

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende A und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D in der Beschwerdesache FG, Anschr., vertreten durch die Dr. Beisteiner Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. Lasserstraße 2A, 5020 Salzburg, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 02. Oktober 2018 hinsichtlich der

- 1) Beschwerde gegen den **vermeintlich** ergangenen Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. Juni 2013, mit dem die *“Eingabe vom 12. Dezember 2012, eingebracht am 11. Dezember 2012 ergänzt um die Eingabe vom 18. Dezember 2012, eingebracht am 19. Dezember 2012 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO für das Jahr **1999**”, zurückgewiesen wird*
- 2) Beschwerde gegen den **vermeintlich** ergangenen Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. Juni 2013, mit dem die *“Eingabe vom 12. Dezember 2012, eingebracht am 11. Dezember 2012 ergänzt um die Eingabe vom 18. Dezember 2012, eingebracht am 19. Dezember 2012 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO für das Jahr **2001**”, zurückgewiesen wird*
- 3) Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. Juni 2013, mit dem die *“Eingabe vom 12. Dezember 2012, eingebracht am 11. Dezember 2012 ergänzt um die Eingabe vom 18. Dezember 2012, eingebracht am 19. Dezember 2012 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO für das Jahr **2000**”, zurückgewiesen wird*
- 4) Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. Juni 2013, mit dem die *“Eingabe vom 18. Dezember 2012, eingebracht am 19. Dezember 2012 betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO für **2000**”, zurückgewiesen wird*

den **Beschluss gefasst:**

Zu 1): Die Beschwerde wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Zu 2): Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

zu **Recht erkannt:**

Zu 3) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Beschwerde wird der Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend abgeändert, dass er zu lauten hat:

Der Antrag des Beschwerdeführers vom 18. Dezember 2012 (eingebracht mit Schreiben vom 18. Dezember 2012, eingelangt am 19. Dezember 2012) betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000, wird zurückgewiesen.

Zu 4) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Eingangs ist festzuhalten, dass Gegenstand des vorliegenden Verfahrens eine Angelegenheit ist, mit der sich das Bundesfinanzgericht bereits ausführlich in einem gleichgelagerten Fall im Erkenntnis vom 15.04.2015, RV/6100456/2013 (dazu ist die Entscheidung des VwGH vom 29.03.2017, Ra 2015/15/0047, ergangen), befasst hat. Auf dieses Erkenntnis wird verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht hält in der gegenständlichen Beschwerdesache an der im genannten Erkenntnis vertretenen Rechtsansicht fest und übernimmt in den nachfolgenden Ausführungen jene des ergangenen Erkenntnisses. Ergänzungen erfolgen lediglich insoweit, als im vorliegenden Fall aufgrund weiterer Eingaben des Beschwerdeführers ein zusätzliches Vorbringen erstattet wird.

Mit Eingabe vom 18.12.2012, eingebracht am 19.12.2012, übermittelte der Beschwerdeführer u.a. ein Schreiben, in dem er a) die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 13.12.2006, betreffend das Jahr 2000, gemäß § 295 Abs. 4 BAO und b) in eventu die

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2000 beantragte.

Dieses Schreiben ist mit 18.12.2012 datiert, trägt im rechten oberen Feld den handschriftlich angebrachten Vermerk "X-KG FA-XY; St.Nr." und weist folgenden Wortlaut auf:

"1) Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO

Hiermit beantrage ich in offener Frist, den Einkommensteuerbescheid vom 13.12.2006 gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben.

Begründung: Der genannte Bescheid wurde gem. § 295 Abs. 1 BAO von einem Schriftstück abgeleitet, das nach Form und Inhalt den unzutreffenden Eindruck eines Feststellungsbescheides bzw. eines Nichtfeststellungsbescheides erweckte. Zwischenzeitlich wurde die gegen dieses Schriftstück erhobene Berufung vom Unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 6. Dezember 2012, RV/0204-K/07 (X-KG) als unzulässig zurückgewiesen, da es sich bei diesem um einen Nichtbescheid handelt.

Ausdrücklich ist darauf hinzuweisen, dass die mit dem AbgÄG 2011, BGBl I 2011/76 in die BAO eingefügte Bestimmung als Verfahrensvorschrift auch auf vor ihrem Inkrafttreten erlassene Änderungsbescheide iSd § 295 Abs. 1 BAO anzuwenden ist (Ritz, BAO4, § 295 Rz 21a).

Weiters weise ich 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 meines Antrages verweise ich auf die Grundsatzjudikatur des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.12.2011, 2009/15/0153 über das Verhältnis von Einkommensterverfahren 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 § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensterverfahren 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 Einkommensterverfahrens) tätig" wird und deren Kenntnis ... auch den Beteiligten hinsichtlich ihrer Einkommensterverfahren zuzurechnen ist" (VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Bei dem das Verfahren abschließenden Bescheid iSd § 304 BAO handelt es 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 (§ 188 BAO) oder Bescheide des Inhaltes, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat (Nichtfeststellungsbescheid). Daher erfolgt mein Antrag rechtzeitig iSd § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO.

Sollte diesem Antrag nicht stattgegeben werden, beantrage ich in eventu die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO.

2) Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO

Hiermit beantrage ich in offener Frist gem. § 303 BAO, das Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2000 (Einkommensteuerbescheid vom 13.12.2006) wieder aufzunehmen.

Der Antrag stützt sich auf eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO:

- Mit am 3. Oktober 2012 bei der Berufungswerberin eingelangten Erkenntnissen vom jeweils 5. September 2012 entschied der Verwaltungsgerichtshof in zwei Grundsatzentscheidungen wie folgt:

Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Die vom Finanzamt vorgenommenen gesplitteten Erledigungen an die Komplementäre im Sinne des § 188 BAO und an die Kommanditisten mit dem Ausspruch, dass eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO zu unterbleiben hat, stellen demgegenüber keine Bescheide dar. Sie können daher auch keine Rechtswirksamkeit erlangen (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024; 5.9.2012, 2012/15/0031).

- Infolge dessen wurden auch die gegen Wiederaufnahme"bescheide", Feststellungs- und Nichtfeststellungs"bescheide" ergriffenen Berufungen vom UFS mit Berufungsentscheidung vom 6. Dezember 2012, GZ RV/0204-K/07 (X-KG) als unzulässig zurückgewiesen.

Nun setzt eine Maßnahme nach § 295 BAO aber die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (z.B. „Nichtbescheid“ als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Zur Geltendmachung dieses Umstandes kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des „abgeleiteten“ Abgabeverfahrens in Betracht, wenn die „Nichtexistenz“ des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO der für die abgeleiteten Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war. Diesfalls ist der

Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im abgeleiteten Abgabenvorfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd [§ 303 BAO](#) (BMF vom 28.10.2005, BAO-Erlässe 12/61 „Wiederaufnahme zur Aufhebung eines zu Unrecht auf [§ 295 BAO](#) gestützten Bescheides“).

Den Wiederaufnahmewerber trifft in derartigen Fällen idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass kein Finanzamt einen auf [§ 295 Abs. 1 BAO](#) gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen (BMF vom 28.10.2005, BAO-Erlässe 12/61).

Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides ([§ 295 Abs. 1 BAO](#)) hat auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dieser saniert nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides. Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitlich erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht (BMF vom 28.10.2005, BAO-Erlässe 12/61).

Die Rechtsansicht des BMF betreffend der auch nach Eintritt der Verjährung zu verfügenden Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens ergibt sich zwingend aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs. Dieser betont, dass „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“ wird. Daher stellt sich „sohin ... das Verfahren nach [§ 188 BAO](#) ... als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten“ dar, 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 (über einen Wiederaufnahmegrund) 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 daher 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 ([§ 188 BAO](#)) oder Bescheide des Inhaltes, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat (Nichtfeststellungsbescheid).

Da der steuerliche Vertreter jener Personengesellschaft, an der ich als Gesellschafter beteiligt bin, erst mit der Zustellung der eingangs erwähnten Grundsatzjudikatur des VwGH am 3. Oktober 2012 davon in Kenntnis gelangte, dass die als Nichtfeststellungsbescheide bzw.

Gewinnfeststellungen iSd § 188 BAO gedachten Erledigungen des Finanzamts keine Bescheidqualität ausweisen, wird der Antrag zur Wiederaufnahme des Verfahrens innerhalb der Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO gestellt.

Auch die Berufungsentscheidung des UFS iS X-KG, GZ RV/0204-K/07 vom 6. Dezember 2012 wurde erst am 12. Dezember 2012 zugestellt."

Mit Datum 19. Juni 2013 fertigte die Abgabenbehörde einen Zurückweisungsbescheid aus, in dem im Spruch die "Eingabe vom 12. Dezember 2012, eingebracht am 11. Dezember 2012 ergänzt um die Eingabe vom 18. Dezember 2012, eingebracht am 19. Dezember 2012 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO für die Jahre 1999, 2000, 2001", zurückgewiesen wurde.

Begründend führte die Abgabenbehörde aus, die Zurückweisung sei erfolgt, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

Nach Eintritt der Verjährung sei 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 BAO) 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 zugrunde liege.

Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) begrenze auch die Frist des § 304 lit. a BAO.

Für die oben angeführten Jahre seien diese Fristen abgelaufen:

Bescheid	Bescheiddatum	Ablauf a)	Ablauf b)
Einkommensteuer 2000	13.12.2007*	jedenfalls mit Ablauf 2010	18.12.2011

(*Anmerkung des BFG: Bescheiddatum lautet richtig: 13.12.2006)

Den Ausführungen des Beschwerdeführers, beziehend auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153), sei entgegen zu halten, dass sich zwar die Beteiligten die Handlungen aller bei der Personengesellschaft tätig werdenden Personen zurechnen lassen müssten, dies jedoch keinen Einfluss auf die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides habe. Unter Rechtskraft im Sinne des § 304 lit. b BAO sei die formelle Rechtskraft zu verstehen (Hinweis auf Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 304

Anm 5 und 6; Ritz, ÖStZ 1995, 120), die dann eintrete, wenn ein Bescheid durch ordentliche Rechtsmittel nicht oder nicht mehr anfechtbar sei. Mit dem oa Anträgen werde die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 begehrt.

Hinsichtlich der in § 304 lit. b BAO geregelten Ausnahmebestimmung sei daher der Eintritt der formellen Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für die Rechtzeitigkeit eines Wiederaufnahmeantrages essentiell. Das Verfahren bezüglich des Einkommensteuerbescheides 2000 sei wie oben dargestellt rechtskräftig abgeschlossen (UFS 27.8.2012, RV/0288-F/12).

Mit Ausfertigungsdatum 19. Juni 2013 erließ die Abgabenbehörde weiters einen Zurückweisungsbescheid, mit dem die *“Eingabe vom 18. Dezember 2012, eingebracht am 19. Dezember 2012, betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO für 2000”* zurückgewiesen wurde.

Diese Entscheidung begründete die Abgabenbehörde gleichfalls damit, die Zurückweisung sei erfolgt, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Gemäß § 295 Abs. 4 BAO sei der Antrag vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen. In weiterer Folge führte die Abgabenbehörde aus wie in der Begründung des Zurückweisungsbescheides betreffend Wiederaufnahme gem. § 303 BAO.

Mit Eingabe vom 19. Juli 2013 brachte der Beschwerdeführer gegen den

- *“Zurückweisungsbescheid vom 19. Juni 2013, mit dem der (am 18. Dezember 2012 ergänzte) Antrag auf Wiederaufnahme gem § 303 BAO vom 12. Dezember 2012 für die Jahre 1999, 2000, und 2001 zurückgewiesen wurde“* und den
- *“Zurückweisungsbescheid vom 19. Juni 2013, mit dem der Antrag auf Bescheidaufhebung gem § 295 Abs 4 BAO für 2000 vom 18. Dezember 2012 zurückgewiesen wurde“*

Berufung ein.

In der Rechtsmittelschrift bringt er Folgendes vor (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

“1.1 Zur historischen und teleologischen Interpretation des § 304 lit. b iVm § 295 Abs 4 BAO [...]

Wie bereits im Wiederaufnahmeantrag ausführlich dargelegt, kann im konkreten Fall der im § 304 lit. b BAO angesprochene Bescheid nur jene Berufungsentscheidung sein, mit der sich herausstellte, dass es sich bei der als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung des FA-X um einen absolut nichtigen Verwaltungsakt (somit um einen Nichtbescheid) gehandelt hat.

Diese Berufungsentscheidung (GZ RV/024-K/07 iS X-KG) ist jedoch erst am 6. Dezember 2012 und somit im Monat der Antragstellung auf Wiederaufnahme des Verfahrens ergangen. Die Anträge wurden daher nicht verfristet eingebracht.

Die von uns vertretene Rechtsansicht, dass es sich bei dem „das Verfahren abschließenden Bescheid“ iSd § 304 lit. b BAO um die Berufungsentscheidung gegen die als Feststellungsbescheid gedachte Erledigung handeln muss, folgt unmittelbar aus dem Gesetz:

- So regelt § 295 Abs. 4 BAO die auf Antrag vorzunehmende Aufhebung von auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Einkommensteuerbescheiden für jene Fälle, in denen sich in einem Berufungsverfahren gegen einen Feststellungsbescheid herausstellt, dass das die Form und den Inhalt eines Feststellungsbescheids habende Dokument tatsächlich kein Bescheid ist.
- § 295 Abs. 4 BAO soll insbesondere verhindern, dass Berufungen gegen Einkommensteuerbescheide vorsorglich (sicherheitshalber) nur zwecks Vermeidung des Eintritts der Verjährung mit der Behauptung eingebracht werden, es lägen ihnen Nichtbescheide zugrunde (EB zu § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I 2011/76).
- Folglich kann diese Norm klarer Weise nur dann ihren Zweck erfüllen, wenn sie auch in Fällen greift, in denen bereits Bemessungsverjährung eingetreten ist. Die im § 295 Abs. 4 BAO vorgesehene Antragsfrist muss daher auch Zeiträume umfassen, die nach dem Eintritt der Verjährung liegen.
- Dementsprechend verweist § 295 Abs. 4 BAO auf die Bestimmungen des § 304 BAO, der die Voraussetzungen für Wiederaufnahmen nach Eintritt der Verjährung regelt.
- Da § 295 Abs. 4 BAO als Anwendungsvoraussetzung erfordert, dass eine Zurückweisung einer Berufung (als unzulässig) gegen einen Nichtbescheid (somit gegen eine Erledigung, die als Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO beabsichtigt war) bereits erfolgt ist, muss die in ihm eingeräumte Fristsetzung somit auch erst dann zu laufen beginnen, wenn die im ersten Satz leg. cit. angesprochene Berufungsentscheidung erst nach Eintritt der Verjährung erfolgt.
- 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.

Jede andere Auslegung würde dazu führen, dass § 295 Abs. 4 BAO seinen Zweck - nämlich die Vermeidung von vorsorglich eingebrachten Berufungen gegen Einkommensteuer- (Änderungsbescheide) zwecks Verhinderung des Eintritts der Verjährung - nicht erfüllen kann.

Eine derartige Auslegung stünde daher sowohl mit einer historischen Interpretation (klare, in den EB dokumentierte Absicht des Gesetzgebers) als auch einer teleologischen Interpretation (nach dem Sinn und Zweck der Regelung) in unauflösbarem Widerspruch. Die teleologische Interpretation ist jedoch für die Auslegung der Steuerrechtsnormen nach ständiger Rsp. des VwGH vorrangig zu beachten (Doralt/Ruppe, Steuerrecht Bd II4, Rz 421 mN).

1.2 Zur Interpretation des § 304 lit. b BAO anhand des Wesens des im § 188 BAO normierten Feststellungsverfahrens

Weiters ergibt sich die von uns vertretene Auslegung des § 304 lit. b BAO zwingend aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs. Dieser betont, dass "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" wird. Daher stellt sich "sohin ... das Verfahren nach § 188 BAO ... als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten" dar, 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 (über einen Wiederaufnahmegrund) auch den Beteiligten hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren zuzurechnen ist (VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Der VwGH sieht somit in Bezug auf die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens eine unmittelbare Verbindung zwischen dem Abschluss eines Berufungsverfahrens gegen einen Feststellungsbescheid und dem (abgeleiteten) Einkommensteuerbescheid.

Auch aus dieser Sichtweise folgt daher unmittelbar, dass es sich bei dem das Verfahren abschließenden Bescheid iSd § 304 BAO um die Berufungsentscheidung gegen jenes Schriftstück (Nichtbescheid) handeln muss, das nach Form und Inhalt den (unzutreffenden) Eindruck erweckte, es sei ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) oder ein Bescheid des Inhaltes, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat (Nichtfeststellungsbescheid).

Die Abweisung des Wiederaufnahmeantrags bzw. des Antrags auf Aufhebung des Änderungsbescheids ist daher zu Unrecht erfolgt."

Die Abgabenbehörde legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (gemäß § 323 Abs. 38 BAO gilt die Berufung als Beschwerde, über die das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat) ergänzte der

Beschwerdeführer die Beschwerde mit Eingabe vom 03.10.2014 in einem 13-seitigen Schreiben (exkl. Beilagen).

In diesem Schreiben führt er Folgendes aus (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

"1. Zum Hintergrund der gegenständlichen Beschwerdeverfahren

[...] Im September 2012 kam der VwGH schließlich in zwei Grundsatzentscheidungen über die sog "Duobescheide" zu dem Ergebnis, dass die nach Abschluss der Außenprüfungen ergangenen behördlichen Erledigungen überhaupt keine Bescheidqualität aufweisen (VwGH 5.9.2012, [2011/15/0024](#); 5.9.2012, 2012/15/0031).

[...] Verfahrensrechtlich ist daher auf Ebene der einzelnen Gesellschaften wieder Stand vor Abschluss der Außenprüfungen eingetreten.

Es ist daher festzuhalten, dass die unseren Mandanten belastende Einkommensteuer 2000 nur Ausfluss von zwischenzeitlich sowohl von der Rsp als auch von der Abgabenbehörde verworfenen Erwägungen ist.

2. Zur Erkennbarkeit des Vorliegens von Nichtbescheiden

Die unserem Mandanten aberkannte Verlustzuweisung resultiert wie erwähnt aus einer Beteiligung an der X-KG.

Weder unser Mandant noch die Gesellschaft haben die Prüfungsfeststellung des Nichtvorliegens einer Mitunternehmerstellung anerkannt und daher das Rechtsmittel der Berufung gegen die als Nichtfeststellungsbescheide gedachten behördlichen Erledigungen ergriffen.

Dass diese "Nichtbescheide" waren, die keinerlei Rechtswirkungen nach sich ziehen konnten, ist weder unserem Mandanten noch den beiden Gesellschaften vorzuwerfen. Der Nichtbescheidcharakter war nämlich im Jahr 2006 weder für das Finanzamt noch für die Abgabepflichtigen ersichtlich.

Tatsächlich war von der Abgabenbehörde sogar eine ganz besondere Sorgfalt aufgewendet worden, um in den konkreten Fällen keine Nichtbescheide zu produzieren. Zu diesem Behufe hat sie Kontakt mit den Verfahrensrechtspezialisten des BMF aufgenommen, die ihm als vermeintlich besonders sichere Vorgangsweise zur Verhinderung von Nichtbescheiden das Erlassen sog "Duobescheide" empfahl.

Diese im Jahr 2006 völlig neue Form der Erledigungen war vom BMF sämtlichen Finanzämtern zwar bereits zuvor in den Liebhaberei-Richtlinien empfohlen worden, hat aber bis dahin keinerlei bekannte praktische Verbreitung gefunden.

[...]

Die sich für dieses Modell mittlerweile eingebürgerte Bezeichnung "Duobescheide" resultiert daher, dass zwecks Vermeidung von Zustellfehlern jeder Bescheid sowohl an die Gesellschaft als auch noch einmal an den jeweiligen Gesellschafter zuzustellen war.

Das bedeutete somit, dass bspw bei einer Gesellschaft mit 10 nicht als Mitunternehmer anerkannten Kommanditisten vom Finanzamt 20 Bescheide auf der Rechtsgrundlage des § 92 Abs. 1 lit. b BAO ausgestellt wurden. Von diesen 20 Bescheiden hatten aufgrund der gesellschaftsbezogener Individualisierung 10 einen jeweils unterschiedlichen Spruch. Von diesen 20 Bescheiden ergingen 10 an die Gesellschaft und die restlichen 10 an den jeweiligen einzelnen Gesellschafter. Dazu kam noch der nach dem Konzept von diesen Nichtfeststellungsbescheiden abgeleitete eigentliche Feststellungsbescheid nach § 188 BAO, der in seiner Gewinnverteilung nur die als Mitunternehmer anerkannten restlichen Gesellschafter enthielt.

Eine erstmalige Befassung des VwGH mit dem Modell der "Duobescheide" erfolgte in den schon erwähnten Erkenntnissen vom jeweils 5. September 2012, mit denen diesem eine Absage erteilt und sämtliche Bescheide - sowohl die als Grundlagenbescheide gedachten Nichtfeststellungsbescheide gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO als auch die Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO - als Nichtbescheide eingestuft wurden.

Da genau für diese Fälle der § 295 Abs. 4 BAO eingeführt worden war, wurden am 18. Dezember 2012 in offener Frist die verfahrensgegenständlichen Anträge eingebracht."

Zur Verjährungsproblematik widersprach der Beschwerdeführer der Beurteilung, für 2000 seien beide Fristen des § 304 (Rechtslage bis 31.12.2013) abgelaufen.

Bei dem das Verfahren abschließenden Bescheid iSd § 304 lit. b BAO könne es sich nur um jene Berufungsentscheidung handeln, mit der sich herausgestellt habe, dass es sich bei den als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen des FA-X um absolut nichtige Verwaltungsakte (somit um Nichtbescheide) gehandelt habe. Diese Berufungsentscheidung (GZ RV/0204-K/07 iS X-KG) sei jedoch erst am 6. Dezember 2012 ergangen. Der Antrag auf Bescheidaufhebung sei daher fristgerecht eingebracht worden. Der Beschwerdeführer verwies auf *Keppert/Koss*, SWK 28/2013, 1241 ff und brachte vor, das folge unmittelbar aus dem Gesetz.

Die Bezeichnung "Siebenjahresfrist" finde im Wortlaut des § 304 lit. a BAO keine Deckung, da das Gesetz nicht auf eine Frist, sondern auf - verlängerbaren - „Zeitraum“ abstelle. Der in § 295 Abs. 4 BAO verwendete Begriff "Frist" finde sich nur in lit. b, was darauf hinweise, dass der Verweis in § 295 Abs. 4 BAO nur auf § 304 lit. b BAO abstelle. Das Gesetz verweise zur Frage, bis wann derartige Anträge eingebracht werden könnten, nur auf die "maßgebliche

Frist" (Einzahl) und somit im gegebenen Zusammenhang auf einen Zeitraum, der zu laufen beginne, nachdem ein bestimmtes Ereignis (nämlich das Ergehen des das Verfahren abschließenden Bescheides) eingetreten sei.

Dies zeige, dass das Gesetz nach seinem Wortlaut (nur) auf die Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO und nicht auf jenen Zeitraum abstelle, innerhalb dem Wiederaufnahmeanträge zulässig seien.

Den Gesetzesmaterialien sei für eine pragmatische Interpretation zu entnehmen, dass mit dem Antragsrecht eine Möglichkeit zur Beseitigung "formell rechtskräftig" gewordener Änderungsbescheide geschaffen werden sollte. Dies sollte nach der Absicht des Gesetzgebers aufwendige, die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerverfahren betreffende Wiederaufnahmeverfahren und vorsorgliche Berufungen gegen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Änderungsbescheide mit der bloßen (sicherheitshalber vorgebrachten) Behauptung, es lägen ihnen "Nichtbescheide" zugrunde, vermeiden.

Diesen Zweck könne § 295 Abs. 4 BAO nur erfüllen, wenn er auch in Fällen greife, in denen bereits (absolute) Bemessungsverjährung eingetreten sei und ein Wiederaufnahmeantrag nicht mehr möglich sei. Anderenfalls müsste der Beteiligte vorsorglich jenes Berufungsverfahren gegen den abgeleiteten Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid führen, das § 295 Abs. 4 BAO ausdrücklich vermeiden möchte.

Sollte der Fristenlauf daher nicht erst mit der Zurückweisung der Berufung gegen den „Nichtbescheid“ zu laufen beginnen, könnte nur der Gesetzeszweck der Vermeidung von Wiederaufnahmeanträgen, nicht aber jener der Vermeidung von vorsorglich eingebrachten Berufungen gegen die „abgeleiteten“ Bescheide erfüllt werden.

Das alles spreche gegen die Gleichsetzung der im §§ 295 Abs. 4 iVm 304 BAO normierten Frist mit jenem Zeitraum, innerhalb dessen Wiederaufnahmeanträge eingebracht werden könnten.

Nach § 295 Abs. 1 BAO habe die Behörde im System von Grundlagen- und abgeleiteten Bescheiden die Wahl, entweder sofort nach dem Ergehen des Feststellungsbescheides einen Änderungsbescheid zu erlassen oder aber mit dieser Maßnahme zu warten, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid (formell) rechtskräftig geworden sei. Dieses Dispositionsrecht unterliege keiner Begründungspflicht.

Stelle sich nach Ergehen eines abgeleiteten Bescheides im Zuge des auf „Grundlagenebene“ geführten Rechtsmittelverfahrens die rechtliche Nichtexistenz der als Grundlagenbescheid gedachten Erledigung heraus, komme - systemdurchbrechend - § 295 Abs. 1 BAO nicht (neuerlich) zur Anwendung.

Damit hänge das Ergebnis im Einkommensteuer- bzw Körperschaftsteuerverfahren letztlich von der Zufälligkeit ab, ob das Finanzamt mit der Erlassung des abgeleiteten Bescheides bis zur Beendigung des Berufungsverfahrens gegen den Grundlagenbescheid warte oder nicht. § 295 Abs. 4 BAO stelle somit eine Ergänzung des Rechtsschutzsystems in jenen Fällen dar, in denen § 295 Abs. 1 BAO systemwidrigerweise aufgrund des Vorliegens eines Nichtbescheides nicht greifen könne.

Daraus ergebe sich die Notwendigkeit, diese Bestimmung so zu interpretieren, dass das Antragsrecht nicht regelmäßig dann bereits verwirkt sei, wenn erstmals darüber Klarheit geschaffen worden sei, dass § 295 Abs. 1 BAO überhaupt nicht hätte angewendet werden dürfen.

Nach dem Gesichtspunkt der verfassungskonformen Interpretation sei unter mehreren möglichen Auslegungsvarianten jene zu wählen, die die Norm nicht als verfassungswidrig erscheinen lasse. Ein Mindestmaß an faktischer Effizienz hätten Rechtsschutzeinrichtungen nur dann, wenn dadurch nicht bloß das Erreichen einer Entscheidung rechtsrichtigen Inhaltes, sondern auch die „Umsetzung einer solchen Entscheidung in den Tatsachenbereich“ und somit die rechtzeitige Gewährleistung einer faktischen Position bewirkt werden könne.

Der Umstand, dass der Abgabenbescheid bis zum Eintritt der absoluten Verjährung nicht bekämpft worden sei, habe nicht in einem gewollten Rechtsfrieden, sondern nur in einer durch §§ 192 und 252 BAO vorgegebenen Verlagerung des Berufungsverfahrens auf die Ebene des Feststellungsbescheides über die einheitliche und gesonderte Gewinnermittlung seine Ursache. Zu dieser betone der VfGH in ständiger Rsp, dass durch die Regelungen des § 188 BAO ein "Ausschnitt der Einkommensteuer-Verfahren der Beteiligten, der im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für die Beteiligten durchzuführen wäre, in ein einheitliches Sonderverfahren" gebündelt bzw. zusammengezogen werde. So sei (sogar) die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten für Fragen der Rechtzeitigkeit eines Wiederaufnahmesantrages hinsichtlich ihrer Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerverfahren zuzurechnen.

Zudem sei zu bedenken, dass Amtshandlungen im Zusammenhang mit Feststellungsbescheiden als Unterbrechungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO gälten.

Auch nach Ansicht der Bundesregierung in einem Verfahren vor dem VfGH führe das System von Grundlagenbescheiden und abgeleiteten Bescheiden letztlich dazu, dass „der Spruch eines Bescheides, der ansonsten als Einheit aufzufassen ist“, nur „aufgespaltet“ werde und diese „Technik“ der Aufspaltung von „bestimmten Spruchelemente[n]“ in „bestimmten Bescheidkategorien“ vor allem prozessökonomische Bedeutung habe.

Der Beschwerdeführer habe mit seiner Einkommensteuererklärung 2000 eine erklärungskonforme Veranlagung seiner Einkunftstangente aus der X-KG beantragt. Ebenso

hätte die KG mit ihrer Feststellungserklärung für das Jahr 2000 die erklärungskonforme Feststellung der Einkünfte und deren anteilige Zurechnung an ihn beantragt. Sowohl der Einkommensteuerbescheid als auch der Feststellungsbescheid der X-KG für das Jahr 2000 seien vor dem im Jahr 2006 erfolgten Abschluss der Außenprüfungen rechtskräftig veranlagt worden.

Mit der Nichtigerklärung der nach Abschluss der Außenprüfung erlassenen Duobescheide sei die Rechtsgrundlage für eine von der Erklärung abweichende Veranlagung nach § 295 BAO entfallen. Die Rechtskraft der ursprünglich erklärungskonformen Feststellungsbescheide verpflichte zur erklärungskonformen Veranlagung der Einkommensteuer nach § 295 Abs. 4 BAO und die Verjährungssperren der § 209a Abs. 2 und 4 BAO schützten den Beschwerdeführer vor einer zu seinen Lasten eintretenden Verjährung.

Die zwingend gebotene Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO auf den vorliegenden Fall ergebe sich schon aus dem Grundsatz von Treu und Glauben. Das gegen den Nichtbescheid eingebrachte Rechtsmittel lasse nämlich zweifelsfrei erkennen, dass der Beschwerdeführer eine erklärungskonforme Veranlagung seiner Einkommensteuer für das Jahr 2000 angestrebt habe.

Das Rechtsmittel gegen den Grundlagenbescheid sei daher nach Treu und Glauben als ein Rechtsmittel gegen den von diesem abgeleiteten Abgabenbescheid zu verstehen. Schließlich könne nicht ernsthaft angenommen werden, dass er einen von einem Nichtbescheid zu seinen Lasten abgeleiteten Abgabenbescheid akzeptiert hätte. Tatsächlich sei er durch die ausschließlich von der Abgabenbehörde zu verantwortende Erlassung eines Nichtbescheides in die Irre geführt worden.

Es sei davon auszugehen, dass der Rechtsbehelf [gemeint hier offensichtlich die Berufung gegen den „Nichtfeststellungsbescheid“] gegen einen für nichtig erklärten Feststellungsbescheid zwar unzulässig sei, soweit er sich gegen den Nichtbescheid richte. Der Rechtsbehelf sei im Sinne des erklärten Rechtsschutzziels einer erklärungskonformen Veranlagung aber so zu verstehen, dass dieses nicht aufgegeben, sondern weiterverfolgt werde. Dieses richte sich (nun) gegen die daraus entstandene Abgabenlast und sei nach wie vor nicht erledigt. Diesem Rechtsschutzbegehren sei aufgrund der Nichtigkeit der als Nichtfeststellungsbescheide gedachten Erledigungen stattzugeben.

Für das Jahr 2000 sei nach dem Ergehen des Änderungsbescheides vom 17. November 2006 das Rechtsmittel der Berufung ergriffen und diese mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Dezember 2006 abgewiesen worden.

Dementsprechend habe sich der am 18. Dezember 2012 eingebrachte Antrag auf die Aufhebung des Bescheides vom 13. Dezember 2006 bezogen. Da sich der Änderungsbescheid vom 17. November 2006 zum damaligen Zeitpunkt nicht mehr im Rechtsbestand befunden habe, sei dieser natürlich nicht im Antrag vom 18. Dezember 2012 erwähnt worden.

Nach dem klaren Wortlaut des § 295 Abs. 4 BAO seien im Falle des Vorliegens von Nichtbescheiden „auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide“ (Mehrzahl!) aufzuheben. Das Gesetz ziele somit eindeutig nicht nur auf den letzten Bescheid ab, sondern auf alle Bescheide, die auf den Nichtbescheid gestützt worden seien.

Es habe von Amts wegen ein Durchgriff auf alle Bescheide zu erfolgen, bis die zu Unrecht entstandene Abgabenlast beseitigt sei, ohne dass es nach Aufhebung des letzten Bescheides in der Kette einer neuerlichen Antragstellung auf den in Folge der Aufhebung wieder in den Rechtsbestand gekommenen "Vorgängerbescheides" bedürfe.

Jede andere Gesetzesinterpretation würde zu einem nichtlösbaren Wertungswiderspruch und einem unauflösbaren Rechtsschutzdefizit führen. Ein bereits 2012 gestellter Antrag auf Aufhebung eines nicht im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheides hätte zwingend als unzulässig erklärt werden müssen.

Dem Gesetzgeber könne nicht unterstellt werden, ein im Regelfall ins Leere gehendes Rechtsschutzinstrumentarium gewollt zu haben.

Wenn sich auch im konkreten Fall der Antrag auf Bescheidaufhebung nach seinem Wortlaut nur auf den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 13. Dezember 2006 beziehe, so sei doch aus der anschließenden Begründung und dem dargestellten Sachverhalt ganz eindeutig ersichtlich, dass sich das Begehren des Beschwerdeführers darauf gerichtet habe, den ursprünglichen, erklärungskonformen Veranlagungsstand vor Ergehen des Nichtbescheides wieder herzustellen.

Der Beschwerdeführer ergänzte seinen Antrag vom 18. Dezember 2012 in der Folge „vorsorglich“ dahingehend, die nachstehenden Einkommensteuerbescheide aufzuheben, um so wieder den einzig richtigen Veranlagungsstand vor Ergehen der Nichtbescheide vom 25. Oktober 2006 und 8. November 2006 iSd X-KG wieder herzustellen:

- Einkommensteuerbescheid / Berufungsvorentscheidung E 2000 vom 13. Dezember 2006 und
- Einkommensteuerbescheid 2000 vom 17. November 2006

Da die im Spruch des Zurückweisungsbescheides vom 19.06.2013 angeführte *„Eingabe vom 12. Dezember 2012, eingebracht am 11. Dezember 2012, ergänzt um betreffend Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO für die Jahre 1999, 2000, 2001“*, mit den im Veranlagungsakt des Beschwerdeführers enthaltenen Schriftstücken nicht in Übereinstimmung zu bringen war, ersuchte das Bundesfinanzgericht die seinerzeit mit der Einbringung der Eingaben befasste Steuerberatungskanzlei am 07.08.2018 fernmündlich die angesprochene Eingabe dem Gericht zu übermitteln. Im Rahmen des daraufhin mit der Beratungskanzlei geführten Schriftverkehrs und der Telefonate (vgl. e-mails bzw. Telefonate

vom 07.08, 08.08., 09.08.2018), stellte sich heraus, dass eine Eingabe vom 12.12.2012, mittels der vom Beschwerdeführer ein Antrag auf Wiederaufnahme gestellt wurde, nicht existiert.

In der Folge wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes eine Stellungnahme des Finanzamtes angefordert. Dieses teilte mit Schreiben vom 09.08.2018 mit, eine eingehende Prüfung der Angelegenheit habe ergeben, dass bei der Bezeichnung der Eingabe ein Schreibfehler iSd § 293 BAO unterlaufen sei. Bei der Eingabe müsste es selbstverständlich "Eingabe vom 18.12.2012" heißen. Ebenso liege auch bei der Bezeichnung des Antrages auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO, betreffend die Jahre 1999, 2000, 2001, ein Schreibfehler iSd § 293 BAO vor. Der Antrag laute selbstverständlich richtig Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO "für das Jahr 2000". In der Begründung sei auch nur vom Jahr 2000 die Rede. Der Wille der Behörde sei im gegenständlichen Fall stets nur darauf ausgerichtet gewesen, über die Eingabe vom 18.12.2012 betreffend den Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO für das Jahr 2000 abzusprechen (siehe dazu das Schreiben des Finanzamtes vom 09.08.2018).

Mit Eingabe vom 08.08.2018 (übermittelt am 13.08.2018) zeigte der mit der Vertretung im gegenständlichen Beschwerdeverfahren bevollmächtigte steuerliche Vertreter zwecks Vermeidung von Fehlinterpretationen an, dass es im Berufungsschriftsatz vom 19.07.2013 zu einem Schreibfehler gekommen sei. Die Wortfolge unter Pkt. 1. Vollmachtsanzeige "von Herrn HG" solle richtig "von FG" lauten.

Am 03.09.2018 gab dieser steuerliche Vertreter namens und auftrags des Beschwerdeführers dem Bundesfinanzgericht bekannt, dass das Vollmachtsverhältnis mit 03.09.2018 aufgelöst worden sei.

Der seit 13.12.2010 mit der laufenden Vertretung des Beschwerdeführers bevollmächtigte steuerliche Vertreter, nunmehr auch die gegenständliche Angelegenheit wahrnehmend, brachte am 24.08.2018 ein Schreiben ein, in dem er die Beschwerde betreffend das Jahr 1999 zurückzog und das im bisherigen Verfahren Vorgebrachte ergänzte (siehe dazu im Einzelnen das Schreiben vom 22.08.2018).

In diesem Schreiben wird im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Für das Einkommensteuerverfahren des Jahres 2000 müsse die Änderung/Wiederaufnahme erfolgen.

Der Beschwerdeführer habe keine Kenntnis davon gehabt, dass die Änderung der Einkommensteuer auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt sei. Der VwGH verkenne das Problem in seiner bisherigen Rechtsprechung (Erkenntnis vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005) und rate den Steuerpflichtigen dafür Sorge zu tragen, dass ihre Einkommensteuerbescheide nicht in Rechtskraft erwachsen. Dem Rat des VwGH zu folgen, sei jedoch wegen § 252 BAO

rechtlich nicht möglich. Nach dieser Norm sei ein gegen den Einkommensteuerbescheid erhobenes Rechtsmittel unzulässig, wenn es mit der Begründung erhoben werde, man wende sich gegen einen Feststellungsbescheid.

Verjährung sei im vorliegenden Fall nicht eingetreten. Die Verjährung sei in den §§ 207 ff BAO geregelt. In "Nichtbescheidkonstellationen" wie der hier zu entscheidenden sei die Verjährung bei Entscheidungen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkten, suspendiert und stehe der Anpassung des verjährten abgeleiteten Folgebescheides nicht im Wege. Dies folge aus § 209a Abs. 2 und Abs. 4 BAO (Festsetzung nach Verjährung) (vgl. Beiser in ÖStZ 8/2017, 208). Dies entspreche auch dem Willen des Gesetzgebers. In der Folge zitiert der steuerliche Vertreter aus den Erläuterungen zum AbgÄG 2011 (RV 1212 GP XXIV 30).

Der § 209a BAO und die dort normierte Unverjährbarkeit sei auf alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens noch nicht erledigten Fälle anzuwenden. Dies ergebe sich vor dem Hintergrund des Rechtes auf ein faires Verfahren gem. Art. 6 EMRK sowie des Sachlichkeitsgebotes (Art. 7 B-VG). Sollten Übergangsvorschriften - wie vereinzelt in der Literatur zitiert - zu anderen Ergebnissen führen, wären diese im Sinne der verfassungskonformen Rechtsauslegung nicht anzuwenden bzw. stets im Lichte des gesetzgeberischen Willens zugunsten des durch "Nichtbescheid-Bescheidung" Geschädigten auszulegen.

Der VfGH habe mit Erkenntnis vom 30.11.2017 (G 131/2017) die Bestimmung des § 304 BAO aufgehoben. Auch wenn die genannte Bestimmung erst zum 31.12.2018 außer Kraft trete, verbiete sich eine Entscheidung auf Basis einer als verfassungswidrig erkannten Norm. In der Folge werden nähere Ausführungen zum ergangenen VfGH-Erkenntnis getätigt.

Unter "Lösungswege" legt der steuerliche Vertreter schließlich dar, die Frage, ob der gegenständliche Fall über eine verfassungskonforme Anwendung des § 209a Abs. 2 und Abs. 4 BAO oder über die ebenfalls verfassungskonforme Nichtanwendung von § 304 BAO im Sinne eines unbefristeten Antragsrechtes zu lösen sei, könne dahin gestellt bleiben, da die Anträge vom 18.12.2012 nicht verfristet seien. Dies ergebe sich unter Berücksichtigung sämtlicher verjährungshemmender Maßnahmen im Besteuerungsverfahren. Das sei bisher im Verfahren noch nicht in dieser Tiefe vorgetragen worden.

Im Streitzeitraum sei § 304 BAO idF BGBl. I 57/2004 anzuwenden. Da die Anträge im Jahr 2012 eingebracht worden seien, sei im Zeitpunkt der Antragstellung die Frist sowohl nach § 304 lit. a als auch lit. b noch offen gewesen. Dies sei aus der nachstehend angeführten Tabelle ersichtlich. Aber auch wenn die genannte Fassung nicht zur Anwendung gelänge, führe dies unter Bedachtnahme auf die voranstehenden Ausführungen zu keinem anderen Ergebnis.

"Persönliche Einkommensteuer/Liste der Beteiligungen und abgeleiteten ESt. Bescheide

Jahr	Beteiligung	Verwaltungs- handlungen	Verjährung § 304 lit.a / lit.b idF BGBl. I 2004/57	Verjährung § 304 idF v. 1.1.2014 idF BGBl I 3/2018
2000	X-KG [FA/St.Nr.]	17.12.2001: 1. Bescheid		
		22.07.2002: Änd.Bescheid		
		14.03.2003: Änd.Bescheid		
		23.02.2004:		
		Wiederaufnahme	a) 2007 + 7 =	14.01.2017 + 7
	[FA-X St.Nr.]	31.03.2004: Rechtsmittel	2014	Verlängerung durch
		17.11.2006: Änd.Bescheid		Behördenhandlungen
		13.12.2006: (als das	b) +5J = 2012	= 31.12.2012
		Verfahren abschließender Bescheid i.S.v. § 304 BAO a.F.)		
		Rechtskraft: 14.1.2007		

Mit Eingabe vom 04.09.2018 legte der steuerliche Vertreter das Berufungsschreiben vom 04.12.2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 17.11.2006 sowie die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung vom 13.12.2006 vor. Er wies in seinen Ausführungen noch einmal darauf hin, der VwGH rate in seiner Judikatur (Erkenntnis vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005) aussichtslose Rechtsmittel einzulegen. Nach § 252 Abs. 1 BAO könnte nämlich ein abgeleiteter Einkommensteuerbescheid nicht mit Einwendungen gegen den Feststellungsbescheid bekämpft werden. Das gegenständliche Problem sei ausgehend von der in der Literatur vertretenen Auffassung (Beiser, ÖStZ 2013, 476 und ÖStZ 2017, 205) über § 209a BAO zu lösen. Danach stehe die Verjährung der Abgabenfestsetzung lediglich zulasten des Steuerpflichtigen entgegen. Abgabenfestsetzungen zugunsten des Steuerpflichtigen verjährten nach § 209a Abs. 2 und Abs. 4 BAO nicht. Dies habe zur Folge, dass § 295 Abs. 4 BAO ein unbefristetes Antragsrecht normiere (siehe im Einzelnen die entsprechende Eingabe).

Am 02.10.2018 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Senat statt.

In dieser Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf die bisherigen Schriftsätze, wobei er zunächst auf den prioritär geltenden Schriftsatz vom 22.08.2018 hinwies und in weiterer Folge auf die übrigen Eingaben einschließlich des letzten Schriftsatzes vom 04.09.2018 Bezug nahm. Er sprach noch einmal ausdrücklich die Berufungsvorentscheidung vom 13.12.2006 an, in der das Finanzamt dargetan habe, dass es sich beim Feststellungsbescheid keinesfalls um

einen Nichtbescheid handle und mittels der die Berufung unter Bedachtnahme auf § 252 BAO abgewiesen worden sei. Er wies noch einmal daraufhin, dass in dieser Berufungsvorentscheidung seitens der Abgabenbehörde ausgeführt worden sei, dass der Beschwerdeführer durch diese zwingende Berufungsabweisung keinen Rechtsnachteil erleide. Er stellte noch einmal den Antrag der Beschwerde stattzugeben, währenddessen der Vertreter der Amtspartei unter Hinweis auf die erlassenen Bescheide und die darin enthaltenen Begründungen der Beschwerde keine Folge zu geben beantragte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Zu Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 BAO](#)

Über den eingangs genannten Antrag des Beschwerdeführers auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO vom 18.12.2012, eingebracht mit Eingabe vom 18.12.2012, eingelangt am 19.12.2012, hinsichtlich Einkommensteuer 2000, fertigte die Abgabenbehörde am 19. Juni 2013 einen Zurückweisungsbescheid aus, in dem im Spruch die *“Eingabe vom 12. Dezember 2012, eingebracht am 11. Dezember 2012 ergänzt um die Eingabe vom 18. Dezember 2012, eingebracht am 19. Dezember 2012 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO für die Jahre 1999, 2000, 2001“*, zurückgewiesen wird.

Im Rahmen von Ermittlungen, die seitens des Bundesfinanzgerichtes durchgeführt wurden, stellte sich heraus, dass es sich bei der im Spruch des Bescheides bezeichneten Eingabe (*“Eingabe vom 12. Dezember 2012, eingebracht am 11. Dezember 2012 ergänzt um die Eingabe vom 18. Dezember 2012, eingebracht am 19. Dezember 2012“*) als auch dem bezeichneten Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO (*“Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO für die Jahre 1999, 2000, 2001“*) jeweils um einen Schreibfehler iSd § 293 BAO handelt (siehe dazu die obigen Ausführungen).

Dies bedeutet, dass im gegenständlichen Fall nur hinsichtlich des Jahres 2000 ein rechtswirksamer Bescheid vorliegt, nicht jedoch hinsichtlich der Jahre 1999 und 2001.

Im Rechtsmittelschriftsatz vom 19.07.2013 wird u.a. auch Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den *“Zurückweisungsbescheid vom 19. Juni 2013, mit dem der (am 18. Dezember 2012 ergänzte) Antrag auf Wiederaufnahme gem § 303 BAO vom 12. Dezember 2012 für die Jahre 1999 und 2001 zurückgewiesen wurde“*, erhoben.

Die Beschwerde richtet sich diesbezüglich gegen rechtlich nicht existente Bescheide.

Gemäß [§ 260 Abs. 1 BAO](#) ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerde vorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Die rechtswirksame Erhebung einer Bescheidbeschwerde setzt voraus, dass auch ein Bescheid ergangen ist. Ist ein Bescheid gar nicht ergangen, so erweist sich eine erhobene Beschwerde als verfehlt und geht ins Leere.

Im vorliegenden Fall wurde ein Bescheid, mit dem über einen Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2001 mit Zurückweisung entschieden wurde, nie erlassen. Die vom Beschwerdeführer eingebrachte Beschwerde gegen den vermeintlich erlassenen Zurückweisungsbescheid ist daher als unzulässig zurückzuweisen.

Was das Jahr 1999 betrifft, bedarf es keiner Zurückweisung der Beschwerde. Die Beschwerde wurde nämlich mit Eingabe vom 22.08.2018 zurückgezogen.

Gemäß § 256 Abs. 1 BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

Wurde eine Beschwerde zurückgenommen (Abs. 1), so ist sie mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären (§ 256 Abs. 3 BAO).

Da die Beschwerde betreffend das Jahr 1999 mit Eingabe vom 22.08.2018 zurückgezogen wurde, war sie iSd des § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Gegenstand der nachstehenden Ausführungen ist demnach der Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer betreffend das Jahr **2000**.

Laut den im Abgabensinformationssystem enthaltenen Daten sind für das Jahr 2000 folgende Einkommensteuerbescheide an den Beschwerdeführer ergangen, die alle in Rechtskraft erwachsen sind:

Bescheid	Datum	Anmerkung (entnommen aus Bescheidbegründung)
1) Erstbescheid	17.12.2001	
2) Änderung gem. § 295 (1) BAO	22.07.2002	aufgrund bescheidmäßiger Feststellungen des FA-ZZ zu St.Nr. vom 04.03.2002 Gesellschaft-R
3) Änderung gem. § 295 (1) BAO	14.03.2003	aufgrund bescheidmäßiger

Feststellungen des FA-Y zu St.Nr. vom
21.01.2003
Gesellschaft-O

4) Wiederaufnahme gem. § 303 (4)
BAO 23.02.2004

5) neuer Sachbescheid 23.02.2004

6) Berufungsvorentscheidung 31.03.2004

7) Änderung gem. § 295 (1) BAO 17.11.2006
aufgrund bescheidmäßiger
Feststellungen des FA-X zu St.Nr. vom
25.10.2006
X-KG

8) Berufungsvorentscheidung 13.12.2006

Im Erstbescheid vom 17.12.2001 wurden negative Einkünfte des Beschwerdeführers aus seiner Beteiligung als Kommanditist an der X-KG in Höhe von ATS - 1.200.723,-- berücksichtigt.

Mit Bescheid des FA-X vom 10.05.2001 waren die Einkünfte der X-KG gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 mit ATS - 15.369.258,-- festgestellt worden, wobei dem Beschwerdeführer Einkünfte in Höhe von ATS - 1.200.723,-- zugewiesen worden waren.

Mit Erledigungen des FA-X vom 25.10.2006 an die X-KG und an den Beschwerdeführer wurde das Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2000 gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen.

Mit Erledigungen des FA-X vom 25.10.2006 an die X-KG und an den Beschwerdeführer wurde festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend den Beschwerdeführer in Bezug auf das Jahr 2000 zu unterbleiben hat.

Gestützt auf diese Erledigung erging der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 17.11.2006, in dem die negativen Einkünfte des Beschwerdeführers in Höhe von ATS - 1.200.723,-- außer Ansatz gelassen wurden.

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 04.12.2006 Berufung ein. Darin bringt er vor, der Feststellungsbescheid des FA-X vom 25.10.2006, auf den sich der bekämpfte Bescheid berufe, sei in einem mangels Vorliegen von neuen Tatsachen

oder Beweismittel iSd § 303 BAO zu Unrecht wiederaufgenommenen Verfahren ergangen. Gegen die Wiederaufnahme sei fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ergriffen worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.12.2006 gab die Abgabenbehörde der Berufung keine Folge mit der Begründung, da dem Bescheid Feststellungen zugrunde lägen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien, sei die Berufung nach § 252 Abs. 1 BAO zwingend abzuweisen gewesen.

(Hinsichtlich der Berufung und der Berufungsvorentscheidung siehe auch die nachstehenden, unter Pkt. 2) erfolgten Ausführungen).

a) Allgemeines zum Neuerungstatbestand

Nach der bis 31. Dezember 2013 gültigen Rechtslage war dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig war und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkamen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dieser Antrag war gem. § 303 Abs. 2 BAO binnen einer Frist von **drei Monaten** von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Im Hinblick auf die Rechtzeitigkeit eines Antrages, der das Neuhervorkommen der rechtlichen Qualifikation eines Dokumentes als „Nichtbescheid“ zum Inhalt hat, kam es zumindest bis 31. Dezember 2013 nicht auf den Zeitpunkt dieser Qualifikation an, sondern auf den **Zeitpunkt der Erkennbarkeit der Umstände**, die dafür relevant waren (vgl. VwGH 26.2.2013, [2010/15/0064](#) zur Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO unter Hinweis auf VwGH 22.12.2011, [2009/15/0153](#)).

Die oben genannte Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO wurde durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012; BGBl. I Nr. 14/2013) beseitigt. § 303 BAO in der neuen Fassung trat gem. § 326 Abs. 37 mit 1. Jänner 2014 in Kraft. *Ritz* vertritt die Ansicht, dass neue Verfahrensbestimmungen bzw. Änderungen von Verfahrensbestimmungen mangels abweichender Regelung ihres zeitlichen Anwendungsbereiches grundsätzlich für alle Amtshandlungen anzuwenden sind, die ab Inkrafttreten erfolgen. Neue bzw. geänderte Verfahrenstitel seien deshalb ab ihrem Inkrafttreten auch in allen noch offenen Verfahren anzuwenden (*Ritz*, taxlex 2014, 434). Ob diese Ansicht zutrifft, kann hier unbeurteilt bleiben.

b) Die Frist des § 304 BAO

§ 304 BAO lautete in der bis 31. Dezember 2013 gültigen Fassung:

"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 zugrunde liegt."

Aus dem **ersten Satzteil** ergibt sich, dass eine Wiederaufnahme nach Eintritt der **Verjährung** ausgeschlossen ist (vgl. Ritz, BAO⁴, § 304 Tz 4). Sinn des § 304 ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabenfestsetzung) wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen dürfte (vgl. VfGH 22.6.1992, G 3/92 und Ritz, BAO⁴, § 304 Tz 3 mit weiteren Nachweisen). Im Falle des endgültigen Einkommensteuerbescheides 2000 trat die **absolute Verjährung** – wie vom FA richtig dargestellt – **mit Ende 2010** ein (§ 209 Abs. 3 BAO). Damit war die Einkommensteuer für dieses Jahr im Jahr 2012 verjährt und eine Wiederaufnahme von Amts wegen unzulässig.

Trotz Eintrittes der Verjährung erklärt § 304 eine Wiederaufnahme ausnahmsweise für zulässig, wenn ihr ein **Antrag** zugrunde liegt, der innerhalb einer von zwei Fristen eingebracht wurde. Die in § 304 BAO verwendeten Begriffe „innerhalb eines Zeitraumes“ und „vor Ablauf einer Frist“ bringen dabei – entgegen dem Beschwerdevorbringen – dasselbe zum Ausdruck. Ist der Zeitraum überschritten oder die Frist verstrichen, entfaltet ein solcher Antrag keine Wirkungen mehr.

- **§ 304 lit. a BAO** sieht eine Grenze vor, die sich nach den Regeln für die Verjährung richtet, abweichend davon aber eine Verjährungsfrist von sieben Jahren unterstellt. Wie auch hier vom FA richtig ausgeführt, ist dabei die **absolute Verjährung** zu beachten (vgl. Ritz, BAO⁴, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf VfGH 16.12.2010, [2007/16/0188](#)).
- Die Fünfjahresfrist des **§ 304 lit. b BAO** beginnt mit der Rechtskraft zu laufen. Darunter ist die formelle Rechtskraft zu verstehen, die eintritt, wenn ein Bescheid durch ein ordentliches Rechtsmittel nicht oder nicht mehr angefochten werden kann (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 304 Anm 5). Diese Frist ist vor allem dann bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO – wie hier – bereits abgelaufen ist (vgl. VfGH 16.12.2010, [2007/16/0188](#) unter Hinweis auf Ritz).

Die Beschwerde argumentiert sinngemäß, beim „das Verfahren abschließenden Bescheid“ iSd § 304 lit. b BAO könne es sich nur um die Berufungsentscheidung handeln, mit der ausgesprochen worden sei, dass es sich beim vermeintlichen Feststellungsbescheid tatsächlich um einen „Nichtbescheid“ gehandelt habe. Sie leitet dies aus der Aussage des

Verwaltungsgerichtshofes ab, durch § 188 BAO werde ein Ausschnitt der Einkommensteuer-Verfahren der Beteiligten in ein einheitliches Sonderverfahren gebündelt, weshalb sich 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 werde. Aus der einkommensteuerlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO folge, dass die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen ist (VwGH 22.12.2011, [2009/15/0153](#)).

Dieser Auslegung steht – wie vom FA richtig vorgebracht – entgegen, dass **die Verfahren** trotz dieser Tatsache **strikt zu trennen** sind. Die Frage, ob in ein formell rechtskräftiges Einkommensteuerverfahren eingegriffen werden kann, ist davon zu trennen, ob der diesem Einkommensteuerverfahren zugrunde liegende Feststellungsbescheid noch abgeändert werden kann.

Besonders deutlich wird dies bei der Frage der Wiederaufnahme im Zusammenhang mit der Verjährung. Im Feststellungsverfahren ist diese Frage nämlich niemals zu prüfen, sie verjähren nicht (vgl. VwGH 22.4.1998, [93/13/0277](#)). Auch wenn Prüfungshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften geeignet sind, die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der Beteiligten zu unterbrechen bzw. verlängern (so etwa VwGH 23.6.1998, [98/14/0069](#); 22.11.2001, 98/15/0056 etc.), sind beide Verfahren zu trennen. § 304 gilt damit nicht für die Wiederaufnahme eines Feststellungsverfahrens, sondern nur für das Einkommensteuerverfahren (vgl. *Stoll*, BAO, 2950; *Ritz*, BAO4, § 304 Tz 2). Der abgeleitete Bescheid kann nur dann an den Grundlagenbescheid angepasst werden, wenn dieser noch nicht verjährt ist.

Die Auslegung des Beschwerdeführers geht aber auch deshalb ins Leere, weil der Ausgangspunkt für die Fristenprüfung des § 304 lit. b BAO nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung immer der das **wiederaufzunehmende Verfahren** formell rechtskräftig abschließende Bescheid ist (vgl. VwGH 16.12.2010, [2007/16/0188](#)). Da es sich hier um ein Einkommensteuerverfahren handelt, kann dabei nur der dieses Verfahren bisher abschließende Einkommensteuerbescheid relevant sein. Daran kann auch das Erkenntnis VwGH 22.12.2011, [2009/15/0153](#) nichts ändern, ging es im dort entschiedenen Fall doch ausschließlich um die Frage, wann der Einkommensteuer-Wiederaufnahmswerber von einer für die Beurteilung der Qualität eines Feststellungsbescheides notwendigen Tatsache Kenntnis erlangte (Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO). Dies steht in keinem Zusammenhang mit der Frage, wann die Frist des § 304 BAO zu laufen beginnt, die einer gänzlich anderen Zielsetzung folgt.

Die Erlassung des Zurückweisungsbescheides, dem die mangelnde Bescheidqualität zugrunde lag, kann auf diese Fristen schon deshalb keinen Einfluss haben, weil es sich dabei eindeutig nicht um den das Verfahren abschließenden Bescheid, sondern um den behaupteten Wiederaufnahmegrund handelt. Die Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes löste aber nach der klaren Konzeption des Gesetzes bis 2013 nicht die Fristen des § 304 BAO, sondern die Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO aus.

Durch das FVwGG 2012 wurde § 304 BAO geändert und die Antragsfrist verkürzt.
Er lautet nun:

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

Diese Gesetzesänderung ist hier aus zwei Gründen unbeachtlich. Zum einen war selbst die längere „alte“ Frist bereits abgelaufen (siehe oben) und zum anderen wäre eine Anwendung der kürzeren Frist auf Anträge, die noch vor der Einführung eingelangt sind, verfassungsrechtlich ausgeschlossen (vgl. Ritz, taxlex 2014, 435 unter Hinweis auf VfGH 28.9.2011, B 1129/10).

Mit Erkenntnis des VfGH vom 30.11.2017, G 131/2017 ua, wurde § 304 BAO in der Fassung BGBl I 14/2013 als verfassungswidrig aufgehoben. Mit dem Hinweis des Beschwerdeführers auf die Aufhebung lässt sich für seinen Standpunkt nichts gewinnen. Einerseits tritt die Aufhebung erst mit Ablauf des 31. Dezember 2018 in Kraft, andererseits weist der Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 22.08.2018 selbst ausdrücklich darauf hin, dass im vorliegenden Fall § 304 BAO in der Fassung BGBl I Nr. 57/2004 anzuwenden ist.

c) Verjährungshemmende Maßnahmen

Der Beschwerdeführer bringt in seiner Eingabe vom 22.08.2018 unter Hinweis auf eine von ihm verfasste tabellarische Aufstellung vor, die Anträge vom 18.12.2012 seien nicht verfristet, da verjährungshemmende Maßnahmen vorlägen.

Auch damit vermag der Beschwerdeführer nicht durchzudringen. Die gesetzlichen Grundlagen für die Verjährung finden sich in den Bestimmungen der §§ 207 ff. BAO.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. 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 (§ 207 Abs. 2 BAO).

Zufolge des § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches 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 (§ 209 Abs. 1 BAO).

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

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabeananspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabeananspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Hinsichtlich der Einkommensteuer des Jahres 2000 bedeutet dies:

Der Abgabeananspruch ist mit Ablauf des Jahres 2000 entstanden. Die Verjährungsfrist endete daher grundsätzlich mit 31.12.2005. Die innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheide stellen nach außen erkennbare, von der Abgabenbehörde unternommene Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches dar, wodurch sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängerte (31.12.2006). Die innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist erlassenen Bescheide bewirkten eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr (31.12.2007). Mit 31.12.2010 trat absolute Verjährung ein.

d) Treu und Glaube

Der Beschwerdeführer beruft sich in seinen Ausführungen auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Das gegen den Nichtbescheid eingebrachte Rechtsmittel lasse zweifelsfrei erkennen, dass er eine erklärungskonforme Veranlagung seiner Einkommensteuer 2000 angestrebt habe. Es sei daher nach Treu und Glauben als ein Rechtsmittel gegen den von diesem abgeleiteten Abgabenbescheid zu verstehen und es sei davon auszugehen, dass es „weiterverfolgt“ würde und ihm stattzugeben sei.

Dieses Vorbringen geht schon deshalb ins Leere, weil der BAO eine bedarfsweise Umdeutung von Berufungen im Feststellungsverfahren auf solche in (vielen) Einkommensteuerverfahren fremd ist. Feststellungsverfahren sind von den davon abgeleiteten Abgabenverfahren strikt zu

trennen, was auch diesbezüglich Rechtsbehelfe betrifft. Zwischen Grundlagenbescheid und abgeleiteten Bescheiden besteht kein unmittelbarer Zusammenhang (vgl. VwGH 5.9.2012, [2012/15/0062](#)).

Im Übrigen muss auf dieses Vorbringen nicht eingegangen werden, weil der Zurückweisungsbescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 06.12.2012 nicht verfahrensgegenständlich ist (vgl. VwGH 21.12.2016, [Ro 2015/13/0005](#)).

e) § 209a BAO

Der Beschwerdeführer wendet weiters ein, die Berufung gegen den (vermeintlichen) Nichtfeststellungsbescheid schützte ihn gem. § 209a Abs. 2 und 4 BAO vor einer zu seinen Lasten eintretenden Verjährung.

Auch dieses Vorbringen führt die Beschwerde nicht zum Erfolg.

§ 209a Abs. 2 BAO sieht zwar vor, dass der Eintritt der Verjährung der Abgabefestsetzung nicht entgegensteht, wenn diese unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde (früher Berufung) oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages abhängt und diese rechtzeitig eingebracht wurden, dies ist hier aber nicht der Fall. Die Einkommensteuerfestsetzung hängt hier nicht von der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates ab, mit dem die Beschwerde gegen den „Nichtbescheid“ zurückgewiesen wurde (vgl. VwGH 26.2.2013, [2010/15/0064](#)). Ein solches Abhängigkeitsverhältnis des abgeleiteten Bescheides existiert nur von einem Grundlagenbescheid, das wäre hier aber nur ein **Bescheid**, mit dem über Feststellung oder Nichtfeststellung von Einkünften abgesprochen wird.

Der Hinweis auf § 209a Abs. 4 BAO geht ins Leere, weil dies eine unerledigte Abgabenerklärung (Feststellungserklärung) erfordern würde. Dies ist hier aber unbestrittenermaßen nicht der Fall, da über die Feststellungserklärung 2000 der X-KG bereits mit rechtswirksamen Feststellungsbescheid vom 10.05.2001 abgesprochen wurde.

Der Beschwerdeführer stützt sich in seinen Eingaben auf die Ausführungen von Beiser (ÖStZ 2013, 476, ÖStZ 2017, 205).

Der VwGH hat sich im Erkenntnis vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, der von Beiser vertretenen Auffassung nicht angeschlossen. In dem genannten Erkenntnis hat das Höchstgericht dargetan, dass § 209a BAO zwar Abgabefestsetzungen nach „Eintritt der Verjährung“ erlaube, aber keine Durchbrechungen der Rechtskraft regle. Wann diese auch nach „Eintritt der Verjährung“ in Betracht kämen, regle – soweit hier von Interesse – § 295 Abs. 4 in Verbindung mit § 304 BAO.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Ansicht des Höchstgerichtes.

f) Zusammenfassung betr. den Antrag gem. § 303 BAO

Da absolute Verjährung für die Festsetzung der [Einkommensteuer 2000](#) - wie oben schon dargestellt - [im Jahr 2012](#) bereits eingetreten war, war [der Antrag](#) gem. [§ 304 lit. a BAO](#) nicht mehr fristgerecht.

Der letztgültige [Einkommensteuerbescheid 2000](#) erging mit [13. Dezember 2006](#) (bei dem [im angefochtenen Bescheid angeführten Bescheiddatum 13. Dezember 2007 handelt es sich um einen Schreibfehler](#)). Aufgrund der Fiktion des [§ 26 Abs. 2 ZustG](#) gilt er als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan zugestellt ([18. Dezember 2006](#)) und wurde einen Monat später formell rechtskräftig ([18. Jänner 2007](#)). Damit war auch die Fünfjahresfrist des [§ 304 lit. b BAO](#) fünf Jahre später und damit am [18. Jänner 2012](#) abgelaufen. Auch diesbezüglich war [der Antrag](#) verfristet.

Der [Antrag war](#) deshalb verspätet und schon aus diesem Grunde zurückzuweisen. Der Bescheid des FA war insofern zu bestätigen und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

An dieser Beurteilung würde sich auch nichts ändern, wenn man auf [ihn](#) die ab 1. Jänner 2014 gültige Neufassung des § 304 BAO anwenden würde.

Ein Eingehen auf das übrige Beschwerdevorbringen erübrigt sich damit.

Die im Spruch des angefochtenen Bescheides unterlaufenen Schreibfehler werden im Rahmen des Beschwerdeverfahrens berichtigt.

Auf eines sei abschließend noch hingewiesen:

Der hier relevante Zurückweisungsbescheid würde im Übrigen auch keinen Wiederaufnahmegrund darstellen. Er dokumentiert bloß eine rechtliche Beurteilung und nicht das Hervorkommen neuer, entscheidungsrelevanter Tatsachen (vgl. etwa [VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064](#)). Tatsachen im Sinne des [§ 303 BAO](#) sind nämlich ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die **rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente** - auch wenn diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden - sind **keine derartigen Tatsachen** (vgl. [VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064](#) unter Hinweis auf [VwGH 22.11.2012, 2012/15/0147](#) mit weiteren Nachweisen).

2) Zu Antrag auf Bescheidaufhebung gem. [§ 295 Abs. 4 BAO](#)

Der Beschwerdeführer stellt in dem eingangs wiedergegebenen Schreiben vom 18.12.2012 den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 13.12.2006, wobei laut seiner Eingabe vom 03.10.2014 damit auch die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 17.11.2006 gemeint ist. Hinsichtlich der für das Jahr 2000 ergangenen Einkommensteuerbescheide wird auf die Aufstellung unter Pkt. 1) verwiesen.

[§ 295 Abs. 4 BAO](#) wurde mit Wirksamkeit ab 1. September 2011 ([§ 323 Abs. 31 BAO](#)) mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011) neu in die BAO eingefügt. Als Verfahrensvorschrift gilt sie auch für vor ihrem Inkrafttreten erlassene Änderungsbescheide ([§ 295 Abs. 1 BAO](#)), wenn die Antragsfrist des § 304 noch nicht abgelaufen war (vgl. *Ritz*, BAO5, § 295 Tz 21a).

Die [§ 295 Abs. 1 bis 3 BAO](#) galten auch schon davor und wirkten bzw. wirken wie folgt:

- (Nur) Wenn ein Feststellungsbescheid („Grundlagenbescheid“) **abgeändert, aufgehoben oder erlassen** wird, ist ein von ihm abzuleitender Bescheid von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder aufzuheben ([§ 295 Abs. 1 BAO](#)).
- Auch eine Änderung oder Aufhebung eines Bescheides aufgrund einer mittelbaren Abhängigkeit von einem anderen Bescheid setzt voraus, dass dieser Grundlagenbescheid nachträglich **abgeändert, aufgehoben oder erlassen** wurde ([§ 295 Abs. 3 BAO](#)).

Beides ist nicht der Fall, wenn sich – wie hier - aufgrund der Erlassung eines Zurückweisungsbescheides erst später herausstellt, dass einem vermeintlichen Grundlagenbescheid tatsächlich keine Bescheidqualität zukam.

In diesem Fall wurde mit dem Zurückweisungsbescheid kein Bescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen. Das verbietet dem FA, einen solchen Fehler gem. [§ 295 Abs. 1 oder 3 BAO](#) zu korrigieren (vgl. VwGH 24.10.2013, [2010/15/0090](#) und UFS 11.11.2009, [RD/0004-L/09](#); 31.5.2011, [RD/0012-W/11](#)).

Dies wird von der Beurteilung getragen, dass die Zurückweisung einer Beschwerde (bzw. früher Berufung) nur im Hinblick auf das durch sie angestoßene Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahren rechtsgestaltend wirkt und nur das rechtswirksam abschließt. Im Hinblick auf den davon abgeleiteten Bescheid fehlte einem solchen Zurückweisungsbescheid bis August 2011 jede rechtsgestaltende bzw. feststellende Wirkung. Diese Auslegung bekräftigte der Gesetzgeber im Jahr 2011 mit der Schaffung des [§ 295 Abs. 4 BAO](#). Wäre nämlich einem solchen Zurückweisungsbescheid die Wirkung eines Grundlagenbescheides im Sinne der ersten drei Absätze des [§ 295 BAO](#) zugekommen, wäre Abs. 4 entbehrlich gewesen.

[§ 295 Abs. 4 BAO](#) lautete von 1. September 2011 bis 31. Dezember 2013, wobei der Begriff *Berufung* mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2014 durch den Begriff *Beschreibeschwerde* ersetzt wurde (BGBl. I Nr. 70/2013):

"Wird eine Berufung, 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 Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist** zu stellen."*

Der Gesetzgeber begründete diese neue Regel mit folgenden Worten (1212 d.B. XXIV. GP – RV Seite 30 f):

*"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.**"*

[§ 295 Abs. 4 BAO](#) sollte damit das Rechtsschutzdefizit, das auf der fehlenden Grundlagenbescheidwirkung des hier relevanten Zurückweisungsbescheides basierte, durch die Schaffung eines – zeitlich befristeten - Antragsrechtes beseitigen. Die Erläuterungen enthalten zwar keine Ausführungen zur zeitlichen Begrenzung dieses Rechtes, diese wurde im Gesetz aber klar normiert. Die Anweisung „Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen“ ist unmissverständlich und eindeutig.

Der Wortlaut lässt nur die Auslegung zu, dass der Gesetzgeber beabsichtigte, einen Gleichklang der Fristen für Anträge gem. [§ 295 Abs. 4 BAO](#) und [§ 303 Abs. 1 BAO](#) herzustellen. Die Frist für den neu geschaffenen Antrag sollte nicht länger sein, als die für einen Wiederaufnahmeantrag. Weder der Wortlaut der Bestimmung noch die parlamentarischen Materialien enthalten irgendeinen Hinweis darauf, dass ein solcher Antrag über die Zulässigkeit eines Wiederaufnahmeantrages hinaus oder gar unbegrenzt ermöglicht werden sollte. Sie bieten keine andere Interpretationsmöglichkeit.

Der Unterschied zwischen diesen beiden Antragsformen liegt nicht in ihrer zeitlichen Begrenzung, sondern in einem anderen Bereich: [§ 295 Abs. 4 BAO](#) ist im Gegensatz zur damals gültigen Antragsberechtigung hinsichtlich der Wiederaufnahme verschuldensunabhängig und seine Anwendung nicht ins Ermessen der Behörde gestellt. Nur in diesem Bereich wollte der Gesetzgeber offenbar eine Verbesserung erreichen, nicht bei der zeitlichen Befristung der Zulässigkeit des Antrages.

Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen sich (VwGH 7.9.1989, [89/16/0067](#)). Die Basis der Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der Wortlaut der Gesetzesbestimmung in ihrem Sinnzusammenhang (VwGH 22.1.1993, [91/17/0151](#); 20.11.1997, 95/15/0012). Die Grenze jeglicher Auslegung liegt im **äußerst möglichen Wortsinn** (VwGH 25.10.1990, [89/16/0029](#); 25.2.2004, 99/13/0135; 18.11.2008, 2006/15/0129).

Dieser Wortsinn begrenzt die Antragsfrist hier – entgegen dem Beschwerdebegehren – klar und unmissverständlich. Das zwingt zu einer engen Interpretation. [§ 295 Abs. 4 BAO](#) verweist auf den „Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist“ und schaltet diese beiden Fristen damit zweifelsfrei gleich.

Dass der Gesetzgeber in § 295 Abs. 4 BAO ein vereinfachtes, aber ebenfalls an die Bedingungen des § 304 BAO geknüpft Verfahren zur Aufhebung von einem Nichtbescheid abgeleiteter Bescheide einführt, bedeutete in Bezug auf die für Wiederaufnahmen geltende zeitliche Begrenzung der Geltendmachung der fehlenden Bescheidqualität des Grundlagenbescheides keine Änderung. Die Beibehaltung dieser Begrenzung beschränkte nur

die Wirksamkeit der Gesetzesänderung in Bezug auf den zweiten mit ihr verfolgten Zweck - Vermeidung vorsichtshalber erhobener Rechtsmittel gegen die abgeleiteten Bescheide - auf den Entfall des nach damaliger Rechtslage bestehenden Risikos, mit einem Wiederaufnahmsantrag wegen groben Verschuldens infolge von Anfang an ausreichender Erkennbarkeit des Fehlens der Bescheidqualität nicht durchzudringen (vgl. auch insoweit die Erläuterungen, die diesen Aspekt der aufwendigen Wiederaufnahmsverfahren hervorheben). Eine Planwidrigkeit ist in der Beibehaltung der zeitlichen Begrenzung daher nicht zu erkennen (vgl. VwGH 21.12.2016, [Ro 2015/13/0005](#)).

Damit ist auch das Schicksal des hier [relevanten Antrages](#) gem. [§ 295 Abs. 4 BAO](#) besiegelt. [Er](#) wurde - wie der [Antrag](#) gem. [§ 303 BAO](#) - zu spät eingebracht, womit der Zurückweisung durch das FA nicht wirksam entgegen getreten werden kann. Die dagegen gerichtete Beschwerde war deshalb als unbegründet abzuweisen.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers in den Eingaben vom 22.08.2018 und 04.09.2018, der VwGH rate in seiner Rechtsprechung dazu aussichtslose Rechtsmittel einzubringen, gemäß [§ 252 Abs. 1 BAO](#) könnte ein abgeleiteter Einkommensteuerbescheid nicht mit Einwendungen gegen den Feststellungsbescheid bekämpft werden, ist Folgendes festzuhalten:

Diesen Rat erteilt der VwGH nicht. Wenn der Gerichtshof in seiner Judikatur (vgl. z.B. Erkenntnis vom 21.12.2016, [Ro 2015/13/0005](#)) davon spricht, es wäre dem Revisionswerber von Anfang an freigestanden, die abgeleiteten Bescheide mangels Bescheidqualität der ihm bekannten Erledigungen, auf die sich gründeten, mit Berufung zu bekämpfen, so ist damit die Bekämpfung des abgeleiteten Bescheides mit der Begründung gemeint, der abgeleitete Bescheid erweise sich deshalb als rechtswidrig, weil für die Abänderung gemäß [§ 295 BAO](#) die Tatbestandsvoraussetzung des [§ 295 Abs. 1 BAO](#) nicht gegeben sei. **Dies** wäre in einer Beschwerde (vormals Berufung) gegen den abgeleiteten Bescheid geltend zu machen. Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach [§ 295 Abs. 1 BAO](#) setzt nämlich voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des "abgeleiteten" Bescheides) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird (vgl. VwGH 26.02.2013, [2010/15/0064](#) mit Hinweis auf die Vorjudikatur).

Soweit der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 13.12.2006 (hinsichtlich der Berufung vom 04.12.2006 und der Berufungsvorentscheidung vom 13.12.2006 siehe die betreffenden Schriftstücke) verweist, wonach es sich laut Abgabenbehörde beim Feststellungsbescheid keinesfalls um einen Nichtbescheid handle und der Beschwerdeführer durch die zwingende Berufungsabweisung keinen Rechtsnachteil erleide, gilt es anzumerken, dass diese Aussagen für das gegenständliche Verfahren ohne Belang sind.

Der Beschwerdeführer stellt in dem eingangs wiedergegebenen Schreiben vom 18.12.2012 den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 13.12.2006. Wenngleich er in diesem Antrag mit dieser Bezeichnung nur die Berufungsvorentscheidung anführt, so kann unter Bedachtnahme auf die Ausführungen in der nachfolgenden Begründung des Antrages kein Zweifel obwalten, dass damit seitens des Beschwerdeführers auch der der Berufungsvorentscheidung vorangehende Einkommensteuerbescheid vom 17.11.2006 gemeint ist (siehe dazu auch die Ausführungen des Beschwerdeführers im ergänzenden Schriftsatz vom 03.10.2014).

Im Spruch des angefochtenen Bescheides wird die *“Eingabe vom 18. Dezember 2012, eingebracht am 19. Dezember 2012 betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO für 2000“* zurückgewiesen.

Obgleich dieser Bescheidspruch nicht ganz exakt formuliert ist, so ist er dennoch nicht anders zu verstehen, als dass damit der auf § 295 Abs. 4 BAO gestützte **Antrag** des Beschwerdeführers vom **18.12.2012** auf Aufhebung der für das Jahr 2000 ergangenen Einkommensteuerbescheide (Einkommensteuerbescheid vom 17.11.2006 und Berufungsvorentscheidung vom 13.12.2006 – siehe dazu die Ausführungen zuvor) (eingebracht mit Schreiben vom 18.12.2012, eingelangt am 19.12.2012) **zurückgewiesen** wird.

Einer förmlichen Korrektur des Bescheidspruches bedarf es daher nicht.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dass eine Beschwerde als gegenstandslos zu erklären ist, wenn sie zurückgezogen wurde, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Dass eine Beschwerde ins Leere geht, wenn sie sich gegen einen rechtlich nicht existenten Bescheid richtet, darauf hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bereits wiederholt hingewiesen. Dass ein Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO bzw. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO fristgebunden ist und bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen nur dann zum Erfolg führt, wenn er rechtzeitig eingebracht wurde, dazu existiert eine einheitliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH

21.12.2016, Ro 2015/13/0005, VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0047, VwGH 01.06.2017, Ra 2015/15/0031). Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 12. Oktober 2018