

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache des Bf., Adr., vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft, Kohlmarkt 8-10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20.11.2013 gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 14.08.2005, betreffend Zurückweisungsbescheid betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO (datiert mit 28.12.2012 betreffend Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22.11.2006) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat am 28. März 2013 einen Zurückweisungsbescheid (betreffend Berufung datiert mit 7. Mai 2013 gegen den Zurückweisungsbescheid des Antrages auf § 295 Abs. 4 BAO) erlassen, der rechtskräftig geworden ist. Die Begründung dieses Bescheids lautete: *"Es gab keinen Bescheid gegen den sich Ihre Berufung richten konnte. Gegen allfällige zukünftige Bescheid kann jedoch nicht berufen werden. Sie sind rechtlich nicht existent und können daher nicht angefochten werden. Auf Grund dessen war die Berufung zurückzuweisen."*

Das Finanzamt hat in weiterer Folge am 14. August 2013 einen Zurückweisungsbescheid erlassen, womit der Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO datiert mit 28. Dezember 2012 betreffend Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22.11.2006 zurückgewiesen wurde. Die Begründung dieses Bescheids lautete:

"Gem. § 295 Abs. 4 BAO sind, wenn eine Berufung, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines
- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine Feststellung zu Unterbleiben hat,
gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist,
auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (578)

aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

Gem. § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

a) innerhalb des Zeitraums, 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 gem. § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Der das Einkommensteuerverfahren 2000 abschließende Einkommensteuerbescheid erging am 22.11.2006. Da bereits mehr als fünf Jahre ab Rechtskraft des abschließenden Bescheides vergangen sind, war der Antrag als nicht fristgerecht eingebracht zurückzuweisen."

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid vom 14.8.2013 wegen Antrag auf Bescheidaufhebung vom 28.12.2012 (betreffend den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22.11.2006) brachte der Beschwerdeführer am 20.11.2013 eine Berufung (nunmehr Beschwerde, datiert mit 19.11.2013) mit folgender Begründung ein:

"Zur Begründung seiner Vorgangsweise wird vom Finanzamt der Bescheid vom 22.11.2006 angegeben.

Die Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens wurde vom Finanzamt damit begründet, dass die Wiederaufnahmefrist gem. § 304 lit. b BAO bereits abgelaufen sei und daher nach 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 die Einkommensteuerbescheide 2000 vom 22.11.2006 handelt.

Diese Ansicht ist unrichtig: Wie bereits im Antrag auf Bescheidaufhebung ausführlich dargelegt, kann im konkreten Fall der im § 304 lit b BAD angesprochenen Bescheid nur jene Berufungsentscheidung sein, mit der sich herausstellte, dass es sich bei den als Feststellungsbescheid intendierten Erledigungen des Finanzamt Gänserndorf Mistelbach um absolut nichtige Verwaltungsakte (somit um Nichtbescheide) gehandelt hat. Diese Berufungsentscheidungen (GZ. RV/2101-W/08 iS NKG sowie TKG sind jedoch erst am 28. Februar 2013 ergangen. Die Anträge auf Bescheidaufhebung 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 Feststellungsbescheide gedachten Erledigungen handeln muss, folgt unmittelbar aus dem Gesetz (vgl zum Folgenden Keppert/Koss, Der das Verfahren abschließende Bescheid iSd § 295 Abs 4 iVm 5 304 BAO, SWK 28/2013. 1241 ff):

1.1. Zum Verweis des § 295 Abs 4 BAO auf § 304 BAO

Im § 304 Abs. 4 BAO idF vor dem FVWGG 2012 sind zwei zeitliche Komponenten zu finden:

-) Die sog. „Siebenjahresfrist“ des § 304 lit. a BAO, die durch die absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO begrenzt ist und daher für die gegenständliche Problematik schon im Hinblick auf die bei Publikumsgesellschaften regelmäßig auftretenden langen Verfahrensdauern von oft bis zu 20 Jahren nur am Rande interessieren kann.
-) Die Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO, die auf vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheids eingebrachte Anträge abstellt und somit auch für nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge von Bedeutung ist.

Nun findet die Bezeichnung der Vorschrift des lit. a als „Siebenjahresfrist“ in deren Wortlaut keine Deckung, da das Gesetz unter lit. a nicht den Begriff „Frist“ verwendet, sondern statt dessen auf einen seit dem AbgÄG 2004 (BGBI I 2004/180) verlängerbaren „Zeitraum“ abstellt, innerhalb dem unter Annahme einer „Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209) von sieben Jahren“ ein Wiederaufnahmeantrag einzubringen wäre. Der im § 295 Abs. 4 BAO verwendete eigentliche Begriff „Frist“ findet sich vielmehr nur im lit. b, weshalb schon diese semantische Auslegung darauf hinweist, dass der Verweis im letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO nur und unmittelbar auf die lit. b des § 304 BAO abstellt.

Tatsächlich wurde der § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO nach seinem Wortlaut daher nicht in der Form gefasst, dass derartige Anträge nur innerhalb jenes Zeitraums möglich sind, innerhalb derer ein Wiederaufnahmeantrag im Hinblick auf die beiden im § 304 lit. a und b BAO normierten „Fristen“ (Mehrzahl) zulässig ist. Das Gesetz verweist zur Frage, bis wann derartige Anträge eingebracht werden können, vielmehr nur auf die „maßgebliche Frist“ (Einzahl) und somit im gegebenen Zusammenhang auf einen Zeitraum, der zu laufen beginnt, nachdem ein bestimmtes Ereignis (nämlich das Ergeben des das Verfahren abschließenden Bescheids) eingetreten ist. Die semantische Auslegung zeigt daher im Ergebnis, dass das Gesetz nach seinem Wortlaut auf die Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO, und nicht auf jenen Zeitraum abstellt, innerhalb dem Wiederaufnahmeanträge zulässig sind.

1. 2. Zur historischen und teleologischen Interpretation

Den Gesetzesmaterialien ist für eine pragmatische Interpretation zu entnehmen, dass mit dem Antragsrecht eine Möglichkeit zur Beseitigung „formell rechtskräftig“ gewordener Änderungsbescheide geschaffen werden sollte. Dieses Antragsrecht sollte nach der in den EB dokumentierten Absicht des Gesetzgebers zwei Sachen vermeiden:

-) Aufwendige Verwaltungsverfahren, die „insbesondere durch aufwendige, die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerverfahren betreffende Wiederaufnahmeverfahren (vor allem bei Wiederaufnahmsanträgen die Prüfung des

der Bewilligung entgegenstehenden groben Verschuldens des Wiederaufnahmswerbers entstehen“

-) Vorsorgliche Einbringung von Berufungen gegen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Änderungsbescheide mit der bloßen (sicherheitshalber vorgebrachten) Behauptung, es lägen ihnen „Nichtbescheid“ zugrunde, deren Erledigung Ermittlungen des für die Erhebung der betroffenen Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Finanzamts voraussetzen. „Ein derartiger Verwaltungsaufwand würde nicht anfallen, wenn dem Abgabenpflichtigen 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“.

Nun werden die in den EB angesprochenen „vorsorglichen“ Berufungen aber nur deshalb eingebracht, um den Eintritt der Verjährung im abgeleiteten Einkommensteuer- bzw Körperschaftsteuerverfahren während jenes Zeitraumes zu verhindern, in dem das Rechtsmittel gegen die als Grundlagenbescheid gedachte Erledigung anhängig ist. Eine derartige Notwendigkeit vertretenen gäbe es nicht, wenn der § 209a BAO entsprechend der vom BMF vertretenen Rechtsansicht im Wege der Analogie auch auf die Falle der „Grundlagennichtbescheid“ anwendbar wäre. Wenn § 295 Abs 4 BAO nun aber die Einbringung derartiger „vorsorglicher“ Berufungen verhindern soll, dann kann diese Norm im Hinblick auf die außerordentlich langen Verfahrensdauern klarer Weise nur dann ihren Zweck erfüllen, wenn sie auch in Fällen greift in denen bereits die (absolute) Bemessungsverjährung eingetreten ist.

Zusätzlich muss für den potentiellen Berufungswerber im Abgabenverfahren bereits vor Ablauf der Berufungsfrist gegen den abgeleiteten Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid und somit im Regelfall am Beginn des Berufungsverfahrens gegen den "Grundlagenbescheid" sichergestellt sein, dass ihm unabhängig von der Verfahrensdauer ein einschlägiges Antragsrecht auch dann zukommt, wenn ein Wiederaufnahmeantrag nicht mehr greift. Andernfalls könnte er im Hinblick auf den grundsätzlich nur einmonatigen Handlungsspielraum des § 245 Abs. 1 BAO nicht anders agieren, als vorsorglich eben jenes Berufungsverfahren gegen den abgeleiteten Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid zu führen, dass § 295 Abs 4 BAO ausdrücklich vermeiden will.

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, aber nicht jener der Vermeidung von vorsorglich eingebrachten Berufungen gegen die „abgeleiteten“ Bescheiden erfüllt werden. Gegen die Gleichsetzung der im §§ 295 Abs 4 iVm 304 BAO normierten Frist mit jenem Zeitraum, innerhalb von dem Wiederaufnahmeanträge eingebracht werden können, spricht daher sowohl eine historische (klare, in den EB dokumentierte Absicht des Gesetzgebers) als auch eine teleologische Interpretation (nach dem Sinn und Zweck der Bestimmung). Die

teleologische Interpretation ist jedoch für die Auslegung der Steuerrechtsnormen nach der Rsp des VwGH vorrangig zu beachten“.

1.3. Zur systematischen Stellung des § 295 Abs. 4 BAO als Bestandteil des Rechtsschutzsystems der BAO

Der 7. Abschnitt der BAO mit dem Titel „Rechtsschutz“ enthält neben den Vorschriften über das ordentliche Rechtsmittel der Berufung (§§ 243 ff BAO) auch jene „Sonstigen Maßnahmen“ (§§ 293 - 310 BAO), unter denen unter den Abänderungs-, Zurücknahm- und Aufhebungsmaßnahmen (§§ 293 - 302 BAO) der § 295 BAO angesiedelt ist. Diese Maßnahme sieht systemkonform Eingriffe in die Rechtskraft nicht nur dann vor, wenn Feststellungsbescheide nachträglich abgeändert, aufgehoben oder überhaupt erstmalig erlassen werden, sondern auch dann, wenn sonst abgeleitete Bescheide vorliegen oder der betreffende Bescheid ganz allgemein zufolge einer späteren Erledigung nachträglich unrichtig wird oder gar nicht ergehen dürfen.

Hierbei hat die Behörde im System von Grundlagen- und abgeleiteten Bescheiden die Wahl, entweder sofort nach dem Ergeben des Feststellungsbescheids einen Änderungsbescheid zu erlassen oder aber mit dieser Maßnahme nach § 295 Abs .1 letzter Satz BAO zu warten, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheids oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid (formell) rechtskräftig geworden ist. Bei diesem zeitlichen Dispositionsrechthandelt es sich um keine Ermessungseinräumung, die einer Begründungspflicht unterliegt, sondern um einen Ausfluss des allgemeinen Rechtsgrundsatzes, dass eine zur Entscheidung berufene bzw verpflichtete Behörde den Zeitpunkt ihrer Entscheidung innerhalb allfälliger gesetzlicher Entscheidungsfristen frei bestimmen kann“. Aufgrund der verpflichtenden Anpassung an einen allenfalls neuen Feststellungsbescheid ist diese Regelung somit ausschließlich von prozessökonomischen Erwägungen getragen, die der Abgabenbehörde eine wiederholte Bescheidanpassung ersparen soll wenn der geänderte Feststellungsbescheid im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens neuerlich geändert wird.

Nun kann diese Überlegung aber immer dann nicht greifen, wenn sich nach Ergehen eines abgeleiteten Bescheids im Zuge des auf „Grundlagenebene“ geführten Rechtsmittelverfahrens die rechtliche Nichtexistenz der als Grundlagenbescheid gedachten Erledigung herausstellt und infolge dessen - systemdurchbrechend - der eine „nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheids“ erfordernde § 295 Abs. 1 BAO nicht (neuerlich) zur Anwendung kommt.

Damit hängt aber für den Fall, dass sich im Laufe des gegen die als Grundlagenbescheid gedachte Erledigung geführten Rechtsmittelverfahrens deren „Nichtbescheidcharakter“ herausstellt, das Ergebnis im Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerverfahren letztlich von Zufälligkeiten ab. Wartet das Finanzamt nämlich iSd § 295 Abs 1 letzter Satz BAD mit der Erlassung des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheids bis zur Beendigung des Berufungsverfahrens gegen den Grundlagenbescheid ab, so ist ausgeschlossen, dass der Abgabenpflichtige mit einem von einem rechtlichen Nichts abgeleiteten rechtswidrigen Abgabenbescheid belastet wird. Erlässt es hingegen sofort

einen Änderungsbescheid, kann (ohne Antragsmöglichkeit nach Abs. 4) der Fall eintreten, dass aufgrund von langen Verfahrensdauern ein von einem „rechtlichen Nichts“ und somit rechtswidrigerweise „abgeleiteter“ Einkommensteuer- oder Körperschaftssteuerbescheid aufgrund des Eintritts der Verjährung nicht mehr aus dem Rechtsbestand beseitigt werden kann.

§ 295 Abs 4 BAO stellt somit eine Ergänzung des Rechtsschutzsystems in jenen Fällen dar, in denen der „unbedingte Handlungsbedarf“ des § 295 Abs.1 BAO systemwidrigerweise aufgrund des Vorliegens eines Nichtbescheids nicht greifen kann. Somit ergibt sich auch aus der Funktion des § 295 Abs 4 BAO als „Rechtsschutzmaßnahme“ die Notwendigkeit, diese Bestimmung auf eine Weise zu interpretieren, dass das Antragsrecht nicht regelmäßig zu jenem Zeitpunkt bereits verwirkt ist, zu dem erstmals darüber Klarheit geschaffen wurde, ob das Berichtigungssystem des § 295 Abs 1 BAD überhaupt greift. Diese Notwendigkeit besteht unter Rechtsschutzgesichtspunkten umso mehr, als der (wie das den Änderungsbescheid erlassende Finanzamt keine Kenntnis von dem Nichtbescheidcharakter der als Grundlagenbescheid gedachten Erledigung nahende) Abgabepflichtige mangels Rechtsanspruch“ auf ein Zuwarten mit der Erlassung des abgeleiteten Bescheids bis zum Ende des gegen einen Grundlagenbescheids geführten Rechtmittelverfahrens nicht beeinflussen kann, ob er schlussendlich mit einer rechtswidrigen Erledigung belastet bleibt.

Nun bedeutet aber "Schutz‘ als Teilaспект des Ausdruckes ‚Rechtsschutz‘ nicht zuletzt die rechtzeitige Wahrung und Gewährleistung einer faktischen Position“ des Rechtsunterworfenem „weshalb Rechtsschutzeinrichtungen diesen Zweck notwendig in sich schließen“. Die vom VfGH betonte „rechtzeitige Wahrung und Gewährleistung einer faktischen Position“ kann aber dann wohl keinesfalls gegeben sein, wenn sich das Rechtsschutzbedürfnis überhaupt erst zu einem Zeitpunkt herausstellt, zudem die Frist zur Einbringung des zur Herbeiführung des rechtsrichtigen Zustands vorgesehenen Antrags bereits abgelaufen sein soll.

1.4. Zur verfassungskonformen Interpretation des § 295 Abs. 4 BAO

Nach dem Gesichtspunkt der verfassungskonformen Interpretation ist unter mehreren möglichen Auslegungsvarianten jene zu wählen, die die Norm nicht als verfassungswidrig erscheinen lässt. Angesichts dieses Grundsatzes ist vorweg auf die oben wiedergegebenen, vom BMF betonten verfassungsrechtlichen Überlegungen zu verweisen, die im Zusammenhang mit von Nichtbescheiden abgeleiteten Änderungsbescheiden ein sachlich nicht gerechtfertiges Rechtsschutzdefizit in Form einer Verletzung des Grundsatzes der faktischen Effizienz von Rechtsmitteln nachweisen.

Dieses erforderliche Mindestmaß an taktischer Effizienz haben Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach nämlich nur dann, wenn durch das Ergreifen eines Rechtsbehelfs nicht bloß das Erreichen einer Entscheidung rechtsrichtigen Inhalts, sondern auch die „Umsetzung einer solchen Entscheidung in den Tatsachenbereich“

bewirkt werden kann". Dementsprechend ist ein Rechtsschutzsystem nur dann effektiv wenn es in zeitlicher Hinsicht überhaupt ermöglicht, Rechtsmittel sinnhaft zu ergreifen". Folglich leidet die Effektivität des Rechtsschutzsystems auch und vor allem dann, wenn der inhaltlich perfekte Rechtsschutz zu spät kommt. Unter Rechtsschutz ist nämlich auch die rechtzeitige Gewährleistung einer faktischen Position zu verstehen, weshalb Rechtsschutzeinrichtungen diesen Zweck notwendig in sich schließen.

Schließlich gipfelt der Sinn des rechtsstaatlichen Prinzips darin, dass alle Akte staatlicher Organe im Gesetz und mittelbar letzten Endes in der Verfassung begründet sein müssen und ein System von Rechtsschutzeinrichtungen die Gewähr dafür bietet, dass „nur solche Akte in ihrer rechtlichen Existenz als gesichert erscheinen, die in Übereinstimmung mit den sie bedingenden Akten höherer Stufen erlassen wurden“. Gerade diese Anforderung kann aber bei einem von einem als Grundlagenbescheid gedachten Nichtbescheid "abgeleiteten" Abgabenbescheid zweifelsfrei keinesfalls erfüllt sein.

1.5. Zur Interpretation des §§ 295 Abs. 4 iVm 304 lit. b BAO anhand des Wesens des im § 188 BAO normierten Feststellungsverfahrens

Für eine andere Interpretation taugt auch ein Verweis auf das Postulat der Rechtsbeständigkeit nichts. Der andauernde Zustand Verjährung zugrunde liegende Gedanke, dass ein lang Vertrauenschutz auslöst, kann im Zusammenspiel von Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuerverfahren und Feststellungsverfahren nicht greifen. Der Umstand, dass der Abgabenbescheid bis zum Eintritt der absoluten Verjährung nicht bekämpft wurde, hat nämlich nicht in einem gewollten Rechtsfrieden sondern nur in einer durch §§ 192 und 252 BAO vorgegebenen Verlagerung des Berufungsverfahrens auf die Ebene des Feststellungsbescheids seine Ursache.

Diese Verlagerung ist unmittelbarer Ausfluss der (Bindungswirkung für die Abgabenverfahren habenden) einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung. Zu dieser betont der VwGH in mittlerweile 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 wird.

Von besonderem Interesse ist nun die von dieser Judikatur betonte zeitliche Verknüpfung zwischen Feststellungs- und abgeleiteten Abgabenverfahren. Laut VWGH ist der Zusammenhang zwischen diesen beiden Verfahren nämlich aufgrund der einkommensteuerlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO sogar so eng zu sehen, dass die Kenntnis des am Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten für Fragen der Rechtzeitigkeit eines Wiederaufnahmsantrags hinsichtlich ihrer Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerverfahren zuzurechnen ist“. Das Geschehen im Feststellungsverfahren hat somit eine unmittelbare Wirkung auf den Fristenlauf des § 304 BAO, der - sofern nicht Gleicher ungleich behandelt werden soll - sich nicht nur auf seinen frühestmöglichen, sondern auch auf seinen spätestmöglichen Zeitpunkt beziehen muss“.

Zudem ist darauf zu verweisen, dass Amtshandlungen im Zusammenhang mit Feststellungsbescheiden als Unterbrechungshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO“ gelten, die Einfluss auf die Verjährungsfrist der abgeleiteten Abgaben haben.

Diese unmittelbare, unter Rechtsschutzgesichtspunkten zu beachtende Verbindung zwischen dem Einkommensteuer- und dem Feststellungsverfahren wurde schon im Jahr 1989 von der Bundesregierung in einem Verfahren vor dem VfGH betont. Sie wies übereinstimmend zu den oa Überlegungen des VWGH darauf hin, dass das System von Grundlagenbescheiden und abgeleiteten Bescheiden letztlich dazu führt, dass „der Spruch eines Bescheides, der ansonsten als Einheit aufzufassen ist“ nur „aufgespaltet“ wird und diese „Technik“ der Aufspaltung von „bestimmten Spruchelemente(n)“ in „bestimmten Bescheidkategorien“ vor allem nur prozessökonomische Bedeutung hat (vgl die Stellungnahme der Bundesregierung im E des VfGH 11.12.1986, GI.19/86).“

Beigelegt war eine Kopie des Antrags des Bf. auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO vom 28.12.2012 mit folgender Begründung:

"Als steuerliche Vertreter von Herrn Bf. beantragen wir in offener Frist gem. § 303 BAO, das Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2000 (Einkommensteuerbescheid vom 22.11.2006)- 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 zu Beteiligungen (NKG und TKG) von Herrn Bf. 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 diebescheidmäßige 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).

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 BAD) rechtswidrig. Zur Geltendmachung dieses Umstandes kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des „abgeleiteten“ Abgabenverfahren in Betracht, wenn die „Nichtexistenz“ des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gem. § 295 Abs 1 BAD 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 hervorgekommenen Tatsache iSd § 303 BAO (BMF vom 28. 10. 2005, BAO- Erlässe 12/ 61 „Wiederaufnahme zur Aufhebung eines zu Unrecht auf § 295 BAD 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 Einkommensteuerverfahrens 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 BAD 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/O153].

Bei dem das Verfahren abschließenden Bescheid iSd § 304 BAD 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 Personengesellschaften (ds NKG und TKG), an der Herr Bf. als Gesellschafter beteiligt ist, 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 Finanzamtes keine Bescheidqualität ausweisen, wird der Antrag zur Wiederaufnahme des Verfahrens innerhalb der Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO gestellt."

Am selben Tag wurde ein (wiederum als "Berufung" bezeichnetes) Ergänzungsschreiben zur Berufung vom 19.11.2013 mit einer weitgehend gleichlautender Begründung sowie mit folgenden Ergänzungen zur Begründung (zusätzlich zu den bereits in der Berufung datiert mit 19.11.2013 vorgebrachten Ausführungen) eingebracht:

"Laut Begründung des Zurückweisungsbescheides vom 14.08.2013 hat das Finanzamt angegeben, dass es keinen Bescheid gibt, gegen den sich die Berufung richten könnte.

Dazu möchten wir vorab nochmals die chronologische Verfahrensentwicklung kurz wie folgt darstellen:

-) Mit Schreiben vom 20.12.2012 haben wir einen Antrag auf Wiederaufnahme nach § 303 BAO Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 sowie einen Antrag auf Aufhebung des Änderungsbescheides nach § 295 Abs 4 BAO gestellt.

-) Diese Anträge wurden mit Bescheid vom 28.3.2013 mit Hinweis auf § 303 BAO zurückgewiesen.

-) Gegen diesen Zurückweisungsbescheid haben wir am 7.5.2013 berufen und haben neuerlich den Antrag auf Aufhebung des Änderungsbescheids nach § 295 Abs 4 BAO gestellt.

-) Die Berufungsentscheidung über diese Berufung vom 7.5.2013 ist noch zur Gänze unerledigt. Bis dato ist lediglich der Zurückweisungsbescheid vom 14.8.2013 ergangen, gegen den sich diese Berufung richtet.

Diese Berufung richtet sich gegen den Zurückweisungsbescheid vom 14.08.2013. Die Abgabenbehörde hat die Zurückweisung damit begründet, dass kein Bescheid vorliege, gegen den die Berufung vom 7.5.2013 richten könnte. Mit Zurückweisungsbescheid vom 23.3.2013 wurden jedoch uE die Anträge laut erstem Aufzählungspunkt (Antrag nach § 303 bzw. 295 Abs 4 BAO) erledigt, sodass sehr wohl ein Bescheid - nämlich jener vom 20.3.2013 - vorliegt, gegen den sich die Berufung vom 7.5.2013 richtet.

Wir stellen daher den Antrag, den Zurückweisungsbescheid vom 14.08.2013 aufzuheben und unserer Berufung vom 07.05.2013 und dem darin nochmals enthaltenen Antrag auf Aufhebung des Bescheides nach § 295 Abs 4 BAO stattzugeben.

Falls die Abgabenbehörde mit der Erlassung des Zurückweisungsbescheides gegen die Berufung vom 7.5. 2013 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 28.3.2013 die Ablehnung des Antrages auf Aufhebung des Änderungsbescheides nach § 295 Abs. 4 BAO gemeint hat, bringen wir vorsorglich die Berufung mit der folgenden Begründung ein: Der Antrag auf Aufhebung des Änderungsbescheides nach § 295 Abs 4 BAO wurde rechtzeitig gestellt. Falls die Abgabenbehörde der Meinung ist, dass es sich bei dem

im § 304 lit b BAO angesprochenen „das Verfahren abschließenden Bescheid“ um den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22.11.2006 handelt, so ist diese Ansicht unrichtig:

Im konkreten Fall kann der im § 304 lit b BAO angesprochenen Bescheid nur jene Berufungsentscheidung sein, mit der sich herausstellte, dass es sich bei den als Feststellungsbescheid intendierten Erledigungen des Finanzamts Gänserndorf Mistelbach um absolut nichtige Verwaltungsakte (somit um Nichtbescheide) gehandelt hat."

Mit Schreiben vom 16.9.2016 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung und der Antrag auf Senatsverhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt seines Erkenntnisses auszugehen (*Ritz*, BAO⁵, § 280 Tz 31 mit weiteren Nachweisen).

Liegt kein Antrag vor oder wurde er zurückgezogen, ist über ihn nicht (mehr) abzusprechen. Erging ein antragsgebundener Bescheid, obwohl kein Antrag (mehr) vorliegt, so ist dieser Bescheid durch das Bundesfinanzgericht ersatzlos aufzuheben (*Ritz*, BAO⁵, § 279 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH 28.6.2001, 2001/16/0182).

Zu den Ausführungen im Ergänzungsschreiben zur Berufung (datiert mit 20.11.2013) ist Folgendes festzuhalten:

-) Zu "Laut Begründung des Zurückweisungsbescheides vom 14.08.2013 hat das Finanzamt angegeben, dass es keinen Bescheid gibt, gegen den sich die Berufung richten könnte" ist festzuhalten, dass es sich dabei um dem Zurückweisungsbescheid vom 28.3.2013 handelt.

-) Zum erwähnten Antrag auf Aufhebung des Änderungsbescheides nach § 295 Abs.4 BAO ist festzuhalten, dass ein derartiger Antrag nicht aktenkundig bzw. existent ist (vgl. auch den oben wiedergegebenen Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO, der der gegenständlichen Berufung beigelegt war). Auf diese Tatsache hat übrigens auch das Finanzamt in seinem Vorlagebericht vom 26.11.2013 hingewiesen. Ebenso enthält die Berufung vom 7.5.2013 - entgegen diesbezüglicher Behauptungen in der gegenständlichen Berufung- keinen derartigen (neuerlichen) Antrag.

Da jedoch kein Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO (datiert mit 28. Dezember 2012 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22.11.2006) eingebracht wurde, kann dieser auch nicht zurückgewiesen werden, weshalb der Zurückweisungsbescheid vom 14.8.2013 aufzuheben ist.

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG). Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 26. September 2016