

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***2***, vertreten durch ***3***, gegen

1) den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 21. Mai 2019, betreffend Zurückweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 vom 1. Dezember 2009 sowie gegen

2) den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 21. Mai 2019, betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung der jeweils zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheide 2002 (vom 9. Februar 2012), 2004 (vom 9. Februar 2012) und 2005 (vom 12. Februar 2013)

zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 21. Mai 2019 wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

2) Die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 21. Mai 2019 wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung der jeweils zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 wird zurückgewiesen.

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.) erzielte in den Kalenderjahren 2002, 2004 und 2005 Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten, wobei er neben positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Verluste aus den Beteiligungen an gewerblichen Mitunternehmerschaften erklärte.

Mit Bescheiden vom 9. Februar 2012 änderte das Finanzamt die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2004 und 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Änderungen gemäß § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt zur Steuernummer ***4*** (für die Jahre 2002 und 2004) bzw. der Feststellungen des Finanzamtes Klagenfurt zur Steuernummer ***5*** (für das Jahr 2005) erfolgt seien.

1. Antrag auf Aufhebung der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004 vom 1. Dezember 2009

Mit Eingabe vom 27. Februar 2019 beantragte der Bf. gemäß § 295 Abs. 4 BAO die Aufhebung der nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004 vom 1. Dezember 2009.

Begründend führte er dazu aus, dass die Bescheide gemäß § 188 BAO der ***6*** GmbH & Co ***7*** KEG für die Jahre 2004 und 2005 vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 16. Jänner 2019, RV/4100224/2012 als Nichtbescheide qualifiziert und daher die Beschwerden gegen diese Bescheide als nicht zulässig zurückgewiesen worden seien. Da die Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO zur „***6*** GmbH & Co ***7*** KEG für die Jahre 2004 und 2005 am 1. Dezember 2009 ergangen seien, seien genau diese Bescheide aufzuheben.

Des Weiteren seien die Bescheide gemäß § 188 BAO der „***6***“ ***8*** GmbH & Co ***9*** KG für die Jahre 2002, 2004 und 2005 vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 23. Jänner 2019, RV/4100196/2012 als Nichtbescheide qualifiziert und daher die Beschwerden gegen diese Bescheide als nicht zulässig zurückgewiesen worden. Da die Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO zur „***6***“ ***8*** GmbH & Co ***9*** KG am 1. Dezember 2009 ergangen sei, sei genau dieser Bescheid aufzuheben.

2. Antrag auf Aufhebung der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004, die noch im Rechtsbestand sind

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde zur Ansicht gelange, dass der jeweils zuletzt ergangene Einkommensteuerbescheid aufzuheben sei, beantrage der Bf. in eventu, dass jene

Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2004 und 2005 aufgehoben würden, die sich noch im Rechtsbestand befänden.

Ad 1. Zurückweisungsbescheid

Mit Bescheid vom 21. Mai 2019 wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung der nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004 vom 1. Dezember 2009 als unzulässig zurück und führte begründend aus, dass sich die Bescheide nicht mehr im Rechtsbestand befänden.

Ad 2. Abweisungsbescheid

Mit Bescheid vom 21. Mai 2019 wies das Finanzamt den (in eventu-) Antrag auf Aufhebung der nach § 295 Abs. 1 BAO **zuletzt** geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004 ab und führte begründend aus, dass sich die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide nicht auf Nichtbescheide stützten und somit zu Recht ergangen seien.

Ad 1. Beschwerde

In der gegen den Zurückweisungsbescheid rechtzeitig eingebrachten Beschwerde bringt der Bf. vor, dass er sich der Argumentation der Abgabenbehörde nicht verschließe und daher gleichzeitig einen Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO eingebracht habe, der sich auf die zuletzt ergangenen Bescheide für diese Jahre stütze. Dieser Antrag sei mit Bescheid vom 21. Mai 2019 abgewiesen worden. Auf die dazu gesondert eingebrachte Beschwerde werde verwiesen (ad 2.).

Ad 2. Beschwerde

In der gegen den Abweisungsbescheid rechtzeitig eingebrachten Beschwerde bringt der Bf. vor, dass in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2002, 2004 und 2005 vom 1. Dezember 2009 und weiteren Änderungen am 21. Dezember 2010 (für 2002), am 9. Februar 2012 (für 2004) und am 29. April 2013 (für 2005) jeweils eine abgeänderte Gewinn tangente der „***6***“ enthalten sei. Da die Bescheide, die zur Änderung der jeweiligen Gewinn tangente geführt hätten, vom Bundesfinanzgericht als Nichtbescheide qualifiziert worden seien, seien die Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 aufzuheben.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 3. Juli 2019 wies das Finanzamt die beiden Beschwerden als unbegründet ab.

Betreffend die Beschwerde gegen den **Zurückweisungsbescheid** wurde wiederholt, dass die Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 vom 1. Dezember 2009 nicht mehr im Rechtsbestand seien und daher eine Aufhebung nicht mehr möglich sei.

Betreffend die Beschwerde gegen den **Abweisungsbescheid** führte die belangte Behörde begründend aus, dass sachverhaltsmäßige Bedingung für eine Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO sei, dass sich der aufzuhebende Änderungsbescheid nur auf einen Nichtbescheid stütze, da die ersatzlose Aufhebung die einzige Möglichkeit des § 295 Abs. 1 BAO sei. Bei den zuletzt ergangenen und noch im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2004 vom 9. Februar 2012 sowie 2005 vom 12. Februar 2013 stütze sich die Änderung auf andere Grundlagenbescheide als die vom Bf. genannten, weswegen die Änderungen jedenfalls zu Recht erfolgt seien.

Mit Eingabe vom 16. Juli 2019 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht sowie die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Ergänzend führte er aus, dass sich entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde aus dem Gesetzeswortlaut des § 295 Abs. 1 BAO ergebe, dass ein Bescheid auf Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO immer dann aufzuheben sei, wenn darin Einkommens(an)teile enthalten seien, die sich auf Grund eines Nichtbescheides ergäben.

Mit Eingabe vom 22. Juli 2019 ergänzte der Bf. seinen Vorlageantrag dahingehend, als er anhand eines Beispiels vorbrachte, dass die Rechtsmeinung der Abgabenbehörde § 295 Abs. 4 BAO ad absurdum führen würde.

Mit Schriftsatz vom 18. November 2020 hat der Bf. seinen Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Veranlagung der **Einkommensteuer 2002** erfolgte zuletzt mit Bescheid vom 9. Februar 2012. Die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2002 gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgte auf Grundlage der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt zur Steuernummer ***4*** (Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 9. November 2011). Gegen diesen Grundlagenbescheid wurde Beschwerde erhoben, welche beim Bundesfinanzgericht anhängig ist.

Die Veranlagung der **Einkommensteuer 2004** erfolgte zuletzt mit Bescheid vom 9. Februar 2012. Die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgte auf Grundlage der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt zur Steuernummer ***4*** (Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 9. November 2011). Gegen diesen Grundlagenbescheid wurde Beschwerde erhoben, welche beim Bundesfinanzgericht anhängig ist.

Die Veranlagung der **Einkommensteuer 2005** erfolgte zuletzt mit Bescheid vom 12. Februar 2013. Die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgte auf Grundlage der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Klagenfurt zur Steuernummer ****5*** (Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 6. Juli 2012). Gegen diesen Grundlagenbescheid wurde Beschwerde erhoben, welche beim Bundesfinanzgericht anhängig ist.

In seinem Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom 27. Februar 2019 beantragte der Bf. zum einen die Aufhebung der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 vom 1. Dezember 2009. In eventu beantragte der Bf. die Aufhebung der gemäß § 295 Abs. 1 BAO jeweils zuletzt geänderten Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I.

3.1. Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 vom 1. Dezember 2009

Der Bf. beantragt die Aufhebung der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005 vom 1. Dezember 2009.

Für die Jahre 2002, 2004 und 2005 sind jedoch nach dem 1. Dezember 2009 weitere, auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Einkommensteuerbescheide ergangen (für 2002 und 2004 zuletzt am 9. Februar 2012, für 2005 zuletzt am 12. Februar 2013), mit welchen die Bescheide vom 1. Dezember 2009 aus dem Rechtsbestand ausschieden.

Da somit die Bescheide vom 1. Dezember 2009 einer Aufhebung nicht mehr zugänglich sind, erfolgte die Zurückweisung des diesbezüglichen Antrages zu Recht.

3.2. Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung der jeweils zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheide 2002, 2004 und 2005

§ 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 BAO 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. Jänner 2020 wurde die Aufhebung des letzten Satzes des § 295 Absatz 4 BAO idF BGBl. 70/2013 mit Wirksamkeit vom 31. Dezember 2020 durch das Erkenntnis des VfGH vom 4. Dezember 2019, G159/2019-13, kundgemacht.

Bis zur Wirksamkeit dieser Gesetzesaufhebung (mit 31. Dezember 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 (vgl. 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. Dezember 2019, G 159/2019-13, Rn 55 und 56, ausdrücklich 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 Abgabenspruchs (§ 4 BAO). Daher ist bei der Einkommensteuer 2002 mit Ende des Jahres 2012, bei der Einkommensteuer 2004 mit Ende des Jahres 2014 und bei der Einkommensteuer 2005 mit Ende des Jahres 2015 absolute Verjährung eingetreten. Mit dem am 27. Februar 2019 eingebrachte Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2004 und 2005 wurde daher unstrittig die Frist gemäß § 304 lit. a BAO - "Antragstellung vor Eintritt der Verjährung" - nicht gewahrt.

Jedoch auch die in § 295 Abs. 4 letzter Satz iVm § 304 lit. b BAO eingeräumte längere Frist „*drei Jahre ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides*“ wurde bei dem Antrag versäumt. Mit dem „das Verfahren abschließenden Bescheid“ sind - wie oben 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.

In den Veranlagungsjahren 2002 und 2004 sind die Einkommensteuerbescheide vom 9. Februar 2012 und im Veranlagungsjahr 2005 der Einkommensteuerbescheid vom 12. Februar 2013 zuletzt ergangen. Alle drei Einkommensteuerbescheide sind in formeller Rechtskraft erwachsen. Der Aufhebungsantrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom 27. Februar 2019 wurde somit erst nach Ablauf der Antragsfrist gemäß § 304 lit. b BAO von drei Jahren ab Rechtskraft dieser die Einkommensteuerveranlagung 2002, 2004 und 2005 abschließenden Bescheide gestellt und war daher als verspätet eingebracht anzusehen.

Der Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2004 und 2005 war daher als verspätet zurückzuweisen.

3.3. Entschiedene Sache und neue Antragstellung

Auf Grund der Zurückweisung des 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. Die Rechtsauffassung, wonach § 295 Abs. 4 BAO ausschließlich einen Aufhebungs- und keinen Änderungstatbestand darstellt, entspricht der ständigen Judikatur der Höchstgerichte.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Da das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung der Zulässigkeit des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 18. November 2020