aufhebung eines abgeleiteten Bescheides normiert, sondern auch die Befugnis der Abgabenbehörde, innerhalb eines Jahres nach Aufhebung des Bescheides eine an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretende Abgabenfestsetzung ungeachtet des Eintritts der Verjährung vorzunehmen, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltenen Feststellungen übernimmt. Nach den Erläuternden Bemerkungen ist die Aufhebung des Bescheides auf Antrag zur Vermeidung von unsachlichen Ergebnissen mit der Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörden verknüpft, um ein Ergebnis, das inhaltlich nicht mehr dem geltenden Feststellungsbescheid entspricht, zu vermeiden.

17

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verfahrensrechtliche Bestimmungen grundsätzlich für ab ihrem Inkrafttreten erfolgende Rechtsvorgänge anzuwenden, auch wenn sich diese vor dem Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet haben (vgl. VwGH 17.11.2020, Ra 2019/13/0067, mwN). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verfahrensrechtliche Bestimmungen grundsätzlich für ab ihrem Inkrafttreten erfolgende Rechtsvorgänge anzuwenden, auch wenn sich diese vor dem Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet haben vergleiche , VwGH 17.11.2020, Ra 2019/13/0067, mwN).

18

Die Revision bringt vor, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Anwendbarkeit einer neuen Verjährungsbestimmung darauf Bedacht zu nehmen sei, ob bei Inkrafttreten dieser Verjährungsbestimmung die absolute Verjährung für einen Abgabenanspruch bereits eingetreten sei. Dem ist zu entgegnen, dass das von dem Revisionswerber ins Treffen geführte Erkenntnis vom 4. Juli 1960, 0582/58, keinen solchen Inhalt aufweist. Es ging in dieser Entscheidung im Wesentlichen um die Frage, welche Verjährungsbestimmungen im Zollrecht anzuwenden waren, wenn es dort keine eigenen Bestimmungen zur Bemessungsverjährung gegeben hat.

19

Auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 4. Juli 1990, 89/15/0083, das die Revision anführt, enthält nicht den von ihr angenommenen Inhalt. Es ging dort um § 209 Abs. 3 BAO in der vor dem 2. Abgabenänderungsgesetz 1987, BGBl. Nr. 312/1987, geltenden Fassung, der vorsah, dass ein Abgabenanspruch nicht mehr geltend gemacht werden durfte, wenn seit seiner Entstehung 15 Jahre verstrichen waren. Nach der Ansicht

des Verwaltungsgerichtshofes war die zeitliche Schranke des § 209 Abs. 3 BAO aF nicht als Verjährungsbestimmung anzusehen; sie schloss vielmehr jede auf Realisierung des Abgabensanspruches gerichtete Maßnahme schlechthin aus. Der Verwaltungsgerichtshof hat zu der Frage, ob § 209 Abs. 3 BAO in der Fassung BGBl. Nr. 312/1987 im Beschwerdefall anwendbar war, der nunmehr ausdrücklich eine Verjährung vorsah, ausgesprochen, dass sich die Frage der Anwendbarkeit mangels gesetzlicher Anordnung aus dem Regelungsgegenstand der Norm, um deren Anwendung es geht, implizit ergeben kann. Der Verwaltungsgerichtshof hat damals entschieden, dass aufgrund § 209 Abs. 3 BAO alte Fassung, der die Geltendmachung des Abgabensanspruches nach Fristablauf ausdrücklich ausgeschlossen hatte, für jene Abgabensprüche, bei denen eine Geltendmachung bereits ausgeschlossen gewesen war, das neue Gesetz noch keine Anwendung finden konnte. Auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 4. Juli 1990, 89/15/0083, das die Revision anführt, enthält nicht den von ihr angenommenen Inhalt. Es ging dort um Paragraph 209, Absatz 3, BAO in der vor dem 2. Abgabenänderungsgesetz 1987, Bundesgesetzblatt Nr. 312 aus 1987,, geltenden Fassung, der vorsah, dass ein Abgabensanspruch nicht mehr geltend gemacht werden durfte, wenn seit seiner Entstehung 15 Jahre verstrichen waren. Nach der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes war die zeitliche Schranke des Paragraph 209, Absatz 3, BAO aF nicht als Verjährungsbestimmung anzusehen; sie schloss vielmehr jede auf Realisierung des Abgabensanspruches gerichtete Maßnahme schlechthin aus. Der Verwaltungsgerichtshof hat zu der Frage, ob Paragraph 209, Absatz 3, BAO in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 312 aus 1987, im Beschwerdefall anwendbar war, der nunmehr ausdrücklich eine Verjährung vorsah, ausgesprochen, dass sich die Frage der Anwendbarkeit mangels gesetzlicher Anordnung aus dem Regelungsgegenstand der Norm, um deren Anwendung es geht, implizit ergeben kann. Der Verwaltungsgerichtshof hat damals entschieden, dass aufgrund Paragraph 209, Absatz 3, BAO alte Fassung, der die Geltendmachung des Abgabensanspruches nach Fristablauf ausdrücklich ausgeschlossen hatte, für jene Abgabensprüche, bei denen eine Geltendmachung bereits ausgeschlossen gewesen war, das neue Gesetz noch keine Anwendung finden konnte.

20

Diese Rechtsprechung ist auf § 295 Abs. 4 BAO in der Fassung Covid-19-StMG nicht übertragbar. Diese Bestimmung gewährt aufgrund der Vorgaben des Verfassungsgerichtshofes dem Abgabepflichtigen über die absolute Verjährung hinaus die Möglichkeit, einen Antrag auf Aufhebung eines Abgabenbescheides zu stellen, wenn dieser von einem „Nichtbescheid“ abgeleitet war. Direkt damit verknüpft ist die Befugnis der Abgabenbehörde zur Abgabenfestsetzung ungeachtet der Verjährung unter Einhaltung der in § 295 Abs. 4 BAO normierten Voraussetzungen. Ebenso wenig wie der Aufhebung steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der absoluten Verjährung vor Inkrafttreten der Bestimmung entgegen; das Gesetz normiert als Voraussetzung für den Antrag nur, dass der Antrag innerhalb von einem Jahr ab Rechtskraft der Zurückweisung gestellt wird und erfasst damit auch alle Anträge, bei denen im Zeitpunkt der Antragstellung und des Inkrafttretens der Abgabensanspruch bereits absolut verjährt war. Diese Rechtsprechung ist auf Paragraph 295, Absatz 4, BAO in der Fassung Covid-19-StMG nicht übertragbar. Diese Bestimmung gewährt aufgrund der Vorgaben des Verfassungsgerichtshofes dem Abgabepflichtigen über die absolute Verjährung hinaus die Möglichkeit, einen Antrag auf Aufhebung eines Abgabenbescheides zu stellen, wenn dieser von einem „Nichtbescheid“ abgeleitet war. Direkt damit verknüpft ist die Befugnis der Abgabenbehörde zur Abgabenfestsetzung ungeachtet der Verjährung unter Einhaltung der in Paragraph 295, Absatz 4, BAO normierten Voraussetzungen. Ebenso wenig wie der Aufhebung steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der absoluten Verjährung vor Inkrafttreten der Bestimmung entgegen; das Gesetz normiert als Voraussetzung für den Antrag nur, dass der Antrag innerhalb von einem Jahr ab Rechtskraft der Zurückweisung gestellt wird und erfasst damit auch alle Anträge, bei denen im Zeitpunkt der Antragstellung und des Inkrafttretens der Abgabensanspruch bereits absolut verjährt war.

21

Die Argumentation des Revisionswerbers würde dazu führen, dass § 295 Abs. 4 BAO überhaupt nicht auf den Revisionsfall anwendbar gewesen wäre und schon eine Aufhebung nicht hätte erfolgen dürfen, weil die Antragstellung und Aufhebung des Bescheides im Revisionsfall außerhalb der absoluten Verjährung erfolgten, da diese am 31. Dezember 2018 bereits abgelaufen war. Die Argumentation des Revisionswerbers würde dazu führen, dass Paragraph 295, Absatz 4, BAO überhaupt nicht auf den Revisionsfall anwendbar gewesen wäre und schon eine Aufhebung nicht hätte erfolgen dürfen, weil die Antragstellung und Aufhebung des Bescheides im Revisionsfall außerhalb der absoluten Verjährung erfolgten, da diese am 31. Dezember 2018 bereits abgelaufen war.

22

Dafür, dass der Gesetzgeber solche Fälle nicht von der neuen Bestimmung hätte erfassen wollen, und damit alle

Sachverhalte, bei denen die absolute Verjährung bei Inkrafttreten bereits abgelaufen war, von der Möglichkeit der Antragstellung ausnehmen wollte, gibt es keine Anhaltspunkte (siehe etwa § 323 Abs. 27 BAO, der eine ausdrückliche Übergangsvorschrift enthielt, sowie die diesbezüglichen Erläuterungen, ErlRV 875 BlgNR 25. GP 7). Es handelt sich bei § 295 Abs. 4 BAO um ein Antragsrecht, das der Abgabepflichtige in Anspruch nehmen kann, aber nicht muss. Es liegt an ihm, ob er die Rechtswirkungen dieser Bestimmung in ihrer Gesamtheit für sich in Anspruch nehmen möchte oder nicht. Dass nicht nur ein Teil der neuen Bestimmung auf ihn anwendbar sein kann und der andere Teil nicht, bedarf keiner näheren Erörterung. Dafür, dass der Gesetzgeber solche Fälle nicht von der neuen Bestimmung hätte erfassen wollen, und damit alle Sachverhalte, bei denen die absolute Verjährung bei Inkrafttreten bereits abgelaufen war, von der Möglichkeit der Antragstellung ausnehmen wollte, gibt es keine Anhaltspunkte (siehe etwa Paragraph 323, Absatz 27, BAO, der eine ausdrückliche Übergangsvorschrift enthielt, sowie die diesbezüglichen Erläuterungen, ErlRV 875 BlgNR 25. Gesetzgebungsperiode 7,). Es handelt sich bei Paragraph 295, Absatz 4, BAO um ein Antragsrecht, das der Abgabepflichtige in Anspruch nehmen kann, aber nicht muss. Es liegt an ihm, ob er die Rechtswirkungen dieser Bestimmung in ihrer Gesamtheit für sich in Anspruch nehmen möchte oder nicht. Dass nicht nur ein Teil der neuen Bestimmung auf ihn anwendbar sein kann und der andere Teil nicht, bedarf keiner näheren Erörterung.

23

Im Revisionsfall hat der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 15. November 2021 die aus dem den Nichtbescheid ersetzenden Bescheid vom 10. März 2020 enthaltenen Feststellungen übernommen und ist innerhalb der in § 295 Abs. 4 BAO normierten Jahresfrist ergangen, weshalb der Eintritt der Verjährung der Abgabenfestsetzung nicht entgegenstand. Im Revisionsfall hat der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 15. November 2021 die aus dem den Nichtbescheid ersetzenden Bescheid vom 10. März 2020 enthaltenen Feststellungen übernommen und ist innerhalb der in Paragraph 295, Absatz 4, BAO normierten Jahresfrist ergangen, weshalb der Eintritt der Verjährung der Abgabenfestsetzung nicht entgegenstand.

24

Wenn der Revisionswerber in einem ergänzenden Schreiben vorbringt, der Bescheid vom 10. März 2020 hätte nicht den Nichtbescheid vom 2. Juli 2012, sondern einen anderen vorhergehenden Nichtbescheid ersetzt, ist darauf zu verweisen, dass nach § 295 Abs. 4 Satz 3 BAO der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung unter näher genannten Voraussetzungen nicht entgegensteht, soweit der Abgabenbescheid die im das „Dokument“ (Nichtbescheid) ersetzenden Bescheid enthaltenen Feststellungen übernimmt (vgl. Ritz/Koran, BAO7, § 295 Tz 21h). Mit dem dabei angesprochenen „Dokument“ ist eben jenes gemeint, gegen das eine Bescheidbeschwerde als unzulässig zurückgewiesen worden und auf das der sodann nach § 295 Abs. 4 Satz 1 BAO aufgehobene Bescheid gestützt war. Dabei handelt es sich um den Nichtbescheid vom 2. Juli 2012. Ob davor auch bereits ein anderer Bescheid ergangen war, ist nicht relevant. Wenn der Revisionswerber in einem ergänzenden Schreiben vorbringt, der Bescheid vom 10. März 2020 hätte nicht den Nichtbescheid vom 2. Juli 2012, sondern einen anderen vorhergehenden Nichtbescheid ersetzt, ist darauf zu verweisen, dass nach Paragraph 295, Absatz 4, Satz 3 BAO der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung unter näher genannten Voraussetzungen nicht entgegensteht, soweit der Abgabenbescheid die im das „Dokument“ (Nichtbescheid) ersetzenden Bescheid enthaltenen Feststellungen übernimmt vergleiche , Ritz/Koran, BAO7, Paragraph 295, Tz 21h). Mit dem dabei angesprochenen „Dokument“ ist eben jenes gemeint, gegen das eine Bescheidbeschwerde als unzulässig zurückgewiesen worden und auf das der sodann nach Paragraph 295, Absatz 4, Satz 1 BAO aufgehobene Bescheid gestützt war. Dabei handelt es sich um den Nichtbescheid vom 2. Juli 2012. Ob davor auch bereits ein anderer Bescheid ergangen war, ist nicht relevant.

25

Soweit die Revision Verfahrensmängel geltend macht, können solche nur dann zur Aufhebung der Entscheidung des Verwaltungsgerichts führen, wenn die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels dargelegt wird (vgl. VwGH 9.10.2023, Ra 2023/13/0115). Diesem Erfordernis entspricht die Revision mit dem Vorbringen, das Bundesfinanzgericht hätte bei näherer Auseinandersetzung mit den rechtlichen Argumenten des Revisionswerbers zu einem anderen Ergebnis gelangen können, nicht. Soweit die Revision Verfahrensmängel geltend macht, können solche nur dann zur Aufhebung der Entscheidung des Verwaltungsgerichts führen, wenn die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels dargelegt wird vergleiche , VwGH 9.10.2023, Ra 2023/13/0115). Diesem Erfordernis entspricht die Revision mit dem Vorbringen, das Bundesfinanzgericht hätte bei näherer Auseinandersetzung mit den rechtlichen Argumenten des Revisionswerbers zu einem anderen Ergebnis gelangen können, nicht.

26

Die Revision war daher betreffend Einkommensteuer gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Revision war daher betreffend Einkommensteuer gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

27

Im Hinblick auf den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen enthält die Revision kein Zulässigkeitsvorbringen, sondern nur Revisionsgründe. Die Revision war dahingehend somit wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG zurückzuweisen. Im Hinblick auf den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen enthält die Revision kein Zulässigkeitsvorbringen, sondern nur Revisionsgründe. Die Revision war dahingehend somit wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG zurückzuweisen.

28

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG und die VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Wien, am 17. Jänner 2024

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2 Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtsanspruch Antragsrecht Anfechtungsrecht VwRallg9/2 Rechtsgrundsätze Verjährung im öffentlichen Recht VwRallg6/6

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RA2022130071.L00

Im RIS seit

20.02.2024

Zuletzt aktualisiert am

07.03.2024

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at