

Der Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 295 Abs 4 BAO

Erwägungen des BFG

Michael Hubmann



Michael Hubmann, LL.B. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

In seiner Entscheidung vom 12. 10. 2021, [RV/7105757/2018](#), hat sich das BFG mit dem Antragsrecht nach § 295 Abs 4 BAO auseinandergesetzt, dessen Anwendungsbereich vor Kurzem mit dem COVID-19-StMG¹ erweitert wurde. Dieses Recht ermöglicht es, einen Antrag auf Aufhebung eines abgeleiteten Bescheids, der auf ein Dokument gestützt ist, das als Feststellungs- oder Nichtfeststellungsbescheid intendiert war („Nichtbescheid“), innerhalb eines Jahres ab Zurückweisung einer Bescheidbeschwerde gegen diesen Nichtbescheid zu stellen. Im Zuge dieses Falls hat sich das BFG auch mit der Frage des Verhältnisses eines abgeleiteten Sachbescheids zu dessen vermeintlichem (weil später als nichtig erkannten) Grundlagenbescheid beschäftigt. In diesem Beitrag werden die vom BFG vorgenommenen Erwägungen analysiert. Da die Entscheidung des BFG rechtskräftig geworden ist, wird sie in der verfahrensrechtlichen Praxis jedenfalls zu beachten sein.

1. Sachverhalt

An der Beschwerdeführerin (einer GmbH) war (wie sich später herausstellte: vermeintlich) eine andere Körperschaft als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt. Es war beabsichtigt, der atypisch still Beteiligten sämtliche im Rahmen der atypisch stillen Gesellschaft erwirtschafteten Einkünfte zuzuweisen. Der Beschwerdeführerin sollten hingegen plangemäß keine Einkünfte aus der atypisch stillen Gesellschaft zugerechnet werden, sodass ihr körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen im Ergebnis entsprechend gemindert werden sollte. Diese Einkünftezuweisung wurde vom Finanzamt in einem ersten KöSt-Bescheid der Beschwerdeführerin vom 22. 9. 2002 erklärungsgemäß vorgenommen. Zeitlich nachgelagert erging am 13. 1. 2004 ein entsprechender erster (Gewinn-)Feststellungsbescheid an die atypisch stille Gesellschaft.

In weiterer Folge wurde die atypisch stille Gesellschaft durch eine Außenprüfung mangels fremdüblicher Vereinbarungen steuerlich nicht anerkannt (denn die Übertragung einer quasi nicht besicherten, über viele Jahre unverzinst gewährten Darlehensforderung an eine ausländische Schuldnerin mit geringer Kapitalausstattung wäre von einem fremden Geschäftsherrn nicht als stille Einlage akzeptiert worden).² Dies

führte zu einem zweiten (Nicht-)Feststellungsbescheid vom 22. 8. 2007, mit dem der erste Feststellungsbescheid im Zuge einer (wie sich später zeigte: fehlerhaften) Wiederaufnahme nach § 303 BAO geändert werden sollte. Auf diesen zweiten Feststellungsbescheid gestützt erging sodann ein zweiter KöSt-Bescheid am 2. 11. 2007, mit dem bei der Beschwerdeführerin ein entsprechend ungekürzter Gewinn besteuert wurde.

Damit war der Fall aber nicht zu Ende: Einige Monate später wurde am 7. 3. 2008 der zweite (Nicht-)Feststellungsbescheid vom Finanzamt wiederum gemäß § 299 BAO aufgehoben (da ihm keine Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens vorangegangen war) und am 25. 4. 2008 durch einen dritten – inhaltlich unveränderten – (Nicht-)Feststellungsbescheid ersetzt. Gegen diesen dritten (Nicht-)Feststellungsbescheid des Finanzamts wurde sodann Beschwerde eingebracht, weil – so das Beschwerdevorbringen – sowohl der zweite als auch der dritte (Nicht-)Feststellungsbescheid aufgrund einer zwischenzeitlich erfolgten Umgründung an einen anderen Rechtsträger als Rechtsnachfolger der Beschwerdeführerin zu richten gewesen wären. Diesem Vorbringen wurde letztlich vom VwGH gefolgt, was im Ergebnis zur Zurückweisung der an ihn gerichteten Revision am 26. 2. 2013 führen musste.³

Der VwGH hielt fest, dass die Bescheide richtigerweise an den Rechtsnachfolger adressiert hätten werden müssen. Die an den falschen Adressaten gerichteten Bescheide waren deshalb nicht rechtswirksam ergangen (es lagen somit „Nichtbescheide“ vor). Die Beschwerdeführerin beehrte sodann am 30. 12. 2013 beim Finanzamt gemäß § 295 Abs 4 BAO die Aufhebung des ihrer Ansicht nach auf diesen „Nichtbescheid“⁴ (den dritten [Nicht-]Feststellungsbescheid) gestützten zweiten KöSt-Bescheids. Denn § 295 Abs 4 BAO ermögliche es, nach einem Beschwerdeverfahren gegen eine als (Nicht-)Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO intendierte Enunziation („Nichtbescheid“), das mit Zurückweisung aufgrund der dem Beschwerdegegenstand fehlenden Bescheidqualität beendet wurde, einen auf ebendiesen Nichtbescheid gestützten Bescheid auf Antrag aufzuheben.

¹ BGBl I 2021/3.

² Vgl die Ausführungen in UFS 24. 11. 2009, RV/0341-G/08.

³ Näheres zur Relevanz der Zurückweisung unter Pkt 4.1.

⁴ Der vermeintlich rechtswirksame dritte (Nicht-)Feststellungsbescheid, welcher sich im Rechtsmittelverfahren als „Nichtbescheid“ entpuppte.

Das Finanzamt erachtete diesen Antrag aus zwei Gründen als unbegründet. Zum einen wäre der zweite KöSt-Bescheid nicht gemäß § 295 Abs 1 BAO, sondern gemäß § 303 Abs 4 BAO idF BGBl I 2002/97 (Wiederaufnahme von Amts wegen aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen) erlassen worden. Dabei wendete das Finanzamt jene Fassung des § 295 Abs 4 BAO an, die zum Zeitpunkt seiner Entscheidung im Jahr 2018 in Kraft war.⁵ Nach dieser Fassung von § 295 Abs 4 BAO wäre der vorliegende Bescheid keinem Aufhebungsantrag zugänglich gewesen, da nach dieser Altfassung von § 295 Abs 4 BAO ausdrücklich eben nur Bescheide iSd § 295 Abs 1 BAO aufgehoben werden können. Zum anderen wäre – so das Finanzamt – der als Nichtbescheid klassifizierte dritte (Nicht-)Feststellungsbescheid gar nicht Grundlage des (vermeintlich abgeleiteten) KöSt-Bescheids gewesen, da sich dieser bereits vom zweiten – später gemäß § 299 BAO aufgehobenen – (Nicht-)Feststellungsbescheid ableiten würde. Da der KöSt-Bescheid zeitlich vor dem Nichtbescheid ergangen war, wäre nach Ansicht des Finanzamts „eine Ableitung von einem Nichtbescheid nicht denkbar“.⁶ Da insgesamt somit für das Finanzamt kein – von § 295 Abs 4 BAO in der damaligen Fassung für das Antragsrecht geforderter – Bescheid iSd § 295 Abs 1 BAO vorlag, wies es den Aufhebungsantrag der Beschwerdeführerin mit Bescheid ab. Gegen diesen Abweisungsbescheid erhob die Beschwerdeführerin sodann Beschwerde und stellte nach abweisender Beschwerdevorentscheidung einen Vorlageantrag.

2. Aufhebung von § 295 Abs 4 letzter Satz BAO aF und Neufassung

Unabhängig vom Anlassfall kam es jedoch zu folgender Entwicklung: Der VfGH stellte mit Erkenntnis vom 4. 12. 2019 die Unsachlichkeit der gemäß § 295 Abs 4 BAO geltenden Antragsfrist fest.⁷ Er hob im Zuge dessen den letzten Satz des Abs 4, „Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen“⁸, mit Ablauf des 31. 12. 2020 als verfassungswidrig auf. Der VfGH begründete dies ua damit, dass Anträge nach § 295 Abs 4 BAO faktisch nur dann zu einer Aufhebung führen, wenn der Umstand, dass die als Feststellungsbescheid intendierte Enunziation kein Bescheid ist, vor Ablauf der durch § 304 BAO bestimmten Frist hervor kommt. Endet jedoch das Beschwerdeverfahren betreffend die als Feststellungsbescheid intendierte Enunziation erst nach Ablauf der in § 304 BAO geregelten Frist mittels Zurückweisung der Beschwerde mangels Vorliegens eines Feststel-

lungsbescheids, wäre ein nach Abschluss des Beschwerdeverfahrens gestellter Antrag auf Aufhebung des abgeleiteten Bescheids als verspätet zurückzuweisen. Der VfGH vermochte keinen sachlichen Grund dafür zu erkennen, den Abgabepflichtigen nur aufgrund des Fristablaufs mit den Folgen eines solchen von einem Nichtbescheid abgeleiteten Bescheids zu belasten.⁹

Dies führte zu einer generellen Neufassung von § 295 Abs 4 BAO durch den Gesetzgeber im Zuge des COVID-19-StMG.¹⁰ Dabei wurde nicht nur – wie vom VfGH gefordert – eine Neuregelung der Antragsfrist, sondern auch eine Erweiterung des Anwendungsbereiches des in § 295 Abs 4 BAO verankerten Antragsrechts vorgenommen. Durch die neue Formulierung „Bescheide“ anstatt „Änderungsbescheide (Abs 1)“ im ersten Satz des Abs 4 erfolgte eine Erweiterung des Antragsrechts auf alle Bescheide, die auf einen Nichtbescheid gestützt sind.¹¹ Hiermit wurde im Ergebnis der Kritik von *Schwaiger*¹² und *Ritz*¹³ Rechnung getragen, welche den legislatischen Handlungsbedarf bereits in der Literatur aufgezeigt hatten. Im Ergebnis entspricht die Neufassung inhaltlich im Wesentlichen dem im Schrifttum unterbreiteten Vorschlag von *Ritz*.¹⁴ Denn durch den ursprünglichen – lediglich Änderungsbescheide iSd § 295 Abs 1 BAO erfassenden – Anwendungsbereich ergab sich folgende Problematik: Eine Bindung an Feststellungsbescheide besteht nicht nur für Änderungsbescheide iSd § 295 Abs 1 BAO, sondern auch für erstmals erlassene Abgabenbescheide sowie auch für Sachbescheide iSd § 299 Abs 2 BAO oder iSd § 307 Abs 1 BAO. Ohne den nunmehr erweiterten Anwendungsbereich hätten gegen ebendiese Bescheide stets „vorsorgliche“ Rechtsmittel, mit der Behauptung, dass ihnen Nichtbescheide zugrunde liegen, erhoben werden müssen. Im Interesse der Vermeidung von vermehrtem Verwaltungsaufwand, sei es als Folge vorsorglicher Bescheidbeschwerden oder nur zum Zweck der Fristwahrung gestellter Aufhebungsanträge, ist die nunmehrige Neuregelung des § 295 Abs 4 BAO begrüßenswert.¹⁵

3. Entscheidung des BFG

Das BFG gab im Ergebnis dem Antrag der Beschwerdeführerin nach § 295 Abs 4 BAO statt. Dazu im Einzelnen:

⁵ § 295 Abs 4 BAO idF BGBl I 2013/70.

⁶ Vgl die Ausführungen in BFG 12. 10. 2021, RV/7105757/2018, betreffend die mündliche Verhandlung vom 28. 9. 2021.

⁷ VfGH 4. 12. 2019, G 159/2019.

⁸ § 295 Abs 4 BAO idF BGBl I 2013/70.

⁹ Vgl VfGH 4. 12. 2019, G 159/2019, Rz 52 ff; siehe auch die Ausführungen von *Vock*, Die Neufassung des § 295 Abs 4 BAO durch das COVID-19-StMG, AVR 2020, 202 (204).

¹⁰ Siehe Änderungen durch das COVID-19-StMG: § 295 BAO idF BGBl I 2021/3.

¹¹ *Brennsteiner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ (2021) § 295 Rz 6; *Vock*, AVR 2020, 202.

¹² *Schwaiger*, Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO: Dieses Antragsrecht lässt viele Wünsche offen, SWK 17/2015, 786.

¹³ *Ritz*, Folgen von Nichtbescheiden, AFS 2017, 162.

¹⁴ *Ritz*, AFS 2017, 162 (167); *Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021) § 295 Rz 21a.

¹⁵ IA 1109/A BlgNR 27. GP, 31 f; *Ritz*, AFS 2017, 162.

Ausgangspunkt der Entscheidung des BFG ist, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH¹⁶ verfahrensrechtliche Bestimmungen im Allgemeinen ab dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens auch auf Sachverhalte anzuwenden sind, die sich vor dem Inkrafttreten ereignet haben.¹⁷ Somit ist eine Anwendung der im Zeitpunkt der Entscheidung geltenden (neuen) Fassung des § 295 Abs 4 BAO¹⁸ im gegenständlichen Fall unstrittig. Zum Entscheidungszeitpunkt am 12. 10. 2021 war daher die neue durch das COVID-19-StMG geänderte Fassung anzuwenden.

Aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes, der überdies in den Erläuternden Bemerkungen¹⁹ seinen Niederschlag findet, ergibt sich außerdem unzweifelhaft, dass das Antragsrecht des § 295 Abs 4 BAO auf alle Bescheide, wie zB auch neue Sachbescheide iSd § 299 Abs 2 BAO oder iSd § 307 Abs 1 BAO, Anwendung findet.²⁰ Der Einwand des Finanzamts, dass der KöSt-Bescheid im Rahmen der Wiederaufnahme nach § 303 BAO aF²¹ ergangen und nicht gemäß § 295 BAO abgeändert worden war (womit ein Bescheid iSd § 307 BAO vorlag und § 295 Abs 4 BAO aF daher nicht angewendet werden könne), trifft daher unter der – nunmehr maßgebenden – Neufassung des § 295 Abs 4 BAO nicht mehr zu.

Das BFG fand auch den weiteren Einwand des Finanzamts unzutreffend, wonach sich der Antrag gegen den „falschen“ (Nicht-)Feststellungsbescheid gewendet hätte. Der zweite (Nicht-)Feststellungsbescheid war nach dem BFG zwar tatsächlich Grundlage des gegenständlichen zweiten KöSt-Bescheids. Diesem folgte jedoch ein inhaltlich unveränderter dritter (Nicht-)Feststellungsbescheid. Nach Ansicht des BFG ist nun trotz der zeitlichen Nachlagerung aufgrund der inhaltlichen Identität zwischen zweitem und drittem (Nicht-)Feststellungsbescheid der KöSt-Bescheid (auch) auf den dritten (Nicht-)Feststellungsbescheid gestützt. Für den Fall, dass der dritte (Nicht-)Feststellungsbescheid zu einer inhaltlichen Änderung des KöSt-Bescheids geführt hätte (was wohl bei inhaltlicher Abweichung der Fall gewesen wäre), stellte das BFG fest, dass dieser dann ohnedies gemäß § 295 Abs 1 BAO aufzuheben und neu festzusetzen wäre. Das BFG erachtete im Ergebnis daher die Stellung eines Antrags zur Aufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO als rechtmäßig.

¹⁶ Zuletzt VwGH 23. 6. 2021, Ra 2019/13/0111; vgl auch VwGH 15. 12. 2014, Ro 2014/17/0083; 30. 9. 2015, 2012/15/0111.

¹⁷ Stoll, BAO (1994) 2166; Ritz/Koran, BAO⁷, § 295 Rz 21j.

¹⁸ Hier also in der Neufassung nach BGBl I 2021/3.

¹⁹ Siehe IA 1109/A BlgNR 27. GP, 16: „Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage betrifft die Aufhebung nicht nur Änderungsbescheide gemäß § 295 Abs 1 BAO sondern alle Bescheide, die auf den ‚Nichtbescheid‘ gestützt sind.“

²⁰ Ritz/Koran, BAO⁷, § 295 Rz 21b.

²¹ § 303 BAO idF BGBl I 2002/97.

4. Voraussetzungen eines Aufhebungsantrags gemäß § 295 Abs 4 BAO

Die vorliegende Entscheidung wirft Fragen nach dem Verhältnis eines Grundlagenbescheids zu einem „gestützten Bescheid“²² und nach den Voraussetzungen eines Aufhebungsantrags iSd § 295 Abs 4 BAO auf und bietet Anlass zur vertiefenden Auseinandersetzung. Dazu die folgenden Gedanken:

4.1. Zurückweisung

Als erste Voraussetzung nennt der Wortlaut des § 295 Abs 4 BAO eine als unzulässig zurückgewiesene Bescheidbeschwerde gegen einen Nichtbescheid. Hierbei handelt es sich entweder um eine Zurückweisung mittels Beschwerde- vorentscheidung oder Beschlusses iSd § 260 Abs 1 lit a BAO.²³ Im vorliegenden Fall ging die Beschwerdeführerin zuerst mittels Berufung an den UFS gegen den dritten (Nicht-)Feststellungsbescheid vor und erhob anschließend Beschwerde gegen den (den dritten [Nicht-]Feststellungsbescheid bestätigenden) Bescheid des UFS, welche schlussendlich vom VwGH zurückgewiesen wurde, da die als Bescheid intendierte Enunziation des Finanzamts ein Nichtbescheid war.²⁴

Nun stellt sich mE jedoch die Frage, ob im Ausgangsfall die Voraussetzung einer Zurückweisung für den gegenständlichen Aufhebungsantrag tatsächlich gegeben war. Denn dem Wortlaut des § 295 Abs 4 BAO folgend muss sich die Zurückweisung auf die Beschwerde gegen das als Grundlagenbescheid intendierte Dokument beziehen, auf das der Bescheid gestützt ist. Würde man nun aber der Ansicht des Finanzamts folgen, dass sich der zweite KöSt-Bescheid auf den zweiten (Nicht-)Feststellungsbescheid stützt, dann fehlt eine entsprechende Zurückweisung. Denn eine Beschwerde gegen diesen zweiten (Nicht-)Feststellungsbescheid wurde nicht zurückgewiesen. Dem kam die Aufhebung gemäß § 299 BAO zuvor. Somit wäre die Zurückweisung der Beschwerde genau genommen gegen den dritten (Nicht-)Feststellungsbescheid keine einschlägige Zurückweisung iSd § 295 Abs 4 BAO, da sie nicht den – nach Ansicht des Finanzamts dem KöSt-Bescheid zugrunde liegenden – zweiten (Nicht-)Feststellungsbescheid betrifft. Möglicherweise hat sich das BFG an dieser Feinheit deshalb nicht gestoßen, weil zweiter und dritter (Nicht-)Feststellungsbescheid im Entscheidungsfall inhaltlich ident waren.

²² § 295 Abs 4 BAO spricht explizit von „gestützt“ und nicht von „abgeleitet“. Zur Bedeutung eines „gestützten“ Bescheids im Vergleich zu einem „abgeleiteten“ Bescheid siehe Pkt 4.3.

²³ Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ (2017) § 260 Anm 4 bis 8.

²⁴ Siehe Verfahrensgang von VwGH 26. 2. 2013, 2010/15/0017.

4.2. „Nichtbescheid“

Erforderlich ist weiters ein „*Dokument, das kein Bescheid ist*“, aber nach Form und Inhalt den (unzutreffenden) Eindruck erweckt, es sei ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) oder ein Bescheid, wonach die Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat („*Nichtfeststellungsbescheide*“). Derartige absolut nichtige Verwaltungsakte („*Nichtbescheide*“) liegen insbesondere dann vor, wenn – wie im vorliegenden Fall – die Adressierung des vermeintlichen Bescheids fehlerhaft ist.²⁵ Aufgrund der inhaltlichen Identität und somit gleicher fehlerhafter Adressierung sind sowohl der zweite als auch der dritte vermeintliche (Nicht-)Feststellungsbescheid Nichtbescheide.

Wenn es sich bei einer als Feststellungs- oder Nichtfeststellungsbescheid intendierten Erledigung in Wahrheit um einen Nichtbescheid handelt, ist eine darauf gestützte Änderung eines abgeleiteten Bescheids gemäß § 295 Abs 1 BAO rechtswidrig.²⁶ Richtigerweise ist daher der abgeleitete Bescheid auf Antrag einer Partei gemäß § 295 Abs 4 BAO aufzuheben.²⁷ Dies scheint das BFG mit seiner Aussage, dass bei einer materiellen Änderung des KöSt-Bescheids durch den dritten (Nicht-)Feststellungsbescheid der KöSt-Bescheid ohnedies gemäß § 295 Abs 1 BAO aufzuheben und neu festzusetzen sei, anders zu sehen. Dies wäre aber nicht konsequent: Denn auf einen nichtigen Grundlagenbescheid kann keine Änderung gestützt werden. Selbst ein später tatsächlich korrekt erlassener, inhaltsgleicher Grundlagenbescheid kann diese Rechtswidrigkeit nicht (mehr) beseitigen.²⁸

4.3. „Gestützter Bescheid“

Beim Verhältnis zwischen Grundlagenbescheid und abgeleitetem Bescheid ist vieles strittig. Grundsätzlich ist die Erlassung eines abgeleiteten Bescheids vor einem – in der Stufenfolge eigentlich vorangehenden – Grundlagenbescheid zulässig.²⁹ Nach herrschender Ansicht ist im Fall der späteren Erlassung eines Grundlagenbescheids (dh zeitlich nach dem abgeleiteten Bescheid) der abgeleitete Bescheid nur dann gemäß § 295 Abs 1 BAO zu korrigieren, wenn der Grundlagenbescheid tatsächlich eine Änderung des abgeleiteten Bescheids erforderlich macht.³⁰ Ansonsten wird eine solche Berichtigung nach

§ 295 Abs 1 BAO – wohl aus verfahrensökonomischen Gründen – für nicht erforderlich gehalten. Die Bindung des abgeleiteten Bescheids an den (späteren) Grundlagenbescheid wird gewissermaßen nachträglich ausgelöst.

Anders könnte dies aber der VwGH sehen: Denn der VwGH scheint in einer vor Kurzem ergangenen Entscheidung die Bindung abgeleiteter Bescheide an zeitlich später erlassene Grundlagenbescheide (auch) in Fällen, in denen die Erlassung des Grundlagenbescheids keine Änderung des bereits bestehenden abgeleiteten Bescheids nötig macht, zu verneinen.³¹ Ein solches Ergebnis würde aber in weiterer Folge zum Problem führen, dass dann eine gegebenenfalls zu einem späteren Zeitpunkt erfolgende Änderung des Grundlagenbescheids mangels Bindungswirkung keine Folgeänderung des abgeleiteten Bescheids mehr bewirken könnte. Die Abänderungsmechanik des § 295 Abs 1 BAO wäre für in „gestützter Reihenfolge“ erlassene Bescheide außer Kraft gesetzt.³²

Diese Unsicherheit könnte nun für das vorliegende Thema des Antrags nach § 295 Abs 4 BAO mittelbar von Bedeutung sein: Denn der Wortlaut des § 295 Abs 4 BAO spricht zwar im Gegensatz zu Abs 1 von „gestützt“ und nicht von „abzuleiten“, jedoch dürfte diese Textierung in erster Linie den Umstand ausdrücken wollen, dass ein Bescheid formal nicht von einem Nichtbescheid-Dokument „abgeleitet“, sondern nur auf ein solches „gestützt“ sein kann.³³ Eine „Ableitung“ aus einem Nichtbescheid wäre terminologisch nicht möglich. Nur dann, wenn ein Bescheid einzig und allein auf einer nichtigen Grundlagenerledigung beruht, kann ein Aufhebungsantrag gestellt werden.³⁴ Überträgt man die obige Ansicht des VwGH zur Bescheidbindung auf den gegebenen Fall, müsste man eine Bindung zwischen dem dritten (Nicht-)Feststellungsbescheid und dem zweiten KöSt-Bescheid verneinen. Denn es liegt ein nachträglich ergangener (vermeintlicher) Grundlagenbescheid vor, der inhaltlich nichts Neues hervorbringt. Selbst dann, wenn es sich um einen gültigen Bescheid und keinen Nichtbescheid handeln würde, wäre keine inhaltliche Änderung des abgeleiteten Bescheids nach § 295 Abs 1 BAO nötig. Falls der dritte (Nicht-)Feststellungsbescheid nämlich nun rechtswirksam (eben nicht als Nichtbescheid) ergangen wäre und im Ergebnis nur die im KöSt-Bescheid bereits berücksichtigten Werte bestätigte und damit keine Änderung nach sich

²⁵ Vgl Beispiele bei Ritz/Koran, BAO⁷, § 295 Rz 21d; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 295 Anm 27.

²⁶ Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 295 Anm 61.

²⁷ VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0127.

²⁸ Brennstener in Fischerlehner/Brennstener, Abgabenverfahren I³, § 295 Rz 4; BFG 2. 10. 2019, RV/7103150/2018.

²⁹ Stoll, BAO, 2856; Ritz/Koran, BAO⁷, § 295 Rz 10; anderer Meinung Zorn, Vor dem Grundlagenbescheid ergangener abgeleiteter Bescheid ist rechtswidrig, ÖStZ 1988, 50; Reiner, Einkünftefeststellung bei Personengesellschaften (1994) 22.

³⁰ Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 295 Anm 8; Ritz/Koran, BAO⁷, § 295 Rz 9 mwN.

³¹ VwGH 7. 9. 2021, Ra 2020/15/0081.

³² Vgl insbesondere Fiala, Ein Abgabenbescheid ist nicht von einem Feststellungsbescheid abgeleitet, wenn der später ergangene Feststellungsbescheid keine Änderung des Abgabenbescheids erfordert, Glosse zu VwGH 7. 9. 2021, Ra 2020/15/0081, AVR 2021/17, 175.

³³ Der Gesetzgeber dürfte „gestützte Bescheide“ als „von der rechtlichen Existenz eines Feststellungsbescheids ausgehende Bescheide“ verstanden haben. Vgl ErlRV 1212 BlgNR 24. GP, 30.

³⁴ Tanzer/Unger, BAO 2020/2021 (2021) 307.

zöge, wäre der KöSt-Bescheid nicht als vom (Nicht-)Feststellungsbescheid abgeleitet anzusehen.³⁵ Fehlt diesem (Nicht-)Feststellungsbescheid – wie im vorliegenden Fall – nun überdies auch noch Bescheidqualität, womit ein Nichtbescheid vorliegt, so wäre der KöSt-Bescheid nach dieser Ansicht mE auch nicht auf diesen gestützt. Denn die im KöSt-Bescheid berücksichtigten Annahmen wären losgelöst vom später ergangenen vermeintlichen dritten (Nicht-)Feststellungsbescheid.

Dies würde aber zum unbefriedigenden Ergebnis führen, dass der auf ein zwar neues, aber inhaltlich gleiches Grundlagendokument (vermeintlicher Nichtfeststellungsbescheid) gestützte Bescheid keinem Aufhebungsantrag zugänglich wäre. Demgegenüber erscheint die Ansicht des BFG, den zuvor ergangenen KöSt-Bescheid dennoch als vom späteren (dritten) vermeintlichen (Nicht-)Feststellungsbescheid abgeleitet und als auf diesen gestützt anzusehen, deutlich sachgerechter. Denn hätte nicht die Aufhebung des zweiten (Nicht-)Feststellungsbescheids einen zeitlich nachgelagerten weiteren Nichtbescheid nach sich gezogen, hätte die Beschwerdeführerin jedenfalls bei Erhebung einer Beschwerde gegen den zweiten (Nicht-)Feststellungsbescheid, welche mit Zurückweisung enden hätte müssen, unstrittigerweise einen Aufhebungsantrag stellen können. Wird nun bejaht, dass der zweite KöSt-Bescheid (auch) auf den dritten (Nicht-)Feststellungsbescheid gestützt ist, liegt auch die Voraussetzung einer Zurückweisung vor.³⁶ Letzteren betreffend liegt nämlich eine Zurückweisung der gegen ihn erhobenen Beschwerde jedenfalls vor.

Der hier vom BFG getroffenen Entscheidung folgend ist ein Aufhebungsantrag gemäß § 295 Abs 4 BAO somit auch im Fall eines nichtigen Grundlagendokuments, welches anschließend durch ein weiteres nichtiges Grundlagendokument ersetzt wird, möglich. Obwohl der abgeleitete Bescheid zwar auf das erste Dokument gestützt ist, kann er dennoch (auch) auf das zeitlich nachgelagert ergehende Dokument gestützt sein, wenn dieses inhaltsgleich ist und überdies die Gründe für die Nichtbescheidqualität beider Dokumente (fehlerhafte Adressierungen) ident sind.

4.4. Rechtzeitiger Antrag

Überdies erfordert die Aufhebung neben den oben genannten Voraussetzungen einen rechtzeitigen Antrag der Partei. Dieser ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung

der Beschwerde gegen den abgeleiteten Bescheid zu stellen.³⁷ Im vorliegenden Fall wird ebensjense neue im Zuge der Neufassung eingeführte Fristenregelung schlagend. Nach alter Rechtslage wäre der gegenständliche Antrag als verspätet zu werten gewesen. Denn nach der Rechtsprechung des VwGH lässt die Bezugnahme des § 295 Abs 4 BAO aF auf den in § 304 BAO festgelegten Ablauf der Frist für Wiederaufnahmen keinen Zweifel daran, dass sich diese auf den abgeleiteten Bescheid und eben nicht auf die Zurückweisung bezieht.³⁸ Nach alter Rechtslage war ein Aufhebungsantrag vor Ablauf der für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist, welche mit Ergehen des abgeleiteten Bescheids zu laufen beginnt, zu stellen.³⁹ Die nunmehrige Änderung – die auf die Rechtsprechung des VfGH zurückgeht – wird in vielen Fällen langfristig in die Vergangenheit zurückreichende Bescheidaufhebungen ermöglichen.

5. Abschließende Bemerkungen

Wie sich zeigt, hat die mit 8. 1. 2021 in Kraft getretene Neufassung des § 295 Abs 4 BAO durchaus Bedeutung für – wie im vorliegenden Fall – ältere Sachverhalte. Durch den erweiterten Anwendungsbereich sind nun auch Fälle einem Aufhebungsantrag zugänglich, bei denen dies nach alter Rechtslage unzulässig gewesen wäre.⁴⁰ § 295 Abs 4 BAO stellt sicher, dass durch die Zurückweisung einer Bescheidbeschwerde gegen einen Nichtbescheid kein Rechtsverlust eintritt und Situationen vermieden werden, in denen ein abgeleiteter Bescheid nicht mehr bekämpft werden kann.⁴¹

Der Sachverhalt des Besprechungsfalls illustriert, welche Probleme zeitlich nachgelagert ergehende nichtige Grundlagenerledigungen aufwerfen. Einerseits gestaltet sich das Erwirken einer Zurückweisung in Bezug auf das eigentliche Grundlagendokument schwierig, wenn dieses zwischenzeitlich ersetzt wurde, andererseits ist es fraglich, ob ein auf dieses vorher ergangene Dokument gestützter Bescheid auch auf ein diesem nachfolgendes Ersatzdokument gestützt ist. Das BFG löst dies hier mithilfe des unveränderten Inhalts. Stimmt der Inhalt zwischen Erstdokument und Zweitdokument überein, ist das Erfordernis des „gestützten Bescheids“ erfüllt und ein Aufhebungsantrag zulässig. Im Ergebnis ist dem mE zuzustimmen, da ohne Aufhebung des inhaltsgleichen Erstdokuments dasselbe Ergebnis erreicht worden wäre. Es entspricht dem Ziel der „Vermeidung

³⁵ (Nicht-)Feststellungsbescheide, die zugewiesene Einkünfte mit exakt jenen Werten ausweisen, die den früher ergangenen Steuerbescheiden zugrunde liegen, können zu keiner Änderung nach § 295 Abs 1 BAO führen. Damit erweisen sich die Steuerbescheide nicht als von solchen (Nicht-)Feststellungsbescheiden abgeleitet; vgl VwGH 7. 9. 2021, Ra 2020/15/0081.

³⁶ Siehe Pkt 4.1.

³⁷ Brennstener in Fischerlehner/Brennstener, Abgabenverfahren I³, § 295 Rz 6; Ritz/Koran, BAO⁷, § 295 Rz 21b.

³⁸ VwGH 21. 12. 2016, Ro 2015/13/0005.

³⁹ Bleyer, „Feststellungsbescheid“ als Nichtbescheid – Frist für Antrag auf Aufhebung der abgeleiteten Bescheide, ÖStZ 2017, 617.

⁴⁰ Ritz/Koran, BAO⁷, § 295 Rz 21b.

⁴¹ Tanzer/Unger, BAO 2020/2021, 306.

von aufwendigen *Verwaltungsverfahren*⁴², welches § 295 Abs 4 BAO immanent ist, auch im gegenständlichen Fall den Weg über den Aufhebungsantrag im vereinfachten Verfahren zuzulassen und einen etwaigen Mehraufwand einer Bescheidbekämpfung mittels Beschwerde oder eines Wiederaufnahmeverfahrens zu vermeiden.⁴³

⁴² ErlRV 1212 BgNR 24. GP, 30.

⁴³ ErlRV 1212 BgNR 24. GP, 30 f. „*Ein solches Antragsrecht dient der Vermeidung aufwendiger Verwaltungsverfahren, sowohl für die Abgabenbehörden (erster und zweiter Instanz) als auch für die Abgabepflichtigen [...]. Ein derartiger (vermeidbarer) Mehraufwand würde insbesondere durch aufwendige, die Einkommensteuer- bzw Körperschaftsteuerverfahren betreffende Wiederaufnahmeverfahren (vor allem bei Wiederaufnahmesanträgen die Prüfung des der Bewilligung allenfalls entgegenstehenden groben Verschuldens des Wiederaufnahmewerbers) entstehen. Weiters soll die Möglichkeit antragsgemäßer Aufhebung rechtswidriger, zu Unrecht auf § 295 Abs 1 BAO gestützter Bescheide vorsorglich eingebrachte Berufungen gegen solche Änderungsbescheide vermeiden.*“

Auf den Punkt gebracht

Die Neufassung des § 295 Abs 4 BAO ermöglicht nunmehr, die Stellung eines Aufhebungsantrags nicht nur für Änderungsbescheide iSd § 295 Abs 1 BAO, sondern für alle Bescheide, die auf ein Nichtbescheid-Dokument gestützt sind, das als Feststellungs- oder Nichtfeststellungsbescheid intendiert war. Dadurch, dass nicht mehr innerhalb der für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist, sondern innerhalb eines Jahres ab Zurückweisung einer Bescheidbeschwerde ein Aufhebungsantrag gegen den Nichtbescheid gestellt werden kann, werden in vielen Fällen auch weiter in die Vergangenheit zurückreichende Bescheidaufhebungen ermöglicht.

Der Autor dankt Herrn Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer und Florian Fiala, LL.M. (WU) herzlich für die Diskussion, die wertvollen Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

Abgabengutschrift trotz Verjährung

Die Verjährung und die hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit unterschätzte Norm des § 209a Abs 2 Satz 1 BAO

Roland Reisch

Anlässlich des VwGH-Erkenntnisses vom 15. 12. 2021, Ra 2020/15/0037,¹ soll auf den weiten Anwendungsbereich des § 209a Abs 2 Satz 1 BAO aufmerksam gemacht werden. Denn sowohl die Finanzverwaltung als auch der Steuerpflichtige gehen aufgrund des Eintritts der Verjährung in der Praxis oft fälschlicherweise davon aus, dass Verfahren nicht weiter betrieben werden können.

1. Die maßgebliche Norm und deren Sinn

§ 209a Abs 2 Satz 1 BAO normiert: Wenn die Abgabensatzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrags (§ 85 BAO) abhängt und die Beschwerde oder der Antrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wird, so steht der Abgabensatzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Der Normzweck des gesamten § 209a BAO ist darauf gerichtet, Konstellationen zu vermeiden, in denen ein Antrag oder eine Beschwerde vor Ablauf der Verjährungsfrist eingebracht wurde, die diesbezüglichen Erledigungen des Finanzamtes oder des BFG jedoch erst nach Eintritt der Verjährung ergehen. Es würde das gesamte Verfahrensrecht der BAO konterkarieren,

wenn sich während eines Rechtsmittelverfahrens oder eines Antragsverfahrens diese Verfahren durch den Eintritt der Verjährung „quasi“ von selbst erledigen würden und daher keine diesbezüglichen Entscheidungen mehr ergehen müssten. Schon allein aus diesem Gedanken heraus und im Hinblick auf die in der Praxis sehr langen Verfahrensdauern ist § 209a BAO eine Norm von zentraler Bedeutung. Zu beachten ist, dass § 209a BAO nicht den Eintritt der Verjährung hinausschiebt, sondern dass der Abgabensatzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht.

2. Anwendungsvoraussetzungen – mittelbare Abhängigkeit der Abgabensatzung von der Erledigung einer Beschwerde oder eines Antrags

Gemäß § 209a Abs 2 Satz 1 BAO muss die Abgabensatzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrags (§ 85 BAO) abhängen.

Zunächst ist festzuhalten, dass aufgrund des klaren Wortlauts des § 209a Abs 2 Satz 1 BAO dieser auch die mittelbare Abhängigkeit der Abgabensatzung als Anwendungsvoraussetzung definiert. Die BAO regelt insbesondere hinsichtlich des Feststellungsverfahrens eine



Mag. Roland Reisch ist Steuerberater, Versicherungsmathematiker und Partner bei der TPA Steuerberatung GmbH.

¹ Der Autor war am Verfahren ab Einbringung der Säumnisbeschwerde beteiligt.