

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr_Bf, vertreten durch Stb, Adr_Stb, über die Beschwerde vom 24.05.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kufstein Schwaz vom 21.05.2014, betreffend Abweisung eines Antrages gem. § 295 Abs. 4 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt/Verfahrensgang

I.1. Betreffend den Beschwerdeführer (Bf) und seinen Neffen N fand 2005 eine die Veranlagungsjahre 1997 – 2003 umfassende Außenprüfung statt. Der Prüfer gelangte zu dem Ergebnis, es handle sich beim Bf und seinen Neffen um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts („Mitges“). Der Prüfer traf die Feststellung, die Mitges. habe einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben und ermittelte aus dieser Tätigkeit für die Jahre 2001 – 2003 Gewinne, die zu je 50 % dem Bf und N zugewiesen wurden.

Am 30.09.2005 ergingen daher für die Jahre 2001 – 2003 Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. [§ 188 BAO](#) an die Mitges. Auf Grundlage dieser Bescheide erließ das Finanzamt am 05.10.2005 an den Bf gerichtete, gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderte Einkommensteuerbescheide für diese Jahre.

I.2. Für das Jahr 2003 wurde in weiterer Folge am 23.03.2006 der gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid erlassen, beruhend auf dem Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO bei der A KG vom 10.03.2006.

I.3. Die Bescheide vom 30.09.2005 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften wurden bekämpft; der Unabhängige Finanzsenat kam in seinen Bescheiden an den Bf und dessen Neffen vom 14.05.2010, GZ. RV/0089-I/06, zu dem Schluss, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht vorgelegen habe und jedenfalls spätestens seit August 2003 jegliche allfällige gemeinsame Tätigkeit des Bf und seines Neffen eingestellt gewesen sei. Es habe sich somit bei den Erledigungen vom 30.09.2005 um Nichtbescheide gehandelt, die dagegen erhobene Beschwerden wurden als unzulässig zurückgewiesen.

I.4. Mit Eingabe vom 30.12.2011 stellte der Bf den Antrag, die Einkommensteuerbescheide 2001 - 2003 gem. [§ 295 Abs. 4 BAO](#) aufzuheben; der Antrag wurde als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen, die gegen den Zurückweisungsbescheid erhobene Beschwerde, mit welcher nur noch die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2003 begehrt wurde, dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt. Der Unabhängige Finanzsenat gab der Beschwerde mit Berufungsentscheidung vom 20.11.2013, GZ. RV/0652-I/12, statt und hielt fest, dass der Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO betreffend das in jenem Verfahren streitgegenständliche Jahr 2003 innerhalb der siebenjährigen Frist des § 304 lit. a BAO (in der damals geltenden Fassung) gestellt worden war.

I.5. In weiterer Folge wies das Finanzamt den Aufhebungsantrag gem. § 295 Abs. 4 BAO betr. den Einkommensteuerbescheid 2003 mit Bescheid vom 21.05.2014 ab. Im streitgegenständlichen Jahr befinde sich der am 23.03.2006 ergangene, gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid im Rechtsbestand. Dieser Bescheid sei auf Grundlage eines rechtswirksam ergangenen Feststellungsbescheides zu einer im vorliegenden Verfahren nicht gegenständlichen Mitunternehmerschaft ergangen. Die Voraussetzungen des § 295 Abs. 4 BAO seien somit nicht erfüllt.

In der Beschwerde vom 24.05.2014 wurde ins Treffen geführt, dass im Bescheid vom 23.03.2006 wiederum die auf einem Nichtbescheid beruhende Ergebnistangente aus der Mitges verarbeitet worden sei. Nachdem ein Bescheid bei Änderungen gem. § 295 BAO nach jeder Richtung abgeändert werden könne, sei er auch in vollem Umfang anfechtbar. Es spiele dabei bei einem mehrfach geänderten Bescheid keine Rolle, in welchem Stadium eine Unrichtigkeit in den Bescheidinhalt Eingang gefunden habe.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 18.02.2015 wurde nach ausführlicher Darlegung der Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO festgehalten, dass gegenständlich die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 23.03.2006 beantragt sei. Der vorherige (von einem nichtigen Grundlagenbescheid abgeleitete) Einkommensteuerbescheid vom 05.10.2005 sei gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeändert worden, weil eine Ergebnistangente aus einer Beteiligung im Verfahren für die Einkommensteuer 2003 berücksichtigt werden habe müssen. Der entsprechende

Grundlagenbescheid sei rechtsgültig ergangen; im Rechtsbestand befinde sich nur der von diesem rechtsgültigen Grundlagenbescheid abgeleitete Bescheid vom 23.03.2006.

Die Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 295 Abs. 4 BAO sei unabdingbare Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung gemäß dieser Bestimmung. Diese Voraussetzung sei gegenständlich nicht erfüllt, da der aufzuhebende (im Rechtsbestand befindliche) Bescheid auf einem rechtswirksam ergangenen Grundlagenbescheid beruhe.

Im Vorlageantrag erfolgte kein weiteres Vorbringen.

II. Rechtslage und Erwägungen

II.1. 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 gem. § 295 Abs. 4 BAO auf Antrag der Partei aufzuheben.

§ 295 Abs. 4 BAO wurde durch das AbgÄG 2011 (BGBl I 76/2011) in die BAO eingefügt und ist mit 1. September 2011 in Kraft getreten. Als Verfahrensbestimmung gilt sie auch für vor ihrem Inkrafttreten erlassene Änderungsbescheide, wenn die Antragsfrist noch nicht abgelaufen ist (*Ritz*, BAO⁶, § 295 Tz 21a).

II.2. Aufhebungen nach § 295 Abs. 4 BAO setzen voraus

- die Zurückweisung einer Bescheidbeschwerde (als unzulässig) gegen einen "Nichtbescheid" (somit gegen eine Erledigung, die als Feststellungsbescheid iSd § 188 oder als "Nichtfeststellungsbescheid" beabsichtigt war),
- einen auf § 295 Abs. 1 gestützten Abgabenbescheid, der erlassen wurde, weil der Nichtbescheid zu Unrecht als Grundlagenbescheid qualifiziert wurde,
- einen Antrag der Partei im "abgeleiteten" Verfahren, der vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge maßgeblichen Frist des § 304 gestellt wurde. (*Ritz*, BAO⁶, § 295 Tz 21b).

II.3. Die Frage der Fristgerechtigkeit des beschwerdegegenständlichen Antrages gem. § 295 Abs. 4 BAO wurde bereits im oben erwähnten Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat GZ. RV/0652-I/12 geklärt. Zu beurteilen bleibt, ob auch die übrigen Voraussetzungen - kumulativ - erfüllt sind.

Nach dem Wortlaut der Bestimmung ist dazu nötig, dass ein Änderungsbescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO erlassen wurde, obwohl das Dokument, auf das sich diese Änderung stützte, tatsächlich ein "Nichtbescheid" war und eine Beschwerde gegen dieses Dokument aus diesem Grund als unzulässig zurückgewiesen wurde.

Im gegenständlichen Fall wurde die Beschwerde gegen die Bescheide vom 30.09.2005 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates im Verfahren GZ. RV/0089-I/06 zurückgewiesen; mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft in jenem Verfahren hatten die Feststellungsbescheide keine Rechtswirkungen entfalten können, stellten also Nichtbescheide dar.

Auf Grundlage jener Bescheide vom 30.09.2005 waren die gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 vom 05.10.2005 ergangen. Diese Bescheide wären somit einer Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO grundsätzlich zugänglich gewesen. Betreffend die Jahre 2001 und 2002 war jedoch die Antragsfrist abgelaufen, weshalb der Antrag in diesem Zusammenhang mit dem oben erwähnten Bescheid des Finanzamtes vom 30.07.2012 zu Recht als verspätet zurückgewiesen worden war.

Betreffend das Jahr 2003 erging am 23.03.2006 ein weiterer, auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Einkommensteuerbescheid. Damit jedoch schied der Bescheid vom 05.10.2005 aus dem Rechtsbestand aus und ist schon aus diesem Grund einer Aufhebung nicht mehr zugänglich.

Der Bescheid vom 23.03.2006 wurde durch den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO vom 10.03.2006 bei der A KG ausgelöst. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO haben Bescheidänderungen zwingend zu ergehen, was auch für den Bescheid vom 23.03.2006 galt: Dieser Bescheid beruht nicht auf einem "Nichtbescheid", sondern auf einem rechtswirksam ergangenen Bescheid.

Die Voraussetzungen, unter denen eine Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO zu erfolgen hätte, sind für den im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheid 2003 vom 23.03.2006 demnach bereits nach dem Gesetzeswortlaut nicht gegeben.

II.4. Auch eine Anwendung der Bestimmung dergestalt, dass die auf dem Nichtbescheid vom 30.09.2005 beruhende Ergebnistangente "herausgeschält", somit im Ergebnis eine inhaltliche Aufhebung des Bescheides vom 05.10.2005 herbeigeführt wird, kommt im gegenständlichen Verfahren nicht infrage.

Wie in der Beschwerde grundsätzlich vollkommen zu Recht ausgeführt wird, sind gem. § 295 BAO geänderte Bescheide in vollem Umfang mit Bescheidbeschwerde anfechtbar (§ 251 BAO), somit auch in Belangen, in denen keine Änderung eingetreten ist (Ritz, BAO⁶, § 251 Tz 2).

Angefochten ist gegenständlich allerdings nicht der gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid, sondern der Bescheid über die Abweisung des Aufhebungsantrages gem. § 295 Abs. 4 BAO. Dieser Rechtsbehelf sieht ausschließlich die ersatzlose Aufhebung des in Frage stehenden Bescheides vor; weitere Abänderungsmöglichkeiten, wie sie im Zuge einer Beschwerdeerledigung gem. § 263 bzw. § 279 BAO zulässig wären, sind im Rahmen des § 295 Abs. 4 nicht vorgesehen.

Im gegenständlichen Verfahren war ausschließlich zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 23.03.2006 gem. § 295 Abs. 4 BAO vorgelegen wären oder nicht, ob somit die Abweisung des Aufhebungsantrages mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht erfolgt ist oder nicht.

Betreffend den im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheid 2003 sind, wie bereits erwähnt, die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung iSd § 295 Abs. 4 BAO nicht erfüllt. Der hier angefochtene Bescheid über die Abweisung des Aufhebungsantrages im Sinne dieser Bestimmung erging daher zu Recht, die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde war folglich abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Dass die Voraussetzungen für die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gem. § 295 Abs. 4 BAO nicht vorliegen, ergibt sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut. Eine grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage liegt daher nicht vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 5. Mai 2020