

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41-43, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 30. April 2013 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 12. März 2013 betreffend zu Recht:

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. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 neben weiteren Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer aufgrund von Beteiligungen (Kommanditist).

Die Beteiligungen setzten sich wie folgt zusammen

1. Beteiligung A
2. Beteiligung B
3. Beteiligung C

Höhe der erklärten Einkünfte der Beteiligungen

Beteiligung A	48.515,00 ATS	3.525,72 Euro
Beteiligung B	8.747,00 ATS	635,67 Euro
Beteiligung C	-1.676.677,00 ATS	-121.848,87 Euro

Mit Bescheid vom 13.11.2000 veranlagte das Finanzamt den Bf zur Einkommensteuer für 1999 zunächst erklärungsgemäß.

Aufgrund von abweichenden Mitteilungen des für die Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO der Beteiligung A und der Beteiligung C vom 1.12.2006 erließ das Finanzamt am 9.1.2007 einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 und setzte darin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu lediglich mit der Beteiligung B fest.

Aufgrund einer weiteren Mitteilung setzte das damals auch für die einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung der B K(E)G zuständig gewesene ***FA_F*** das Wohnsitzfinanzamt des Bf davon in Kenntnis, dass im Feststellungsverfahren dieser Personengesellschaft am 28.11.2006 ebenfalls ua Erledigungen betreffend das Unterbleiben von Einkünftefeststellungen für die beteiligten Kommanditisten für die Jahre 1998-2001 ausgefertigt worden sind.

Folglich dieser Mitteilung änderte das belangte Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 1999 des Bf am 7.12.2007 erneut gem. § 295 Abs. 1 BAO dahingehend ab, dass in diesem nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv ATS 0,00 angesetzt wurden.

Dieser abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1999 vom 7.12.2007 erwuchs unbekämpft in Rechtskraft.

Im Dezember 2006 legte die B KEG ua Berufungen gegen die an sie adressierten „Bescheide“ des ***FA_F*** vom 1.12.2006 betreffend Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO für die Jahre 1988 – 2001 sowie gegen die an sie und an die Kommanditisten adressierten „Bescheide“ des ***FA_F*** vom 28.11.2006 betreffend Unterbleiben der Feststellungen von Einkünften in Bezug auf die Kommanditisten für den Zeitraum 1998 – 2001 ein.

Mit Berufungsentscheidung vom 15.11.2012, GZ RV/0102-K/08, wies der Unabhängige Finanzsenat (UFS) ua diese Berufungen unter Verweis auf das einschlägige Erkenntnis des VwGH vom 5.9.2012, 2011/15/0024, jeweils mit der Begründung als unzulässig zurück, dass es sich bei den angefochtenen, als Feststellungsbescheide iSd § 188 BAO bzw.

Nichtfeststellungsbescheide für die Jahre 1998 – 2001 intendierten Erledigungen wegen

Verstoß gegen das für Grundlagenbescheide iSd § 188 BAO geltende Einheitlichkeitsgebot insgesamt um Nichtbescheide handelt.

Mit schriftlichem Anbringen vom 20.12.2012, eingelangt beim Finanzamt am 28.12.2012, beantragte die steuerliche Vertreterin des Bf ua den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 7.12.2007 gem. § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben, weil diesem auf Grundlage des § 295 Abs. 1 BAO ergangenen Einkommensteuerbescheid laut Berufungsentscheidung des UFS vom 15.11.2012, RV/0102-K/08 (betreffend Beteiligung KEG), ein Nichtbescheid mit Folge seiner Rechtswidrigkeit zugrunde liege, und somit die Anspruchsvoraussetzungen iSd § 295 Abs. 4 BAO erfüllt seien.

Mit offenkundig versehentlich als „Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO betitelter Sammelbescheid vom 12.3.2013 hob das belangte Finanzamt ua den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 7.12.2007 nach eindeutigen Bescheidspruch und damit im Einklang stehender Begründung wie beantragt auf Grundlage des § 295 Abs. 4 BAO auf.

Mit Schreiben vom 30.4.2013 erhob die steuerliche Vertreterin des Bf ua gegen den Aufhebungsbescheid vom 12.3.2013 betreffend Einkommensteuer 1999 vom 7.12.2007 Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde), mit der Begründung der nunmehr in Rechtskraft befindliche Einkommensteuerbescheid 1999 vom 9.1.2007 enthalte nicht die für das Veranlagungsjahr rechtmäßige Ergebnistangente. Das Finanzamt hätte unrichtigerweise die notwendigen ersetzenden Bescheide gem. § 299 Abs. 2 BAO nicht erlassen.

In diesem Schreiben vom 30.4.2013 wurde für den Fall einer dem konkreten Rechtsmittelbegehren nicht Rechnung tragenden Berufungserledigung wiederum einen Eventualantrag und zwar auf Aufhebung des diesfalls rechtswirksamen Einkommensteuerbescheides 1999 vom 9.1.2007 gem. § 295 Abs. 4 BAO gestellt.

Die Abgabenbehörde legte Mitte Mai 2013 den Akt unmittelbar dem UFS als damals zuständiger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Erkenntnis vom 25.6.2019, RV/5100452/2013 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Antrag des Bf auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO vom 20.12.2012 rechtzeitig gestellt worden sei. Der Einkommensteuerbescheid vom 7.12.2007 basiere auf einem "Nichtbescheid", die Voraussetzungen einer Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO lägen daher vor. Aufgehoben werden könne allerdings lediglich der Bescheid, der sich in Rechtsbestand befinde. Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids vom 7.12.2007 sei daher zu Recht erfolgt. Auf Grund der Aufhebung befinde sich der Einkommensteuerbescheid vom 9.1.2007 wieder in Rechtsbestand.

Im Beschwerdeschriftsatz vom 30.4.2013 sei ein Eventualantrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 9.1.2007 gem. § 295 Abs. 4 BAO gestellt worden. Dieser

Antrag sei jedoch erst nach Ablauf der Frist des § 304 BAO idF BGBl. I 57/2004 eingebracht worden, weshalb dieser als verspätet zurückzuweisen wäre.

Gegen das abweisende Erkenntnis vom 25.6.2019 des Bundesfinanzgerichts erhob der rechtsfreundlich vertretene Bf Beschwerde gem. Art 144 B-VG an den Verfassungsgerichtshof.

Mit Entscheidung vom 25.2.2020 hob der Verfassungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25.6.2019 auf (VfGH vom 25.2.2020, E 2892/2019). Begründend führte der Verfassungsgerichtshof aus:

"1. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 4. Dezember 2019, G 159/2019 ua. den Satz 'Der Abtrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.' in § 295 Abs. 4, BGBl. 194/1961, idF BGBl. I 70/2013 als verfassungswidrig aufgehoben.

2. Gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG wirkt die Aufhebung eines Gesetzes auf den Anlassfall zurück. Es ist daher hinsichtlich des Anlassfalles so vorzugehen, als ob die als verfassungswidrig erkannte Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des der angefochtenen Entscheidung des Verwaltungsgerichtes zugrunde gelegten Tatbestandes nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte.

Dem in Art. 140 Abs. 7 B-VG genannten Anlassfall (im engeren Sinn), anlässlich dessen das Gesetzesprüfungsverfahren tatsächlich eingeleitet worden ist, sind all jene Beschwerdefälle gleichzuhalten, die zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung im Gesetzesprüfungsverfahren (bei Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung) beim Verfassungsgerichtshof bereits anhängig waren (VfSlg. 10.616/1985, 11.711/1988). Im Fall einer Beschwerde gegen eine Entscheidung eines Verwaltungsgerichtes, der ein auf Antrag eingeleitetes Verwaltungsverfahren vorausgegangen ist, muss dieser verfahrenseinleitende Antrag überdies vor Bekanntmachung des dem unter Pkt. 1 genannten Erkenntnis zugrunde liegenden Prüfungsbeschlusses des Verfassungsgerichtshofes eingebracht worden sein (VfSlg. 17.687/2005).

3. Die nichtöffentliche Sitzung im Gesetzesprüfungsverfahren begann am 4. Dezember 2019. Die vorliegende Beschwerde ist beim Verfassungsgerichtshof am 5. August 2019 eingelangt, war also zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung schon anhängig. Die Anträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO wurden am 20. Dezember 2012 bzw. am 30. April 2013 gestellt, der dem unter Pkt. 1 genannten zugrunde liegende Prüfungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes wurde am 11. Juli 2019 bekannt gemacht; die verfahrensleitenden Anträge wurden also vor Bekanntmachung des Prüfungsbeschlusses des Verfassungsgerichtshofes eingebracht. Der der vorliegenden Beschwerde zugrunde liegende Fall ist somit einem Anlassfall gleichzuhalten.

4. Das Bundesfinanzgericht wendete bei Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses die als verfassungswidrig aufgehobene Gesetzesbestimmung an. Es ist nach Lage des Falles nicht

ausgeschlossen, dass diese Gesetzesanwendung für die Rechtsstellung des Beschwerdeführers nachteilig war. Der Beschwerdeführer wurde somit wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten verletzt."

Aufgrund der Aufhebung des Erkenntnisses vom 25.6.2019, RV/5100452/2013 ist die Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) vom 30.4.2013 wieder offen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Festgestellter Sachverhalt

Die Abgabenbehörde hat am 7.12.2007 einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 erlassen. Dieser erwuchs unbekämpft in Rechtskraft.

Am 20.12.2012 (eingelangt am 28.12.2012) beantragte die steuerliche Vertreterin der Bf den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 7.12.2007 gem. § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben.

Mit Bescheid vom 12.3.2013 hob die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 7.12.2007 auf Grundlage des § 295 Abs. 4 BAO auf.

Gegen diesen Aufhebungsbescheid erhob die steuerlich vertretene Bf Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde).

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen der Abgabenbehörde und des Bf und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Beurteilung

1. Bescheid vom 12.3.2013 - Bescheidbezeichnung

Mit Bescheid vom 12.3.2013 gab die Abgabenbehörde dem Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1999 vom 7.12.2007 statt und hob den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 7.12.2007 gem. § 295 Abs. 4 BAO auf.

Der Bescheid wurde als Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO bezeichnet. In der Begründung wurde jedoch ausschließlich auf § 295 Abs. 4 BAO Bezug genommen.

In der Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) vom 30.4.2013 wird die Erlassung des den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheides iSv § 299 Abs. 2 BAO beantragt, da der in Rechtskraft befindliche Bescheid vom 7.1.2007 nicht die für das Veranlagungsjahr rechtmäßigen Ergebnistangenten enthalte.

Bei dem angefochtenen Bescheid vom 12.3.2013 handelt es sich jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht um einen Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO im Sinne der Bescheidbezeichnung, sondern um einen antragsgemäßen Aufhebungsbescheid gem. § 295 Abs. 4 BAO.

Bereits im Bescheidspruch wird ausschließlich und mehrfach nur auf § 295 Abs. 4 BAO Bezug genommen. Darüber hinaus wird in der beigegebenen Bescheidbegründung nur § 295 Abs. 4 BAO zitiert (und nicht § 299 BAO).

Auch bei dem Antrag der beschwerdeführenden Partei handelte es sich um einen Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO und auch die Prüfung der Rechtzeitigkeit der Abgabenbehörde erfolgte nach den maßgeblichen Bestimmungen der BAO im Hinblick auf § 295 Abs. 4 BAO.

Die Anführung des § 299 BAO in der dem Bescheidspruch vorangestellten Überschrift und in der "Formularkennzeichnung" kommt keinerlei normativen Wirkung zu und beruht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts aufgrund des eindeutigen Bescheidinhaltes offenkundig auf einem Versehen der belangten Behörde.

2. Sache des Verfahrens - Anwendung § 295 Abs. 4 aufgrund des Erkenntnisses des VfGH vom 25.2.2020, E 2892/2019 - 11

Mit Bescheid vom 7.12.2007 erließ die Abgabenbehörde einen gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999. Die Änderung erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellung des ***FA_F*** zu StNr ***** (Beteiligung B) vom 28.11.2006. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Am 20.12.2012 (eingelangt am 28.12.2012) stellte die beschwerdeführende Partei einen Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO für den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 7.12.2007. Diesem Antrag wurde mit Aufhebungsbescheid vom 12.3.2013 entsprochen. Gegen diesen Bescheid brachte der steuerlich vertretene Bf Beschwerde ein.

Sache des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist deshalb ausschließlich die Rechtmäßigkeit der Aufhebung vom 12.3.2013 des Einkommensteuerbescheides vom 7.12.2007.

Die Aufhebungen nach § 295 Abs. 4 BAO setzt (in Umsetzung des Erkenntnisses des VfGH vom 25.2.2002, E 2892/2019 - 11) voraus:

- die Zurückweisung einer Bescheidbeschwerde (als unzulässig) gegen einen „Nicht-bescheid“ (somit gegen eine Erledigung, die als Feststellungsbescheid iSd § 188 oder als „Nichtfeststellungsbescheid“ beabsichtigt war),

- einen auf § 295 Abs 1 gestützten Abgaben-(bzw Feststellungs-)bescheid, der erlassen wurde, weil der Nichtbescheid zu Unrecht als Grundlagenbescheid qualifiziert wurde

Der letzte Satz des § 295 Abs. 4 BAO in der hier anzuwenden Fassung lautet(e):

"Der Antrag ist vor Ablauf der für den Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen."

In Umsetzung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes ist der letzte Satz des § 295 Abs. 4 BAO nicht anwendbar. Die Prüfung der Rechtzeitigkeit des Antrages auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO kann daher unterbleiben.

Mit Bescheid vom 15.11.2012 wies der UFS die Berufung gegen die Erledigungen betreffend Nichtfeststellung 1998-2005 betreffend die Beteiligung B - mit dem Hinweis, es handle sich um Nichtbescheide - zurück.

Somit liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO vor. Der Antrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO und unterliegt der Entscheidungspflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 295 Tz 21f). Die Aufhebung eines Änderungsbescheides gemäß § 295 Abs. 4 BAO liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Bei Aufhebungen iSd § 295 Abs. 4 BAO kommt ein Ersatzbescheid ex lege nicht Betracht. Aufgehoben kann lediglich der Bescheid werden, der sich in Rechtsbestand findet.

Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 7.12.2007 aufgrund des Antrages vom 20.12.2012 gem. § 295 Abs. 4 BAO wurde von der Abgabenbehörde antragsgemäß erledigt.

Zulässigkeit der 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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die diesem Erkenntnis vorangegangene hg Rechtsprechung ausreichend geklärt (VfGH vom 25.2.2020, E 2892/2019 und VfGH vom 4.12.2019, G 159/2019 ua.), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes unstrittig.

Linz, am 28. Mai 2020