

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

E 4256/2018-12

13. Juni 2019

## BESCHLUSS

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz des Vizepräsidenten  
DDr. Christoph GRABENWARTER,

in Anwesenheit der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,  
Dr. Wolfgang BRANDSTETTER,  
Dr. Sieglinde GAHLEITNER,  
Dr. Andreas HAUER,  
Dr. Christoph HERBST,  
Dr. Michael HOLOUBEK,  
Dr. Helmut HÖRTENHUBER,  
Dr. Claudia KAHR,  
Dr. Georg LIENBACHER,  
Dr. Michael RAMI,  
Dr. Johannes SCHNIZER und  
Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin  
Mag. Claudia REITHMAYER-EBNER  
als Schriftführerin,

in der Beschwerdesache des \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*,  
\*\*\*\*\*, vertreten durch die Held Berdnik Astner & Partner Rechtsanwälte  
GmbH, Rooseveltplatz 10, 1090 Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzge-  
richtes vom 6. September 2018, Z RV/2100730/2018, in seiner heutigen nichtöff-  
entlichen Sitzung beschlossen:

- I. Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. b B-VG wird die Verfassungsmäßigkeit des  
Satzes "Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach  
§ 304 maßgeblichen Frist zu stellen." in § 295 Abs. 4 Bundesgesetz über all-  
gemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehör-  
den des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundes-  
abgabenordnung – BAO), BGBl. Nr. 194/1961, idF BGBl. I Nr. 70/2013, von  
Amts wegen geprüft.
- II. Das Beschwerdeverfahren wird nach Fällung der Entscheidung im Gesetzes-  
prüfungsverfahren fortgesetzt werden.

## **Begründung**

### **I. Sachverhalt, Beschwerde und Vorverfahren**

1. Der Beschwerdeführer war im Jahr 2005 als atypisch stiller Gesellschafter an  
einer Mitunternehmerschaft beteiligt, für die ein Feststellungsbescheid nach  
§ 188 Bundesabgabenordnung (BAO) für das Jahr 2005 (Grundlagenbescheid) am  
9. November 2006 erlassen wurde. Unter Berücksichtigung dieses Grundlagen-  
bescheides wurde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr  
2005 mit Bescheid vom 14. Dezember 2006 (abgeleiteter Bescheid) festgesetzt.

1

Nach einer Außenprüfung bei der Mitunternehmerschaft erging am 11. Oktober  
2011 eine als neuer Grundlagenbescheid intendierte Enunziation, woraufhin ge-  
mäß § 295 Abs. 1 BAO am 17. Oktober 2011 ein berichtigter Einkommensteuer-  
bescheid 2005 erlassen wurde. Das gegen die als neuer Grundlagenbescheid  
intendierte Enunziation eingebrachte Rechtsmittel wurde mit Beschluss des  
Bundesfinanzgerichtes vom 23. April 2014 zurückgewiesen, da diese Erledigung  
des Finanzamtes auf Grund einer mangelhaften Adressierung als "Nichtbescheid"

2

anzusehen sei. Daraufhin erließ das Finanzamt am 27. Oktober 2014 einen betragsmäßig gleichlautenden Grundlagenbescheid, gegen den Beschwerde erhoben wurde.

2. Am 14. November 2014 stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 17. Oktober 2011 gemäß § 295 Abs. 4 BAO, da dieser auf einem "Nichtbescheid" basiere. 3

Mit Bescheid vom 11. Juni 2018 wies das Finanzamt Graz-Stadt diesen Antrag zurück, da die Eingabe nicht fristgerecht erfolgt sei. Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde wies das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 6. September 2018 als unbegründet ab. Die Beschwerde gegen den Grundlagenbescheid vom 27. Oktober 2014 (Rz 2) war im Zeitpunkt der Fällung dieses Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes noch vor dem Bundesfinanzgericht anhängig. 4

Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, dass die Verjährungsfrist der Einkommensteuer 2005 mit 31. Dezember 2005 zu laufen begonnen habe. Während der laufenden fünfjährigen Verjährungsfrist sei ein Einkommensteuerbescheid erlassen worden, weshalb sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert habe. Am 17. Oktober 2011 (somit im "Verlängerungsjahr") sei gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein berechtigter Einkommensteuerbescheid ergangen. Dagegen sei weder Berufung erhoben worden, noch seien seitens des Finanzamtes weitere nach außen erkennbare (verjährungsfristverlängernde) Amtshandlungen gesetzt worden. In Bezug auf die Einkommensteuer 2005 sei daher am 31. Dezember 2012 Verjährung eingetreten. 5

Der Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO sei am 14. November 2014, somit nach Eintritt der Verjährung, eingebracht worden. Die Beschwerde gegen die Zurückweisung des Antrages sei daher als unbegründet abzuweisen. 6

3. Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende, auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten sowie in Rechten wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung 7

des angefochtenen Erkenntnisses, in eventu die Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof beantragt wird.

Begründend führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, dass der am 14. November 2014 gestellte Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO unter Anwendung des § 304 BAO idF BGBl. I 57/2004 rechtzeitig gewesen wäre, da er innerhalb von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft gestellt worden sei. Vor Inkrafttreten des § 304 BAO idF BGBl. I 14/2013 seien jedoch die Voraussetzungen des § 295 Abs. 4 BAO noch nicht vorgelegen, da die Bescheidbeschwerde, die gegen die als Feststellungsbescheid nach § 188 BAO intendierte Erledigung erhoben worden sei, erst mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23. April 2014 wegen Vorliegens eines "Nichtbescheides" als nicht zulässig zurückgewiesen worden sei. Daher sei der Antrag erst nach Inkrafttreten des § 304 BAO idF BGBl. I 14/2013 am 14. November 2014 gestellt worden, was jedenfalls rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO in der vor dem 1. Jänner 2014 geltenden Fassung gewesen wäre.

8

Der Gesetzgeber des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 (FVwGG 2012), BGBl. I 14/2013, habe offensichtlich nicht an das Zusammenspiel von § 304 BAO und § 295 Abs. 4 BAO sowie an die Auswirkungen der Änderung des § 304 BAO auf die Zulässigkeit des Antrages nach § 295 Abs. 4 BAO gedacht.

9

Die auf den Beschwerdefall angewendete Rechtslage sei entweder verfassungswidrig oder in verfassungswidriger Weise ausgelegt worden:

10

Ergebe sich im Laufe des Rechtsmittelverfahrens gegen die als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation deren "Nichtbescheidcharakter", hänge das Ergebnis im Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerverfahren letztlich von Zufälligkeiten ab. Warte das Finanzamt nämlich im Sinne des § 295 Abs. 1 letzter Satz BAO mit der Erlassung des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides bis zur Beendigung des Beschwerdeverfahrens gegen den (vermeintlichen) Grundlagenbescheid ab, so sei ausgeschlossen, dass der Abgabepflichtige mit einem von einem "rechtlichen Nichts" "abgeleiteten" rechtswidrigen Abgabenbescheid belastet werde. Erlasse das Finanzamt hingegen sofort einen Änderungsbescheid, könne (ohne Antragsmöglichkeit nach § 295 Abs. 4 BAO) der Fall eintreten, dass auf Grund von langen Verfahrensdauern ein von einem "rechtlichen Nichts" und somit rechtswidrig "abgeleiteter" Einkommen- oder Körperschaft-

11

steuerbescheid auf Grund des Eintritts der Verjährung nicht mehr aus dem Rechtsbestand beseitigt werden könne.

Auch seien die Überlegungen des Verfassungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis VfSlg. 20.218/2017 auf den vorliegenden Fall voll übertragbar. Die Rechtslage sei daher unsachlich und widerspreche dem rechtsstaatlichen Prinzip. 12

4. Das Finanzamt Graz-Stadt hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet: 13

Darin führt das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass dem Antrag auch dann nicht stattzugeben wäre, wenn er als fristgerecht anzusehen wäre, da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid vom 27. Oktober 2014 entspreche. Auch wäre für den Abgabepflichtigen ausreichend Zeit gewesen, in der Zeit der Legisvakanz zwischen Kundmachung des FVwGG 2012 am 11. Jänner 2013 im Bundesgesetzblatt und dem Inkrafttreten des § 304 BAO idF dieser Novelle am 1. Jänner 2014 rechtzeitig einen Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO einzubringen. 14

5. Das Bundesfinanzgericht hat die Gerichtsakten vorgelegt, eine Gegenschrift wurde nicht erstattet. 15

## II. Rechtslage

Die maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar (die in Prüfung gezogenen Bestimmungen sind hervorgehoben): 16

1. § 295 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. 194/1961, idF BGBl. I 70/2013 lautet: 17

"§ 295. (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) 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 nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmesanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu."

2. § 304 BAO in der im vorliegenden Fall anwendbaren Fassung BGBl. I 14/2013 lautete:

18

"§ 304. Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmesantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist."

3. § 304 BAO in der im gegenständlichen Fall nicht mehr anwendbaren Fassung BGBl. I 57/2004 lautete: 19

"§ 304. 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

eingebraachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt."

4. § 207 BAO idF BGBl. I 13/2014 lautet: 20

"E. Verjährung.

§ 207. (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

(3) Das Recht zur Verhängung von Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren verjährt in einem Jahr.

(4) Das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben verjährt in fünf Jahren. Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß.

(5) Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt."

5. § 208 BAO idF BGBl. I 112/2012 lautet:

21

"§ 208. (1) Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;

c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;

d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;

e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

(2) Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt."

6. § 209 BAO idF BGBl. I 105/2010 lautet:

22

"§ 209. (1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von



Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

(4) Abweichend von Abs. 3 verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabefestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches."

7. § 209a BAO idF BGBl. I 117/2016 lautet:

23

"§ 209a. (1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

(4) Abgabenerklärungen gelten als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabefestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

(5) Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b ergeht.

(6) Wird eine Bescheidbeschwerde oder ein Vorlageantrag nach Eintritt der Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 erster Satz zurückgenommen, so steht der Eintritt der Verjährung der Festsetzung einer Abgabe, soweit sie hinterzogen ist, nicht entgegen, wenn diese Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Zurücknahme der Bescheidbeschwerde oder des Vorlageantrages erfolgt."

8. § 252 BAO idF BGBl. I 14/2013 lautet:

24

"§ 252. (1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ist ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 geändert oder aufgehoben worden, so kann der ändernde oder aufhebende Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlass gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."

### **III. Bedenken des Gerichtshofes**

1. Bei Behandlung der Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des Satzes "Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen." in § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl. I 70/2013 entstanden.

25

2. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, dass die Beschwerde zulässig ist, dass das Bundesfinanzgericht bei der Erlassung der angefochtenen Entscheidung die in Prüfung gezogene Bestimmung zumindest denkmöglich angewendet hat und dass auch der Verfassungsgerichtshof diese Bestimmung bei seiner Entscheidung über die Beschwerde anzuwenden hätte.

26

3. Der Verfassungsgerichtshof hegt gegen die hiemit in Prüfung gezogene Bestimmung folgende Bedenken:

27

3.1. § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO sieht im abgabenrechtlichen System von Grundlagen- und abgeleiteten Bescheiden für die Aufhebung "abgeleiteter" Bescheide, die im Gefolge einer als Grundlagenbescheid intendierten Enunziation ergehen, zeitliche Beschränkungen vor:

28

- 3.1.1. § 295 Abs. 1 BAO regelt, dass im Fall einer Änderung oder des Wegfalls des Grundlagenbescheides der nachfolgende (abgeleitete) Bescheid entsprechend zu ändern oder aufzuheben ist. Nach § 295 Abs. 1 letzter Satz BAO kann mit der Abänderung oder Aufhebung gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist. 29
- Erfolgt eine Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens und ergeht ein geänderter Grundlagenbescheid, ist der auf Basis des ursprünglichen Grundlagenbescheides erlassene abgeleitete Bescheid an den geänderten Grundlagenbescheid anzupassen. Wird gegen den im Zuge des Wiederaufnahmeverfahrens geänderten Grundlagenbescheid Beschwerde erhoben, so kann die Abgabenbehörde die Anpassung des abgeleiteten Bescheides dennoch vornehmen oder aber bis zum Eintritt der Rechtskraft des Feststellungsbescheides zuwarten. 30
- 3.1.2. Erweist sich in dem gegen die als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation gerichteten Beschwerdeverfahren, dass diese nach Form und Inhalt kein Bescheid ist und daher die Beschwerde zurückzuweisen ist, kann bei langer Dauer des Beschwerdeverfahrens der Fall eintreten, dass ein unmittelbar nach Ergehen der als Grundlagenbescheid intendierten Enunziation an diese angepasster Bescheid – so gegen den "abgeleiteten" Bescheid keine Beschwerde erhoben worden ist – bereits in Rechtskraft erwachsen ist, obgleich er ohne Grundlagenbescheid ergangen ist. 31
- 3.1.3. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, dass für diesen Fall eines nach Ergehen einer als Grundlagenbescheid intendierten Enunziation erlassenen "abgeleiteten" Bescheides § 295 Abs. 1 BAO keine Handhabe bietet, den rechtswidrig ergangenen (weil nicht von einem Grundlagenbescheid abgeleiteten) Bescheid nach Eintritt der Rechtskraft aufzuheben. 32
- 3.1.4. Der Verfassungsgerichtshof geht weiters vorläufig davon aus, dass bis zur Einführung der Regelung des § 295 Abs. 4 BAO durch BGBl. I 76/2011 im Fall einer eingetretenen Rechtskraft des "abgeleiteten" Bescheides der Abgabepflichtige die Aufhebung dieses Bescheides im Rahmen eines Antrages auf Wiederaufnahme geltend machen konnte, wobei dieser nach der im Zeitpunkt der Einführung des § 295 Abs. 4 BAO geltenden Fassung des § 304 BAO, BGBl. I 57/2004 33

auch nach Eintritt der Verjährung zulässig war, wenn der Antrag vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides gestellt wurde. Hiebei bestand allerdings für den Abgabepflichtigen das Risiko, mit dem – innerhalb der Frist des § 304 BAO gestellten – Antrag wegen groben Verschuldens infolge von Anfang an ausreichender Erkennbarkeit des Fehlens der Bescheidqualität nicht durchzudringen, weshalb es angezeigt sein konnte, gegen den "abgeleiteten" Bescheid Rechtsmittel zu erheben (vgl. auch VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005).

3.1.5. Mit BGBl. I 76/2011 wurde in § 295 BAO ein Absatz 4 eingeführt, der bestimmt, dass auf Antrag der Partei Änderungsbescheide aufzuheben sind, die auf Grundlage eines "Dokumentes" erlassen wurden, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO aufweist, für das sich aber im Zuge des Beschwerdeverfahrens herausstellt, dass das "Dokument kein Bescheid ist" (vgl. § 295 Abs. 4 erster Satz BAO). Nach § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO ist dieser Antrag vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen.

34

3.1.6. Der Gesetzgeber begründet diese, mit BGBl. I 76/2011 eingeführte Regelung wie folgt (RV 1212 BlgNR 24. GP, 30 f):

35

"Stellt sich erst im Laufe eines Berufungsverfahrens (oder eines VwGH-Beschwerdeverfahrens) heraus, dass eine als Feststellungsbescheid (Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO) intendierte Erledigung ein absolut nichtiger Verwaltungsakt (ein 'Nichtbescheid') ist, aber von der rechtlichen Existenz eines Feststellungsbescheides ausgehende Änderungsbescheide (§ 295 Abs. 1 BAO) erlassen und formell rechtskräftig wurden, so erscheint ein Antragsrecht auf Beseitigung solcher zu Unrecht von den Tatbestandsvoraussetzungen für ihre Erlassung ausgehender (rechtswidriger) Bescheide zweckmäßig.

Ein solches Antragsrecht dient der Vermeidung aufwendiger Verwaltungsverfahren, sowohl für die Abgabenbehörden (erster und zweiter Instanz) als auch für die Abgabepflichtigen, und dient daher der Vermeidung von Kosten für die Verwaltung und für die Abgabepflichtigen. Ein derartiger (vermeidbarer) Mehraufwand würde insbesondere durch aufwendige, die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerverfahren betreffende Wiederaufnahmeverfahren (vor allem bei Wiederaufnahmsanträgen die Prüfung des der Bewilligung allenfalls entgegenstehenden groben Verschuldens des Wiederaufnahmswerbers) entstehen.

Weiters soll die Möglichkeit antragsgemäßer Aufhebung rechtswidriger, zu Unrecht auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheide vorsorglich eingebrachte Berufungen gegen solche Änderungsbescheide vermeiden; solche Berufungen werden bereits derzeit gegen Änderungsbescheide eingebracht mit der bloßen (sicherheitshalber vorgebrachten) Behauptung, es lägen ihnen 'Nichtbescheide' zugrunde (etwa als Folge fehlerhafter Adressierungen, mangelnder tatsächlicher Zustellung, fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO oder keine Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person). Die Erledigung solcher Berufungen setzt Ermittlungen des für die Erhebung der betroffenen Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Finanzamtes voraus. Ein derartiger Verwaltungsaufwand würde nicht anfallen, wenn dem Abgabepflichtigen bekannt ist, dass er den auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid für den Fall, dass sich nachträglich im die Feststellung der Einkünfte betreffenden Berufungsverfahren herausstellt, dass sich die Berufung gegen einen absolut nichtigen Verwaltungsakt richtet, auf Antrag aufheben lassen kann."

3.1.7. Mit der Einführung des § 295 Abs. 4 BAO durch BGBl. I 76/2011 wurde 36  
sohin neben der Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag ein vereinfachtes Verfahren für jene Fälle geschaffen, in denen "abgeleitete" Abgabenbescheide auf als Feststellungsbescheiden intendierten Enunziationen beruhen und in Rechtskraft erwachsen, wobei sich aus dem letzten Satz der Regelung ergibt, dass die für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltende zeitliche Begrenzung auch für Anträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO gelten soll.

3.1.8. Aus § 304 BAO in der für den Anlassfall maßgebenden Fassung BGBl. I 37  
14/2013 ergibt sich, dass ein Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO nur dann die Aufhebung eines in Rechtskraft erwachsenen "abgeleiteten" Abgabenbescheides zu bewirken vermag, wenn der Antrag vor Eintritt der Verjährung der dem Bescheid zugrunde liegenden Abgabe gestellt wird. Dies dürfte faktisch voraussetzen, dass die Tatsache des Vorliegens eines Nichtbescheides vor Eintritt der Verjährung des Abgabenanspruches, der dem "abgeleiteten" Bescheid zugrunde liegt, hervorkommt. Gerade in Fällen, in denen ein in Rechtskraft erwachsener Feststellungsbescheid nach Wiederaufnahme des Verfahrens abgeändert werden soll, kann somit – auch wegen eines anschließenden Rechtsmittelverfahrens, in dem die Rechtmäßigkeit der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Erledigung überprüft wird – der Fall eintreten, dass erst nach Eintritt der Verjährung der dem "abgeleiteten" Bescheid zugrunde liegenden Abgabe feststeht, dass die Enunziation kein Bescheid ist.

3.2. Vor diesem Hintergrund scheint Abs. 4 letzter Satz leg.cit. in mehrfacher Hinsicht gegen den Gleichheitssatz zu verstoßen: 38

3.2.1. Der Gleichheitsgrundsatz bindet auch den Gesetzgeber (s. etwa VfSlg. 13.327/1993, 16.407/2001). Er setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen (vgl. zB VfSlg. 14.039/1995, 16.407/2001). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (s. etwa VfSlg. 16.176/2001, 16.504/2002). Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann nicht mit dem Maß des Gleichheitssatzes gemessen werden (zB VfSlg. 14.301/1995, 15.980/2000 und 16.814/2003). 39

3.2.2. Der Gerichtshof geht vorläufig davon aus, dass die Rechtzeitigkeit eines Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO nach dem letzten Satz dieser Bestimmung davon abhängen dürfte, ob das Verfahren betreffend die als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation vor Eintritt der Verjährung der dem "abgeleiteten" Bescheid zugrunde liegenden Abgabe abgeschlossen werden konnte. 40

Damit dürften aber gegen den letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO jene Bedenken bestehen, die den Gerichtshof mit dem Erkenntnis VfSlg. 20.218/2017 zur Aufhebung des § 304 BAO idF BGBl. I 14/2013 veranlasst haben. In diesem Erkenntnis hat der Gerichtshof festgestellt, dass sich das Anknüpfen an eine Verjährungsfrist von grundsätzlich drei bzw. fünf Jahren deshalb als unsachlich erweist, weil damit die Möglichkeit einer Wiederaufnahme bei Ergreifung eines Rechtsmittels in vielen Fällen faktisch ausgeschlossen ist, die Möglichkeit einer Wiederaufnahme des verwaltungsbehördlichen Verfahrens ihre Bedeutung für den Betroffenen aber gerade nach Abschluss eines etwaigen Rechtsmittelverfahrens entfaltet. 41

Vergleichbaren Bedenken begegnet die Anknüpfung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO an die nach § 304 BAO maßgebliche Frist. Damit dürfte nämlich bei Ergreifung eines Rechtsmittels gegen die als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation in vielen Fällen ein Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO hinsichtlich des "abgeleiteten" Abgabenbescheides faktisch ausgeschlossen sein, obgleich die 42

Möglichkeit eines solchen Antrages ihre Bedeutung erst nach Abschluss des Beschwerdeverfahrens gegen die als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation erlangt.

3.2.3. Ferner dürfte die Konsequenz, dass ein "abgeleiteter" Abgabenbescheid in Rechtskraft erwächst, nur dann eintreten, wenn die Abgabenbehörde mit der Erlassung des "abgeleiteten" Bescheides nach Ergehen der als Grundlagenbescheid intendierten Enunziation nicht zugewartet haben sollte. Wartet sie hingegen – wie in § 295 Abs. 1 letzter Satz BAO als Möglichkeit vorgesehen – mit der Erlassung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Grundlagenbescheides zu, ist die Erlassung eines geänderten abgeleiteten Bescheides jedenfalls ausgeschlossen, wenn hervorkommen sollte, dass die als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation kein Bescheid ist.

43

Es dürfte aber dem Gleichheitssatz widersprechen, den Abgabepflichtigen in Fällen, in denen die Abgabenbehörde mit der Erlassung des "abgeleiteten" Abgabenbescheides nicht zuwartet und die Tatsache des Vorliegens eines Nichtbescheides erst nach Eintritt der Verjährung hervorkommt, mit den Folgen eines unmittelbar nach Ergehen der als Grundlagenbescheid intendierten Enunziation erlassenen "abgeleiteten" Abgabenbescheides zu belasten, wenn diese Konsequenz nicht eingetreten wäre, hätte die Abgabenbehörde mit der Erlassung des abgeleiteten Bescheides bis zum Eintritt der Rechtskraft des Grundlagenbescheides zugewartet.

44

3.2.4. Diesen Bedenken dürfte auch nicht entgegenstehen, dass ein Grundlagenbescheid selbst nach Ergehen eines Abgabenbescheides erlassen werden kann (vgl. dazu VfSlg. 7144/1973). Auch wenn ein solcher nach Ergehen des "abgeleiteten" Bescheides wirksam erlassener Grundlagenbescheid betragsgleich an die Stelle einer Enunziation treten sollte, die nicht als Bescheid zu qualifizieren war, wäre nach der vorläufigen Annahme des Verfassungsgerichtshofes davon auszugehen, dass es mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar wäre, in solchen Fällen einen Antrag auf Aufhebung des "abgeleiteten" Bescheides generell oder auch nach Eintritt der Verjährung auszuschließen. Ein "abgeleiteter" Abgabenbescheid, der gleichsam ex post durch einen nachträglich ergangenen Grundlagenbescheid "bestätigt" würde, wäre nämlich ungeachtet dessen als rechtswidrig zu beurteilen, dürfte dieser "abgeleitete" Bescheid doch ohne Rechtsgrundlage in

45

die Rechtskraft des dem "abgeleiteten" Bescheid vorausgehenden Abgabenbescheides eingreifen (vgl. auch VwGH 24.9.2014, 2011/13/0061).

#### **IV. Ergebnis**

1. Der Verfassungsgerichtshof hat daher beschlossen, den Satz "Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen." in § 295 Abs. 4 BAO, BGBl. 194/1961, idF BGBl. I 70/2013 von Amts wegen auf seine Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. 46
2. Ob die Prozessvoraussetzungen vorliegen und die dargelegten Bedenken zutreffen, wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu klären sein. 47
3. Dies konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden. 48

Wien, am 13. Juni 2019

Der Vizepräsident:

DDr. GRABENWARTER

Schriftführerin:

Mag. REITHMAYER-EBNER