

Seite 341 Die Korrektur abgeleiteter Bescheide im Abgabenverfahren

MICHAEL LANG/MICHAEL GLEISS

1. Die Möglichkeiten der Änderung und Behebung von abgeleiteten Bescheiden
2. Die Rechtsgrundlagen
 - 2.1. § 295 BAO
 - 2.2. § 299 BAO
 - 2.3. § 303 Abs 1 lit c BAO
 - 2.4. § 293b BAO
 - 2.5. Bescheidbeschwerde
3. Das Verhältnis des § 295 BAO zu anderen Rechtsgrundlagen
 - 3.1. Vorrang des § 303 Abs 1 lit c BAO?
 - 3.2. Vorrang des § 295 BAO?
 - 3.3. Kein Vorrangverhältnis
 - 3.4. Konsequenzen für amtswegige Maßnahmen
 - 3.5. Konsequenzen für antragsgebundene Maßnahmen
4. Zusammenfassende Würdigung

1. Die Möglichkeiten der Änderung und Behebung von abgeleiteten Bescheiden

Im Abgabenverfahrensrecht bauen Bescheide häufig aufeinander auf: Die in einem Bescheid getroffene Entscheidung ist dann der Erlassung des „abgeleiteten“ Bescheids zugrunde zu legen. Im Regelfall kann gem § 252 BAO der abgeleitete Bescheid auch nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Ändert sich aber der Bescheid, auf dem der abgeleitete Bescheid aufbaut, bedarf es konsequenterweise einer Korrektur des abgeleiteten Bescheids. Gleiches gilt, wenn eine Entscheidung, die nach den Rechtsvorschriften Auswirkungen auf einen anderen Bescheid hat, erst nach der Erlassung dieses Bescheids in einem eigenen Bescheid getroffen wird, oder dieser zuletzt genannte Bescheid zwar erlassen, aber übersehen wurde oder – umgekehrt – die Erlassung dieses Bescheids zu Unrecht angenommen

wurde. Oft stehen nicht nur zwei, sondern mehrere Bescheide in solchen Abhängigkeitsverhältnissen zueinander.

Die Rechtsordnung kennt verschiedene Mechanismen, um bereits erlassene oder sogar rechtskräftig gewordene Bescheide zu korrigieren. In diesem Beitrag möchten wir die Anwendungsvoraussetzungen und die Rechtsfolgen der maßgeblichen Vorschriften des Seite 342 7. Abschnitts der BAO beleuchten, um in der Folge das Verhältnis der verschiedenen Korrekturmöglichkeiten zueinander zu untersuchen.¹

2. Die Rechtsgrundlagen

2.1. § 295 BAO

Zu den zentralen Vorschriften, die Korrekturen abgeleiteter Bescheide herbeiführen, gehören § 295 Abs 1 und 2 BAO. § 295 Abs 1 BAO sieht die Anpassung der von Feststellungsbescheiden abgeleiteten Bescheide vor. Kommt es zur nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheids, ist der abgeleitete Bescheid durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder aufzuheben. Die Regelungen des § 295 Abs 1 BAO gelten nach seinem Abs 2 sinngemäß, wenn der Bescheid von einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten ist.

Bescheide nach § 48 Abs 2 BAO, die in Umsetzung von Ergebnissen von Verfahren auf Grundlage des EU-BStBG und von Verständigungs- und Schiedsverfahren nach anderen Rechtsgrundlagen ergehen, hat der Gesetzgeber selbst als Feststellungsbescheide bezeichnet,² sie aber dennoch nicht dem Regime des § 295 Abs 1 BAO unterworfen. Vielmehr hat er – vor allem um den unionsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen – die Umsetzung derartiger Verfahren in § 295 Abs 2a BAO in einer eigenen Vorschrift geregelt, die – wie noch zu zeigen sein wird – teilweise andere Voraussetzungen und Rechtsfolgen vorsieht.

Schon lange vor Einfügung des § 295 Abs 2a BAO hat der Gesetzgeber die Vorschriften des § 295 Abs 1 und 2 um eine Generalklausel in § 295 Abs 3 BAO ergänzt: Ein Bescheid ist „auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, erlassen oder aufgehoben gewesen“. Solche „anderen Bescheide“ sind beispielsweise Begünstigungsbescheide nach § 44 Abs 2 BAO, Bescheide nach § 48 Abs 5 BAO, Auskunftsbescheide nach § 118 BAO, Zuzugsbegünstigungen nach § 103 EStG, über die Höhe von Verlusten absprechende Bescheide für Verlustvorträge nach § 18 Abs 6 EStG sowie Einkommensteuerbescheide für die in Folgejahren notwendigen Änderungen als Folge des Übergangs von der Brutto- zur Nettoverrechnung.³

Der VwGH erachtete § 295 Abs 3 BAO auch in einem Fall zweier Personengesellschaften mit demselben Gesellschafterkreis als anwendbar:⁴ Es ging um die Zahlungen zwischen Seite 343 den beiden Gesellschaften, die korrespondierend bei einer Gesellschaft als Betriebsausgaben und bei der anderen als Betriebseinnahmen qualifiziert wurden. Da die Finanzverwaltung diese Zahlungen als Sondervergütungen gem § 23 Z 2 EStG 1972 einstuft, kam es zunächst zur Wiederaufnahme der Verfahren bei beiden Gesellschaften. Die eine Gesellschaft setzte im Rechtsmittelweg aber die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben durch. Der VwGH billigte die Auffassung der Finanzverwaltung, den die andere Gesellschaft betreffenden Bescheid nach § 295

Abs 3 BAO anzupassen: „Der Gerichtshof erachtet dabei für rechtserheblich, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis treffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der beschwerdeführenden OHG als auch an der KG beteiligt sind.“ Dieses Verständnis des § 295 Abs 3 BAO geht aber zu weit, zumal sich in dieser Konstellation nicht bestimmen lässt, welcher Bescheid von welchem abgeleitet war.⁵

§ 295 Abs 4 BAO beschäftigt sich mit jener Konstellation, in der sich im Zuge einer Bescheidbeschwerde gegen einen vermeintlichen Feststellungsbescheid herausstellt, dass dieses Dokument doch keinen Bescheidcharakter hatte (Nichtbescheid), und die Beschwerde daher als unzulässig zurückgewiesen wird. Hier kommt es zu keiner Änderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheids, weil er nie erlassen wurde. Daher versagt eine Anpassung des zu Unrecht auf das Dokument gestützten Bescheids nach den anderen Tatbeständen des § 295 BAO. § 295 Abs 4 BAO ermöglicht der Partei, innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung einen Antrag auf Aufhebung des vermeintlich abgeleiteten Bescheids zu stellen. An die Stelle des aufgehobenen Bescheids hat dann nach Maßgabe des § 295 Abs 4 dritter Satz ein neuer Bescheid zu treten.

Abgesehen vom zuletzt erwähnten Fall des § 295 Abs 4 BAO, in dem die Anpassung des unzulässigerweise auf den Nichtbescheid gestützten Bescheids nur über Antrag erfolgt, sind die Vorschriften des § 295 BAO von Amts wegen anzuwenden. Änderungen oder Aufhebungen haben zwingend zu erfolgen. In den Fällen, in denen die erstmalige Erlassung, Änderung oder Aufhebung eines Grundlagenbescheids keine inhaltliche Änderung des abgeleiteten Bescheids erforderlich macht, ist nach richtiger Auffassung kein auf § 295 Abs 1 oder 2 BAO gestützter unveränderter Bescheid zu erlassen.⁶ *Bibus* und ihr folgend *Ritz/Koran* berufen sich dabei auf den zweiten Satz des § 295 Abs 1 BAO, wonach mit der „Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides [...] gewartet werden [kann], bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist“. Im Falle der inhaltlich unveränderten Erlassung des abgeleiteten Bescheids liegt keine „Änderung“ des abgeleiteten Bescheids vor. Vor allem würde es jedenfalls dem Sinn und Zweck der Vorschrift widersprechen, in diesen Fällen die nochmalige Erlassung eines inhaltlich unveränderten Bescheids zu erzwingen oder auch nur zu ermöglichen.

Seite 344 In den Tatbeständen des § 295 Abs 1, 2, 2a und 3 BAO ist eine Antragstellung durch die Partei nicht explizit vorgesehen. *Ritz/Koran* weisen jedoch zutreffend darauf hin, dass auch in solchen Fällen eine Entscheidungspflicht nach § 85a BAO besteht.⁷ Der VwGH hat die Entscheidungspflicht über ein auf Änderung des abgeleiteten Bescheids wegen Änderung des Grundlagenbescheids gerichtetes Anbringen bejaht, obwohl in der damals maßgebenden Vorschrift des § 218 St-LAO⁸ kein Antragsrecht vorgesehen war.⁹ Daher kann die Partei derartige Anträge stellen, deren Nichterledigung auch zur Erhebung einer Säumnisbeschwerde nach § 284 BAO berechtigt.¹⁰

Zu beachten ist aber auch in diesem Kontext, dass im Anwendungsbereich von § 295 Abs 1 und 2 BAO dem Wortlaut zufolge mit „der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheids [...] gewartet werden“ kann, „bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Bescheid rechtskräftig geworden ist.“ In § 295 Abs 3 BAO ist eine nahezu gleichlautende Anordnung enthalten. *Ritz/Koran* vertreten – gestützt auf das VwGH-Erk vom 18.3.1987, 87/13/0002 –, dass die Ausübung dieser Ermächtigung kein

begründungsbedürftiges Ermessen darstellt.¹¹ Der VwGH hat dazu folgende Aussagen getroffen:

Es entspricht allgemeinen Rechtsgrundsätzen, dass eine zur Entscheidung berufene bzw. zur Entscheidung verpflichtete Behörde den Zeitpunkt ihrer Entscheidung innerhalb allfälliger gesetzlicher Entscheidungsfristen frei bestimmen kann. In diesem zeitlichen Dispositionsrecht ist nicht die Einräumung eines Ermessens zu erblicken, dessen Übung der Begründungspflicht unterliegt. [...] Die [...] Bestimmung, wonach mit der Anpassung bis zur Rechtskraft des neuen Feststellungsbescheides zugewartet werden kann, ist ausschließlich von der prozessökonomischen Erwägung getragen, der Abgabenbehörde eine wiederholte Bescheidanpassung zu ersparen, wenn der geänderte Feststellungsbescheid im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens neuerlich geändert wird. Ein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen auf ein Zuwarten der Abgabenbehörde bis zur Rechtskraft des Grundlagenbescheides wird durch diese Regelung jedoch nicht begründet.

An dieser Formulierung überrascht zunächst, dass sich der VwGH auf „prozessökonomische[n] Erwägungen“ beruft, denn gerade solche Erwägungen spielen doch sonst bei der Ermessensübung häufig eine Rolle.¹² Vor allem aber ist zu beachten, dass in dem vom VwGH entschiedenen Fall die Behörde ohnehin rasch entschieden hat, und damit ihrer nunmehr in § 85a BAO vorgesehenen Pflicht, „ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden“¹³, nachgekommen ist. Sie hat daher gar nicht von der ihr eingeräumten Ermächtigung, mit [Seite 345](#) der Bescheiderlassung zuzuwarten, Gebrauch gemacht. Die Entscheidung des VwGH schließt aber uE nicht aus, in einer Konstellation, in der die Behörde mit der Erlassung des Bescheids bis zur Rechtskraft zuwartet, diese Ermessensübung an sich als begründungspflichtig zu erachten. Der VwGH hat selbst darauf hingewiesen, dass ein zu erwartendes Rechtsmittelverfahren Anlass sein könnte, mit der Entscheidung noch zuzuwarten. Wenn daher die Behörde zuwartet, bis dieses Verfahren rechtskräftig abgeschlossen ist, und dann „ohne unnötigen Aufschub“ entscheidet, liegt es auf der Hand, dass sie sich eine wiederholte Bescheiderlassung ersparen wollte, sodass dies keiner expliziten Begründung bedarf. Überlegenswert könnte es jedoch sein, eine Begründungspflicht in all jenen Konstellationen einzufordern, in denen die Behörde zwar nicht ohne unnötigen Aufschub (§ 85a BAO) – und damit ist nach OGH 26.6.1991, 1 Ob 19/91 keineswegs bloß innerhalb der sechsmonatigen Frist des § 284 BAO gemeint – entscheidet, aber doch noch vor Rechtskraft des Grundlagenbescheids, quasi auf halbem Weg. Denn in diesen Fällen liegt es nicht auf der Hand, warum die Behörde zwar zuwartet, aber eben doch nicht bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des Grundlagenbescheids. Gegen eine Begründungspflicht in diesen Fällen könnte aber die damit verbundene Anreizwirkung für die zunächst zuwartende Behörde sprechen, die sich die Begründung sparen möchte und daher die Entscheidung bis zur Rechtskraft des Grundlagenbescheids noch weiter hinauszögert.

Ritz/Koran zufolge beginnt die sechsmonatige Frist zur Erhebung einer Säumnisbeschwerde für Bescheide nach § 295 Abs 1 oder 3 BAO erst mit der formellen Rechtskraft des nachträglich erlassenen oder abgeänderten Grundlagenbescheids.¹⁴ Begründet wird das mit der bereits erwähnten Möglichkeit, bis zur formellen Rechtskraft des Grundlagenbescheids zuzuwarten, bevor die Anpassung des abgeleiteten Bescheids vorgenommen wird. Auf dem Boden dieser Auffassung wäre es konsequent, dass auch dann, wenn die Partei schon *vor dem Eintritt der formellen Rechtskraft* des nachträglich erlassenen oder geänderten zugrunde liegenden

Bescheids die Anpassung des auf ihm aufbauenden Bescheids beantragt hat, die in § 284 BAO geregelte Frist dennoch erst mit diesem Zeitpunkt zu laufen beginnt.

Die Erlassung von Bescheiden nach § 295 Abs 1, 2 und 3 BAO kann bis zum Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen, wenn es sich um Abgabenbescheide handelt. Abweichungen können sich aus § 209a Abs 1 und 2 BAO ergeben.¹⁵ Bei Bescheiden, die keiner Verjährung unterliegen,¹⁶ sind auf § 295 Abs 1, 2 oder 3 BAO gestützte Anpassungen an sich unbefristet zulässig.¹⁷ Im Fall des § 295 Abs 2a BAO ist die Maßnahme dem Wortlaut der Bestimmung zufolge generell ungeachtet des Eintritts der Verjährung zu setzen. Dies gilt nicht nur bei unmittelbarer, sondern auch bei mittelbarer Abhängigkeit von einem Feststellungsbescheid gem § 48 Abs 2 BAO, wenn der Bescheid gem § 48 Abs 2 BAO für einen Auskunftsbescheid (§ 118 BAO) oder Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) der Grundlagenbescheid ist.¹⁸ Die Unbeachtlichkeit der Verjährung ist erforderlich, um Seite 346 den unions- und abkommensrechtlichen Vorgaben, deren Umsetzung § 295 Abs 2a BAO dient, gerecht zu werden. Auch die für Nichtbescheide maßgebende Regel des § 295 Abs 4 BAO sieht vor, dass der Eintritt der Verjährung der Vornahme der an die Stelle des aufgehobenen Bescheids tretenden Abgabenfestsetzung nicht entgegensteht, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, und die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. Die sinngemäße Anwendung des § 209 Abs 2a BAO ist in diesen Fällen ausdrücklich im Gesetz vorgesehen: Der Abgabenfestsetzung steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Bescheidbeschwerde gegen den an Stelle des Dokuments tretenden Bescheid noch vor diesem Zeitpunkt fristgerecht eingebracht wird.

Im Falle einer Maßnahme nach § 295 Abs 1, 2 oder 3 BAO kann der Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden.¹⁹ Die Behörde ist daher nicht darauf beschränkt, lediglich die aufgrund der Änderungen des Grundlagenbescheids erforderlichen Anpassungen vorzunehmen. Es kommt somit zu einer „*rechtsstaatlich problematischen Totalrevision*“.²⁰ Umgekehrt sind die Bescheide voll anfechtbar.²¹ Lediglich eine Anfechtung mit der Begründung, dass die in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlass gebenden Feststellungs- oder sonstigen Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind, ist nach § 252 BAO ausgeschlossen.²²

Dagegen können auf Grundlage von § 295 Abs 2a BAO erlassene Bescheide nur „*insoweit*“ abgeändert werden, als sich der nach § 48 Abs 2 oder 4 BAO erlassene Bescheid auf den Spruch des abgeleiteten Bescheids auswirkt. Bescheide nach § 295 Abs 2a BAO treten somit neben den korrigierten Bescheid und ergänzen diesen.²³ Es liegt daher Teilrechtskraft vor.²⁴

In § 295 Abs 4 BAO wurde am Ende des ersten Satzes durch BGBl I 2022/108 die Wortfolge „*oder insoweit abzuändern, als sie sich auf das Dokument stützen*“ ergänzt. Damit ist auch hier die behördliche Änderungsbefugnis eingeschränkt.²⁵

2.2. § 299 BAO

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn sich der Spruch des Bescheids als nicht richtig erweist. Dies ist der Fall, wenn der Spruch des Bescheids nicht dem Gesetz entspricht.²⁶ Seite 347 Aus welchem Grund diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht entscheidend. *Ritz/Koran* erwähnen als ein Beispiel für die Rechtswidrigkeit des Bescheids das Übersehen von Grundlagenbescheiden.²⁷ Genauso ist aber der Bescheid rechtswidrig, wenn ein Grundlagen-

bescheid geändert wurde und der abgeleitete Bescheid – noch – nicht korrigiert wurde, wobei hier noch die Frage des Vorrangs zwischen den verschiedenen Möglichkeiten zur Korrektur abgeleiteter Bescheide zu klären ist.

Aufhebungen nach § 299 BAO können über Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgen. In beiden Fällen liegt die Aufhebung im Ermessen der Abgabenbehörde²⁸ und zwar unabhängig davon, ob sich die Maßnahme zum Vorteil oder zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt.²⁹ Eine Aufhebung nach § 299 BAO hat zu unterbleiben, wenn die Rechtswidrigkeit keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat.³⁰ Ein Missverhältnis zwischen dem Aufhebungsgrund und den Wirkungen der Aufhebung kann für die Ermessensübung ausschlaggebend sein.³¹ Auch der Grundsatz von Treu und Glauben kann in die Abwägung hineinspielen.³²

Aufhebungen nach § 299 BAO sind nach § 302 Abs 1 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheids zulässig. Diese Jahresfrist kann gegebenenfalls auch erst nach Eintritt der absoluten Verjährung enden.³³ Sie gilt für die Aufhebung von Abgaben- und Feststellungsbescheiden gleichermaßen. Aufhebungen nach § 299 BAO können gem § 302 Abs 2 lit b BAO auch nach Eintritt der Verjährung erfolgen, wenn der Antrag vor Ablauf der Jahresfrist eingebracht wurde.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden, sofern dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist (§ 299 Abs 2 BAO). Bei der Erlassung des neuen Sachbescheids hat die Behörde volle Änderungsbefugnis.³⁴ Der Bescheid ist auch in jeder Hinsicht bekämpfbar,³⁵ wobei gem § 252 BAO eine Anfechtung mit der Begründung, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind, ausscheidet. Neben dem neuen Sachbescheid ist außerdem auch der Aufhebungsbescheid gesondert bekämpfbar.³⁶

Seite 348 **2.3. § 303 Abs 1 lit c BAO**

Im Gefolge der Ergänzung des § 295 BAO um einen dritten Absatz wurde im Schrifttum bezweifelt, ob diese Vorschrift überhaupt erforderlich war.³⁷ Denn in den von § 295 Abs 3 BAO erfassten Fällen könnten abgeleitete Bescheide auch im Wege der Wiederaufnahme unter Rückgriff auf den Tatbestand der Vorfrage korrigiert werden.³⁸ Mittlerweile hat sich die Auffassung durchgesetzt, dass § 295 Abs 3 BAO auch Konstellationen abdeckt, die nicht unter § 303 Abs 1 lit c BAO fallen. So liegt zum Beispiel im Hinblick auf § 48 Abs 5 BAO keine Vorfrage vor, sodass es des § 295 Abs 3 BAO bedarf, um Anpassungen der Bescheide vorzunehmen.³⁹ Gleiches gilt auch für Bescheide gem § 26 Abs 2 letzter Satz BAO, § 44 Abs 2 BAO und § 103 EStG.⁴⁰ Mangels Feststellungsbescheid kommt auch § 295 Abs 1 BAO in solchen Fällen nicht in Betracht.⁴¹

Zutreffend ist aber, dass § 295 Abs 3 BAO auch Konstellationen umfasst, in denen es um Vorfragen geht. Eine Vorfrage ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist.⁴² Ein typisches Beispiel ist die Frage, ob und in welcher Höhe ein Abgabensanspruch gegeben ist. Sie ist Vorfrage im Haftungsverfahren.⁴³ Daher kommen in einer derartigen Konstellation die Wiederaufnahmevorschriften nach § 303 Abs 1 lit c BAO an sich ebenso in Betracht, um im Falle eines nachträglich erlassenen oder

geänderten Abgabenbescheids den bereits erlassenen Haftungsbescheid anzupassen. Der Haftungsbescheid kann auch dann bereits erlassen werden, wenn der Abgabenbescheid noch nicht ergangen ist.⁴⁴ Denn wenn über die Vorfrage von der dafür zuständigen Behörde noch nicht entschieden worden ist, ist die Abgabenbehörde nach § 116 Abs 1 BAO berechtigt, diese Rechtsfrage zunächst nach eigener Anschauung zu beurteilen.

In verfassungskonformer Interpretation hat der VfGH den Vorfragentatbestand bei der Wiederaufnahme erweitert.⁴⁵ Strittig war, ob bei nachträglicher Aktivierung eine beantragte Wiederaufnahme für die Folgejahre zwecks Berücksichtigung der AfA vorzunehmen ist:

Das dem Institut der Wiederaufnahme zugrundeliegende und dieses rechtfertigende Ziel ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VfGH v. 5.3.1988, B70/87), und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO (vgl. Gassner, Rechtsschutz oder Rechtsverweigerung, ÖStZ 1985, 1 ff. Seite 349) (mWH) und die jüngere, oben zitierte verwaltungsgerichtliche Judikatur) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen (Stoll, aaO 712). Es widerspräche diesen Grundsätzen der Wiederaufnahme und stellte einen unerklärlichen Wertungswiderspruch dar, wollte man annehmen, dass zwar die Tatsache, dass nachträglich über eine Vorfrage von einer anderen (hiefür zuständigen) Behörde anders entschieden wurde, einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, nicht aber eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt. Ein derartiger Fall muss daher in gleicher Weise wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, soll ein gleichheitswidriges Ergebnis vermieden werden. Eine solche Auslegung findet auch im möglichen Wortsinn der Bestimmung des § 303 Abs 1 BAO, der die Grenzen der zulässigen Interpretation darstellt, Deckung. Die vorliegende Fallkonstellation ist daher gleich zu beurteilen wie das Neuhervorkommen von Tatsachen oder eine von der vorläufigen Beurteilung der Behörde abweichende Entscheidung der zuständigen Behörde über eine Vorfrage. Es hätte daher im vorliegenden Fall eine verfassungskonforme und gleichheitsgemäße Anwendung des § 303 Abs 1 BAO dazu führen müssen, dem Antrag der Partei auf Wiederaufnahme des Verfahrens stattzugeben.

Bibus und ihr folgend *Ritz/Koran* gehen davon aus, dass sich die vom VfGH vorgenommene Erweiterung des Vorfragentatbestandes im Rahmen einer amtswegigen Wiederaufnahme auch zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken kann.⁴⁶ Unbestritten ist, dass die vom VfGH in einem Fall einer Wiederaufnahme über Antrag angestellten Überlegungen auch bei Amtswegigkeit maßgebend sind. *Staringer* hat aber überzeugend dargelegt, dass die grundrechtliche – im konkreten Fall: gleichheitsrechtliche – Begründung des VfGH einer Interpretation entgegensteht, die in solchen Fällen eine Wiederaufnahme auch zu Ungunsten der Partei ermöglicht.⁴⁷ Aus Gründen verfassungskonformer Interpretation ist diese (Über-)Dehnung des Wortlauts des § 303 Abs 1 BAO zu Lasten des Steuerpflichtigen keineswegs geboten und daher abzulehnen.

Die Wiederaufnahme kann sowohl über Antrag der Partei als auch von Amts wegen verfügt werden. Formelle Rechtskraft des Bescheids, der das wiederaufzunehmende Verfahren abgeschlossen hat, ist nicht notwendig.⁴⁸ Wenn über eine Vorfrage erstmals von der zuständigen Behörde oder über die Vorfrage neuerlich, jedoch anders entschieden worden ist, kann die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen.⁴⁹

Neben der Erforderlichkeit der formellen Rechtskraft des wiederaufzunehmenden Verfahrens interessiert auch, ob für eine Wiederaufnahme aufgrund des Vorfragentatbestandes formelle Rechtskraft der Entscheidung der Hauptfragenbehörde erforderlich ist. Nach *Ritz/Koran* und *Wiedermann* kann die Wiederaufnahme bei im Anwendungsbereich der BAO ergangenen Hauptfragenentscheidungen bereits ab deren Erlassung beantragt werden.⁵⁰ Die Rechtskraft der Entscheidung braucht somit nicht abgewartet zu werden, die Partei kann unmittelbar nach Zustellung des Bescheids, in dem die für [Seite 350](#) die Vorfrage zuständige Behörde über sie entscheidet, einen Antrag auf Wiederaufnahme stellen.

Dies löst dann den für die Erhebung einer Säumnisbeschwerde nach § 284 BAO maßgebende Fristenlauf aus. Zum gleichen Zeitpunkt beginnt die Berechtigung und gegebenenfalls die Verpflichtung der Behörde, die Wiederaufnahme von Amts wegen vorzunehmen. Ob sich die Entscheidung zum Vorteil oder zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt, macht dabei keinen Unterschied.⁵¹

Die Wiederaufnahme liegt im Ermessen der zuständigen Behörde. Sie hat dabei die Gründe, die für und gegen die Aufhebung des Bescheids im Wege der Wiederaufnahme sprechen, sorgfältig gegeneinander abzuwägen. Der häufig verwendete Stehsatz vom Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit birgt die Gefahr, dem Ermessen generell die Bedeutung zu rauben:⁵² Die eigentliche Abwägung unterbleibt, und die Ermessensübung wird zur bloßen Leerformel.⁵³ Entscheidend ist daher, ob ein grobes Missverhältnis zwischen dem Umfang der Wiederaufnahmegründe und der steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme vorliegt. In einem Extremfall – Wiederaufnahmegründe minimalen Umfangs und substantielle Auswirkungen in Folgeverfahren – wird dieses Missverhältnis alleine ermessensentscheidend sein und die Wiederaufnahme unzulässig machen.⁵⁴ In weniger krassen Konstellationen können noch weitere ermessensrelevante Aspekte gefordert werden – wie zB das Verschulden der Behörde –, um die Unzulässigkeit der Wiederaufnahme zu erweisen.⁵⁵

Nach § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung nur zulässig, wenn sie vor Eintritt der Verjährung beantragt oder innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheids beantragt oder durchgeführt wird. Der Gesetzgeber hat die vom VfGH artikulierte verfassungsrechtliche Vorgabe, dass es unsachlich ist, die Frist für Wiederaufnahmsanträge mit der Verjährung zu verknüpfen,⁵⁶ zum Anlass genommen, auch die Frist für amtswegige Wiederaufnahmen erheblich zu verlängern.⁵⁷ Die Wiederaufnahme eines Feststellungsverfahrens ist unbefristet möglich, da Feststellungsbescheide nicht der Verjährung unterliegen.⁵⁸

Wird die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfügt, so ist in der Folge eine umfassende neue rechtliche Beurteilung (Totalrevision) möglich,⁵⁹ weshalb oft von einer „Totalwiederaufnahme“ gesprochen wird. Selbst dann, wenn die Wiederaufnahme aus geringfügigen Gründen erfolgt, kann es zu weitreichenden Änderungen kommen, die mit der Lösung der Vorfrage überhaupt nichts zu tun haben. Schranke ist lediglich die gefor[Seite 351](#)derte Ermessensabwägung bei der Entscheidung, ob das Verfahren überhaupt wiederaufgenommen wird. Wird die Wiederaufnahme verfügt, kann die Behörde bei der Erlassung des neuen Sachbescheids den Sachverhalt und die Rechtslage völlig anders beurteilen. Einzig bei der Beurteilung der die Wiederaufnahme auslösenden Vorfrage muss sie der Rechtsanschauung der Behörde folgen, die diese Frage als Hauptfrage beurteilt hat.

2.4. § 293b BAO

In seltenen Konstellationen könnte auch die in § 293b BAO vorgesehene Berichtigung von Bescheiden, deren Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht, zur Korrektur abgeleiteter Bescheide in Betracht kommen. Wenn nämlich ein Grundlagenbescheid zum Zeitpunkt der Erlassung des Folgebescheids existiert hat, aber von der Behörde ignoriert wurde, könnte dies Anlass für eine Maßnahme nach § 293b BAO sein.⁶⁰

Die Existenz dieses Bescheids muss auch vom Steuerpflichtigen übersehen worden sein, der seine Abgabenerklärung unter Außerachtlassung dieses Bescheids verfasst hat. Wesentlich ist, dass die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung für die Behörde klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte.⁶¹

Berichtigungen nach § 293b BAO können von Amts wegen oder auf Antrag der Partei vorgenommen werden. Der Antrag auf Berichtigung ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten nach § 85 Abs 1 BAO.⁶² Er unterliegt damit auch der Entscheidungspflicht und ist einer Säumnisbeschwerde nach § 284 BAO zugänglich.

Liegen die Voraussetzungen des § 293b BAO für eine Berichtigung vor, so liegt sie im Ermessen der Behörde.⁶³ Dies gilt nicht nur für amtswegige Berichtigungen, sondern auch für Berichtigungen auf Antrag der Partei.⁶⁴ Den Gesetzesmaterialien und der Rechtsprechung zufolge ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.⁶⁵ Sind die Folgen der Unrichtigkeit bloß geringfügig, wird im Regelfall keine Berichtigung vorzunehmen sein.⁶⁶

Nach § 302 Abs 1 BAO sind Berichtigungen gem § 293b BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. In Feststellungsverfahren erlassene Bescheide, die keiner Ver[Seite 352]jährung unterliegen, können daher unbefristet berichtigt werden. Da die Abgabensatzung im Falle eines Antrags gem § 293b BAO von dessen Erledigung abhängt,⁶⁷ steht die Verjährung einer Abgabensatzung nicht entgegen, so der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde (§ 209a Abs 2 BAO).

Auf § 293b BAO gestützte Bescheide dürfen nur die aus der Abgabenerklärung übernommene offensichtliche Unrichtigkeit beseitigen sowie zwingende Konsequenzen daraus ziehen,⁶⁸ wie etwa die Anpassung des Selbstbehalts nach § 34 Abs 4 EStG an eine Erhöhung oder Verminderung des Einkommens.⁶⁹ Es liegt somit Teilrechtskraft vor.⁷⁰ Berichtigende Bescheide treten nicht an die Stelle des berichtigten Bescheids.⁷¹

Umstritten ist, wie weit die Teilrechtskraft reicht: Einerseits vertreten *Ellinger/Sutter/Urtz* und *Tanzer/Unger*, dass dann, wenn auf einem berichtigten Grundlagenbescheid ein weiterer Bescheid aufbaut, im Rahmen einer aufgrund der Berichtigung beim Grundlagenbescheid erforderlichen Änderung des abgeleiteten Bescheids nach § 295 BAO keine darüber hinausgehende Änderung des Bescheids vorgenommen werden darf.⁷² Dies vermeidet willkürliche Ergebnisse, da sonst aufgrund eines zufälligerweise dazwischentretenden weiteren Bescheids die in § 293b BAO vorgesehene Teilrechtskraft ihrer Wirkungen beraubt wäre. Andererseits liegt es im System der Maßnahmen nach § 295 Abs 1, 2 und 3 BAO, dass der Bescheid in jede Richtung geändert werden kann, sodass nicht ohne Weiteres einzusehen ist, warum diese Wirkungen gerade und nur in dieser Konstellation eingeschränkt sein sollen. Das kaum aufzulösende Spannungsverhältnis beruht darauf, dass die Regelungen über

Partial- und Totalrevision in den Rechtskraftdurchbrechungstatbeständen der BAO nicht aufeinander abgestimmt sind.⁷³

2.5. Bescheidbeschwerde

Schließlich besteht auch noch die Möglichkeit, gegen den abgeleiteten Bescheid Bescheidbeschwerde zu erheben. Dabei sind die durch § 252 BAO gezogenen Grenzen zu beachten. Inhalt dieser Regelung ist, dass Einwendungen gegen den Feststellungsbescheid, auf dem der abgeleitete Bescheid aufbaut, nur gegen diesen Bescheid vorgebracht werden können, nicht aber gegenüber dem abgeleiteten Bescheid (§ 252 Abs 1 BAO). Liegen dem abgeleiteten Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Seite 353 Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen wurden, so gilt diese Einschränkung sinngemäß (§ 252 Abs 2 BAO). § 252 Abs 3 BAO betrifft grundlagenbescheidähnliche Bescheide. § 252 Abs 1 und 2 BAO sind für abgeleitete Bescheide auch dann anzuwenden, wenn sich diese nicht auf § 295 Abs 1 oder 2 BAO stützen, somit etwa auch im Falle von abgeleiteten Erstbescheiden.⁷⁴ Dagegen erfasst § 252 Abs 3 BAO nur die gem § 295 Abs 3 BAO geänderten oder aufgehobenen Bescheide, sodass diese Einschränkung in solchen Fällen nicht für abgeleitete Erstbescheide zum Tragen kommt. *Ritz/Koran* zufolge ergibt sich diese Rechtsfolge dann „aus den allgemeinen Bescheidwirkungen“.⁷⁵ Eine den Vorgaben des § 252 BAO nicht entsprechende Beschwerde führt dazu, dass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist, sie ist somit nicht als unzulässig zurückzuweisen.⁷⁶

Wurde der Bescheid, auf dem der Folgebescheid aufbauen soll, jedoch noch gar nicht erlassen,⁷⁷ kommen diese Einschränkungen nicht zum Tragen. In diesem Fall liegen dem anderen Bescheid nämlich keine Entscheidungen zugrunde, die in einem Grundlagenbescheid getroffen wurden, weshalb die Einschränkungen des § 252 BAO nicht gelten. Daher kann sich die Beschwerde auch gegen Entscheidungen richten, die im Grundlagenbescheid zu treffen gewesen wären.

3. Das Verhältnis des § 295 BAO zu anderen Rechtsgrundlagen

3.1. Vorrang des § 303 Abs 1 lit c BAO?

Die bisher angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass verschiedene Rechtsgrundlagen in Betracht kommen, um Bescheide an einen geänderten, aufgehobenen oder übersehenen Bescheid, auf dem sie aufbauen oder aufbauen sollten, anzupassen. Die Anwendungsvoraussetzungen dieser Vorschriften sind allerdings unterschiedlich. Teilweise unterscheiden sich auch die Rechtsfolgen, wenn man nur an die oft gegebene Möglichkeit denkt, bei dieser Gelegenheit den Bescheid in jede Richtung („Totalrevision“ oder „Totalwiederaufnahme“) abzuändern, und sie mit der gelegentlich vorgesehenen Teilrechtskraft vergleicht. Dies wirft die Frage nach dem Verhältnis dieser Vorschriften zueinander auf: Welcher Vorschrift ist bei überschneidenden Anwendungsbereichen der Vorrang einzuräumen?

In der Literatur steht dabei vor allem das Verhältnis des § 295 BAO oder einzelner seiner Absätze zu den anderen Vorschriften im Vordergrund: § 295 BAO spricht die aufeinander aufbauenden Bescheide ausdrücklich an. Dies gilt aber für die Regelung der Wiederaufnahme im Falle der anders entschiedenen Vorfrage genauso. Daher ist das Verhältnis zwischen diesen beiden Vorschriften von besonderem Interesse.

Seite 354 *Schartel-Hlavenka* hat sich dabei für den Vorrang des § 303 Abs 1 lit c BAO gegenüber dem § 295 Abs 3 BAO ausgesprochen.⁷⁸ Sie stützt sich dabei vor allem auf das Argument, dass es wenig Sinn machen würde, wenn die jüngere – erst durch die BAO-Novelle 1980 geschaffene – Vorschrift des § 295 Abs 3 BAO Konstellationen regelte, in denen es zuvor schon Möglichkeiten der Korrektur abgeleiteter Bescheide gab. Daher erfasst ihrer Auffassung nach § 295 Abs 3 BAO bloß jene Konstellationen, die nicht schon von § 303 Abs 1 lit c BAO erfasst waren. Der Anwendungsbereich des § 295 Abs 3 BAO beschränkt sich dabei vor allem auf Fälle von Tatbestandswirkungen, in denen also eine Vorschrift auf die Erlassung eines anderen Bescheids abstellt und dies zum Anlass nimmt, eine andere Rechtsfolge vorzusehen. Dass § 295 Abs 3 BAO solche Konstellationen – wie jene, in denen der Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid aufgrund einer nachträglich nach § 48 Abs 5 BAO ausgesprochenen Befreiung ausländischer Einkünfte oder Anrechnung ausländischer Steuern zu korrigieren ist – erfasst, ist unbestritten.

Gegen die von *Schartel-Hlavenka* vertretene Auffassung spricht zunächst, dass § 295 Abs 3 BAO – im Vergleich zu § 303 Abs 1 lit c BAO – die jüngere Vorschrift ist und daher auch davon ausgegangen werden könnte, die jüngere Vorschrift würde die ältere verdrängen. Ein weiteres Gegenargument ist die Parallele des § 295 Abs 3 BAO zu den Absätzen 1 und 2, die sich auch im Aufbau der Regelungen niederschlägt: Die ersten beiden Absätze des § 295 BAO erfassen Konstellationen, die sich auch über § 303 Abs 1 lit c BAO lösen lassen, ohne dass die Anwendbarkeit des § 295 Abs 1 und 2 BAO auch in diesen Fällen bestritten wird. Wenn aber § 295 Abs 1 und 2 BAO trotz Überschneidungen mit § 303 Abs 1 lit c BAO angewendet werden können, spricht viel dafür, dass dies auch für § 295 Abs 3 BAO gilt.

3.2. Vorrang des § 295 BAO?

Der VwGH ist hingegen in seinem Erk vom 28.3.1996, 94/16/0254 – allerdings bloß in einem *obiter dictum* – davon ausgegangen, dass die Vorschrift des § 303 Abs 1 lit c BAO gegenüber § 295 Abs 3 BAO zurücktritt:

Wie schon aus dem zwingenden Charakter der Bestimmungen des § 295 BAO erkennbar ist, wird dabei der Berichtigung nach § 295 BAO gegenüber einer gleichzeitig erfüllten Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens ein Anwendungsvorrang einzuräumen sein (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2855, zur Abgrenzung zwischen § 295 Abs 3 BAO und Wiederaufnahme des Verfahrens).

Der VwGH stellt offenbar § 295 BAO als Vorschrift mit „*zwingende[m] Charakter*“ der Ermessensvorschrift des § 303 BAO gegenüber. Dahinter dürfte aber eine Vorstellung von Ermessen stehen, die jedenfalls der modernen, in einem Rechtsstaat gebotenen Auffassung nicht entspricht:⁷⁹ Die Bezeichnung einer Vorschrift als Ermessensnorm bedeutet keineswegs, dass ihre Anwendung in das Belieben der Finanzverwaltung gestellt ist. Seite 355 Der Umstand, dass alle gesetzlichen Vorschriften – gleichgültig, ob sie als Ermessensvorschriften oder als „*bindende*“ Vorschriften bezeichnet werden – sowohl von Bestimmtheit als auch von Unbestimmtheit gekennzeichnet sind, führt zur Auflösung des vermeintlichen Gegensatzes.⁸⁰ Ermessensvorschriften sind typischerweise Regelungen, deren Wortlaut eine stärkere Unbestimmtheit aufweist, sodass die Beachtung von Ziel und Zweck der Regelungen umso wichtiger ist. Die teleologische Komponente spielt bei der Auslegung in diesen Fällen eine bedeutendere Rolle.⁸¹ Wenn sich Ermessen solcherart im Interpretationsproblem

auflöst, gilt auch für Vorschriften wie § 303 BAO, dass sich als Ergebnis der – von *Raschauer* treffend so bezeichneten⁸² – „*abwägungsgebundenen Rechtsanwendung*“ in manchen Fällen die Wiederaufnahme verbietet, während sie in etlichen anderen Fällen sogar geboten ist. Dort, wo der Behörde scheinbar ein Spielraum bleibt, kommt es auf die aus dem Sinn und Zweck der aus der Vorschrift gewonnenen Begründung an, aufgrund derer die Vorschrift anzuwenden oder eben nicht anzuwenden ist. Vor diesem Hintergrund ist die Unterscheidung zwischen „*zwingenden*“ und anderen Vorschriften wenig überzeugend, denn in bestimmten Fällen kann die Vornahme der Wiederaufnahme genauso zwingend sein wie die Anwendung des § 295 BAO. Ein genereller Vorrang des § 295 BAO lässt sich aus dem vom VwGH angesprochenen Argument daher nicht ableiten.

Im Schrifttum wird daher auch häufig darauf hingewiesen, dass § 295 BAO die speziellere Norm wäre, um auf diese Weise die Nachrangigkeit der Vorschriften über die Wiederaufnahme zu begründen.⁸³ Diesem Argument mangelt es schon deshalb an Überzeugungskraft, weil es sich bei Grundsätzen wie dem Vorrang der *lex specialis* oder auch der *lex posterior* um keine Automatismen, sondern um Zweifelsregeln handelt, die dann zum Tragen kommen, wenn die Interpretation sonst versagt.⁸⁴ Diese nur subsidiär maßgebenden Vermutungen entbinden nicht davon, mögliche Normenkonflikte im Auslegungsweg unter Berücksichtigung aller dabei in Betracht kommender Argumente zu lösen.⁸⁵ Darüber hinaus würde im konkreten Fall auch die *Lex-specialis*-Regel nicht weiterhelfen: Tatbestände von Vorschriften stehen zueinander im Verhältnis der Spezialität, wenn der Anwendungsbereich der spezielleren Norm völlig in dem der allgemeineren Norm aufgeht, wenn also alle Fälle der spezielleren Norm auch solche der allgemeineren Norm sind und der Anwendungsbereich der allgemeineren Norm zusätzlich noch weitere Fälle erfasst.⁸⁶ Zwar ist der Vorfragentatbestand des § 303 Abs 1 lit c BAO einerseits weiter, weil er zB nicht nur die Bindungswirkung von Bescheiden, sondern auch von gerichtlichen Entscheidungen, die ua auch das Strafrecht betreffen können, anordnet. Ebenso können Wiederaufnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheids beantragt oder durchgeführt Seite 356 werden und damit mitunter auch lange nach Ablauf der Verjährungsfristen, während die Korrektur abgeleiteter Bescheide, die keine bloßen Feststellungsbescheide sind, zumindest nach § 295 Abs 1, 2 und 3 BAO nur bis Eintritt der Verjährung möglich ist. Andererseits können beispielsweise Korrekturen von Bescheiden, die nachträglich erlassenen Bescheiden nach § 26 Abs 2 BAO, § 44 Abs 2 BAO oder § 48 Abs 5 BAO Rechnung zu tragen haben, nicht unter Berufung auf den Vorfragentatbestand vorgenommen werden, sodass es des § 295 Abs 3 BAO braucht. Die Anwendungsbereiche des § 295 BAO und des § 303 Abs 1 lit c BAO überschneiden einander, aber es gibt Fälle, die unter § 303 Abs 1 lit c BAO und nicht unter § 295 BAO fallen, und auch solche, die unter § 295 BAO, aber nicht unter § 303 Abs 1 lit c BAO fallen. Keine der beiden Regelungen ist daher im Verhältnis zur anderen *lex specialis*.

Im schon zitierten VwGH-Erk vom 28.3.1996, 94/16/0254 verweist der VwGH in seinem *obiter dictum* zur Abgrenzung zwischen § 295 Abs 3 BAO und der Wiederaufnahme auch auf die Kommentierung von *Stoll*. Dieser differenziert danach, „*ob die Entscheidung im Vorbereich, die für einen nachfolgenden Bescheid bedeutsam ist, im Spruch des vorangehenden Bescheides oder außerhalb dieses ihren Ausdruck findet. Im ersten Fall [...] müßte der Vorfragentatbestand des § 303, im anderen Fall könnte außerhalb des förmlichen Grundlagen- und Folgebescheidsystems § 295 Abs 3 zur Anwendung kommen [...]*“⁸⁷. Die Bindung ist aber Ausdruck der Rechtskraft einer

Entscheidung. Sie wirkt nur innerhalb der Grenzen der Rechtskraft und erstreckt sich nur auf den Inhalt des Spruchs, nicht auf die Entscheidungsgründe.⁸⁸ Zwar ist auch die Begründung zur Deutung eines Bescheidspruchs, über dessen Inhalt Zweifel bestehen, heranzuziehen.⁸⁹ Dies ändert aber nichts daran, dass nur der Spruch in Rechtskraft erwächst.⁹⁰ Eine Bindungswirkung eines Bescheids, die nicht einmal ansatzweise im Spruch ihren Ausdruck findet, ist in der BAO nicht vorgesehen.⁹¹

Schließlich könnte auch noch überlegt werden, § 252 BAO als Argument für den Vorrang des § 295 BAO ins Treffen zu führen. § 252 BAO behandelt in seinen drei Absätzen Fallgruppen aufeinander aufbauender Bescheide und normiert, dass der jeweils abgeleitete Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, die im zugrunde liegenden Bescheid getroffene Entscheidung wäre unzutreffend. Die drei Absätze des § 252 BAO orientieren sich stark an § 295 Abs 1, 2 und 3 BAO. Daraus könnte geschlossen werden, dass die in § 252 BAO vorgesehene Einschränkung des Beschwerderechts gegen abgeleitete Bescheide voraussetzt, dass die Korrektur abgeleiteter Bescheide vorrangig auf Grundlage des § 295 BAO erfolgt. Allerdings ist zumindest in den ersten beiden Absätzen des § 252 BAO die Vorschrift des § 295 BAO nicht explizit angesprochen, die Abs 1 und 2 des § 252 BAO erfassen Beschwerden gegen die nicht unter § 295 Abs 1 und 2 BAO fallenden abgeleiteten Erstbescheide⁹² und § 295 Abs 2a und Abs 4 BAO sind gar Seite 357 nicht in § 252 BAO angesprochen, wobei im Falle des § 295 Abs 2a BAO möglicherweise deshalb keine Notwendigkeit dazu besteht, denn die dort erfassten Bescheide nach § 48 Abs 2 sind ex lege Feststellungsbescheide und deshalb bereits von § 252 Abs 1 BAO erfasst.⁹³ Jedenfalls sind die Parallelen zwischen § 252 BAO und § 295 BAO nicht so deutlich, dass sie als Indiz für den Vorrang des § 295 BAO gegenüber § 303 Abs 1 lit c BAO angesehen werden könnten.

Ritz/Koran erwägen – allerdings im Hinblick auf die Frage, welche Maßnahme primär zu treffen ist –, ob dann, wenn eine Aufhebung nach § 299 Abs 1 BAO von Amts wegen in Betracht kommt, eine Bescheidbeschwerde oder ein Antrag auf Berichtigung (§ 293 oder § 293b BAO) oder auf Abänderung unerledigt ist, Gründe der Verwaltungsökonomie dafür sprechen könnten, eine Lösung zu wählen, die einen statt zwei Bescheiden erforderlich macht.⁹⁴ Übertragen auf das Verhältnis zwischen § 295 BAO und § 303 Abs 1 lit c BAO könnte dies für den Vorrang des § 295 BAO angeführt werden: Die Wiederaufnahme erfordert die Erlassung des die Wiederaufnahme bewilligenden und des neuen Sachbescheids. Allerdings sind die beiden Bescheide gem § 307 Abs 1 BAO nach Möglichkeit miteinander zu verbinden, sodass zumindest das verwaltungsökonomische Argument stark relativiert ist. Darüber hinaus ist auch nach *Ritz/Koran* dieses Kriterium nur dafür maßgebend, welche Maßnahme letztlich in erster Linie zu treffen ist. Sie ziehen es aber nicht dafür heran, um auszuschließen, dass Anträge auf Grundlage zweier oder mehrerer Rechtsvorschriften überhaupt gestellt werden können.

3.3. Kein Vorrangverhältnis

Dies führt weiter zur Frage, ob es überhaupt notwendig ist, einer der Vorschriften im Auslegungswege den Vorrang einzuräumen. In diesem Zusammenhang sind die Ausführungen im Erk des VwGH vom 19.9.1989, 89/14/0183 interessant: Der Beschwerdeführer hatte sich – letztlich vergeblich – gegen die Aufhebung nach § 299 BAO mit dem Argument gewendet, dass stattdessen eine Wiederaufnahme zu verfügen gewesen wäre:

Seine Rechtsansicht, zulässig wäre nur eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 3 (richtig wohl: Abs 4) BAO gewesen, ist verfehlt. Bei der Wiederaufnahme handelt es sich um ein von den Aufsichtsmaßnahmen gemäß § 299 BAO völlig verschiedenes und gesondertes Rechtsinstitut. Zwischen beiden Rechtsinstituten bestehen auch keine Wechselbeziehungen in dem Sinn, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des einen die Anwendbarkeit des anderen ausschliesse.

Zwar hat sich die Rechtslage seit damals erheblich geändert und mit ihr auch der Charakter und der Anwendungsbereich des § 299 BAO, aber nach wie vor handelt es sich bei Maßnahmen nach § 299 BAO und solchen nach § 303 BAO um völlig verschiedene und gesonderte Rechtsinstitute. Daher spricht auch weiterhin nichts für die Annahme, dass sich die beiden Rechtsmittel ausschließen.

Seite 358 Diese Überlegung lässt sich auch auf das Verhältnis zwischen § 295 BAO und § 303 Abs 1 lit c BAO und auch zwischen den anderen aufgezeigten Korrekturmöglichkeiten amtswegig erlassener Bescheide übertragen. Entscheidend ist dabei, dass gar kein Normenkonflikt existiert, zumal die Rechtsfolge aller dieser Maßnahmen auf die Korrektur abgeleiteter Bescheide gerichtet ist. In aller Regel ist – wie in den Fällen des § 295 Abs 1, 2 und 3 BAO und des § 303 Abs 1 lit c BAO – der Bescheid nach jeder Richtung abänderbar. Lediglich in den Konstellationen, in denen Teilrechtskraft zum Tragen kommt – wie § 295a Abs 2 und 4 BAO oder § 293b BAO –, ist dies differenzierter zu beurteilen, worauf noch einzugehen sein wird. Ist eine Totalrevision des abgeleiteten Bescheids möglich, erweist sich auch aus diesen – zusätzlich zu den bereits genannten – Gründen die Operation mit dem *lex specialis*-Grundsatz als alles andere als naheliegend.

3.4. Konsequenzen für amtswegige Maßnahmen

Die Analyse der einzelnen in Betracht kommenden Vorschriften zur Korrektur abgeleiteter Bescheide, die aufgrund von Änderungen der ihnen zugrunde liegenden Bescheide erforderlich sind, hat gezeigt, dass verschiedene Maßnahmen in Betracht kommen. Der Anwendungsbereich der einzelnen Tatbestände überschneidet sich zum Teil, ist aber teilweise auch unterschiedlich. Dies gilt insbesondere in zeitlicher Hinsicht. Welche Tatbestände den Behörden die Möglichkeit eröffnen, in am weitesten zurückliegende Bescheide einzugreifen, lässt sich meist gar nicht generell sagen, sondern dies hängt oft von der konkreten Situation ab: Maßnahmen nach § 295 Abs 1, 2 und 3 BAO können an sich bis zum Ablauf der Verjährungsfrist ergriffen werden.⁹⁵ Die amtswegige Wiederaufnahme ist ebenfalls bis zum Eintritt der Verjährung zulässig, aber auch noch danach, wenn sie bis innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheids durchgeführt wird.⁹⁶ Aufhebungen nach § 299 BAO können zwar nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheids erfolgen, und nicht generell bis Ablauf der Verjährungsfrist, aber auch diese Jahresfrist kann in manchen Konstellationen erst nach der absoluten Verjährung enden.⁹⁷

Feststellungsbescheide unterliegen gar keiner Verjährung. Daher kann ihre Korrektur im Anwendungsbereich des § 295 Abs 1, 2 und 3 BAO zeitlich unbegrenzt erfolgen.⁹⁸ Die Wiederaufnahme von Verfahren, die mit Feststellungsbescheiden abgeschlossen wurden, ist genauso zeitlich unbegrenzt möglich.⁹⁹ Dagegen gilt die Jahresfrist für Aufhebungen nach § 299 BAO auch für Feststellungsbescheide.

Unterschiede im Anwendungsbereich der verschiedenen Rechtskraftdurchbrechungen zeigen sich auch bei der Anpassung von Abgabenbescheiden, die aufgrund von nach Seite 359 trüglich erlassenen Bescheiden nach § 26 Abs 2 BAO, § 44 Abs 2 BAO, § 48 Abs 5 BAO oder § 103 EStG erforderlich geworden ist. Hier greift § 295 Abs 3 BAO, und zwar bis zum Eintritt der Verjährung. § 303 Abs 1 lit c BAO ist mangels Vorfrage gar nicht anwendbar und § 299 BAO innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des Abgabenbescheids, gegebenenfalls auch erst nach Eintritt der absoluten Verjährung.

In den Fällen, in denen sich der Anwendungsbereich von zwei oder mehreren der hier untersuchten Vorschriften überschneidet, hat die Behörde nach der hier vertretenen Auffassung die Wahl, welcher der Maßnahmen sie sich bedient. Die § 299 und 303 BAO werden als Ermessensvorschriften bezeichnet, und nach der Rechtsprechung muss die Behörde auch die Ermessensübung begründen, also warum sie unter Berücksichtigung und Abwägung aller relevanten Aspekte zum Schluss gekommen ist, dass die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift gegeben sind. Bei der Anwendung des § 295 BAO muss sie nur darlegen, warum überhaupt der Anwendungsbereich dieser Vorschrift eröffnet ist. Wenn die Behörde daher die Wahl hat, wird sie vermutlich dazu tendieren, sich den in den Fällen der § 299 und 303 BAO erforderlichen Begründungsaufwand zu sparen und auf § 295 BAO zurückzugreifen. Ist der Anwendungsbereich einer der beiden Ermessensvorschriften oder des § 295 Abs 1, 2 oder 3 BAO eröffnet, dann kann die Behörde den Bescheid in jede Richtung abändern.

In den Fällen des § 293b sowie des § 295 Abs 2a BAO ist dies anders. Hier hat der Gesetzgeber Teilrechtskraft angeordnet: Der Bescheid darf nur insoweit abgeändert werden, als sich dies im Hinblick auf den zugrunde liegenden Bescheid als erforderlich erweist. Könnte nun die Behörde in diesen Fällen statt auf diese Vorschriften auf § 295 Abs 1, 2 oder 3 BAO, die Wiederaufnahme (§ 303 BAO) oder § 299 BAO zurückgreifen, würde sie die in den zuerst genannten Vorschriften angeordnete Teilrechtskraft aushebeln: Sie könnte den Bescheid dann doch in jede Richtung abändern. Dies spricht dafür, in diesen Fällen eine Maßnahme nach § 303 Abs 1 lit c BAO und nach § 299 BAO als unzulässig anzusehen.¹⁰⁰ Diese Vorschriften kommen nur dann in Betracht, wenn unter Ausblendung der Rechtswidrigkeiten, die die Anwendung von § 293b BAO oder nach § 295 Abs 2 BAO ermöglichen, dennoch die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme oder eine Bescheidbehebung nach § 299 BAO gegeben sind.

3.5. Konsequenzen für antragsgebundene Maßnahmen

Die Anwendung der Vorschriften des § 293b BAO, des § 299 BAO sowie des § 303 BAO sind aufgrund expliziter gesetzlicher Anordnung auch über Antrag der Partei möglich, wobei für die Fristen wiederum Sondervorschriften gelten, die auch von Vorschrift zu Vorschrift unterschiedlich sind. Daher hat die Partei je nach Lage des konkreten Falles Seite 360 und der in Betracht kommenden Vorschrift unterschiedlich lange Zeit, um die jeweilige Maßnahme zu beantragen. Dazu kommt die Möglichkeit, gegen den abgeleiteten Bescheid innerhalb der – gegebenenfalls verlängerbaren – einmonatigen Frist Beschwerde zu erheben, um auf diese Weise die Anpassung des abgeleiteten Bescheids an den zugrunde liegenden Bescheid durchzusetzen. In § 295 BAO ist hingegen – sieht man von den Fällen des Abs 4 ab – ein Antragsrecht nicht ausdrücklich vorgesehen. Dennoch ist die Behörde verpflichtet, über ein entsprechendes Anbringen der Partei ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.¹⁰¹ Im Unterschied zu den anderen Anträgen ist aber in diesen Fällen davon auszugehen,

dass die Frist für die Erhebung der Säumnisbeschwerde erst frühestens mit der Rechtskraft des zugrunde liegenden Bescheids zu laufen beginnt: Die Behörde kann nach § 295 Abs 1, 2 und 3 BAO den Eintritt der Rechtskraft abwarten und ist nach der – hier als problematisch angesehenen – Rechtsprechung des VwGH nicht verpflichtet, dies zu begründen.¹⁰² Wenn die Partei zügig Rechtsschutz in Anspruch nehmen und die Entscheidung durch die Behörde möglichst rasch durchsetzen möchte, wird sie daher auf die anderen genannten Möglichkeiten zurückgreifen.

Wann immer der Anwendungsbereich mehrerer Vorschriften eröffnet ist, die über Antrag der Partei eine Korrektur abgeleiteter Bescheide ermöglichen, hat diese es in der Hand, zu entscheiden, welches Rechtsinstituts sie sich bedient. Insoweit ist sie daher „*Herrin des Verfahrens*“. Wenn die Partei ihren Antrag auf eine Ermessensvorschrift wie § 299 oder § 303 BAO stützt, geht sie das Risiko ein, dass die Behörde bei Berücksichtigung und Abwägung aller Aspekte – insbesondere auch der steuerlichen Auswirkungen einer Stattgabe – den Antrag doch abweist. Denn die Ermessensbindung dieser Vorschrift kommt auch zum Tragen, wenn die Behörde über Antrag zu entscheiden hat, und unabhängig davon, ob zugunsten oder zu Ungunsten der Partei zu entscheiden ist. Stützt sich die Partei auf § 295 BAO, besteht dieses Risiko nicht.

Wenn die Partei daher – soweit im konkreten Fall anwendbar – vermeiden will, dass die Anpassung des abgeleiteten Bescheids dazu führt, dass der bekämpfte Bescheid in jede Richtung abgeändert werden kann, ist sie gut beraten, sich auf Vorschriften zu stützen, in denen Teilrechtskraft vorgesehen ist. § 293b und § 295 Abs 2a BAO sind Beispiele dafür. Stellt sie ihren Antrag dagegen unter Berufung auf Vorschriften wie § 295 Abs 1, 2 oder 3 BAO, § 299 BAO oder § 303 BAO oder erhebt sie Bescheidbeschwerde, muss sie damit rechnen, dass der Bescheid auch in anderen Punkten abgeändert werden kann. Die hier für Fälle amtswegiger Korrekturen abgeleiteter Bescheide vertretene Position, wonach sich die Behörde im Falle überschneidender Anwendungsbereiche der in Betracht kommenden Rechtsgrundlagen jener Vorschrift zu bedienen hat, die Teilrechtskraft vermittelt, gilt für die Partei nicht. Sie braucht nicht vor sich selbst geschützt zu werden und ist „*ihres Glückes Schmied*“.

Die Herrschaft der Partei über das Verfahren hat aber Grenzen: Sie kann nicht verhindern, dass die Behörde von sich aus amtswegige Maßnahmen ergreift und insbesondere sich solcher Rechtsinstitute bedient, die es ihr ermöglichen, den Bescheid in jede Richtung abzuändern. Dazu müssen klarerweise die nach jeder dieser Vorschriften vor Seite 361 gesehenen Voraussetzungen gegeben sein. Allerdings gibt es hier auch Grenzen für die Behörde, die ab Vorlage der Beschwerde oder Einbringung einer Vorlageerinnerung und in den Fällen des § 262 Abs 2 bis 4 BAO ab Einbringung der Bescheidbeschwerde nach § 300 Abs 1 BAO weder aufheben noch abändern können. Ist die amtswegige Aufhebung des Bescheids aber erfolgt, dann ist beispielsweise eine Bescheidbeschwerde gem § 261 Abs 1 BAO als gegenstandslos zu erklären¹⁰³ oder als unzulässig zurückzuweisen.¹⁰⁴ Ein nach § 299 BAO gestellter Antrag ist abzuweisen, wenn der aufzuhebende Bescheid in der Zwischenzeit in einer dem Begehren des Antragstellers Rechnung tragenden Weise abgeändert wurde.¹⁰⁵

4. Zusammenfassende Würdigung

Die BAO sieht eine Reihe von Möglichkeiten vor, abgeleitete Bescheide zu korrigieren, wenn dies aufgrund einer Änderung, Aufhebung oder erstmaligen Erlassung des Bescheids, auf dem der abgeleitete Bescheid aufbaut, erforderlich ist. Dies gilt auch dann, wenn der Bescheid, auf dem der abzuleitende Bescheid aufbaut, übersehen oder – umgekehrt – die Existenz eines solchen Bescheids unrichtigerweise angenommen wurde. Die Anwendungsvoraussetzungen und auch die Rechtsfolgen der einzelnen in Betracht kommenden Vorschriften sind unterschiedlich. In zahlreichen Konstellationen ist aber der Anwendungsbereich von zwei oder drei dieser Vorschriften gleichzeitig eröffnet. Schrifttum und auch Rechtsprechung neigen dazu, § 295 BAO den Vorrang einzuräumen. Die hier vorgenommene Untersuchung hat aber gezeigt, dass sich im Gesetz dafür keine Anhaltspunkte finden. Behörde wie Partei haben es in der Hand, sich unterschiedlicher Rechtsinstitute zu bedienen, um den abgeleiteten Bescheid entsprechend anzupassen. Auslegungsschwierigkeiten ergeben sich aber dadurch, dass einzelne dieser Vorschriften Teilrechtskraft vorsehen, während andere eine Totalrevision ermöglichen. Die Regelungen sind in dieser Hinsicht nicht aufeinander abgestimmt und der Gesetzgeber wäre gut beraten, eine Reform auf den Weg zu bringen.¹⁰⁶

-
- 1 Auch außerhalb des 7. Abschnitts der BAO finden sich zahlreiche Verfahrenstitel zur Änderung und Behebung von abgeleiteten Bescheiden, etwa § 205 Abs 6 BAO (Anspruchszinsen), § 217 Abs 7–9 BAO (Säumniszuschläge), § 45 Abs 4 EStG (Anpassung von Vorauszahlungen) oder § 26 Abs 6 AbgEO (Herabsetzung von Pfändungsgebühren und Aufhebung diesbezüglicher Bescheide). Für eine ausführliche beispielhafte Aufzählung siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ (2017) § 295 Tz 22 ff. Diese Bestimmungen sind nicht Gegenstand des vorliegenden Beitrags.
 - 2 Zur Einstufung dieser Bescheide als Feststellungsbescheide auch *Turcan*, Das EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz und die neue Ära der Streitbeilegung, TPI 2019, 287 (295); *Köhler*, Internationale Verständigungs- und Schiedsverfahren und das innerstaatliche Abgabenverfahren, in *Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, Festschrift für Nikolaus Zorn (2022) 301 (309 f).
 - 3 Dazu und zu anderen Beispielen *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 15; siehe auch *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295 Anm 19 (Stand 1.1.2017, rdb.at).
 - 4 VwGH 14.5.1991, 90/14/0149.
 - 5 Zur Kritik an diesem Erk vgl auch schon *Reiner*, Brauchen wir die Grundlagenbescheidähnlichkeit? RdW 1993, 90 (92) und sich dieser Kritik anschließend *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 17.
 - 6 *Bibus*, Erlassung abgeleiteter Bescheide vor dem Grundlagenbescheid, ÖStZ 1988, 220 (221); *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 9 mit Nachweis der Rechtsprechung; *Fischerlehner*, Anpassung an nachträgliche grundlagenbescheidähnliche Bescheide, taxlex 2007 576 (578); *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar – Digital First^{2.04} § 295 Rz 24; aA *Zorn*, Vor dem Grundlagenbescheid ergangener abgeleiteter Bescheid ist rechtswidrig, ÖStZ 1988, 50 (51).
 - 7 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 85a Tz 7; sowie betreffend § 295 Abs 3 BAO auch schon *Fischerlehner*, taxlex 2007, 578.
 - 8 Steiermärkische Landesabgabenordnung.

- 9 VwGH 24.9.1971, 1138/70.
- 10 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 85a Tz 7.
- 11 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 13.
- 12 So wird die „*Verwaltungsökonomie*“ als ein Kriterium der Zweckmäßigkeit gesehen, die im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen ist, siehe dazu *Ritz*, *Ermessen im Steuer- und Verwaltungsrecht*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), *Die Allgemeinen Bestimmungen der BAO* (2012) 113 f; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 20 Tz 7; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 20 Anm 9 (Stand 1.1.2005, rdb.at); *Stoll*, BAO-Kommentar (1994) 209; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) 90 sowie VwGH 29.6.1983, 83/13/0047.
- 13 *Ritz/Koran* weisen darauf hin, dass diese Pflicht, ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, auch ohne § 85a BAO bestünde (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 85a Tz 6). Daher kann sie auch nicht auf Fälle eines im Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Antrags beschränkt werden (vgl noch einmal *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 85a Tz 6 insb unter Verweis auf die VwGH-Judikatur, wonach sich die Entscheidungspflicht auch daraus ergibt, dass ein Gesetz eine Behörde für gewisse Entscheidungen oder Verfügungen für zuständig erklärt).
- 14 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 284 Tz 5; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 284 Anm 8 (Stand 1.9.2014, rdb.at); *Stoll*, BAO 3015 sowie (betreffend Devolutionsantrag) *Fischerlehner*, taxlex 2007, 578.
- 15 *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295 Anm 10.
- 16 Etwa Feststellungsbescheide iSd § 185 ff BAO.
- 17 *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295 Anm 10 mit dem Hinweis, dass auf die mögliche Verjährung der von diesen Bescheiden abgeleiteten Bescheide Bedacht genommen werden sollte.
- 18 AB 644 BlgNR 26. GP 39.
- 19 *Tanzer/Unger*, BAO 2020/2021, 306; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 8 zu Anpassungen gem § 295 Abs 1 und 2 mit Nachweisen der Literatur sowie Tz 18 zu Anpassungen gem § 295 Abs 3; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295 Anm 13, die dies im Hinblick auf „*ein[en] ändernde[n] Bescheid iSd § 295*“ vertreten und darauf hinweisen, dass im Rahmen der Änderung aber die sich ggf aus § 278 Abs 3 und § 279 Abs 3 BAO ergebende Bindungswirkung sowie ggf die verlängerte Verjährungsfrist gem § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO zu beachten ist.
- 20 Zurecht kritisch *Tanzer/Unger*, BAO 2020/2021, 306.
- 21 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 8 zu Anpassungen gem § 295 Abs 1 und 2 mit Nachweisen der Literatur sowie Tz 18 zu Anpassungen gem § 295 Abs 3; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295 Anm 13.
- 22 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 8 zu Anpassungen gem § 295 Abs 1 und 2 sowie Tz 18 zu Anpassungen gem § 295 Abs 3; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295 Anm 13.
- 23 *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.04} § 295 Rz 24.
- 24 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 13e; *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.04} § 295 Rz 23.
- 25 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 21h; *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.04} § 295 Rz 23.

- 26 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 10; *Fiala* in *Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar – Digital First^{2.04} § 299 Rz 17; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 299 Anm 15 (Stand 1.1.2017, rdb.at); *Brennsteiner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 299 Rz 9 (Stand 1.2.2021, rdb.at); siehe auch Erlass des BMF AÖF 2003/65.
- 27 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 10.
- 28 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 52; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 299 Anm 4; *Brennsteiner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 299 Rz 13.
- 29 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 52; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 299 Anm 4.
- 30 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 55 mit Nachweis der Rechtsprechung; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 299 Anm E 37; *Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch 812.
- 31 Siehe zB *Gassner*, Rechtsschutz oder Rechtsverweigerung? ÖStZ 1985, 1 (6) oder *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 57.
- 32 *Ellinger/Sutter/Urtz* merken jedoch an, dass deshalb, da jede Unrichtigkeit als Aufhebungsgrund in Frage kommt, von einer grundsätzlichen Abänderbarkeit auszugehen ist und die Vertrauensschutzgründe sich im Rahmen der Ermessensübung „nur selten verdichten werden können“ (siehe *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 299 Anm 4); die Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Rahmen der Ermessensübung bejahend weiters *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 56 mit weiteren Nachweisen der Literatur; *Stoll*, BAO 2894; *Fiala* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.04} § 299 Rz 53.
- 33 *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 302 Anm 5a (Stand 1.1.2017, rdb.at); *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 302 Tz 8.
- 34 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 35.
- 35 *Fiala* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.04} § 299 Rz 43; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 299 E 61.
- 36 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 45; *Fiala* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.04} § 299 Rz 42; *Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch 812.
- 37 Zur Übersicht siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 19 f.
- 38 So zB *Stoll*, Der Rechtsschutz im Abgabenverfahren nach der BAO-Nov 1980, JBl 1982, 79 (82).
- 39 So schon *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 173; zustimmend *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 19; aA *Reiner*, RdW 1993, 91.
- 40 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 116 Tz 12.
- 41 Siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 21 betreffend Begünstigungsbescheide gem § 48 Abs 5 BAO.
- 42 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 116 Tz 1 mwN aus der Judikatur.
- 43 Näher *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 116 Tz 4.
- 44 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 224 Tz 2 mit Nachweisen aus der Judikatur; s auch *Stoll*, BAO 2352; *Fischerlehner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 224 Rz 2 (Stand 1.2.2021, rdb.at); *Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar – Digital First^{2.02} § 224 Rz 4; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch 654.

- 45 VfSlg 12.566/1989.
- 46 *Bibus*, Wiederaufnahme, in *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung III (1993) 28; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 303 Tz 2.
- 47 *Staringer*, Wiederaufnahme und Vertrauensschutz, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 299 (308).
- 48 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 303 Tz 3; *Rzeszut/Predota* in *Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar – Digital First^{2.02} § 303 Rz 10; *Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch 817; offenlassend bis kritisch *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 Anm 4 (Stand 1.1.2017, rdb.at).
- 49 Siehe zB VwGH 21.12.1992, 88/16/0128.
- 50 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 303 Tz 40; *Wiedermann*, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung (1998) 163 f.
- 51 Siehe *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 Anm 29 und E 191 mit Nachweis der Rsp; siehe auch *Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch 821.
- 52 *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht 309.
- 53 Zutreffend *Wiedermann*, Wiederaufnahme 48; ebenso auf *Wiedermann* verweisend *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht 309.
- 54 *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht 312.
- 55 *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht 312.
- 56 VfGH 30.11.2017, G 131/2017, G 286/2017.
- 57 Zurecht kritisch *Ritz*, Wiederaufnahme von Abgabenverfahren nach Eintritt der Verjährung, AFS 2018, 162 (166).
- 58 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 304 Tz 2; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 304 Anm 5 (Stand 1.1.2017, rdb.at).
- 59 *Wiedermann*, Wiederaufnahme 38 ff; *Staringer* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz im Abgabenrecht 312; auch im Erkenntnis VwGH 26.01.2006, 2005/16/0256 wird der Begriff der „Totalwiederaufnahme“ verwendet.
- 60 Später erlassene Grundlagenbescheide kommen hingegen nicht in Betracht. Siehe dazu *Ritz*, Berichtigungen gemäß § 293b BAO, ÖStZ 1990, 180 (181).
- 61 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 293b Tz 2 mit Nachweis der Rsp; vgl auch *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar – Digital First^{2.02} § 293b Rz 5.
- 62 *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 293b Anm 6; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 293b Tz 13.
- 63 Dies wird bereits durch den Wortlaut der Bestimmung („kann“) indiziert, siehe außerdem AB 1162 BlgNR 17. GP 16; siehe ebenso *Drabek*, Berichtigung gem § 293b BAO, ecolx 1994, 641 (641) oder *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 293b Tz 8 mit Nachweis der Rsp; *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.02} § 293b Rz 16 ff; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 293b Anm 4; *Brennsteiner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 293b Rz 7 (Stand 1.2.2021, rdb.at); *Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch 803.
- 64 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 293b Tz 8 oder *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 293b Anm 5.
- 65 1162 BlgNR 17. GP 16, siehe auch zB VwGH 7.8.1992, 91/14/0150; VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124 oder VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285.

- 66 1162 BlgNR 17. GP 16, siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 293b Tz 10 mit weiteren Nachweisen der Literatur und Rechtsprechung; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 293b Anm 5.
- 67 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 209a Tz 8 mit Hinweis auf *Ritz*, ÖStZ 1990, 186 oder *Rathgeber*, Änderungen im Verjährungsrecht, SWK 2005, S 83 (S 87).
- 68 *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 293b Anm 8.
- 69 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 293b Tz 16.
- 70 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 293b Tz 16; *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.02} § 293b Rz 20; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 293b Anm 8; *Brennsteiner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 293b Rz 8.
- 71 *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.02} § 293b Rz 20.
- 72 *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 293b Anm 8 und § 295 Anm 13; *Tanzer/Unger*, BAO 2020/2021, 305, die festhalten: „Wird allerdings unter Teilrechtskraft in den Grundlagenbescheid eingegriffen, so dimensioniert dieser Umstand auch und zugleich die Änderung davon abgeleiteter Bescheide“; siehe auch *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO^{2.02} § 293b Rz 25; aA *Bayer*, Die Teilrechtskraft des § 293b BAO und ihre Durchbrechungen, ÖStZ 1991, 131 (133).
- 73 Vgl *Tanzer*, Rechtsschutz im Steuerrecht, 16. ÖJT, Band IV/1 (2006) 112 und 122, der den Umstand, dass bei den sonstigen Maßnahmen der BAO teils eine vollständige Durchbrechung der Rechtskraft, an anderen Stellen dagegen nur Teilrechtskraft vorgesehen ist, als „willkürlich[es] [A]ufeinanderprallen“ und „zufällig gewachsenes Geflecht“ bezeichnet.
- 74 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 252 Tz 5.
- 75 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 252 Tz 5.
- 76 *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar – Digital First^{2.02} § 252 Rz 11 und *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 252 Tz 3, jeweils mit Nachweisen der Rsp.
- 77 Zur Zulässigkeit solcher Konstellationen siehe *Bibus*, ÖStZ 1988, 223; sich ihr anschließend etwa *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 185 Tz 3; siehe auch VwGH 14.12.1988, 84/13/0063 oder BFG 1.6.2022, RV/2100720/2020; aA zB *Zorn*, ÖStZ 1988, 50 oder *Stoll*, BAO, 1953.
- 78 *Schartel-Hlavenka*, Die allgemeine Bescheidbehebung nach § 295 Abs 3 BAO, GesRZ 1996, 29 (35).
- 79 Dazu *Gassner/Lang*, Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgabenrecht, in *Mayer et al* (Hrsg), Festschrift für Robert Walter (1991) 159 (164 ff); *Lang*, Der Österreichische Juristentag als Spiegel des Steuerrechts, in *Michalek* (Hrsg), Festschrift 50 Jahre Österreichischer Juristentag (2009) 241 (252 ff).
- 80 Grundlegend *Stoll*, Ermessen (2001) 47; siehe auch *Gassner/Lang* in FS Walter 159 (164).
- 81 *Gassner/Lang* in FS Walter 159 (164 f) mit Hinweis auf *Merkel*, Allgemeines Verwaltungsrecht (1927) 150.
- 82 *Raschauer*, „Ermessen“ als abwägungsgebundene Rechtsanwendung, in *Haller et al* (Hrsg), Festschrift für Günther Winkler – Staat und Recht (1997) 881 (881).
- 83 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 295 Tz 1 mit Hinweis auf *Bibus*, ÖStZ 1988, 222; siehe auch *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295 Anm 4.

- 84 Ausführlich *Lang*, Normenkonflikte zwischen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts und der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gosch/Schnitger/Schön* (Hrsg), Festschrift Jürgen Lüdicke (2019) 437 (442).
- 85 Näher *Lang* in FS Lüdicke 437 (442).
- 86 Dazu *Lang* in FS Lüdicke 437 (439).
- 87 *Stoll*, BAO (1994) 2856.
- 88 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 116 Tz 5 mit Nachweis der Rechtsprechung.
- 89 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 93 Tz 17 mit Nachweis der Rechtsprechung, siehe auch *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 116 E 48 (zu § 38 AVG; Stand 1.8.2011, rdb.at).
- 90 *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 93 Anm 8 (Stand 1.8.2011, rdb.at).
- 91 Zur Bindung an die im Beschluss oder Erkenntnis des Verwaltungsgerichts „dargelegte Rechtsanschauung“ vgl aber § 278 Abs 3 und § 279 Abs 3 BAO.
- 92 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 252 Tz 5.
- 93 Dazu *Turcan*, TPI 2019, 295; siehe außerdem den Wortlaut des § 48 Abs 2 BAO.
- 94 *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 66. An anderer Stelle spricht *Ritz* außerdem davon, dass eine Aufhebung iSd § 299 aF BAO von der Oberbehörde durchzuführen ist und deshalb ein gegenüber § 293b BAO höherer Verwaltungsaufwand bestehen würde. Dieses Argument ist aus naheliegenden Gründen heute nicht mehr heranzuziehen.
- 95 § 302 Abs 1 BAO.
- 96 § 304 BAO.
- 97 *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 302 Anm 5a; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 302 Tz 8.
- 98 Da die Korrektur nach § 295 BAO auch nicht dem Ermessen unterliegt, sind derartige Korrekturen des Feststellungsbescheides auch dann vorzunehmen, wenn die eingetretene Verjährung für vom Feststellungsbescheid abgeleitete Abgabenbescheiden dazu führt, dass es nicht zur Festsetzung von davon abgeleiteten Abgaben kommt.
- 99 Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO unterliegt dagegen dem Ermessen. Daher ist von Wiederaufnahmen von Feststellungsverfahren, die aufgrund der eingetretenen Verjährung für die vom Feststellungsbescheid abgeleiteten Bescheide letztlich keine Festsetzung von davon abgeleiteten Abgaben mehr nach sich ziehen, Abstand zu nehmen.
- 100 Tendenziell – wenngleich nicht so strikt – ähnlich *Ritz/Koran* im Kontext des § 299 BAO, die das damit begründen, dass die Teilrechtskraft der geringe Eingriff in die Rechtskraft ist (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 67, die auf *Tanzer/Unger*, Die behördliche Ermessensübung im Anwendungsbereich des § 299 BAO, in *Althuber/Toifl*, Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben [2005] 113 [131] verweisen); anders allerdings im Kontext des § 303 BAO, wo sich *Ritz/Koran* für den Vorrang des § 303 BAO gegenüber den Berichtigungen nach § 293 BAO und § 293b BAO aussprechen, da infolge einer Wiederaufnahme „alle Unrichtigkeiten beseitigbar sind“ (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 303 Tz 90 mit Hinweis auf *Wiedermann*, Wiederaufnahme 167 und *Ritz*, ÖStZ 1990, 188).
- 101 Siehe bereits 2.1.
- 102 Siehe dazu 2.1.
- 103 Sofern dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wurde.
- 104 Sofern dem Beschwerdebegehren nicht Rechnung getragen wurde.

105 Dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Tz 33.

106 Vgl *Tanzer*, Rechtsschutz im Steuerrecht, 16. ÖJT, Band IV/1 (2006) 115 ff.