

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., Gde X, H-Straße-xx, vertreten durch die XYZ Steuerberater OG, Ge Y, N-Straße-yy, über die Beschwerde vom 25. Februar 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Gd Z, L-Straße-zz, vom 5. Februar 2013 betreffend die Zurückweisung der Anträge auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO sowie auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO jeweils hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine bei der "ABC KG durchgeführte Betriebsprüfung erging am 6. Dezember 2006 ein (endgültiger) Feststellungsbescheid ua. für das Jahr 1999, mit welchem von der genannten Personengesellschaft im fraglichen Jahr erzielte Einkünfte festgestellt und je zur Hälfte den Komplementären zugewiesen wurden. Zusätzlich wurde eine Erledigung (datiert mit 7.12.2006) an die Personengesellschaft und an die Kommanditisten erlassen, in welcher ua. das Jahr 1999 betreffend festgestellt wurde, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten zu unterbleiben habe. Entsprechend diesem Feststellungsbescheid erließ das Finanzamt Z als Wohnsitzfinanzamt des Beschwerdeführers (in der Folge kurz: Bf.) den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 vom 21. Dezember 2006; dabei setzte das Finanzamt die Einkünfte des Bf. aus Gewerbebetrieb mit 0,00 ATS (statt wie bisher mit -179.750,00 ATS) fest und führte dazu begründend aus, dass dem Bf. aufgrund einer Betriebsprüfung die Mitunternehmerstellung an der obgenannten Personengesellschaft ua. betreffend das Jahr 1999 aberkannt worden

sei. Dieser geänderte Einkommensteuerbescheid, der gegenüber dem bisherigen Einkommensteuerbescheid (Beschwerdevorentscheidung vom 19.9.2000) zu einer Nachforderung von insgesamt 6.621,80 € führte, blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft.

Die gegen die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheide erhobenen Berufungen wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Klagenfurt) vom 28. November 2012, RV/0549-K/08, als unzulässig zurückgewiesen, weil gegen das Gebot der Einheitlichkeit (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024) verstoßen worden sei. Gegen diese Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates wurde in der Folge keine höchstgerichtliche Beschwerde eingebracht.

Mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2012 (Postaufgabe am 22.12.2012; beim Finanzamt eingelangt am 27.12.2012) beantragte der Bf. die Aufhebung des (gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten) Einkommensteuerbescheides 1999 vom 21. Dezember 2006 gemäß § 295 Abs. 4 BAO und in eventu die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1999 gemäß § 303 BAO. Begründend führte er dabei Folgendes (wörtlich) aus:

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

Der genannte Bescheid wurde gemäß § 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 28. November 2012, RV/0549-K/08 (AbC 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 Nr. 76/2011, 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 gemäß § 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 Einkommensteuerverfahren und Feststellungsverfahren. Demnach wird "durch die Regelungen des § 188 BAO ... ein Ausschnitt des Einkommensteuer-Verfahrens der Beteiligten, der im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für die Beteiligten durchzuführen wäre, in ein einheitliches Sonderverfahren gebündelt". Daraus ergibt sich "sohin", dass sich "das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der

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

Bei dem das Verfahren abschließenden Bescheid iSd § 304 BAO handelt es 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.

2) (Eventual-)Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO:

Der Antrag stützt sich auf eine neu hervorgekommene Tatsache iSd

§ 303 Abs. 1 lit. b BAO:

- *Mit am 3. Oktober 2012 bei der Berufungsberbeiter 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 Begehr 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 gemäß § 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 28. November 2012, GZ RV/0549-K/08 (AbC KG) als unzulässig zurückgewiesen.*

Nun setzt eine Maßnahme nach § 295 BAO aber die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (zB "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" Abgabenverfahrens in Betracht, wenn die "Nichtexistenz" des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 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 Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO (BMF 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 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 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 AbC KG, GZ RV/0549-K/08, vom 28. November 2012 wurde erst am 30. November 2012 zugestellt."

Diese strittigen Anträge sind vom Finanzamt in der Folge mit Bescheid vom 5. Februar 2013 aufgrund eingetretener Bemessungsverjährung als verspätet zurückgewiesen worden.

Gegen diesen Bescheid er hob die steuerliche Vertretung des Bf. in dessen Auftrag mit Schriftsatz vom 25. Februar 2013 fristgerecht Berufung, beantragte eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und brachte dazu Nachstehendes begründend vor:

""Zur historischen und teleologischen Interpretation des § 304 lit. b iVm § 295 Abs. 4 BAO:

Die Zurückweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens wird vom Finanzamt damit begründet, dass die Wiederaufnahmefrist gemäß § 304 lit. b BAO bereits abgelaufen sei und daher aufgrund der Verjährung keine Wiederaufnahme verfügt werden könne.

Zu diesem Ergebnis kommt das Finanzamt, weil es davon ausgeht, dass es sich bei dem im § 304 lit. b BAO angesprochenen "das Verfahren abschließenden Bescheid" um den Einkommensteuerbescheid 1999 handelt.

Diese Ansicht ist unrichtig.

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 Finanzamt DB um einen absolut nichtigen Verwaltungsakt (somit um einen Nichtbescheid) gehandelt hat.

Diese Berufungsentscheidung (GZ RV/0730-K/07 iS def KG) ist jedoch erst am 29. November 2012 ergangen. Der Wiederaufnahmeantrag wurde 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 gestützte Einkommensteuerbescheide für jene Fälle, in denen sich in einem Berufungsverfahren gegen einen Feststellungsbescheid herausstellt, dass das die Form und den Inhalt eines Feststellungsbescheides 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 Nr. 76/2011).

- *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 erster 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 erwecke, 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).

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 Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrags ist daher zu Unrecht erfolgt.””

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung (Verf40) vom 25. April 2013 (auf die umfangreichen Ausführungen in der Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen) stellte der Bf. mit Schreiben vom 24. Mai 2013 den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vorzulegen. Gleichzeitig wurde auf das oben dargestellte Berufungsvorbringen verwiesen und erneut eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung begehrt.

Mit Vorlagebericht vom 3. Juli 2013 legte das Finanzamt Z - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als **Beschwerden** im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Schreiben vom 17. April 2018 zog die steuerliche Vertretung des Bf. nach entsprechender Vorhaltung durch das Bundesfinanzgericht die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist im Beschwerdefall allein, ob die gegenständlichen Anträge auf Aufhebung des (gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten) Einkommensteuerbescheides 1999 vom 21. Dezember 2006 gemäß § 295 Abs. 4 BAO und alternativ auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1999 gemäß § 303 BAO fristgerecht oder verspätet eingebracht wurden. Im Konkreten besteht dabei Streit darüber, wann bzw. auf welchen Bescheid bezogen (Einkommensteuerbescheid 1999 vom 21. Dezember 2006 oder die das Feststellungsverfahren 1999 betreffende Berufungsentscheidung des Unabhängigen

Finanzsenates vom 28. November 2012) die Frist des § 304 lit. b BAO idaF zu laufen begann.

Vorweg sei erwähnt, dass sich das Bundesfinanzgericht der Argumentation bzw. der Vorgehensweise der Abgabenbehörde anschließt; auf die entsprechenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2013 wird verwiesen.

Wird eine Berufung (Bescheidbeschwerde, BGBl. I Nr. 70/2013), die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) 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 die Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist** zu stellen (§ 295 Abs. 4 BAO).

§ 295 Abs. 4 BAO wurde durch das AbgÄG 2011 (BGBl. I Nr. 76/2011) eingefügt.

Diese Bestimmung ist mit 1. September 2011 in Kraft getreten (§ 323 Abs. 31 BAO).

Als Verfahrensvorschrift gilt sie auch für vor ihrem Inkrafttreten erlassene

Änderungsbescheide (§ 295 Abs. 1 BAO), wenn die Antragsfrist des § 304 BAO noch nicht abgelaufen war. Der Antrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd § 85 Abs. 1 BAO und unterliegt der Entscheidungspflicht. Der Antrag ist ein Antrag im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO. Einem rechtzeitig gestellten Antrag im Sinne des § 304 BAO ist auch nach Eintritt der Bemessungsverjährung zu entsprechen.

§ 295 Abs. 4 BAO ermöglicht somit auf Antrag des Abgabepflichtigen die Aufhebung eines gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheides, wenn sich im Rechtsmittelverfahren herausstellt, dass der Grundlagenbescheid, auf den sich der gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleitete Einkommensteuerbescheid stützt, ein Nichtbescheid ist und die Berufung (Beschwerde) demnach als unzulässig zurückzuweisen war.

§ 295 Abs. 4 BAO ist aber - wie oben ausgeführt - fristgebunden.

Die Antragsfrist richtet sich nach § 304 BAO. Der diesbezügliche Verweis im letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO dürfte insbesondere deshalb eingeführt worden sein, weil der Aufhebungsantrag als Alternative zu Wiederaufnahmeanträgen gedacht ist. Die Verfahren über solche Wiederaufnahmeanträge waren (vor der Neufassung des § 303 BAO durch das FvwGG 2012) vor allem wegen des der Bewilligung allenfalls entgegenstehenden groben Verschuldens (iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO aF) oder als Folge der Dreimonatsfrist (iSd § 303 Abs. 2 BAO aF) verwaltungsaufwendig.

Die Vermeidung eines solchen Aufwandes ist ein Normzweck des § 295 Abs. 4 BAO (vgl. ErIRV 1212 BlgNR 24. GP, 30). Ein weiterer Grund für die Einführung des Antragsrechtes ist, dass hiedurch vorsorglich gegen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Änderungsbescheide eingebrachte Rechtsmittel (mit der Behauptung, es liegen "Nichtbescheide" vor) vermieden werden sollen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 295 Rzen 21a ff.).

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO idF FVwGG 2012 (BGBI. I Nr. 14/2013) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 304 BAO idaF (StReformG 2005, BGBI. I Nr. 57/2004) ist nach Eintritt der Verjährung 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.

Nach § 304 BAO idnF (FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013) ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Verjährungsbeginn gestellt worden ist.

§§ 303 und 304 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, sind mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten und *sind, soweit die Bestimmung Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden* (§ 323 Abs. 37 BAO).

Die Neuregelung ist als verfahrensrechtliche Vorschrift damit grundsätzlich auch auf alle zum 1. Jänner 2014 offenen Verfahren anzuwenden [vgl. dazu zB Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 304 Anm 1 (Stand 1.1.2017, rdb.at); vgl. diesbezüglich auch BFG 10.7.2014, RV/5101246/2011, wonach im Hinblick auf vor dem 1.1.2014 gestellte Anträge ua. ausgeführt wird, dass sich eine Anwendung dieser neuen Vorschrift - im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation der Rechtslage - dann verbiete, wenn sie dazu führe, dass zulässige Anträge nachträglich unzulässig werden, weil dem Abgabepflichtigen in diesem Fall der Weg zur Wiederaufnahme des Verfahrens versperrt werde und es daher zu einer Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf (Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union) komme; siehe dazu auch Schwaiger in SWK 17/2015, 786, Punkt 4.1.2.; Ritz, taxlex 2014, 435, unter Verweis auf VfGH 28.9.2011, B 1129/10].

Entsprechend dieser gesetzlichen Regelungen ist jedenfalls davon auszugehen, dass die gegenständlichen (zugleich gestellten) Anträge vom 20. Dezember 2012 fristgebunden sind; sie sind zweifelsohne nur dann zulässig, wenn sie innerhalb der Fristen des § 304 BAO eingebracht werden.

Zur streitgegenständlichen Frage hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21. Dezember 2016, Ro 2015/13/0005, ausgesprochen (vgl. in diesem Zusammenhang auch die Beschlüsse des Höchstgerichtes vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0047, bzw. vom 1.6.2017, Ra 2015/15/0031), dass der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO "vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen ist". Wortlaut und Sinnzusammenhang des § 295 Abs. 4 BAO ließen nach Auffassung des Höchstgerichtes keinen Zweifel daran, dass sich die zuletzt wiedergegebene Wendung auf den in § 304 BAO festgelegten Ablauf der Frist für Wiederaufnahmen im Verfahren **zur Festsetzung** (im vorliegenden Fall) **der Einkommensteuer** beziehe. Dies ergebe sich auch aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, mit dem § 295 Abs. 4 BAO eingeführt wurde, soweit dort als eines der mit der Änderung verfolgten Ziele die Vermeidung aufwändiger Wiederaufnahmsverfahren in Einkommen- oder Körperschaftsteuerverfahren genannt sei (1212 BlgNR 24. GP, 30). Auf das Feststellungsverfahren könne sich der Verweis auf die in § 304 BAO getroffenen Regelungen für Wiederaufnahmen "nach Eintritt der Verjährung" auch schon deshalb nicht beziehen, weil solche Verfahren keiner Verjährung unterlägen (vgl. dazu die Nachweise bei Ritz, BAO⁶, § 207 Tz 8).

Angesichts dieser klaren höchstgerichtlichen Rechtsprechung war sohin, der Vorgehensweise der Abgabenbehörde folgend, im konkreten Fall auf die Verjährungsfrist bzw. den Fristenlauf der "abgeleiteten" Einkommensteuer abzustellen (vgl. dazu auch Ritz, BAO⁶, § 295 Rz 21g; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 295 Anm 32 (Stand 1.1.2017, rdb.at); Schwaiger in SWK 17/2015, 786, Punkt 4.1.2.; siehe zB auch BFG 15.4.2015, RV/6100456/2013; BFG 29.6.2017, RV/7101082/2013; BFG 12.9.2017, RV/3100430/2014; BFG 26.3.2018, RV/3100803/2017).

Im Beschwerdefall hat der Bf. den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 vom 21. Dezember 2006 (als das Einkommensteuerverfahren 1999 abschließenden Bescheid) rechtskräftig werden lassen und seine Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO erst zu einem Zeitpunkt beantragt, in dem auch ein bzw. der Wiederaufnahmeantrag sowohl nach der Rechtslage bis zum 31. Dezember 2013 (wegen Antragstellung mehr als fünf Jahre nach Rechtskraft) als auch nach nunmehriger Rechtslage (wegen Antragstellung nach Eintritt der Verjährung) gemäß § 304 BAO nicht mehr zum Erfolg geführt hätte bzw. führt.

Die in Rede stehenden Anträge vom 20. Dezember 2012 (Postaufgabe am 22.12.2012; beim Finanzamt eingelangt am 27.12.2012) wurden weder innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO noch innerhalb der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO eingebracht. Die absolute Verjährung ist hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 mit Ende 2009 eingetreten.

Der letztgültige (gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte) Einkommensteuerbescheid 1999 wurde am 21. Dezember 2006 (Donnerstag) ausgefertigt. Aufgrund der Fiktion des § 26 Abs. 2 ZustG gilt dieser als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan zugestellt (27. Dezember 2006) und wurde einen Monat später formell rechtskräftig (29. Jänner 2007). Damit war auch die Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO idaF fünf Jahre später, sohin spätestens am 30. Jänner 2012, abgelaufen.

Dass die Anträge nach § 295 Abs. 4 BAO bzw. nach § 303 BAO - unter der Annahme, dass die Verjährungsfrist bzw. der Fristenlauf der "abgeleiteten" Einkommensteuer maßgeblich ist - fristgerecht eingebbracht worden sind, wurde im Übrigen in der Beschwerde auch nicht behauptet. In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können. Es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, diese bis dato unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung zu entkräften.

Zum Wiederaufnahmeantrag ist abschließend noch zu sagen, dass die mangelnde Bescheidqualität eines Feststellungsbescheides keine neue Tatsache im Sinne des § 303 BAO darstellt. 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. zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064).

Die Zurückweisung der in Rede stehenden Anträge (wegen Verspätung) durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht. Die dagegen gerichtete Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage (strittig war

ausschließlich, wann bzw. auf welchen Bescheid bezogen die Frist des § 304 lit. b BAO idaF zu laufen begann) wurde bereits in der obzitierten bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet. Eine (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Mai 2018