

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 15.06.2019 der Bf., X1 geboren, O1 wohnhaft, StNr. X2, vertreten durch BKS Steuerberatung GmbH&CoKG, 3150 Wilhelmsburg, Untere Hauptstraße 10 situiert, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, vom 21.05.2019, mit dem der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO, vom 27.02.2019, auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2004 und 2005 als unbegründet abgewiesen wurde

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO keine Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) erzielte in den Kalenderjahren 2002, 2004 und 2005 Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten, wobei sie neben positiven Einkünften, insbesondere aus nichtselbständiger Arbeit, auch Verluste aus mehreren Beteiligungen an gewerblichen Mitunternehmerschaften erklärte.

Mit Anbringen vom 27.02.2019 stellte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter (StV) gemäß § 295 Abs. 4 BAO einen **Antrag auf Aufhebung der nach § 295 Abs. 1 BAO** geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2004 und 2005 und führte zur Begründung sinngemäß Folgendes aus:

„Nach Erlassung des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer 2004 ist auf Grund einer Änderung des Bescheides gemäß § 188 BAO zur Feststellung der Einkünfte der B1, StNr. B1-StNr, vom 13.12.2009, am 17.11.2009 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein geänderter Einkommensteuerbescheid erlassen worden. Durch die Verminderung des aus dieser Beteiligung erklärten Verlustes (um – € 28.857) hat sich die festgesetzte Einkommensteuer von - € 9.872 auf € 2.060 geändert.“

Ebenso ist nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 (Erstbescheid vom 25.1.2008) auf Grund einer Änderung des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO betreffend die Einkünfte der B1, StNr. B1-StNr, vom 13.11.2009, am 17.12.2009 gemäß § 295 Abs. 1 BAO der Einkommensteuerbescheid 2005 geändert worden. Der aus dieser Beteiligung erklärte Ergebnisanteil wurde um € 894 auf einen Verlustanteil von - € 264 vermindert, insgesamt wurde aber der im Einkommensteuerbescheid vom 5.3.2008 festgestellt Verlust aus Einkünfte aus Gewerbebetrieb von - € 15.316 auf einen Gewinn von € 12.040 abgeändert.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat mit Beschluss vom 16.01.2019, RV/4100224/2012, entschieden, dass die als Bescheid intendierten Erledigungen vom 13.11.2009 zur Feststellung der Einkünfte der B1 (StNr. B1-StNr) für die Jahre 2004 und 2005 nicht rechtswirksam geworden sind. Das Finanzamt hat daher nach § 295 Abs. 1 BAO rechtswidrig auf Grundlage dieser „Nichtbescheide“ die Rechtskraft durchbrochen und den geänderten Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 17.11.2009 und den geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 vom 17.12.2009 erlassen. Da kein geänderter Grundlagenbescheid existent geworden ist, waren die gesetzlichen Voraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben und die Abänderung der rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 unzulässig.

Außerdem wurde vom BFG mit Beschluss vom 23.01.2019, RV/4100196/2012 die Beschwerde gegen die als Bescheide intendierten Erledigungen vom 13.11.2009 zur Feststellung der Einkünfte der „B2“, StNr. B2-StNr, für die Jahre 2002, 2004 und 2005 als unzulässig zurückgewiesen, weil es sich um „Nichtbescheide“ gehandelt hat.

Das Finanzamt hat auf Grundlage dieses Nichtbescheides somit rechtswidrig gemäß § 295 Abs. 1 BAO den geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 17.12.2009 erlassen. Dadurch wurde der in Geltung gewesene ESt-Bescheid vom 29.3.2006 aus dem Rechtsbestand gedrängt und zur Anpassung an einen rechtlich nicht existent gewordenen Grundlagenbescheid der Verlustanteil aus der Beteiligung an dieser Mitunternehmerschaft um € 68.231 vermindert.

Es wird beantragt, die gegenwärtig im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben, weil diese in ihrer Bemessungsgrundlage auf die genannten „Nichtbescheide“ basierende Ergebnisanteile enthalten.“

Das Wohnsitzfinanzamt (FA) hat mit **Bescheid vom 21.05.2019** diesen **Antrag** der Bf. vom 27.02.2019 als unbegründet **abgewiesen**. Die aktuell im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2004 und 2005 (für 2002 und 2004 vom 9.2.2012 und für 2005 vom 20.02.2013) seien in der Folge nicht auf Grundlage eines „Nichtbescheides“ erlassen worden. Da die Bf. mehrere Beteiligungen an Mitunternehmerschaften habe, seien zu einem späteren Zeitpunkt zur Anpassung an andere geänderte Grundlagenbescheide, nämlich betreffend die sogenannte „B3“, StNr. B3-StNr (F-Bescheid v. 9.11.2011) am 9.2.2012 gemäß § 295 Abs. 1 BAO die

geänderten Einkommensteuerbescheide für 2002, 2004 und 2005 ergangen. Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2005 sei nachfolgend noch auf Grund des geänderten Grundlagenbescheides vom 6.7.2012 betreffend die Feststellung der Einkünfte der B4, StNr. B4-StNr, gemäß § 295 Abs. 1 BAO der geänderte ESt-Bescheid vom 20.3.2013 erlassen worden.

Der ESt-Bescheid 2002 vom 17.12.2009 und der ESt-Bescheid 2004 vom 17.11.2009 sowie der ESt-Bescheid 2005 vom 17.12.2009, die zur Anpassung an – wie das BFG in den Beschlüssen vom Jänner 2019 festgestellt hat – nicht rechtswirksam gewordene Grundlagenbescheide (sogenannte Nichtbescheide) – nach § 295 Abs. 1 BAO fehlerhaft erlassen wurden, seien auf Grund der nachträglich ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheide gar nicht mehr im Rechtsbestand. Die gegenwärtig im Rechtsbestand befindlichen ESt-Bescheide der Jahre 2002, 2004 und 2005 seien jedoch rechtmäßig ergangen. Diese ESt-Bescheide 2002 und 2004 vom 9.2.2012 und der ESt-Bescheid 2005 vom 20.2.2013 seien zur Anpassung an nachfolgende Grundlagenbescheide, in denen rechtswirksam geänderte Einkünfteanteile der Bf. festgestellt worden seien, erlassen worden. Die Voraussetzungen für eine Aufhebung der gegenwärtig im Rechtsbestand befindlichen ESt-Bescheide 2002, 2004 und 2005 nach § 295 Abs. 4 BAO würden nicht vorliegen, weil ihre Erlassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO nicht auf „Nichtbescheide“ basiere, sondern sie rechtmäßig zur Anpassung an wirksame Feststellungsbescheide ergangen seien.

Mit **Schriftsatz vom 15.06.2019** erhob die Bf. gegen den Abweisungsbescheid vom 21.05.2019 frist- und formgerecht **Bescheidbeschwerde** und stellte das Begehren, dass ihrem Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO stattgegeben werde, weil auch die gegenwärtig im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 im versteuerten Einkommen nachweislich Einkünfte aus Unternehmensbeteiligungen enthielten, die in "Nichtbescheiden" festgestellt worden seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 3.7.2019 wurde vom FA die Beschwerde vom 15.6.2019 mit folgender Begründung abgewiesen:

„Im Anbringen vom 27.02.2019 wurde die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 gemäß § 295 Abs. 4 BAO beantragt. Wie im Abweisungsbescheid ausgeführt, befinden sich die Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005, vom 17.12.2009, nicht mehr im Rechtsbestand, weshalb eine Aufhebung dieser Bescheide nicht mehr möglich ist. Bedingung für eine Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO ist, dass sich der Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO nur auf einen „Nichtbescheid“ stützt, da ausschließlich die Aufhebung des abgeleiteten Bescheides – und nicht seine Abänderung – nach dieser Bestimmung möglich ist. Diese Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO kommt daher nur dann in Betracht, wenn der „Nichtbescheid“ der einzige Grund für die Erlassung des Änderungsbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO war.

Bei den zuletzt gemäß § 295 Abs. 1 BAO ergangenen, abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2004 vom 9.2.2012 sowie des ESt-

Bescheides 2005 vom 20.02.2013 stützte sich die Abänderung auf andere Grundlagenbescheide als die von der Bf. angeführten Enunziationen betreffend die Einkünftefeststellung der „B1“, StNr. B1-StNr und der „B2“, StNr. B2-StNr. Die gegenwärtigen abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 wurden jedenfalls zu Recht erlassen, weshalb die Voraussetzungen für eine stattgebende Erledigung des Aufhebungsantrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO nicht vorgelegen sind.“

Gegen die abweisende BVE vom 3.07.2019 wurde fristgerecht mit **Schreiben vom 16.07.2019** ein **Vorlageantrag** eingebracht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat beantragt. Der von der Abgabenbehörde vertretenen Rechtsauffassung wurde entgegengehalten, dass sich aus dem Wortlaut des § 295 Abs. 4 BAO keineswegs ergebe, dass eine Aufhebung nur zu erfolgen habe, wenn sich die Änderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO ausschließlich auf einen Nichtbescheid stützen könne. Vielmehr ergebe sich aus dem Gesetzeswortlaut und der Intention des Gesetzgebers, dass ein Bescheid auf Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO immer dann aufzuheben sei, wenn darin Einkommens(an)teile enthalten sind, die auf Grund eines „Nichtbescheides“ festgestellt wurden. Dies treffe bei den im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheiden 2002, 2004 und 2005 nachweislich zu.

Die Abgabenbehörde sei nicht daran gehindert, für das verbleibende Einkommen, das in keinem Bezug zu den „Nichtbescheiden“ steht, einen neuen Einkommensteuerbescheid zu erlassen.

Im gegenständlichen Fall sei jedoch davon auszugehen, dass sich noch herausstellen werde, dass auch die zuletzt erfolgten Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO der Veranlagungsjahre 2002, 2004 und 2005, auf „Nichtbescheiden“ basieren, weil gegen zugrundeliegende Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO, insb. betreffend die B3(StNr. B3-StNr) und B5. (StNr. B5-StNr.), ebenfalls Beschwerden beim BFG anhängig sind. Es sei nicht unwahrscheinlich, dass auch in diesen Fällen (B3: RV/7102505/2013 u. B5.: RV/4100546/2013) die Beschwerden wegen Vorliegens von „Nichtbescheiden“ zurückgewiesen werden.“

Die Bf. **ergänzte ihr Vorbringen** mit weiteren Anbringen vom 22.07.2019 und E-Mail vom 27.08.2019:

Die vom FA vertretene Rechtsmeinung führe zu einem unbefriedigenden Ergebnis. In allen Veranlagungsfällen mit mehreren Beteiligungen komme es regelmäßig zu mehreren aufeinander folgenden Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO. Immer wenn nach einer rechtswidrigen Bescheidänderung auf Grundlage eines „Nichtbescheides“ (z.B. bei Begteiligung A) eine weitere Bescheidänderung (z.B. wegen Beteiligung B) folgt, ginge das Antragsrecht nach § 295 Abs. 4 BAO ins Leere und wäre damit auch eine Korrektur der Bemessungsgrundlage des Einkommensteuerbescheides hinsichtlich jenes Einkünfteanteils, der auf einem „Nichtbescheid“ beruht, ausgeschlossen. Ein derart

lückenhafter Anwendungsbereich dieses Antragsrechtes könne nicht dem Normzweck entsprechen.

Die im § 295 Abs. 4 BAO verwendete Formulierung „... auf Antrag...aufzuheben“ sei irreführend und nicht in einem engeren Begriffssinn zu verstehen. Bei den Konstellationen mit mehreren Beteiligten und mehreren aufeinander folgenden Änderungsbescheiden sei entsprechend dem Normzweck gemeint, dass der abgeleitete Einkommensteuerbescheid nur insoweit „aufzuheben“ sei, als er auf dem Nichtbescheid beruhe. Die übrigen Änderungen blieben daher aufrecht, was im Ergebnis einer sachgerechten Abänderung des abgeleiteten ESt-Bescheides entspräche, soweit seine Bemessungsgrundlage auf einen „Nichtbescheid“ beruht (so auch Lenneis in Holoubek/Lang, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen, Seite 145f).

Das FA hat die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 8.8.2019 samt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Zum Verfahrensverlauf ist anzumerken, dass die Bf. mit Anbringen vom 4.3.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 9.2.2012 rechtswirksam Berufung erhoben hat. Dieses Rechtsmittel (nunmehr Bescheidbeschwerde) ist unter der Zahl RV/7101347/2013, nunmehr RV/7101347/2013 beim BFG (Gerichtsabteilung 1070) noch anhängig, weshalb im Veranlagungsjahr 2002 gegenwärtig noch kein formell rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid vorliegt. Der zuletzt ergangene Einkommensteuerbescheid 2002 vom 9.2.2012 hat auf Grund der offenen Bescheidbeschwerde nur materielle Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 4.2.2020 hat der StV den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen. Die Parteien wurden vom BFG zu der am 16.03.2020 anberaumten mündlichen Verhandlung geladen. Zudem wurde ihnen bereits im Februar 2020 eine Verhandlungsschrift mit dem maßgebenden Sachverhalt und der rechtlichen Beurteilung des BFG zur Kenntnis gebracht.

Beide Parteien entschuldigten unter ausdrücklichem Verzicht auf eine Vertagung ihre Teilnahme an der mündlichen Verhandlung. Das Fernbleiben der Parteien hinderte nicht die Durchführung der mündlichen Verhandlung in deren Abwesenheit.

Vom StV wurde zu der übermittelten Verhandlungsschrift folgende Stellungnahme abgegeben:

" Es ist richtig, dass hinsichtlich des Jahres 2002 noch ein Rechtsmittelverfahren beim BFG offen ist. Somit kann die Rechtssache dann in diesem Verfahren miterledigt werden.

Das aktuelle Verfahren des VfGH zum § 295 Abs 4 BAO (Erkenntnis G159/2019-13, vom 4.12.2019) hat sich aus meiner Sicht noch auf die Vorgängerregelung des § 304 BAO, BGBl. 2013/14 bezogen. Seit 1.1.2019 ergibt sich durch die Neufassung des § 304 lit. b BAO (Jahressteuergesetz 2018, BGBl. 2018/62) eine Fristenregelung, die aus meiner Sicht so zu interpretieren ist, dass diese Antragsfrist auf das abschließende Verfahren des maßgebenden Feststellungsbescheides Bezug nimmt.

§ 295 Abs 4 besagt, dass der auf das Dokument („Nichtbescheid“) gestützte Änderungsbescheid (Einkommensteuerbescheid) vor Ablauf der Frist des § 304 BAO zu beantragen ist. Aus der Historie der Entwicklung des § 295 Abs 4 und § 304 lit b BAO kann der Gesetzgeber die Frist des § 304 lit b BAO nur so gemeint haben. Mit der Formulierung "Antragstellung ... innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides" kann m.E. nur das Feststellungsverfahren gemeint sein, weil immer, wenn mit dem F-Bescheid das Verfahren abgeschlossen wird, kann frühestens ein Abänderungsbescheid nach § 295 Abs 1 BAO erlassen werden.

Die problematische Ausgangslage ist ja meistens das lange Rechtsmittelverfahren gegen den F-Bescheid, bis durch das Gericht schlussendlich festgestellt wird, dass ein „Nichtbescheid“ vorliegt. Erst dann kann sich die Abgabenbehörde und der Steuerpflichtige mit den Auswirkungen auf das ESt-Verfahren beschäftigen. Das eine vorsorglich gleich eingebrachte Beschwerde gegen die abgeleiteten ESt-Bescheide, weil sie uU auf Nichtbescheiden basieren - gerade nicht Sinn der Sache ist, hat auch der VfGH ausgeführt.

Nochmals möchte ich darauf verweisen, dass auch von Lenneis (in Holoubek/Lang, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen, Seite 145f) die Auffassung vertreten wird, dass im § 295 Abs. 4 BAO mit „Aufhebung“ auch eine Abänderungen gemeint sein muss. Darauf habe ich schon in der Ergänzung vom 22.7.2019 ausführlich hingewiesen."

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Feststellungen

Das BFG stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Zur Veranlagung der Einkommensteuer 2002 ist zuletzt der Einkommensteuerbescheid vom 9.2.2012 ergangene. Zur Veranlagung der Einkommensteuer 2004 ist zuletzt der Einkommensteuerbescheid vom 9.2.2012 ergangen und zur Veranlagung der Einkommensteuer 2005 ist zuletzt der Einkommensteuerbescheid vom 20.03.2013 ergangen. Grundlage für diese Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO waren in den Veranlagungsjahren 2002 und 2004 die Feststellung der Einkünfte der B3, StNr. B3-StNr, mit den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO vom 9.11.2011. Gegen diese Grundlagenbescheide wurde Bescheidbeschwerde erhoben und ist das Verfahren beim BFG noch anhängig (RV/7102505/2013).

Zudem hat die Bf. gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2002 vom 9.2.2012 mit Schriftsatz vom 4.3.2012 form- und fristgerecht Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) erhoben.

Im Veranlagungsjahr 2005 ist zuletzt der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20.02.2013 ergangen. Dieser Einkommensteuerbescheid wurde gemäß § 295 Abs. 1 BAO auf Grund des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO betreffend die B4 (StNr. B4-

StNr) vom 6.7.2012 geändert. Auch gegen diesen Grundlagenbescheid ist noch ein Beschwerdeverfahren beim BFG offen (RV/4100546/2013).

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und als erwiesene Tatsachen zu beurteilen. Strittig sind daher im gegenständlichen Verfahren ausschließlich Rechtsfragen, insbesondere die Frage, ob der Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO im Hinblick auf die Fristenregelung nach § 304 BAO rechtzeitig gestellt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hat (Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 10).

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 1030 Abs. 3 B-VG).

3.1. Ablauf der Antragsfrist zur Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO

Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO idgF lautet:

Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

§ 304 BAO idF BGBl. 62/2018 lautet:

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie

- a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder
- b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Im BGBl., 2/2020, vom 2.1.2020 wurde die Aufhebung des letzten Satzes des § 295 Absatz 4 BAO idF BGBl. 70/2013 mit Wirksamkeit vom 31.12.2020 durch das Erkenntnis des VfGH vom 4.12.2019, G159/2019-13 kundgemacht.

Bis zur Wirksamkeit dieser Gesetzesaufhebung (mit 31.12.2020) ist die Befristung des Antragsrechtes auf Bescheidaufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO, wie im letzten Satz dieser Bestimmung normiert, daher in Geltung und auf anhängige Verfahren anzuwenden. Bei dem Verweis auf die Fristenregelung des § 304 BAO in § 295 Abs. 4 BAO handelt es sich um eine dynamische Verweisung, sodass diese Bestimmung in ihrer geltenden Fassung (BGBl. 62/2018) anzuwenden ist.

Aus dem Wortlaut, der Ratio und historischen Entwicklung der Fristenregelung des § 304 lit. b BAO ergibt sich eindeutig, dass mit dem "das Verfahren abschließenden Bescheid", der Abgabenbescheid gemeint ist, dessen Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO oder dessen Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO beantragt wird (idS VwGH, 21.12.2016, Ro 2015/13/0005 sowie Ritz, AFS 2017, 162ff, Folgen von Nichtbescheiden).

Diese Auffassung hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 4.12.2019, G 159/2019-13, Rn 55 und 56 ausdrückliche bestätigt. Die Aufhebung des letzten Satzes in § 295 Abs. 4 BAO *"Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen"* hat unabhängig von der anzuwendenden Fassung dieser Bestimmung zu erfolgen, weil sie in unsachlicher Weise den Fristenlauf des Antragsrechtes an die Rechtskraft des abgeleiteten Bescheid knüpft und gerade nicht der tatsächlich rechtserhebliche Zeitpunkt der Zurückweisung einer Beschwerde wegen Vorliegens eines nicht rechtswirksam gewordenen Grundlagenbescheides bei der Fristenregelung nach § 295 Abs 4 iVm § 304 BAO berücksichtigt wird. Daran vermag auch die längere Fristenregelung, wie sie § 304 idF BGBl. 57/2004 und nunmehr idF BGBl. 62/2018 vorsehen, nichts zu ändern.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruchs (§ 4 BAO). Daher ist bei der Einkommensteuer 2002 mit Ende 2012, bei der Einkommensteuer 2004 mit Ende 2014 und bei der Einkommensteuer 2005 mit Ende 2015 absolute Verjährung eingetreten. Mit dem am 27.02.2019 eingebrachte Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2004 und 2005 wurde daher unstrittig die Antragsfrist nach § 304 lit. a BAO "Antragstellung vor Eintritt der Verjährung" jedenfalls nicht gewahrt.

Jedoch auch die in § 295 Abs. 4 letzter Satz i.V.m. § 304 lit. b BAO eingeräumte längere Frist *„drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides“* wurde bei dem Antrag versäumt. Mit dem „das Verfahren abschließenden Bescheid“ sind - wie vorstehend ausgeführt - die Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 gemeint, weil mit diesen Steuerbescheiden die maßgebenden Abgabenverfahren betreffend Veranlagung der Einkommensteuer abgeschlossen wurden

und mit dem Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO daher die Aufhebung dieser Bescheide begehrt wird.

Im Veranlagungsjahr 2004 ist der Einkommensteuerbescheid vom 9.2.2012 und im Veranlagungsjahr 2005 der Einkommensteuerbescheid vom 20.02.2013 zuletzt ergangen. Beide Steuerbescheide sind in formelle Rechtskraft erwachsen. Der Aufhebungsantrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom Februar 2019 wurde somit erst nach Ablauf der Antragsfrist gemäß § 304 lit. b BAO von drei Jahren ab Rechtskraft dieser die Einkommensteuerveranlagung 2004 und 2005 abschließenden Bescheide gestellt und war daher verspätet eingebracht worden.

3.1.1. Antrag auf Aufhebung betreffend ESt 2002

Die Einkommensteuerveranlagung 2002 wurde mit dem Einkommensteuerbescheid vom 9.2.2012 abgeschlossen. Dieser Bescheid ist zwar materiell rechtskräftig, aber wegen der gegen ihn erhobenen und noch offenen Beschwerde ist noch keine formelle Rechtskraft eingetreten.

Normzweck der Bescheidaufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO ist, den Steuerpflichtigen aus Gründen der Verwaltungsökonomie für den Fall des Vorliegens nichtiger Grundlagenbescheide eine Alternative zum Antrag auf Wiederaufnahme und zur präventiven Beschwerde gegen den abgeleiteten Bescheid zu geben.

Das Antragsrecht nach § 295 Abs. 4 BAO kann daher nur anstatt und nicht zusätzlich zur Bescheidbeschwerde geltend gemacht werden und setzt – wie der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens – die formelle Rechtskraft des Bescheides, der aufgehoben werden soll, voraus.

Dies ergibt sich aus der Fristenregelung des § 304 lit. b BAO „innerhalb drei Jahre nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides“, womit die formelle Rechtskraft zu verstehen ist (vgl. Ritz, BAO⁴, § 304, Tz. 5 mit Hinweis auf VwGH, 16.12.2010, 2007/16/0188).

Ebenso wie für einen Antrag auf Wiederaufnahme ist auch für einen Antrag auf Bescheidaufhebung Grundvoraussetzung, dass das betreffende Verfahren formell rechtskräftig abgeschlossen ist. Dem Aufhebungsantrag eines Abgabepflichtigen betreffend ein bestimmtes Verfahren kann kein Erfolg beschieden sein, wenn bezüglich dieses Verfahrens eine unerledigte Berufung vorliegt (vgl. zum Wiederaufnahmeantrag, VwGH, 16.02.1994, 90/13/0011 mit Hinweis auf E 1.7.1992, 88/13/0068).

Aus den oben dargestellten Gründen war der Aufhebungsantrag vom 27.02.2019 daher nicht zulässig. Soweit er die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 betrifft, war die Antragsfrist abgelaufen und betreffend den Einkommensteuerbescheid 2002, war er unzulässig, weil dieser Bescheid wegen Vorliegens einer offenen Bescheidbeschwerde noch nicht in formelle Rechtskraft erwachsen ist.

Der Eintritt der formellen Rechtskraft ist jedoch – wie beim Antrag auf Wiederaufnahme – eine Antragsvoraussetzung für eine Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO.

Durch die Vollanfechtung des Einkommensteuerbescheides 2002 mittels Bescheidbeschwerde besteht überhaupt kein Anwendungsbereich mehr für einen Antrag auf Bescheidaufhebung aus dem Grunde des § 295 Abs. 4 BAO. Im Rahmen des Beschwerdeverfahren ist die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides ohnehin in vollem Umfang vom Verwaltungsgericht zu prüfen und ein Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO somit obsoleter.

Gesetzeszweck dieser Bestimmung war es aus verwaltungsökonomischen Gründen dem Steuerpflichtigen mit dem Antrag auf Bescheidaufhebung eine Alternative zu einer vorsorglichen Bescheidbeschwerde für den Fall einer rechtswidrigen Bescheidänderungen nach § 295 Abs. 1 BAO wegen Vorliegens eines nichtigen Grundlagenbescheides zu geben. Für ein doppelgleisiges Handeln der Partei durch Erhebung einer Beschwerde und einer Antragstellung nach § 295 Abs. 4 BAO besteht kein Bedarf und widerspricht dies der Zielsetzung des Gesetzgebers.

Das Antragsrecht auf Bescheidaufhebung wegen rechtswidriger Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO geht somit in der umfassenden Beschwerde auf. Im Beschwerdeverfahren wird von Amts wegen auch zu prüfen sein, ob der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 2002 nicht entgegen dem § 295 Abs. 1 BAO ohne Vorliegen eines geänderten rechtswirksamen Grundlagenbescheides ergangen ist.

3.2. Entschiedene Sache und neue Antragstellung

Auf Grund der Zurückweisung des unzulässigen Antrages kann nach der Gesetzesänderung des § 295 Abs. 4 BAO ein neuer Antrag gestellt werden, wenn durch diese Neuregelung ein Aufhebungsantrag dann zulässig sein sollte. Eine entschiedene Sache liegt insoweit nicht vor, weil inhaltlich über den Antrag nicht abgesprochen wurde.

Im Hinblick auf ein mögliches künftiges Verfahren ist anzumerken, dass nach der gefestigten Rechtsauffassung des VwGH eine Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO nicht möglich ist, wenn nach einer rechtswidrigen Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO in der Folge auf Grund eines späteren geänderten Grundlagenbescheides ein neuer abgeleiteter Abgabenbescheid erlassen wurde. Durch einen nachfolgenden rechtmäßigen Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO wird nämlich ein früherer Bescheid, der gemäß § 295 Abs. 1 BAO unzulässig in die Rechtskraft eingegriffen hat, aus dem Rechtsbestand beseitigt. Allein der Umstand, dass einem Teil des im Einkommensteuerbescheid angesetzten Einkommens, kein rechtswirksamer Feststellungsbescheid zu Grunde liegt, macht diesen Einkommensteuerbescheid noch nicht rechtswidrig.

Ist auf Grund besonderer Umstände im Feststellungsverfahren ein rechtswirksamer Grundlagenbescheid vor Eintritt der Verjährung des Einkommensteuerbescheides nicht mehr zu erwarten, wird das zuständige Finanzamt ohne Vorliegen eines Einkünftefeststellungsbescheides den diesbezüglichen Einkünfteanteil des Steuerpflichtigen gemäß § 184 BAO zu schätzen haben. Dabei ist auf die Bemessungsgrundlage abzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit

für sich hat. Dies kann nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalles der im Feststellungsverfahren erklärte Ergebnisanteil sein oder auch den in einer Außenprüfung getroffenen Feststellungen entsprechen. Da ein solcherart geschätzter Einkünfteanteil nicht auf einem Grundlagenbescheid beruht, kommt die Einschränkung des Beschwerderechtes nach § 252 BAO auch nicht zur Anwendung.

Aus diesen Überlegungen zum Abgabungsverfahren ergibt sich, dass das Antragsrecht nach § 295 Abs. 4 BAO ausschließlich auf eine Bescheidaufhebung abgeleiteter Bescheide abzielt, wenn diese ohne Rechtsgrundlage in die Rechtskraft bestehender Bescheide eingegriffen und sie damit aus dem Rechtsbestand gedrängt haben. Nur dieser rechtswidrige Eingriff in die Rechtskraft soll mit dem Antragsrecht korrigiert werden, nicht aber eine Änderung eines rechtswirksam ergangenen abgeleiteten Abgabenbescheides vorgenommen werden, bloß weil Teile des versteuerten Einkommens auf keinem rechtswirksamen Grundlagenbescheid (z.B. auf einen Nichtbescheid) beruhen. Diese Rechtsauffassung, dass § 295 Abs. 4 BAO ausschließlich ein Aufhebungs- und kein Änderungsstatbestand ist, entspricht der herrschenden Rechtsmeinung und ständigen Jud. des VwGH und VfGH.

4. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Die Beurteilung der Zulässigkeit des Antrages stützt sich auf die einhellige Rechtsprechung des VwGH, weshalb eine Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 27. März 2020