

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Rabel & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 26.06.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 11.06.2018 betreffend **Zurückweisung eines Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO** auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 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

Strittig ist, ob ein Antrag des Beschwerdeführers (Bf.) auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO fristgerecht eingebbracht wurde oder nicht.

Der Bf. war im Jahr 2005 als atypisch stiller Gesellschafter an der Mitunternehmerschaft „H-AG-Stille“ (in der Folge „H-AG & Stille“) beteiligt.

Im die „H-AG & Stille“ betreffenden – (zunächst) erklärungsgemäß ergangenen – Feststellungsbescheid vom 9.11.2006 wurde dem Bf. ein Verlust iHv. € -76.000,-- zugewiesen. Mit („abgeleitetem“) Bescheid vom 14.12.2006 wurde die Einkommensteuer des Bf. für 2005 unter Berücksichtigung dieses Verlustanteiles festgesetzt.

Im Anschluss an eine bei der „H-AG & Stille“ durchgeführte Außenprüfung wurde der Verlustanteil des Bf. für das Jahr 2005 mit als Feststellungsbescheid intendierter Erledigung vom 11.10.2011 auf € -1.661,26 vermindert. Am 17.10.2011 erging an den Bf. ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO entsprechend berichtigter Einkommensteuerbescheid 2005.

Gegen den (neuen) „Feststellungsbescheid“ für 2005 wurde am 11.11.2011 Berufung erhoben. Diese wurde vom BFG mit Beschluss vom 23.4.2014 als unzulässig zurückgewiesen, da die Erledigung des Finanzamtes auf Grund einer mangelhaften Adressierung als „Nicht-Bescheid“ anzusehen sei.

Daraufhin erließ das Finanzamt gegenüber der „H-AG & Stille“ am 27.10.2014 abermals neue – den Ergebnissen der Außenprüfung entsprechende – Feststellungsbescheide für 2005. Dagegen wurde wiederum Beschwerde erhoben.

Mit Eingabe vom 14.11.2014 beantragte der Bf. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 17.10.2011 gemäß § 295 Abs. 4 BAO, da dieser auf einem „Nicht-Bescheid“ basiere.

Diesen Antrag wies das Finanzamt mit dem nunmehr beschwerdegegenständlichen Bescheid vom 2.3.2018 zurück, da der Antrag erst nach Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei.

In der dagegen erhobenen – umfassend begründeten – **Beschwerde** wird im Wesentlichen (auszugsweise wörtlich wieder gegeben) geltend gemacht wie folgt: „(...) Durch die Novellierung des § 304 BAO mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012) wurde die Antragsfrist gemäß § 295 Abs. 4 BAO dahingehend verkürzt, dass ein Antrag fristgerecht nur bis zum Eintritt der Bemessungsverjährung nach § 207 BAO gestellt werden kann. Diese Änderung trat gemäß § 323 Abs. 37 BAO mit 1.1.2014 in Kraft.“

Interpretiert man die Bestimmungen des § 295 Abs. 4 iVm. § 304 und § 323 Abs. 37 BAO wörtlich, kommt man daher zum Ergebnis, dass der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 17.10.2011 (...) nur dann fristgerecht gestellt worden wäre, wenn dies bis zum 31.12.2012 (Eintritt der Verjährung betreffend die Einkommensteuer 2005) erfolgt wäre. Zu diesem Zeitpunkt war ein Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO jedoch gar nicht möglich, da eine Zurückweisung der Bescheidbeschwerde aufgrund des Vorliegens eines „Nichtbescheides“ erst am 23.4.2014 ergangen ist. Unserem Mandanten kann auch nicht angelastet werden, nicht rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde (damals Berufung) gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 erhoben zu haben. Vielmehr konnte unser Mandant vor dem Inkrafttreten des FVwGG 2012 darauf vertrauen, dass ein Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO bis zum 17.10.2016 fristgerecht gestellt werden konnte. Ab dem 1.1.2014 würde dieses Recht - bei wörtlicher Auslegung des Gesetzes - rückwirkend versagt werden. Genau diese wörtliche Gesetzesauslegung und die sich daraus ergebenen Rechtsfolgen wendet die Behörde durch den beschwerdegegenständlichen Zurückweisungsbescheid an. (...)

Die Gesetzesauslegung darf jedoch nicht bei der Wortinterpretation stehen bleiben. Da im vorliegenden Fall die wörtliche Auslegung des Gesetzes zu einem dem logischen Denkansätzen widersprechenden und Rechtsschutzgrundsätzen grob verletzenden Ergebnis führen würde, wird in weitere Folge eine historische, teleologische, systematische sowie verfassungskonforme Interpretation der relevanten gesetzlichen Bestimmungen vorgenommen. (...)"

Die jüngste Rechtsprechung des VwGH in Bezug auf die „Fristigkeit“ gemäß § 295 Abs. 4 iVm. § 304 BAO sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Diese Judikatur

betreffe Fälle, in denen die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO noch nicht existiert habe: Daher habe der VwGH festgestellt, dass „der Revisionswerber Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 erheben hätte können, aufgrund der Tatsache, dass diese von Nichtbescheiden abgeleitet wurden. Diese Vorgehensweise sei zum damaligen Zeitpunkt laut VwGH auch üblich gewesen.“

Insofern ist dieses VwGH-Erkenntnis nicht auf den gegenständlichen Fall übertragbar, da der Einkommensteuerbescheid 2011 am 17.10.2011 erlassen wurde. Zu diesem Zeitpunkt war die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO in Kraft und hatte ausdrücklich zum Ziel, Beschwerdeverfahren auf Einkommensteuerebene zu vermeiden. Der VwGH stellte bei seiner Begründung in den Vordergrund, dass sich (aufgrund der im Jahr 2006 herrschenden Rechtslage) der Revisionswerber gegen seine Einkommensteuerbescheide „wehren“ hätte müssen, in dem er dagegen Beschwerde erhoben hätte und den Nichtbescheidcharakter der Grundlagenbescheide vorgebracht hätte. Durch die Einführung des § 295 Abs. 4 BAO wurde jedoch eine Bestimmung eingeführt, die im Sinne einer lex specialis den Rechtschutz des Steuerpflichtigen für solche Fälle wahren sollte und deren Zweck es ua. ist, Beschwerdeverfahren gegen von Nichtbescheiden abgeleiteten Einkommensteuerbescheide zu vermeiden...“

Unter Zugrundelegung einer historischen und teleologischen Gesetzesauslegung sowie unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 209a Abs. 4 BAO ergebe sich für den Beschwerdefall folgende Lösung: „Mit der Nichtigerklärung des im Zuge der Wiederaufnahme neu erlassenen Feststellungsbescheides 2005 der H-AG & Stille entfällt die Rechtsgrundlage für die von der Erklärung abweichende Veranlagung nach § 295 Abs. 1 BAO. Die Rechtskraft des ursprünglichen, erklärungsgemäßen Feststellungsbescheides 2005 vom 9.11.2006 verpflichtet zur erklärungsgemäßen Veranlagung nach § 295 Abs. 4 BAO. Die Verjährungssperre nach § 209a Abs. 2 und 4 BAO schützt [die Bf.] vor einer Verjährung zu ihren Lasten. Auf diese Weise wird die nach dem Rechtsstaatsprinzip gebotene Effizienz des Rechtsschutzes erreicht.“

In seinen Überlegungen zur systematischen Interpretation des § 295 Abs. 4 BAO als Rechtsschutzbestimmung führt der Bf. ua. aus: „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 Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerverfahren letztlich von Zufälligkeiten ab. Wartet das Finanzamt nämlich iSd. § 295 Abs. 1 letzter Satz BAO mit der Erlassung des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheids bis zur Beendigung des Beschwerdeverfahrens 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 § 295 Abs. 4 BAO) der Fall eintreten, dass aufgrund von langen Verfahrensdauern ein von einem „rechtlichen Nichts“ und somit rechtswidrig „abgeleiteter“ Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid 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 systemwidrig 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 BAO überhaupt greift. Diese Notwendigkeit besteht unter Rechtsschutzgesichtspunkten umso mehr, als der (wie das den Änderungsbescheid erlassende Finanzamt) keine Kenntnis vom Nichtbescheidcharakter der als Grundlagenbescheid gedachten Erledigung habende Abgabepflichtige mangels Rechtsanspruchs auf ein Zuwarten mit der Erlassung des abgeleiteten Bescheids bis zum Ende des gegen einen Grundlagenbescheid geführten Rechtsmittelverfahrens nicht beeinflussen kann, ob er schlussendlich mit einer rechtswidrigen Erledigung belastet bleibt. (...)

Nach verfassungskonformer Interpretation der Inkrafttretensbestimmung des § 323 Abs. 37 BAO müsste die Anwendbarkeit des § 304 BAO idF. vor dem 1.1.2014 nicht nur auf jene Fälle beschränkt sein, bei denen der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO vor dem 1.1.2014 rechtzeitig gestellt wurde, sondern auch für all jene Fälle gelten, bei denen eine Antragstellung gemäß § 295 Abs. 4 BAO erst nach dem 1.1.2014 erfolgen kann, da die Entscheidung über das Vorliegen eines Nichtbescheides erst nach diesem Zeitpunkt ergeht, jedoch bereits vor dem 1.1.2014 die Bemessungsverjährung eingetreten ist. Andernfalls könnte der Rechtsschutzcharakter des § 295 Abs. 4 BAO ins Leere gehen, wenn - wie im beschwerdegegenständlichen Fall - die Bemessungsverjährung der jeweiligen Abgabe vor dem 1.1.2014 eingetreten ist, die Entscheidung über das Vorliegen eines Nichtbescheides iSd § 295 Abs. 4 BAO jedoch erst nach dem 1.1.2014 ergeht.“

Schließlich werden in der Beschwerde noch Überlegungen zum Grundsatz von Treu und Glauben ins Treffen geführt: (...) „Nach Treu und Glauben und nach dem Rechtsstaatsprinzip darf die Fehlleitung von Rechtsbehelfen nach § 252 BAO aufgrund der Nichtigkeit von Feststellungsbescheiden nicht zur „Fallgrube“ für den Rechtsschutz führen. Das Rechtsschutzziel ist von Anfang an klar: Der Abgabepflichtige wehrt sich gegen die Folgelasten nach § 295 BAO. Mit der Nichtigkeit des Feststellungsbescheids entfällt die Rechtsgrundlage für die bekämpften Folgelasten. Diesem Rechtsschutzbegehren ist aufgrund der Nichtigkeit des Feststellungsbescheids stattzugeben. § 295 Abs. 4 und § 209a Abs. 4 BAO idF. AbgÄG 2011 stellen insofern klar, was nach Treu und Glauben, dem Rechtsstaatsprinzip und dem Sachlichkeitsgebot (Art 7 B-VG) verfassungsrechtlich zwingend geboten ist.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der maßgebliche Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen sowie aus der Beschwerdeschrift:

Der Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) erging zunächst am 9.11.2006, der davon „abgeleitete“ Einkommensteuerbescheid für 2005 am 14.12.2006.

Im Anschluss an eine Außenprüfung wurde der Verlustanteil des Bf. für das Jahr 2005 mit als Feststellungsbescheid intendierter Erledigung vom 11.10.2011 vermindert. Am 17.10.2011 erging an den Bf. ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtigter Einkommensteuerbescheid 2005.

Gegen den (neuen) „Feststellungsbescheid“ für 2005 wurde am 11.11.2011 Berufung erhoben. Diese wurde vom BFG mit Beschluss vom 23.4.2014 als unzulässig zurückgewiesen, da die Erledigung des Finanzamtes als „Nicht-Bescheid“ anzusehen sei.

Mit Eingabe vom 14.11.2014 (ergänzt bzw. konkretisiert mit Eingabe vom 29.12.2015) beantragte der Bf. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 17.10.2011 gemäß § 295 Abs. 4 BAO. Diesen Antrag wies das Finanzamt mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid vom 11.6.2018 als verspätet zurück.

Rechtlich gilt Folgendes:

Wird eine Bescheidbeschwerde, 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 (§ 295 Abs. 1 BAO) gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen.

§ 304 BAO in der für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung lautet:

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

Der auf § 295 Abs. 4 BAO gestützte Antrag der Bf. auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 wurde am 11.12.2014 bei der belangten Behörde eingebracht.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer fünf Jahre. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung für die Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs 1 BAO die Verjährung um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Daraus ergibt sich, dass im Beschwerdefall die Verjährungsfrist der Einkommensteuer 2005 mit 31.12.2005 zu laufen begann. Während der laufenden fünfjährigen Verjährungsfrist wurde die Bf. mit Bescheid vom 7.11.2006 zur Einkommensteuer

2005 veranlagt. Dadurch verlängerte sich die Verjährungsfrist zunächst um ein Jahr bis zum 31.12.2011. Am 17.10.2011 (somit im „Verlängerungsjahr“) erging gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein berichtigter Einkommensteuerbescheid. Dagegen wurde weder Berufung erhoben, noch sind seitens des Finanzamtes weitere nach außen erkennbare (verjährungsverlängernde) Amtshandlungen gesetzt worden. Die Verjährung ist in Bezug auf die Einkommensteuer 2005 sohin am 31.12.2012 eingetreten.

Der am 14.11.2014 eingebrachte Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO wurde damit – nach dem diesbezüglich klaren Gesetzeswortlaut – unzweifelhaft erst *nach* Eintritt der Verjährung eingebracht.

Die Beschwerde äußert umfangreiche Bedenken gegen eine (bloß) wörtliche Interpretation der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen und macht geltend, im Sinne einer historischen, teleologischen, systematischen und verfassungskonformen Interpretation wäre der Einkommensteuerbescheid vom 17.10.2011 ersatzlos aufzuheben. In Anbetracht des oa. – in Bezug auf die Befristung des Antragsrechtes nach § 295 Abs. 4 BAO eindeutigen – Gesetzeswortlautes bleibt aber nach Ansicht des BFG kein Raum für die in der Beschwerde dargestellten Überlegungen zu weiter gehenden bzw. dem Gesetzestext widersprechenden Interpretationen (in diesem Sinne auch zB BFG vom 26.4.2018, RV/7101758/2013, sowie vom 15.3.2018, RV/7100877/2018; im letztgenannten Fall erging der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid – analog dem hier vorliegenden Fall – ebenfalls zu einem Zeitpunkt, in dem das Antragsrecht nach § 295 Abs. 4 BAO bereits zur Verfügung stand).

In der Beschwerde wird (ua.) auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, Bezug genommen. Darin stellt der VwGH zunächst klar: „*Wortlaut und Sinnzusammenhang lassen keinen Zweifel daran, dass sich der Verweis auf die in § 304 BAO getroffenen Regelungen für Wiederaufnahmen "nach Eintritt der Verjährung" auf die Frist für Wiederaufnahmen im Verfahren zur Festsetzung (im vorliegenden Fall) der Einkommensteuer bezieht. Dies ergibt 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 ist (1212 BlgNR 24. GP 30).*“

Im do. Beschwerdefall wurde vom Revisionswerber angeregt, „*betreffend § 295 Abs. 4 BAO gem. Art. 140 B-VG an den VfGH einen Antrag zu stellen, ein Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten und diese Bestimmung wegen Gleichheitswidrigkeit als verfassungswidrig aufzuheben*“. Dieser Anregung hielt der VwGH den Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 18. September 2014 entgegen, in welchem der VfGH festgehalten hatte, dem Gesetzgeber könne „*nicht entgegengetreten werden, wenn er das Recht zur Antragstellung zur Aufhebung in Rechtskraft erwachsener Bescheide mit Hinweis auf § 304 BAO in einer der verfassungskonformen Auslegung zugänglichen Weise befristet*“.

Unter Rn 19 führt der VwGH im Weiteren aus: „*Es ist auch nicht "denkunmöglich", dass die Frist für den Aufhebungsantrag schon vor der als Voraussetzung für den Antrag formulierten Zurückweisung des gegen den vermeintlichen Grundlagenbescheid gerichteten Rechtsmittels abläuft. Das Gesetz verknüpft den Aufhebungsantrag durch die Bezugnahme auf § 304 BAO mit der Möglichkeit einer Wiederaufnahme und sieht die Zurückweisung des Rechtsmittels nur als Voraussetzung dafür vor, dass an die Stelle der (vor allem nach damaliger Rechtslage) strengeren Voraussetzungen einer Wiederaufnahme ein vereinfachtes Verfahren tritt.*“

In seinem Erkenntnis Ra 2015/15/0031 vom 1.6.2017 führt der VwGH unter Hinweis auf das vorzitierte Erkenntnis aus: „*Dass der Gesetzgeber in § 295 Abs. 4 BAO (...) ein für den Fall des Vorliegens einer Zurückweisung vereinfachtes, aber ebenfalls an die Bedingungen des § 304 BAO geknüpftes Verfahren zur Aufhebung von einem Nichtbescheid abgeleiteter Bescheide einführte, bedeutete lediglich eine zeitliche Begrenzung der solcherart möglichen alternativen Geltendmachung der fehlenden Bescheidqualität des Grundlagenbescheides.*“

Wenn daher der Bf. zu der Auffassung gelangt, die sich aus den Bestimmungen nach § 209a Abs. 2 und 4 BAO ergebende Nichtverjährbarkeit (zugunsten des Abgabepflichtigen) führe zu einer „*unbefristeten Antragsoption nach § 295 Abs. 4 BAO*“ (s. S. 8 erster Absatz der Beschwerde), so erweist sich diese Auffassung in Anbetracht der vorzitierten Judikatur jedenfalls als unzutreffend.

Unter Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben bringt der Bf. des Weiteren vor, das Rechtsmittel gegen den Nichtbescheid sei als ein Rechtsmittel gegen den vom Nichtbescheid abgeleiteten Abgabenbescheid zu verstehen. Auch diese Argumentation geht ins Leere: Der VwGH hat im zitierten Erkenntnis Ro 2015/13/0005 ausgesprochen, dass auf eben diesen Einwand mangels Verfahrensgegenständlichkeit der Bescheide, mit denen das Rechtsmittel gegen die Nichtbescheide zurückgewiesen wurde, nicht einzugehen ist.

Wenn der Bf. weiters geltend macht, die Verjährungssperre nach § 209a Abs. 2 und 4 BAO schütze ihn vor einer Verjährung zu seinen Lasten, so ist zu entgegnen, dass § 209a BAO zwar Abgabenfestsetzungen nach Eintritt der Verjährung erlaubt, jedoch keine Durchbrechungen der Rechtskraft regelt. Wann diese auch nach Eintritt der Verjährung in Betracht kommt, regelt § 295 Abs. 4 iVm. § 304 BAO (s. abermals VwGH vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005).

Der Bf. vermeint, das bereits mehrfach angesprochene VwGH-Erkenntnis vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, führe zu einer Rechtsschutzlücke contra legem und widerspreche den verfassungsgesetzlichen Grundrechten. Überdies sei dieses Erkenntnis auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar, da sich die zugrunde liegenden Sachverhalte wesentlich voneinander unterscheiden würden. Im VwGH-Fall habe die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO noch nicht existiert, weshalb der Gerichtshof auch festgestellt habe, dass der do. Revisionswerber Beschwerde gegen den abgeleiteten Bescheid erheben

hätte können. Diese Vorgehensweise sei damals (vor Einführung des § 295 Abs. 4 BAO) auch üblich gewesen. Ziel der Einführung des Antragsrechtes nach § 295 Abs. 4 BAO sei gerade die Vermeidung von Beschwerdeverfahren auf Einkommensteuerebene gewesen.

Dass das Erkenntnis Ro 2015/13/0005 auf den Beschwerdefall nicht übertragbar sein soll, vermag das BFG nicht zu teilen. Denn der VwGH begründet seine Entscheidung nicht allein damit, dass es dem Pflichtigen – wie damals „üblich“ – freigestanden wäre, die abgeleiteten Bescheide mangels Bescheidqualität der Erledigungen, auf die sich gründeten, zu bekämpfen. Dem Bf. ist zwar zuzugestehen, dass sich der Rechtsbehelf des § 295 Abs. 4 BAO in bestimmten Fällen tatsächlich als unzulänglich, weil dem Abgabepflichtigen (unverschuldetenmaßen) nicht mehr offen stehend, erweisen kann. Genau das bringt der VwGH in seiner Entscheidung zum Ausdruck, wenn er ausführt, es sei „*nicht denkunmöglich, dass die Frist für den Aufhebungsantrag schon vor der als Voraussetzung für den Antrag formulierten Zurückweisung des gegen den vermeintlichen Grundlagenbescheid gerichteten Rechtsmittels abläuft.*“ Damit ist jedoch klargestellt, dass es keinen Unterschied macht, ob die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO zum Zeitpunkt der Erlassung der von einem Nichtbescheid abgeleiteten Bescheide bereits in Kraft stand oder nicht. Bei im Raum stehendem Nichtbescheidcharakter der Feststellung gemäß § 188 BAO wird somit – nach wie vor – nur über die begleitende Nutzung des Rechtsschutzwegs gegen die abgeleiteten Bescheide ein Verjährungsrisiko vermieden. Erhebt der Abgabepflichtige gegen die Einkommensteuerbescheide keine Rechtsmittel, setzt er sich für den Fall einer späteren Zurückweisung der Rechtsmittel gegen die als Grundlagenbescheide herangezogenen Erledigungen dem Erfordernis einer Rechtskraftdurchbrechung aus, denn das in § 295 Abs. 4 BAO vorgesehene vereinfachte Verfahren zur Aufhebung von einem Nichtbescheid abgeleiteter Bescheide ist durch den Verweis auf § 304 lediglich eine zeitlich begrenzte alternative Möglichkeit zur Geltendmachung der fehlenden Bescheidqualität des Grundlagenbescheides (s. zB *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO 2, Stand 15.4.2018, § 209a Anmerkung 21a). Wenngleich damit – neben der primär angestrebten Vermeidung aufwendiger und für den Abgabepflichtigen mitunter riskanter Wiederaufnahmeverfahren – der zweite vom Gesetzgeber verfolgte Zweck der Regelung des § 295 Abs. 4 BAO (nämlich die Vermeidung vorsorglich erhobener Rechtsmittel) tatsächlich nur in eingeschränktem Maße umgesetzt worden sein mag, ändert dies nichts an der Tatsache, dass das Antragsrecht nach § 295 Abs. 4 BAO einer klar umschriebenen zeitlichen Begrenzung unterliegt.

Die Zurückweisung durch das Finanzamt aus dem Grunde der Verspätung erfolgte daher zu Recht und war die dagegen gerichtete Beschwerde somit als unbegründet abzuweisen.

Abschließend sei Folgendes angemerkt:

Die Beschwerde spricht – gestützt auf einen Artikel von *Beiser* – von „*Fehlleistungen der Behörde*“, welche nicht zulasten des Bf. gehen könnten. In Bezug auf die „*Fehlleistung*“ der Erlassung eines Nichtbescheides, bleibt allerdings unklar, aus welchen Gründen diese für den Bf. nicht erkennbar gewesen sein sollte. Gerade die Zustellung von Feststellungsbescheiden an aus mehreren Personen bestehenden bzw. an nicht

mehr existente Personengemeinschaften unterliegt – wie auf Grund der umfangreich vorhandenen einschlägigen Judikatur hinlänglich bekannt – in mehrfacher Hinsicht (zB in Bezug auf die korrekte Bescheidaddressierung, die Zustellung an einen berechtigten Bevollmächtigten oder das Erfordernis eines Hinweises nach § 101 Abs. 3 BAO) einer besonderen Fehleranfälligkeit. Das Vorliegen der (Nicht-)Bescheidqualität von Feststellungsbescheiden ist somit für die an einer Mitunternehmerschaft beteiligten Personen zumindest in demselben Maße erkennbar wie für die Behörde. Wenn zudem eine „*unrichtige Rechtsmittelbelehrung*“ behauptet wird, so ist klarzustellen, dass die Rechtsmittelbelehrung der abgeleiteten Bescheide - zusätzlich zur ansonsten üblichen Belehrung über Frist und erforderlichen Inhalt des Rechtsmittels – den Wortlaut des § 252 BAO wiedergibt. Dieser Bestimmung zufolge können Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene (inhaltliche) Feststellungen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht und berücksichtigt werden. Einwendungen bzw. Bedenken gegen die formale Bescheidqualität des Grundlagenbescheides sind hingegen davon – klar erkennbar - nicht umfasst. Der Vorwurf einer „behördlichen Fehlleistung“ in Form einer unrichtigen Rechtsmittelbelehrung ist somit absolut unzutreffend.

Zur Nichtzulassung der Revision:

Wie oben dargelegt konnte sich das BFG in seiner Entscheidung maßgeblich auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, stützen. Mit Beschlüssen vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0047, und 1.6.2017, Ra 2015/15/0031, hat der VwGH zwei weitere wegen der hier zu beurteilenden Rechtsfrage anhängige Beschwerden unter Verweis auf dieses Erkenntnis zurückgewiesen. Diese Judikatur ist entgegen der in der Beschwerde vertretenen Auffassung jedenfalls (auch) auf den Beschwerdefall übertragbar (s. oben). Auch vom BFG gibt es bereits Entscheidungen, in denen diese VwGH-Judikatur für Fälle herangezogen wurde, in denen § 295 Abs. 4 BAO im Zeitpunkt der Erlassung der abgeleiteten Bescheide bereits in Geltung stand (zB BFG vom 15.3.2018, RV/7100877/2018).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt sohin nicht vor, weshalb die Revision als unzulässig zu erklären war.

Graz, am 6. September 2018

