

TE Vwgh Erkenntnis 2016/12/21 Ro 2015/13/0005

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 21.12.2016

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §188;

BAO §207;

BAO §209a;

BAO §295 Abs4;

BAO §304;

1. BAO § 188 heute
2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 207 heute
2. BAO § 207 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
3. BAO § 207 gültig von 15.12.2010 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
4. BAO § 207 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 207 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
6. BAO § 207 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
7. BAO § 207 gültig von 10.01.1998 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
8. BAO § 207 gültig von 27.08.1994 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
9. BAO § 207 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 207 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 209a heute
2. BAO § 209a gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 209a gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

4. BAO § 209a gültig von 01.01.2014 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 209a gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. BAO § 209a gültig von 01.01.2005 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 209a gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
8. BAO § 209a gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209a gültig von 27.08.1994 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
10. BAO § 209a gültig von 13.01.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
11. BAO § 209a gültig von 19.04.1980 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 295 heute
2. BAO § 295 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 295 gültig von 08.01.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. BAO § 295 gültig von 01.01.2021 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2020
5. BAO § 295 gültig von 01.09.2019 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019
6. BAO § 295 gültig von 01.01.2014 bis 31.08.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
7. BAO § 295 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
8. BAO § 295 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
9. BAO § 295 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. BAO § 295 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 304 heute
2. BAO § 304 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 304 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 3/2018
4. BAO § 304 gültig von 01.01.2005 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
5. BAO § 304 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
6. BAO § 304 gültig von 13.01.1993 bis 26.08.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 611/1994
7. BAO § 304 gültig von 19.04.1980 bis 12.01.1993 aufgehoben durch BGBl. Nr. 648/1992

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Wimberger, BA, über die Revision des K in W, vertreten durch die Steiner Rechtsanwalts KG in 1010 Wien, Weihburggasse 18-20/50, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15. Juli 2014, Zl. RV/7100028/2014, betreffend u.a. Zurückweisung von Anträgen gemäß § 295 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Wimberger, BA, über die Revision des K in W, vertreten durch die Steiner Rechtsanwalts KG in 1010 Wien, Weihburggasse 18-20/50, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15. Juli 2014, Zl. RV/7100028/2014, betreffend u.a. Zurückweisung von Anträgen gemäß Paragraph 295, Absatz 4, BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 In einer an die X KEG und den Revisionswerber ("als nicht als Mitunternehmer anerkannter Gesellschafter" der X KEG) gerichteten Erledigung des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach wurde festgestellt, ein Anteil des Revisionswerbers am Ergebnis der X KEG sei nicht in die Feststellung ihrer Einkünfte einzubeziehen und eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend den Revisionswerber habe u.a. für die Streitjahre 1998 und 1999 zu unterbleiben. 1 In einer an die X KEG und den Revisionswerber ("als nicht als Mitunternehmer anerkannter Gesellschafter" der X KEG) gerichteten Erledigung des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach wurde

festgestellt, ein Anteil des Revisionswerbers am Ergebnis der X KEG sei nicht in die Feststellung ihrer Einkünfte einzubeziehen und eine Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO betreffend den Revisionswerber habe u.a. für die Streitjahre 1998 und 1999 zu unterbleiben.

2 In einer an die Y KEG und den Revisionswerber ("als nicht als Mitunternehmer anerkannter Gesellschafter" der Y KEG) gerichteten Erledigung des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach wurde festgestellt, ein Anteil des Revisionswerbers am Ergebnis der Y KEG sei nicht in die Feststellung ihrer Einkünfte einzubeziehen und eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend den Revisionswerber habe u.a. für das Streitjahr 1999 zu unterbleiben. 2 In einer an die Y KEG und den Revisionswerber ("als nicht als Mitunternehmer anerkannter Gesellschafter" der Y KEG) gerichteten Erledigung des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach wurde festgestellt, ein Anteil des Revisionswerbers am Ergebnis der Y KEG sei nicht in die Feststellung ihrer Einkünfte einzubeziehen und eine Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO betreffend den Revisionswerber habe u.a. für das Streitjahr 1999 zu unterbleiben.

3 Nach Erhalt diesbezüglicher Kontrollmeldungen erließ das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf in Abänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO jeweils eines Bescheides vom 16. Jänner 2002 jeweils einen neuen Einkommensteuerbescheid vom 20. Dezember 2006 für die Jahre 1998 und 1999. Zur Begründung wurde auf die Erledigungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach verwiesen. 3 Nach Erhalt diesbezüglicher Kontrollmeldungen erließ das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf in Abänderung gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO jeweils eines Bescheides vom 16. Jänner 2002 jeweils einen neuen Einkommensteuerbescheid vom 20. Dezember 2006 für die Jahre 1998 und 1999. Zur Begründung wurde auf die Erledigungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach verwiesen.

4 Die Einkommensteuerbescheide vom 20. Dezember 2006 blieben unangefochten.

5 Mit Schriftsätzen vom 20. Dezember 2012 beantragte der Revisionswerber die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide vom 20. Dezember 2006 gemäß § 295 Abs. 4 BAO. Er brachte dazu vor, die beiden Bescheide seien gemäß § 295 Abs. 1 BAO von Schriftstücken abgeleitet gewesen, die nach Form und Inhalt den unzutreffenden Eindruck "von Feststellungsbescheiden bzw von Nichtfeststellungsbescheiden" erweckt hätten. Mit Bescheiden vom 26. November 2012 und vom 10. Dezember 2012 habe der unabhängige Finanzsenat die dagegen gerichteten Berufungen zurückgewiesen, weil es sich um Nichtbescheide gehandelt habe. 5 Mit Schriftsätzen vom 20. Dezember 2012 beantragte der Revisionswerber die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide vom 20. Dezember 2006 gemäß Paragraph 295, Absatz 4, BAO. Er brachte dazu vor, die beiden Bescheide seien gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO von Schriftstücken abgeleitet gewesen, die nach Form und Inhalt den unzutreffenden Eindruck "von Feststellungsbescheiden bzw von Nichtfeststellungsbescheiden" erweckt hätten. Mit Bescheiden vom 26. November 2012 und vom 10. Dezember 2012 habe der unabhängige Finanzsenat die dagegen gerichteten Berufungen zurückgewiesen, weil es sich um Nichtbescheide gehandelt habe.

6 Mit Bescheid vom 31. Mai 2013 wies das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf die Anträge vom 20. Dezember 2012 zurück. Zur Begründung wurde ausgeführt, die am 22. Dezember 2006 zugestellten Bescheide vom 20. Dezember 2006 seien am 22. Jänner 2007 in Rechtskraft erwachsen, weshalb die Anträge "im Hinblick auf die Frist des § 295 Abs. 4 iVm § 304 lit b BAO verspätet eingebracht" worden seien. 6 Mit Bescheid vom 31. Mai 2013 wies das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf die Anträge vom 20. Dezember 2012 zurück. Zur Begründung wurde ausgeführt, die am 22. Dezember 2006 zugestellten Bescheide vom 20. Dezember 2006 seien am 22. Jänner 2007 in Rechtskraft erwachsen, weshalb die Anträge "im Hinblick auf die Frist des Paragraph 295, Absatz 4, in Verbindung mit Paragraph 304, Litera b, BAO verspätet eingebracht" worden seien.

7 Die vom Revisionswerber dagegen mit Schriftsatz vom 4. Juli 2013 erhobene, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde vom Bundesfinanzgericht mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis als unbegründet abgewiesen. Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, dass sich der Verweis in § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO auf die "nach § 304 maßgebliche Frist" auf die zeitlichen Voraussetzungen einer Wiederaufnahme im Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer (und nicht zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO) beziehe. Danach seien die Anträge vom 20. Dezember 2012 sowohl gemäß § 304 lit. b BAO in der Fassung vor der Änderung durch das FVwGG 2012 (Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung bei Antragstellung vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides) als auch nach § 304 BAO in der Fassung des FVwGG 2012 (Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung bei Antragstellung vor

Eintritt der Verjährung) verspätet. 7 Die vom Revisionswerber dagegen mit Schriftsatz vom 4. Juli 2013 erhobene, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde vom Bundesfinanzgericht mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis als unbegründet abgewiesen. Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, dass sich der Verweis in Paragraph 295, Absatz 4, letzter Satz BAO auf die "nach Paragraph 304, maßgebliche Frist" auf die zeitlichen Voraussetzungen einer Wiederaufnahme im Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer (und nicht zur Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO) beziehe. Danach seien die Anträge vom 20. Dezember 2012 sowohl gemäß Paragraph 304, Litera b, BAO in der Fassung vor der Änderung durch das FVwGG 2012 (Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung bei Antragstellung vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides) als auch nach Paragraph 304, BAO in der Fassung des FVwGG 2012 (Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung bei Antragstellung vor Eintritt der Verjährung) verspätet.

8 Eine Revision dagegen erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil "zur Rechtsfrage, ob sich die Befristung auf den im Einkommensteuerverfahren ergangenen Bescheid bezieht", noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

9 Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Ablehnung der an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Beschwerde durch diesen und Abtretung an den Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 18. September 2014, E 1159/2014-4 - über die Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat, erwogen:

10 Wird eine Berufung (nunmehr: Bescheidbeschwerde), die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, (zu ergänzen: aufweist,) 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 maßgeblichen Frist zu stellen". 10 Wird eine Berufung (nunmehr: Bescheidbeschwerde), die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (Paragraph 188, BAO) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, (zu ergänzen: aufweist,) gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Paragraph 295, Absatz eins, BAO) gemäß Paragraph 295, Absatz 4, BAO auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag "ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach Paragraph 304, maßgeblichen Frist zu stellen".

11 Wortlaut und Sinnzusammenhang lassen 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 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). Auf das Feststellungsverfahren kann sich der Verweis auf die in § 304 BAO getroffenen Regelungen für Wiederaufnahmen "nach Eintritt der Verjährung" - entgegen der vom Revisionswerber im Beschwerdeverfahren vertretenen Auffassung - auch schon deshalb nicht beziehen, weil solche Verfahren keiner Verjährung unterliegen (vgl. dazu die Nachweise bei Ritz, BAO5, § 207 Tz 8). 11 Wortlaut und Sinnzusammenhang lassen keinen Zweifel daran, dass sich die zuletzt wiedergegebene Wendung auf den in Paragraph 304, BAO festgelegten Ablauf der 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, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 76 aus 2011,, mit dem Paragraph 295, Absatz 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. Gesetzgebungsperiode 30,). Auf das Feststellungsverfahren kann sich der Verweis auf die in Paragraph 304, BAO getroffenen Regelungen für Wiederaufnahmen "nach Eintritt der Verjährung" - entgegen der vom Revisionswerber im Beschwerdeverfahren vertretenen Auffassung - auch schon deshalb nicht beziehen, weil solche Verfahren keiner Verjährung unterliegen vergleiche , dazu die Nachweise bei Ritz, BAO5, Paragraph 207, Tz 8).

12 Der Revisionswerber macht aber geltend, es könne nicht sein, dass die Frist für den Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO in einem Fall wie dem vorliegenden schon vor dem Eintritt der im Gesetz normierten Voraussetzung des Antrages, nämlich der Zurückweisung des gegen den Nichtbescheid gerichteten Rechtsmittels, abgelaufen sei. Die Frist könne

nicht vor dieser Zurückweisung beginnen. Wie lange sie danach noch dauern möge, sei "eine zweite Frage". Im vorliegenden Fall seien die Anträge innerhalb eines knappen Monats gestellt worden. Die Annahme ihrer Verfristung sei "schlicht denkmöglich, jedenfalls aber grob falsch". Ein solches Ergebnis wäre auch "grob unsachlich" und "geradezu absurd" und müsse in verfassungskonformer Auslegung vermieden werden. 12 Der Revisionswerber macht aber geltend, es könne nicht sein, dass die Frist für den Antrag gemäß Paragraph 295, Absatz 4, BAO in einem Fall wie dem vorliegenden schon vor dem Eintritt der im Gesetz normierten Voraussetzung des Antrages, nämlich der Zurückweisung des gegen den Nichtbescheid gerichteten Rechtsmittels, abgelaufen sei. Die Frist könne nicht vor dieser Zurückweisung beginnen. Wie lange sie danach noch dauern möge, sei "eine zweite Frage". Im vorliegenden Fall seien die Anträge innerhalb eines knappen Monats gestellt worden. Die Annahme ihrer Verfristung sei "schlicht denkmöglich, jedenfalls aber grob falsch". Ein solches Ergebnis wäre auch "grob unsachlich" und "geradezu absurd" und müsse in verfassungskonformer Auslegung vermieden werden.

13 Geltend gemacht wird auch, für die Gesellschaft (gemeint: die Gesellschaften), die gegen den Feststellungsbescheid (gemeint: die Feststellungsbescheide) berufen habe (hätten), sei nicht der damalige Vertreter des Revisionswerbers eingeschritten, sodass dieser in Bezug auf diese Rechtsmittelverfahren "keinerlei Kenntnis des Verfahrensablaufes" gehabt habe.

14 Der weitere Bestand der von Nichtbescheiden abgeleiteten Änderungsbescheide entspreche auch insofern nicht dem Willen des Gesetzgebers, als den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2011 zu entnehmen sei, "vorsorglich eingebrachte Berufungen gegen solche Änderungsbescheide" und der damit verbundene Verwaltungsaufwand sollten durch die Gesetzesänderung vermieden werden.

15 Die Revision gibt schließlich noch den Text eines Aufsatzes von Beiser, ÖStZ 2013/848, 476 f, wieder, wonach Fälle der vorliegenden Art mit der - durch die ursprüngliche Abgabenerklärung ausgelöst - "Verjährungssperre nach § 209a Abs. 2 und 4 BAO" zu lösen seien. Davon unabhängig sei es auch durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten, das Rechtsmittel eines Abgabepflichtigen, das dieser, angeleitet durch die Rechtsmittelbelehrung des Nichtbescheides, gegen diesen erhoben habe, "in (sic) ein Rechtsmittel gegen den von diesem Nichtbescheid abgeleiteten Abgabenbescheid zu verstehen". Die Bekämpfung des vermeintlichen Feststellungsbescheides lasse nämlich erkennen, dass der Abgabepflichtige den davon abgeleiteten Bescheid nicht "akzeptiere". Der Rechtsbehelf gegen den Nichtbescheid sei somit "einerseits" unzulässig, "soweit" er sich gegen den Nichtbescheid richte, "andererseits" richte er sich aber auch gegen die entstandene Abgabenlast. Er sei "somit nach wie vor nicht erledigt". Dem "Rechtsschutzbegehren" sei "aufgrund der Nichtigkeit des Feststellungsbescheids stattzugeben". § 295 Abs. 4 und § 209a Abs. 4 BAO stellten "insofern klar, was nach Treu und Glauben, dem Rechtsstaatsprinzip und dem Sachlichkeitsgebot (Art. 7 B-VG) verfassungsrechtlich zwingend geboten ist". 15 Die Revision gibt schließlich noch den Text eines Aufsatzes von Beiser, ÖStZ 2013/848, 476 f, wieder, wonach Fälle der vorliegenden Art mit der - durch die ursprüngliche Abgabenerklärung ausgelöst - "Verjährungssperre nach Paragraph 209 a, Absatz 2, und 4 BAO" zu lösen seien. Davon unabhängig sei es auch durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten, das Rechtsmittel eines Abgabepflichtigen, das dieser, angeleitet durch die Rechtsmittelbelehrung des Nichtbescheides, gegen diesen erhoben habe, "in (sic) ein Rechtsmittel gegen den von diesem Nichtbescheid abgeleiteten Abgabenbescheid zu verstehen". Die Bekämpfung des vermeintlichen Feststellungsbescheides lasse nämlich erkennen, dass der Abgabepflichtige den davon abgeleiteten Bescheid nicht "akzeptiere". Der Rechtsbehelf gegen den Nichtbescheid sei somit "einerseits" unzulässig, "soweit" er sich gegen den Nichtbescheid richte, "andererseits" richte er sich aber auch gegen die entstandene Abgabenlast. Er sei "somit nach wie vor nicht erledigt". Dem "Rechtsschutzbegehren" sei "aufgrund der Nichtigkeit des Feststellungsbescheids stattzugeben". Paragraph 295, Absatz 4 und Paragraph 209 a, Absatz 4, BAO stellten "insofern klar, was nach Treu und Glauben, dem Rechtsstaatsprinzip und dem Sachlichkeitsgebot (Artikel 7, B-VG) verfassungsrechtlich zwingend geboten ist".

16 Zu diesen Ausführungen - und der damit noch verbundenen Anregung, "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" - ist zunächst auf den Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 18. September 2014 zu verweisen. Der Verfassungsgerichtshof hielt darin auch fest, 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". 16 Zu diesen Ausführungen - und der damit noch verbundenen Anregung, "betreffend

Paragraph 295, Absatz 4, BAO gem. Artikel 140, B-VG an den VfGH einen Antrag zu stellen, ein Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten und diese Bestimmung wegen Gleichheitswidrigkeit als verfassungswidrig aufzuheben" - ist zunächst auf den Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 18. September 2014 zu verweisen. Der Verfassungsgerichtshof hielt darin auch fest, dem Gesetzgeber könne "nicht entgegengetreten werden, wenn er das Recht zur Antragstellung zur Aufhebung in Rechtskraft erwachsener Bescheide mit Hinweis auf Paragraph 304, BAO in einer der verfassungskonformen Auslegung zugänglichen Weise befristet".

17 Dem Revisionswerber wäre es von Anfang an freigestanden, die abgeleiteten Bescheide mangels Bescheidqualität der ihm bekannten Erledigungen, auf die sie sich gründeten, mit Berufung zu bekämpfen. Ein solches Vorgehen - im vorliegenden Fall im Jahr 2007, also noch vor Einführung des § 295 Abs. 4 BAO - war bei möglichen Zweifeln an der Bescheidqualität, wie sie hier auf Grund der Adressierung der Erledigungen nur jeweils an die Gesellschaft und an den Revisionswerber als einen von mehreren Kommanditisten nahe lagen, auch üblich, was - neben dem schon erwähnten Ziel einer Vermeidung aufwändiger Wiederaufnahmeverfahren - unter dem Gesichtspunkt einer Entlastung der Verwaltung zur Einführung der neuen Antragsmöglichkeit beitrug (vgl. den diesbezüglichen, vom Revisionswerber nur auszugsweise zitierten Teil der Erläuterungen, a. a.O., 31).

17 Dem Revisionswerber wäre es von Anfang an freigestanden, die abgeleiteten Bescheide mangels Bescheidqualität der ihm bekannten Erledigungen, auf die sie sich gründeten, mit Berufung zu bekämpfen. Ein solches Vorgehen - im vorliegenden Fall im Jahr 2007, also noch vor Einführung des Paragraph 295, Absatz 4, BAO - war bei möglichen Zweifeln an der Bescheidqualität, wie sie hier auf Grund der Adressierung der Erledigungen nur jeweils an die Gesellschaft und an den Revisionswerber als einen von mehreren Kommanditisten nahe lagen, auch üblich, was - neben dem schon erwähnten Ziel einer Vermeidung aufwändiger Wiederaufnahmeverfahren - unter dem Gesichtspunkt einer Entlastung der Verwaltung zur Einführung der neuen Antragsmöglichkeit beitrug vergleiche , den diesbezüglichen, vom Revisionswerber nur auszugsweise zitierten Teil der Erläuterungen, a. a.O., 31).

18 Der Revisionswerber hat gegen die Einkommensteuerbescheide aber keine Rechtsmittel erhoben und damit für den Fall einer späteren Zurückweisung der Rechtsmittel gegen die als Grundlagenbescheide herangezogenen Erledigungen das Erfordernis einer Rechtskraftdurchbrechung entstehen lassen, wobei Wiederaufnahmen nach Eintritt der Verjährung nur mehr unter den in § 304 BAO normierten Bedingungen (nach damaliger Rechtslage: Antragstellung binnen fünf Jahren nach Rechtskraft) möglich sein konnten. Dass der Gesetzgeber in § 295 Abs. 4 BAO in der Folge ein für den Fall des Vorliegens einer Zurückweisung vereinfachtes, aber ebenfalls an die Bedingungen des § 304 BAO geknüpft Verfahren zur Aufhebung von einem Nichtbescheid abgeleiteter Bescheide einführt, bedeutete in Bezug auf die für Wiederaufnahmen geltende zeitliche Begrenzung der Geltendmachung der fehlenden Bescheidqualität des Grundlagenbescheides keine Änderung. Die Beibehaltung dieser Begrenzung beschränkte nur die Wirksamkeit der Gesetzesänderung in Bezug auf den zweiten mit ihr verfolgten Zweck - Vermeidung vorsichtshalber erhobener Rechtsmittel gegen die abgeleiteten Bescheide - auf den Entfall des nach damaliger Rechtslage bestehenden Risikos, mit einem Wiederaufnahmsantrag wegen groben Verschuldens infolge von Anfang an ausreichender Erkennbarkeit des Fehlens der Bescheidqualität nicht durchzudringen (vgl. auch insoweit die schon zitierten Erläuterungen, a.a.O., 30, die diesen Aspekt der aufwändigen Wiederaufnahmeverfahren hervorheben). Eine Planwidrigkeit ist in der Beibehaltung der zeitlichen Begrenzung daher nicht zu erkennen.

18 Der Revisionswerber hat gegen die Einkommensteuerbescheide aber keine Rechtsmittel erhoben und damit für den Fall einer späteren Zurückweisung der Rechtsmittel gegen die als Grundlagenbescheide herangezogenen Erledigungen das Erfordernis einer Rechtskraftdurchbrechung entstehen lassen, wobei Wiederaufnahmen nach Eintritt der Verjährung nur mehr unter den in Paragraph 304, BAO normierten Bedingungen (nach damaliger Rechtslage: Antragstellung binnen fünf Jahren nach Rechtskraft) möglich sein konnten. Dass der Gesetzgeber in Paragraph 295, Absatz 4, BAO in der Folge ein für den Fall des Vorliegens einer Zurückweisung vereinfachtes, aber ebenfalls an die Bedingungen des Paragraph 304, BAO geknüpft Verfahren zur Aufhebung von einem Nichtbescheid abgeleiteter Bescheide einführt, bedeutete in Bezug auf die für Wiederaufnahmen geltende zeitliche Begrenzung der Geltendmachung der fehlenden Bescheidqualität des Grundlagenbescheides keine Änderung. Die Beibehaltung dieser Begrenzung beschränkte nur die Wirksamkeit der Gesetzesänderung in Bezug auf den zweiten mit ihr verfolgten Zweck - Vermeidung vorsichtshalber erhobener Rechtsmittel gegen die abgeleiteten Bescheide - auf den Entfall des nach damaliger Rechtslage bestehenden Risikos, mit einem Wiederaufnahmsantrag wegen groben Verschuldens infolge von Anfang an ausreichender Erkennbarkeit

des Fehlens der Bescheidqualität nicht durchzudringen vergleiche , auch insoweit die schon zitierten Erläuterungen, a.a.O., 30, die diesen Aspekt der aufwändigen Wiederaufnahmeverfahren hervorheben). Eine Planwidrigkeit ist in der Beibehaltung der zeitlichen Begrenzung daher nicht zu erkennen.

19 Es ist auch nicht "denkbar", 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. 19 Es ist auch nicht "denkbar", 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 Paragraph 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.

20 Der Autor, auf dessen im Oktober 2013 erschienenen, in der Revision wiedergegebenen Aufsatz sich der Revisionswerber schon in der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht berief, vertritt die Ansicht, das unzulässige Rechtsmittel gegen den Nichtbescheid müsse nach Treu und Glauben als solches gegen die davon abgeleiteten Bescheide weiterbehandelt (gemeint offenbar: und bei Wahrung der Frist für die Bekämpfung der scheinbaren Grundlagenbescheide auch in Bezug auf die abgeleiteten Bescheide als rechtzeitig angesehen) werden. Hierauf muss nicht eingegangen werden, weil weder die Zurückweisungsbescheide des unabhängigen Finanzsenats vom 26. November und 10. Dezember 2012 noch teilweise Nichterledigungen der zurückgewiesenen Rechtsmittel verfahrensgegenständlich sind. Der Revisionswerber betont im Übrigen, an diesen Verfahren nicht beteiligt gewesen zu sein.

21 Nach Ansicht des in der Revision zitierten Autors soll § 295 Abs. 4 BAO in Verbindung mit § 209a Abs. 4 BAO zum gleichen Ergebnis führen. Nach der zuletzt genannten Bestimmung gelten Abgabenerklärungen als Anträge im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde. Nach § 209a Abs. 2 BAO steht "der Eintritt der Verjährung" einer Abgabenfestsetzung u.a. dann "nicht entgegen", wenn diese unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages abhängt und der Antrag vor dem Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. 21 Nach Ansicht des in der Revision zitierten Autors soll Paragraph 295, Absatz 4, BAO in Verbindung mit Paragraph 209 a, Absatz 4, BAO zum gleichen Ergebnis führen. Nach der zuletzt genannten Bestimmung gelten Abgabenerklärungen als Anträge im Sinne des Paragraph 209 a, Absatz 2, BAO, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde. Nach Paragraph 209 a, Absatz 2, BAO steht "der Eintritt der Verjährung" einer Abgabenfestsetzung u.a. dann "nicht entgegen", wenn diese unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages abhängt und der Antrag vor dem Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

22 Die als Antrag geltende Abgabenerklärung soll nach Ansicht des erwähnten Autors die "Einkommensteuererklärung" sein. Mit der "Nichtigerklärung" des vermeintlichen, einer Abänderung des Einkommensteuerbescheides zugrunde gelegten Grundlagenbescheides (gemeint: die Zurückweisung des Rechtsmittels) "entfalle" (gemeint offenbar: erst) die Rechtsgrundlage für die von der Erklärung abweichende geänderte Veranlagung. Die Rechtskraft des dem Nichtbescheid vorangegangenen (im behandelten Beispielsfall: der Feststellungserklärung entsprechenden) Feststellungsbescheides "verpflichtet" zur erklärungsgemäßen Veranlagung des Abgabepflichtigen, und die "Verjährungssperre nach § 209a Abs. 2 und 4 BAO" schütze ihn vor einer "Verjährung zu seinen Lasten". 22 Die als Antrag geltende Abgabenerklärung soll nach Ansicht des erwähnten Autors die "Einkommensteuererklärung" sein. Mit der "Nichtigerklärung" des vermeintlichen, einer Abänderung des Einkommensteuerbescheides zugrunde gelegten Grundlagenbescheides (gemeint: die Zurückweisung des Rechtsmittels) "entfalle" (gemeint offenbar: erst) die Rechtsgrundlage für die von der Erklärung abweichende geänderte Veranlagung. Die Rechtskraft des dem Nichtbescheid vorangegangenen (im behandelten Beispielsfall: der

Feststellungserklärung entsprechenden) Feststellungsbescheides "verpflichte" zur erklärungsgemäßen Veranlagung des Abgabepflichtigen, und die "Verjährungssperre nach Paragraph 209 a, Absatz 2, und 4 BAO" schütze ihn vor einer "Verjährung zu seinen Lasten".

23 Dieser Gedankengang scheint sich auf schon erledigte Abgabenerklärungen zu beziehen, worauf hier aber - soweit es deren Bedeutung für § 209a BAO betrifft - nicht eingegangen werden muss. 23 Dieser Gedankengang scheint sich auf schon erledigte Abgabenerklärungen zu beziehen, worauf hier aber - soweit es deren Bedeutung für Paragraph 209 a, BAO betrifft - nicht eingegangen werden muss.

§ 209a BAO erlaubt nämlich zwar Abgabefestsetzungen nach "Eintritt der Verjährung", regelt aber keine Durchbrechungen der Rechtskraft. Wann diese auch nach "Eintritt der Verjährung" in Betracht kommen, regelt - soweit hier von Interesse - § 295 Abs. 4 in Verbindung mit § 304 BAO. Paragraph 209 a, BAO erlaubt nämlich zwar Abgabefestsetzungen nach "Eintritt der Verjährung", regelt aber keine Durchbrechungen der Rechtskraft. Wann diese auch nach "Eintritt der Verjährung" in Betracht kommen, regelt - soweit hier von Interesse - Paragraph 295, Absatz 4, in Verbindung mit Paragraph 304, BAO.

24 Im vorliegenden Fall hat der Revisionswerber die abgeänderten Einkommensteuerbescheide vom 20. Dezember 2006 für die Jahre 1998 und 1999 rechtskräftig werden lassen und ihre Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO erst zu einem Zeitpunkt beantragt, in dem auch ein Wiederaufnahmsantrag 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. Durch die Zurückweisung der Anträge aus diesem Grund wurde der Revisionswerber - infolge der Verweisung des § 295 Abs. 4 auf § 304 BAO - somit nicht in Rechten verletzt. 24 Im vorliegenden Fall hat der Revisionswerber die abgeänderten Einkommensteuerbescheide vom 20. Dezember 2006 für die Jahre 1998 und 1999 rechtskräftig werden lassen und ihre Aufhebung gemäß Paragraph 295, Absatz 4, BAO erst zu einem Zeitpunkt beantragt, in dem auch ein Wiederaufnahmsantrag 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 Paragraph 304, BAO nicht mehr zum Erfolg geführt hätte. Durch die Zurückweisung der Anträge aus diesem Grund wurde der Revisionswerber - infolge der Verweisung des Paragraph 295, Absatz 4, auf Paragraph 304, BAO - somit nicht in Rechten verletzt.

25 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei auf die Frage, ob die Erledigungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, wie in § 295 Abs. 4 BAO vorausgesetzt und vom Revisionswerber angenommen, "Form und Inhalt" von Nichtfeststellungsbescheiden aufwiesen, nicht eingegangen werden musste. 25 Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei auf die Frage, ob die Erledigungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, wie in Paragraph 295, Absatz 4, BAO vorausgesetzt und vom Revisionswerber angenommen, "Form und Inhalt" von Nichtfeststellungsbescheiden aufwiesen, nicht eingegangen werden musste.

26 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. 26 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 21. Dezember 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:RO2015130005.J00

Im RIS seit

10.01.2017

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at