

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, St.Nr. ***10*** über die Beschwerde vom 22. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. März 2021 betreffend die Abweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 13.11.2013 (in der Fassung der - in materieller Hinsicht als Endgültigerklärung zu qualifizierenden - Festsetzung vom 17.6.2015) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 16.12.2020 stellte die steuerliche Vertretung des Bf. den Antrag den mit 13.11.2013 datierten Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben, wobei begründenden nachstehendes ausgeführt wurde:

„Unser Klient Herr ***Bf1*** war im Jahr 2005 über die ehemalige ***3*** GmbH & Co KG (STNR ***9***) als atypisch stiller Gesellschafter an der ***4*** (ST.NR. ***5***) beteiligt.

Mit Entscheidung vom 7.11.2017, GZ RV/2100002/2014 hat das BFG bestätigt, dass jener Gewinnfeststellungsbescheid der ***6***, der mittelbar dem Einkommensteuerbescheid unseres Klienten zugrunde liegt, keine Bescheidqualität erlangt hat und es sich um einen Nichtbescheid handelt. Der Bescheid entfaltet daher keine Rechtswirkung.

Zudem wurde ein Antrag auf Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO für den Feststellungsbescheid 2005 der ***7*** vom 7.11.2013 gestellt, da dieser auf einem nichtigen Grundlagenbescheid beruht.

Da somit der aktuelle Einkommensteuerbescheid unseres Klienten nicht auf einem rechtskräftigen Feststellungsbescheid beruht, stellen wir im Namen unseres Klienten den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 13.11.2013 nach § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben.“

Mit Bescheid vom 29.3.2021 wurde der Aufhebungsantrag des Bf. mit nachstehender Begründung abgewiesen:

„Auf Grund der BFG Entscheidung vom 26.1.2021 wurde der unmittelbare Grundlagenbescheid 2005 vom 13.11.2013 des FA 3/6/7/11/15 St.Nr. ***8*** betreffend ***7*** gem. § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben.

Weder der Einkommensteuerbescheid vom 13.11.2013 noch der Einkommensteuerbescheid vom 17.6.2015 sind auf einen Nichtbescheid zurückzuführen, da es sich bei dem Feststellungsbescheid 2005 des FA 3/6/7/11/15 St.Nr. ***8*** vom 7.11.2013 um einen wirksam ergangenen Grundlagenbescheid gehandelt hat, der erst auf Grund der Entscheidung des BFG vom 26.1.2021 aufgehoben wurde.

Eine nachträgliche Aufhebung eines wirksam ergangenen Grundlagenbescheides erfüllt nicht den Tatbestand des § 295 Abs. 4 BAO.

In der Folge trat der Bf. obigem Bescheid via Beschwerde vom 22.4.2021 mit nachstehender Argumentation entgegen:

„In Ihrer Begründung verweisen Sie darauf, dass eine nachträgliche Aufhebung eines ergangenen Grundlagenbescheides nicht vom Tatbestand des § 295 (4) BAO umfasst sei.

Mit Wirkung vom 8.1.2021 wurde der § 295 (4) BAO aufgrund Verfassungswidrigkeit insoweit geändert (BGBl I 2021/31. das nun für die Partei die Möglichkeit geschaffen wurde, einen Antrag auf nachträgliche Aufhebung des Bescheides zu stellen, der sich auf einen Nichtbescheid stützt. Die Aufhebung betrifft alle Bescheide, die auf den Nichtbescheid gestützt sind.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet haben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111; 17.11.2020, Ra 2019/13/0067). Die Rechtsmittelbehörde hat also im Allgemeinen das im Zeitpunkt der Erlassung des Rechtsmittelbescheides geltende Recht anzuwenden (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076).

Diesbezüglich verweisen wir auf die beil. aktuelle BFG Entscheidung vom 31.3.2021, GZ.RV/7102451/2020, Seiten 10 ff.

Daher ersuchen wir gemäß unserem Antrag vom 16.3.2021 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 (Folgebescheid) vom 13.11.2013 bzw. 17.6.2015 gem. § 295 (4) BAO in der Fassung ab 8.1.2021.“

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 10.6.2021 wurde dem Rechtsmittel des Bf. mit nachstehender Begründung eine Absage erteilt:

„§ 295 Abs. 4 BAO idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, lautet:

Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines - Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines - Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, sind auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabensfestsetzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird.

Ihren Antrag vom 29.3.2021 betreffend Einkommensteuer 2005 begründen sie mit dem Verweis auf eine Entscheidung des BFG vom 26.1.2021 betreffend den Feststellungsbescheid 2005 vom 7.11.2013 StNr. ***9***, womit dieser Bescheid aufgehoben wurde. In eben dieser Entscheidung wird ausgeführt, dass die Erledigung der Behörde vom 7.11.2013 StNr. ***9*** kein Nichtbescheid ist (siehe Seite 13 der Entscheidung vom 26.2.2021 GZ. RV/7103149/2018). Die gesetzliche Voraussetzung einer Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO liegt somit - wie bereits in der Begründung des angefochtenen Abweisungsbescheides ausgeführt- nicht vor, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist.

Im Vorlageantrag vom 7.7.2021 führte die steuerliche Vertretung des Bf. in Ergänzung des bisherigen Vorbringens nachstehendes aus:

„Wie bereits in unserer Beschwerde vom 22.4.2021 angeführt, hat der Gesetzgeber den § 295 (4) BAO aufgrund Verfassungswidrigkeit insoweit geändert, das nun für die Partei die Möglichkeit geschaffen wurde, einen Antrag auf nachträgliche Aufhebung des Bescheides zu stellen, der sich auf einen Nichtbescheid stützt. Den parlamentarischen Erläuterungen betreffend die Neufassung des Abs. 4 ist folgendes zu entnehmen:

"Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage betrifft die Aufhebung damit nicht nur Änderungsbescheide gern. § 295 (1) BAO, sondern alle Bescheide, die auf einen Nichtbescheid gestützt sind." Sh. beil. BFG Entscheidung GZ RV/7102481/2020, Seite 11 f. Der vom BFG aufgehobene Feststellungsbescheid vom 7.11.2013 betreffend der ***7*** stützt sich auf

einen Nichtbescheid. Somit ist auch der aufgehobene Feststellungsbescheid vom 7.11.2013 von der aktuellen Fassung des § 295 (4) BAO umfasst und ersuchen um Aufhebung des o.a. Folgebescheides /Einkommensteuerbescheides 2005 vom 13.11.2013 bzw. 17.6.2015. Jedwede andere Interpretation würde die aktuelle Fassung des § 295 (4) BAO bzw. die o.a. parlamentarischen Erläuterungen nicht sachgerecht wiedergeben und wäre somit eine einseitige verfassungswidrige Schlechterstellung der beschwerdeführenden Partei.“

Mit Erkenntnis des BFG vom 6.9.2021, RV/7102160/2021 wurde der Beschwerde Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

In der Folge war eine außerordentliche Revision der belangten Behörde vom 14.10.2021 von Erfolg gekrönt, in dem der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 12.5.2022, Ra 2021/13/0155, vorgenanntes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufhob.

Hierbei lauteten die Erwägungen des Höchstgerichtes wie folgt:

15 § 295 BAO (idF BGBl. 1 Nr. 3/2021) lautet auszugsweise:

„(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.

[...]

(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 unzulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, sind auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabenfestsetzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 4 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.“

16 In den Erläuterungen zum Initiativantrag (1 109/A 27. GP 32) wurde insbesondere ausgeführt:

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

Zur Vermeidung von unsachlichen Ergebnissen ist vorgesehen, dass der Übernahme der im (neu) erlassenen Feststellungsbescheid (bzw. Nichtfeststellungsbescheid) getroffenen Feststellungen die Verjährung nicht entgegensteht, wenn der neue Abgabenfestsetzungsbescheid innerhalb von einem Jahr ab Aufhebung ergeht. Wird gegen den (neu) erlassenen Feststellungsbescheid (bzw. Nichtfeststellungsbescheid) fristgerecht Beschwerde erhoben, soll durch die Anwendung des § 209a Abs. 2 erster Satz BAO - zur Sicherstellung eines effektiven Rechtsschutzes - trotz Verjährungseintritt eine allfällige Anpassung des abgeleiteten Festsetzungsbescheides an den im Beschwerdeverfahren abgeänderten Feststellungsbescheid möglich sein.“

17 Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht - außer in den Fällen des § 278 BAO - immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Die Entscheidungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist dabei durch die Sache des Verfahrens begrenzt (vgl. z.B. Ritz/Koran, BAO⁷, § 279 Tz 10).

18 Wenn die vor dem Verwaltungsgericht belangte Behörde einen Antrag zurückgewiesen hat, ist Sache des Beschwerdeverfahrens vor dem Verwaltungsgericht lediglich die Frage der Rechtmäßigkeit dieser Zurückweisung. Liegt der in erster Instanz angenommene Zurückweisungsgrund nicht vor, so hat das Verwaltungsgericht den Zurückweisungsbescheid ersatzlos mit der Konsequenz zu beheben, dass die Behörde über den Antrag unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund zu entscheiden hat (vgl. z.B. VwGH 27.8.2020, Ra 2020/15/0035, mwN).

19 Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Anträge des Mitbeteiligten aber nicht zurückgewiesen, sondern abgewiesen (meritorisch behandelt). Wenn auch nach § 295 Abs. 5 BAO die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen der Abgabenbehörde zusteht, ist es im Zuge des Beschwerdeverfahrens über eine meritorische Erledigung Aufgabe des Verwaltungsgerichts, sodann in der Sache selbst zu entscheiden. Ist das Verwaltungsgericht der Ansicht, dass der Aufhebungsantrag - entgegen dem bei ihm angefochtenen Bescheid des Finanzamts - berechtigt ist, so ist der Bescheid des Finanzamts abzuändern und auszusprechen, dass der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wurde (hier also der Einkommensteuerbescheid 2005), aufgehoben werde. Ein allfällig neuer Einkommensteuerbescheid wäre sodann vom Finanzamt zu erlassen (vgl. - insoweit zur Wiederaufnahme - Ritz/Koran, BAO⁷, § 307 Tz 6; § 295 Abs. 5 BAO entspricht - nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012, BGBl I Nr. 14/2013, 2007 BlgNR 24. GP 21 - der für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden Zuständigkeitsbestimmung).

20 In einem derartigen Fall (wie hier vorliegend) kann sich das Verwaltungsgericht somit nicht darauf beschränken, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und den Verfahrensparteien lediglich „der Vollständigkeit halber“ mitzuteilen, dass die Anträge wiederum unerledigt seien. Im Übrigen wird im angefochtenen Erkenntnis auch nicht dargetan, dass allenfalls die Voraussetzungen für eine Aufhebung und Zurückverweisung iSd § 278 Abs. 1 BAO vorlägen (vgl. dazu z.B. VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087, mwN).

21 Schon aus diesem Grund erweist sich das angefochtene Erkenntnis als rechtswidrig.

22 Der Antrag des Mitbeteiligten vom 16. Dezember 2020 bezog sich ausschließlich auf den Einkommensteuerbescheid vom 13. November 2013. Dieser Bescheid war jedoch zum Zeitpunkt dieses Antrags durch den endgültigen Bescheid vom 17. Juni 2015, der an die Stelle des vorläufigen getreten war (vgl. § 251 BAO), verdrängt. Ein Aufhebungsantrag kann sich aber - an sich - nur auf den zu diesem Zeitpunkt wirksamen Bescheid beziehen. Erst durch die Aufhebung des zeitlich letzten Bescheides würde der frühere Bescheid wiederaufleben; auch dessen Aufhebung kann (allenfalls gleichzeitig) beantragt werden (vgl. Schwaiger, SWK 2015, 786 ff [790: „Bescheidkaskaden“]; Ritz, AFS 2021, 1 ff).

23 Es ist daher zunächst zu prüfen, ob der zeitlich zuletzt wirksame Einkommensteuerbescheid (vom 17. Juni 2015) aufzuheben ist. Dessen Aufhebung wurde erst mit Eingabe vom 16. März 2021 beantragt. Insoweit ist somit § 295 BAO idF BGBl. I Nr. 3/2021 anzuwenden, ohne dass zu prüfen wäre, ob bei früherer Antragstellung allenfalls andere Fristen betreffend die Antragstellung zu berücksichtigen wären (vgl. dazu etwa Ritz, aaO).

24 Nach § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl. I Nr. 76/2011 waren „auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1)“ auf Antrag der Partei aufzuheben.

Nach der nunmehrigen Fassung (BGBl. I Nr. 3/2021) dieser Bestimmung sind „auf das Dokument gestützte Bescheide“ aufzuheben. Nach den Erläuterungen zum Initiativantrag sollte damit erreicht werden, dass nicht nur Änderungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO, sondern alle Bescheide, die auf den Nichtbescheid gestützt sind, aufgehoben werden können. Als derartige Bescheide kommen - neben Änderungsbescheiden - insbesondere Erstbescheide, Beschwerdeverentscheidungen, gemäß § 299 Abs. 2 BAO erlassene Bescheide oder Sachentscheidungen iSd § 307 Abs. 1 BAO in Betracht (vgl. Ritz, AFS 2021, 1 ff).

25 Nach § 295 Abs. 1 BAO sind Bescheide, die von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sind, in näher genannten Fällen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen. Der demnach zu ersetzende Bescheid kann ein Abgabenbescheid sein (vgl. etwa VwGH 15.12.2021, Ra 2020/15/0037), es kann sich aber auch um einen weiteren Feststellungsbescheid handeln, der von einem anderen Feststellungsbescheid abzuleiten ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 295, 2856). Ein derartiger Fall kann insbesondere bei einer „Unterbeteiligung“ (vgl. dazu Zorn, RdW 2021/634, 786 ff; Kauba in Doralt et al, EStG ²¹, § 23 Tz 236 ff) oder - wie hier - bei einer „mehrstöckigen Personengesellschaft“ (vgl. dazu Knechtel, SWK 2021, 487 ff [491]; Kauba, aaO Tz 221) vorliegen. In gleicher Weise ist auch betreffend § 295 Abs. 4 BAO anzunehmen, dass es sich bei dem „auf das Dokument gestützten“ Bescheid auch um einen Feststellungsbescheid handeln kann (ebenso z.B. Ritz/Koran, aaO, § 295 Tz 21b).

26 Ein Abgabenbescheid, der auf einem Nichtbescheid aufbaut, ist nicht schon deswegen ebenfalls unwirksam, sondern rechtswidrig (vgl. VwGH 24.10.2013, 2010/15/0090). Gleiches gilt auch für einen Feststellungsbescheid, der auf einen unwirksamen anderen Feststellungsbescheid gestützt wird.

27 Im vorliegenden Fall erwies sich der an die S AG & atypisch stille Gesellschafter gerichtete Feststellungsbescheid 2005 als unwirksam. Der darauf gestützte Feststellungsbescheid 2005 der W KG war hingegen nicht unwirksam; eine Unwirksamkeit dieses Bescheides würde im Übrigen insbesondere auch seiner Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO entgegenstehen (und diese erübrigen).

28 Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 13. November 2013 des Mitbeteiligten stützte sich auf den Feststellungsbescheid 2005 der W KG; mit Bescheid vom 17. Juni 2015 wurde die Einkommensteuer 2005 des Mitbeteiligten (unverändert) endgültig festgesetzt.

29 Damit stützten sich die Einkommensteuerbescheide 2005, deren Aufhebung vom Mitbeteiligten beantragt wurde, nicht unmittelbar auf jenes Dokument, zu dem eine Bescheidbeschwerde als unzulässig zurückgewiesen worden war. Dass eine - wie hier vorliegend - bloß mittelbare „Stützung“ ebenfalls eine Aufhebung ermöglichen sollte, kann nicht angenommen werden.

30 Der Umstand, dass das Dokument betreffend die S AG & atypisch stille Gesellschafter unwirksam war, hat zunächst keine Auswirkungen auf den Einkommensteuerbescheid des Mitbeteiligten, der sich auf den wirksamen Feststellungsbescheid betreffend die W KG stützte (von diesem abgeleitet war). Erst die Aufhebung des Feststellungsbescheides betreffend die W KG konnte Auswirkungen auf den Einkommensteuerbescheid des Mitbeteiligten haben. Diese Aufhebung bedarf aber eines - rechtzeitigen - Antrags einer Partei im „abgeleiteten“ Verfahren (hier der W KG). Ein derartiger Antrag kann allenfalls auch unterbleiben. Demnach kann nicht davon ausgegangen werden, dass auch eine bloß mittelbare Ableitung von einem Nicht-Bescheid ohne (oder vor) Aufhebung des darauf gestützten (mittleren) Grundlagenbescheides zu einer Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO führen könnte.

31 Es kann aber - nach dem Wortlaut und der Systematik der Bestimmung - auch nicht angenommen werden, dass die Aufhebung dieses (mittleren) Grundlagenbescheides nach § 295 Abs. 4 BAO zu einer Aufhebung eines von diesem Grundlagenbescheid abgeleiteten weiteren Bescheides berechtigen solle. § 295 Abs. 4 BAO sieht nach seinem eindeutigen Wortlaut Rechtsfolgen nur für den Fall vor, dass eine Bescheidbeschwerde zurückgewiesen wurde, weil das angefochtene Dokument kein Bescheid ist. § 295 Abs. 1 BAO regelt hingegen Rechtsfolgen, wenn ein Feststellungsbescheid u.a. nachträglich aufgehoben wird. Es ist daher nach der Systematik dieser Bestimmung davon auszugehen, dass die Aufhebung eines Grundlagenbescheides nach § 295 Abs. 4 BAO zu einer (amtswegigen, allenfalls im Wege einer Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO durchsetzbaren) Abänderung des darauf gestützten Bescheides nach § 295 Abs. 1 BAO zu führen hat.

32 Voraussetzung für eine analoge Anwendung einer Bestimmung ist das Bestehen einer echten (also planwidrigen) Rechtslücke, dass also das Gesetz - gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie - unvollständig (ergänzungsbedürftig) ist und seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht. Eine durch Analogie zu schließende Lücke kommt etwa dann in Betracht, wenn das Gesetz in eine Regelung einen Sachverhalt nicht einbezieht, auf welchen - unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes und gemessen an den mit der Regelung verfolgten Absichten des Gesetzgebers – eben dieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen wie auf die im Gesetz geregelten Fälle und auf den daher - schon zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung - auch dieselben Rechtsfolgen angewendet werden müssen (vgl. VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014, mwN).

33 Aus den Erläuterungen zum Initiativantrag geht zwar hervor, dass der Gesetzgeber den Fall, dass ein Feststellungsbescheid wiederum auf einen anderen Feststellungsbescheid gestützt wird und damit ein Abgabenbescheid bloß mittelbar von einem Feststellungsbescheid abhängig ist, nicht bedacht hat.

34 Es liegt aber insoweit keine durch Analogie zu schließende Lücke vor, da für diesen Fall die Regelung des § 295 Abs. 1 BAO anwendbar ist. Im vorliegenden Fall konnte die Zurückweisung der Bescheidbeschwerde im Feststellungsverfahren der S AG & atypisch stille Gesellschafter dazu führen, dass über Antrag der WKG der (wirksame) Feststellungsbescheid betreffend die WKG nach § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben wurde. Gestützt auf diese Aufhebung ist der Einkommensteuerbescheid des Mitbeteiligten nach § 295 Abs. 1 BAO abzuändern. Dass der aktuell wirksame Bescheid nach Beseitigung der Ungewissheit gemäß § 200 Abs. 2 BAO ergangen ist, ändert nichts daran, dass dieser Bescheid (auch) von einem Feststellungsbescheid abzuleiten war, der für den Abgabenbescheid bindend (§ 252 Abs. 1 BAO) war; auch dieser Bescheid ist mit den Inhalten von Feststellungsbescheiden in Einklang zu bringen (vgl. zu dieser Funktion des § 295 BAO Ritz/Koran, aaO, § 295 Tz 9).

35 Einer derartigen Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO steht die Verjährung nicht entgegen. Nach § 209a Abs. 2 BAO steht einer Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn eine Beschwerde oder ein Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde und die Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung der Beschwerde oder des Antrags abhängt. § 209a Abs. 2 BAO erfasst insbesondere auch jene Fälle, in denen eine Beschwerde gegen einen Feststellungsbescheid anhängig ist und stellt diese Sachverhaltskonstellation im Hinblick auf die Verjährungsfolgen jenen Fällen gleich, in denen die Abgabenfestsetzung selbst Gegenstand eines anhängigen Beschwerdeverfahrens ist (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216). Dies gilt zwar nicht für Beschwerden, die gegen unwirksame Erledigungen gerichtet sind (vgl. VwGH 30.5.2012, 2008/13/0074; 22.5.2013, 2009/13/0088). Im vorliegenden Fall ist die Abgabenfestsetzung aber nicht abhängig von der Beschwerde gegen eine unwirksame Erledigung, sondern von der Entscheidung über den Antrag (der W KG) nach § 295 Abs. 4 BAO.

36 Insoweit erweist sich das Gesetz aber als ergänzungsbedürftig. Gemessen an der (aus den Erläuterungen zum Initiativantrag hervorgehenden) Absicht des Gesetzgebers und der inneren Teleologie sollte zur Vermeidung von unsachlichen Ergebnissen der Übernahme von in (neuen) Grundlagenbescheiden getroffenen Feststellungen die Verjährung nicht entgegenstehen, wenn die Abgabenbescheide innerhalb bestimmter Fristen ergehen. Eine dahin gehende Ergänzung widerspricht auch erkennbar keiner vom Gesetz gewollten Beschränkung. Wenn in § 209a Abs. 2 BAO insoweit darauf verwiesen wird, dass der Antrag „vor diesem Zeitpunkt“ eingebracht wurde, so hat sich dies bei einem Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO zur Vermeidung einer unsachlichen Anknüpfung (vgl. VfGH 4.12.2019, G 159/2019 u.a.) in analoger Anwendung des § 209a Abs. 2 zweiter Satz BAO darauf zu beziehen, ob der Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO nach den für diese Bestimmung vorgesehenen Regelungen rechtzeitig ist.

37 In gleicher Weise steht in einem derartigen Fall in analoger Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO auch eine weitere Abänderung des Einkommensteuerbescheides nach § 295 Abs. 1 BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab der

Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO erfolgt, dies hier aber nur soweit damit die im (neuen) Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen übernommen werden. Im Falle der Bekämpfung des neuen Grundlagenbescheides ist wiederum § 209a Abs. 2 BAO zu beachten.

38 Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass eine Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO auch schon vor Rechtskraft der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides erfolgen kann. Erforderlich ist aber, dass diese Entscheidung betreffend den Grundlagenbescheid wirksam wurde. Nach dem Akteninhalt wurde die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 26. Jänner 2021, mit welchem der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2005 vom 7. November 2013 betreffend die W KG aufgehoben worden war, nur dem Finanzamt und der W KG zugestellt; dass ein Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO aufgenommen worden wäre, ist dem Akteninhalt nicht entnehmbar. Damit hätte aber diese Entscheidung, mit der das Bundesfinanzgericht mit Rechtskraftwirkung für alle am Feststellungsverfahren Beteiligten aussprechen wollte, dass dieser Feststellungsbescheid aufgehoben wird, im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägte Wesen eines Bescheides nach § 188 BAO keine Rechtswirksamkeit erlangt (vgl. z.B. VwGH 12.6.2020, Ra 2019/15/0131, mwN). Ob darüber hinaus die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 7. November 2017, mit dem die Beschwerde der S AG & atypische stille Gesellschafter gegen die Feststellungsbescheide vom Juli 2013 zurückgewiesen worden waren, wirksam ist (vgl. dazu z.B. VwGH 7.4.2022, Ra 2021/13/0124, mwN), entzieht sich der Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes, da insoweit die Zustellverfügung aus den vorgelegten Verfahrensakten nicht erkennbar ist.

39 Das angefochtene Erkenntnis war gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

In der Folge legt das BFG dem Erkenntnis nachstehenden, auf der Aktenlagen, dem hg. Beschluss vom 7.11.2017, RV/210002/2014, sowie dem hg. Erkenntnis vom 26.1.2021, RV/7103149/2018 basierenden, als unstrittig zu qualifizierenden Sachverhalt zu Grunde:

Der Bf. war im Jahr 2005 über die zwischenzeitig gelöschte ***7*** als atypisch stiller Gesellschafter an der ***4*** beteiligt. Als Ergebnis einer Außenprüfung bei der ***4*** erging an diese ein, seinerseits bei der ***7*** am 7.11.2013 zu einer Abänderung des Feststellungsbescheid 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO führender Feststellungsbescheid 2005. In der Folge wurde am 13.11.2013 auf Basis des mit 7.11.2013 datierten Feststellungsbescheides 2005 der Einkommensteuerbescheid des Bf. für das Jahr 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert, respektive die Abgabe zunächst vorläufig in Höhe einer Gutschrift von 14.858,45 Euro festgesetzt, wobei nämliche Festsetzung schlussendlich via Bescheid vom 17.6.2015 – ob

betragsmäßig unveränderter Festsetzung der Einkommensteuer - eine Endgültigerklärung erfahren hat. Mit Beschluss des BFG vom 7.11.2017, RV/210002/2014 wurde die seitens der ***4*** gegen den Feststellungsbescheid 2005 erhobene Berufung (Beschwerde) mit der Begründung, dass der angefochtene Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren ist, als unzulässig zurückgewiesen. In der Folge war eine gegen den, den Antrag auf Aufhebung des – auf diesem Nichtbescheid basierenden, am 7.11.2013 erfolgten Abänderung des Feststellungsbescheides 2005 betreffend die ***7*** erhobene Beschwerde von Erfolg gekrönt, in dem das BFG den angefochtenen Bescheid mit Erkenntnis vom 26.1.2021, RV/7103149/2018 gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben hat. Dem Antrag des Bf. auf Aufhebung des mittelbar auf dem als Nichtbescheid qualifizierten gegenüber der ***4*** erlassenen Feststellungsbescheid 2005 abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2005 wird seitens der belangten Behörde mit der Begründung, dass der auf vorgenannten Nichtbescheid basierende, gegenüber der ***7*** erlassene abgeänderte Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 - laut Ausführungen im Erkenntnis des BFG vom 26.1.2021, RV/7103149/20218 wirksam ergangen, respektive dieser erst nachträglich aufgehoben worden sei -, eine Absage erteilt.

2. Rechtliche Würdigung

2.1. Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO idF. des Covid-19-StMG, BGBl I 2021/3 vom 7.1.2021

Vorauszuschicken ist, dass das BFG in Übereinstimmung mit den Ausführungen der steuerlichen Vertretung zu Auffassung gelangt, dass über den mit 16.12.2020 datierten Aufhebungsantrag nach der Bestimmung des § 295 Abs.4 BAO idF BGBl I 2021/3 zu befinden ist.

Im Zuge des Covid-19-StMG, BGBl I 2021/3 BAO vom 7.1.2021 wurde § 295 Abs. 4 BAO wie folgt geändert:

"Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als unzulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, sind auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabensfestsetzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird."

Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I 2021/3 ist mit 8.1.2021 in Kraft getreten.

Ein Verweis auf § 304 BAO ist nicht mehr vorgesehen, vielmehr sieht die nunmehr geltende Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO vor, dass der Antrag auf Aufhebung innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen ist.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111; 17.11.2020, Ra 2019/13/0067). Für das im Rechtsmittelverfahren anzuwendende Recht hält der VwGH in seiner Rechtsprechung ausdrücklich Folgendes fest: "Die Gesetzmäßigkeit eines vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheides ist grundsätzlich nach der im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides geltenden Rechtslage zu beurteilen. Die Rechtsmittelbehörde hat also im Allgemeinen - insbesondere abgesehen von dem bei der Anwendung materiellen Abgabenrechts zu beachtenden Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben - das im Zeitpunkt der Erlassung des Rechtsmittelbescheides geltende Recht anzuwenden (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076 m.w.N.; vgl. so auch VwGH 24.3.2009, 2006/13/0149; 27.9.2012, 2012/16/0090).

2.2. Rechtliche Beurteilung

In Anbetracht der Diktion des § 295 Abs. 4 BAO sowie unter Bezugnahme auf die in den Rzn 22 bis 36 des Erkenntnisses vom 12.5.2022, Ra 2021/13/0155 getätigten Ausführungen, gelangt das BFG zur Überzeugung, dass dem Antrag des Bf. vom 16.12.2020 – wegen Nichterfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 295 Abs. 4 BAO – keine Berechtigung zukommt.

Mit anderen Worten vermag sohin das Verwaltungsgericht in der mittels Bescheid vom 29.3.2021 erfolgten Abweisung desselben keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

Ergänzend ist anzumerken, dass die Klärung der vom VwGH in der Rz 38 des Erkenntnis vom 12.5.2022, Ra 2021/13/0155 aufgeworfenen Frage, wonach nach Aktenlage offen sei, ob der die Zurückweisung der gegen den Feststellungsbescheid 2005 gerichteten Berufung (Beschwerde) der ***4*** aussprechende Beschluss des BFG vom 7.11.2017, RV/2100002/2014, einen Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO enthält, respektive verneinenden falls dieser Wirksamkeit erlangt hat, angesichts der Tatsache, dass – so wie in den Rz 30 bis 34 obigen Erkenntnisses ausgeführt -, eine bloß mittelbare Abhängigkeit eine Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO schon per se nicht zu stützen vermag, – ungeachtet des Faktums, dass das BFG zur Beurteilung derselben nicht zuständig ist – dahingestellt bleiben kann.

Zusammenfassend war wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine derartige Rechtsfrage liegt im zu beurteilenden Fall nicht vor, da einerseits die Nichtanwendbarkeit des § 295 Abs. 4 BAO schon aus dem Wortlaut nämlicher Norm herrührt und andererseits das Verwaltungsgericht auch nicht von der an oberer Stelle zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Wien, am 10. Juni 2022