

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch ***1***, über die Beschwerde vom 22. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. März 2021 betreffend die Abweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 13.11.2013 (in der Fassung der endgültigen Festsetzung vom 17.6.2015) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 16.12.2020 stellte die steuerliche Vertretung des Bf. den Antrag den mit 13.11.2013 datierten Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben, wobei begründenden nachstehendes ausgeführt wurde:

„Unser Klient Herr ***Bf1*** war im Jahr 2005 über die ehemalige ***3*** (STNR ***2***) als atypisch stiller Gesellschafter an der ***4*** (STNR ***5***) beteiligt.

Mit Entscheidung vom 7.11.2017, GZ RV/210002/2014 hat das BFG bestätigt, dass jener Gewinnfeststellungsbescheid der ***7***, der mittelbar dem Einkommensteuerbescheid unseres Klienten zugrunde liegt, keine Bescheidqualität erlangt hat und es sich um einen Nichtbescheid handelt. Der Bescheid entfaltet daher keine Rechtswirkung.

Zudem wurde ein Antrag auf Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO für den Feststellungsbescheid 2005 der ***6*** vom 7.11.2013 gestellt, da dieser auf einem nichtigen Grundlagenbescheid beruht.

Da somit der aktuelle Einkommensteuerbescheid unseres Klienten nicht auf einem rechtskräftigen Feststellungsbescheid beruht, stellen wir im Namen unseres Klienten den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 13.11.2013 nach § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben.“

Mit Bescheid vom 29.3.2021 wurde der Aufhebungsantrag des Bf. mit nachstehender Begründung abgewiesen:

„Auf Grund der BFG Entscheidung vom 26.1.2021 wurde der unmittelbare Grundlagenbescheid 2005 vom 13.11.2013 des FA 3/6/7/11/15 St.Nr. ***8*** betreffend ***6*** gem. § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben.

Weder der Einkommensteuerbescheid vom 13.11.2013 noch der Einkommensteuerbescheid vom 17.6.2015 sind auf einen Nichtbescheid zurückzuführen, da es sich bei dem Feststellungsbescheid 2005 des FA 3/6/7/11/15 St.Nr. ***8*** vom 7.11.2013 um einen wirksam ergangenen Grundlagenbescheid gehandelt hat, der erst auf Grund der Entscheidung des BFG vom 26.1.2021 aufgehoben wurde.

Eine nachträgliche Aufhebung eines wirksam ergangenen Grundlagenbescheides erfüllt nicht den Tatbestand des § 295 Abs. 4 BAO.

In der Folge trat der Bf. obigem Bescheid via Beschwerde vom 22.4.2021 mit nachstehender Argumentation entgegen:

„In Ihrer Begründung verweisen Sie darauf, dass eine nachträgliche Aufhebung eines ergangenen Grundlagenbescheides nicht vom Tatbestand des § 295 (4) BAO umfasst sei.

Mit Wirkung vom 8.1.2021 wurde der § 295 (4) BAO aufgrund Verfassungswidrigkeit insoweit geändert (BGBl I 2021/31. das nun für die Partei die Möglichkeit geschaffen wurde, einen Antrag auf nachträgliche Aufhebung des Bescheides zu stellen, der sich auf einen Nichtbescheid stützt. Die Aufhebung betrifft alle Bescheide, die auf den Nichtbescheid gestützt sind.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen

Verfahrensrechts ereignet haben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111; 17.11.2020, Ra 2019/13/0067). Die Rechtsmittelbehörde hat also im Allgemeinen das im Zeitpunkt der

Erlassung des Rechtsmittelbescheides geltende Recht anzuwenden (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076).

Diesbezüglich verweisen wir auf die beil. aktuelle BFG Entscheidung vom 31.3.2021, GZ.RV/7102451/2020, Seiten 10 ff.

Daher ersuchen wir gemäß unserem Antrag vom 16.3.2021 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 (Folgebeseid) vom 13.11.2013 bzw. 17.6.2015 gem. § 295 (4) BAO in der Fassung ab 8.1.2021.“

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 10.6.2021 wurde dem Rechtsmittel des Bf. mit nachstehender Begründung eine Absage erteilt:

„§ 295 Abs. 4 BAO idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, 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, sind auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabensfestsetzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird.

Ihren Antrag vom 29.3.2021 betreffend Einkommensteuer 2005 begründen sie mit dem Verweis auf eine Entscheidung des BFG vom 26.1.2021 betreffend den Feststellungsbescheid 2005 vom 7.11.2013 StNr ***2***, womit dieser Bescheid aufgehoben wurde. In eben dieser Entscheidung wird ausgeführt, dass die Erledigung der Behörde vom 7.11.2013 StNr ***2*** kein Nichtbescheid ist (siehe Seite 13 der Entscheidung vom 26.2.2021 GZ. RV/7103149/2018). Die gesetzliche Voraussetzung einer Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO liegt somit - wie bereits in der Begründung des angefochtenen Abweisungsbescheides ausgeführt- nicht vor, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist.

Im Vorlageantrag vom 7.7.2021 führte die steuerliche Vertretung des Bf. in Ergänzung des bisherigen Vorbringens nachstehendes aus:

„Wie bereits in unserer Beschwerde vom 22.4.2021 angeführt, hat der Gesetzgeber den § 295 (4) BAO aufgrund Verfassungswidrigkeit insoweit geändert, das nun für die Partei die Möglichkeit geschaffen wurde, einen Antrag auf nachträgliche Aufhebung des Bescheides zu stellen, der sich auf einen Nichtbescheid stützt. Den parlamentarischen Erläuterungen betreffend die Neufassung des Abs. 4 ist folgendes zu entnehmen:

"Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage betrifft die Aufhebung damit nicht nur Änderungsbescheide gern. § 295 (1) BAO, sondern alle Bescheide, die auf einen Nichtbescheid gestützt sind." Sh. beil. BFG Entscheidung GZ RV/7102481/2020, Seite 11 f. Der vom BFG aufgehobene Feststellungsbescheid vom 7.11.2013 betreffend der ***6*** stützt sich auf einen Nichtbescheid. Somit ist auch der aufgehobene Feststellungsbescheid vom 7.11.2013 von der aktuellen Fassung des § 295 (4) BAO umfasst und ersuchen um Aufhebung des o.a. Folgebescheides /Einkommensteuerbescheides 2005 vom 13.11.2013 bzw. 17.6.2015. Jedwede andere Interpretation würde die aktuelle Fassung des § 295 (4) BAO bzw. die o.a. parlamentarischen Erläuterungen nicht sachgerecht wiedergeben und wäre somit eine einseitige verfassungswidrige Schlechterstellung der beschwerdeführenden Partei."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

In der Folge legt das BFG dem Erkenntnis nachstehenden, auf der Aktenlagen, dem hg. Beschluss vom 7.11.2017, RV/210002/2014, sowie dem hg. Erkenntnis vom 26.1.2021, RV/7103149/2018 basierenden, als unstrittig zu qualifizierenden Sachverhalt zu Grunde:

Der Bf. war im Jahr 2005 über die zwischenzeitig gelöschte ***6*** als atypisch stiller Gesellschafter an der ***4*** beteiligt. Als Ergebnis einer Außenprüfung bei der ***4*** erging an diese ein, seinerseits bei der ***6*** am 7.11.2013 zu einer Abänderung des Feststellungsbescheid 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO führender Feststellungsbescheid 2005. In der Folge wurde am 13.11.2013 auf Basis des mit 7.11.023 datierten Feststellungsbescheides 2005 der Einkommensteuerbescheid des Bf. für das Jahr 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert, respektive die Abgabe zunächst vorläufig in Höhe einer Gutschrift von 14.858,45 Euro festgesetzt, wobei nämliche Festsetzung schlussendlich via Bescheid vom 17.6.2015 eine Endgültigerklärung erfahren hat. Mit Beschluss des BFG vom 7.11.2017, RV/210002/2014 wurde die seitens der ***4*** gegen den Feststellungsbescheid 2005 erhobene Berufung (Beschwerde) mit der Begründung, dass der angefochtene Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren ist, als unzulässig zurückgewiesen. In der Folge war eine gegen den, den Antrag auf Aufhebung des – auf diesem Nichtbescheid basierenden, am 7.11.2013 erfolgten Abänderung des Feststellungsbescheides 2005 betreffend die ***6*** erhobene Beschwerde von Erfolg gekrönt, in dem das BFG den angefochtenen Bescheid mit Erkenntnis vom 26.1.2021, RV/7103149/2018 gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben hat. Dem Antrag des Bf. auf Aufhebung des mittelbar auf dem als Nichtbescheid qualifizierten gegenüber der ***4*** erlassenen Feststellungsbescheid 2005 abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2005 wird seitens der belangten Behörde mit der Begründung, dass der auf vorgenannten Nichtbescheid basierende, gegenüber der ***6*** erlassene abgeänderte Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 - laut Ausführungen im Erkenntnis des BFG vom 26.1.2021, RV/7103149/20218 wirksam ergangen, respektive dieser erst nachträglich aufgehoben worden sei -, eine Absage erteilt.

2. Rechtliche Würdigung

2.1. Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO idF. des Covid-19-StMG, BGBl I 2021/3 vom 7.1.2021

Vorauszuschicken ist, dass das BFG in Übereinstimmung mit den Ausführungen der steuerlichen Vertretung zu Auffassung gelangt, dass über den mit 16.12.2020 datierten Aufhebungsantrag nach der Bestimmung des § 295 Abs.4 BAO idF BGBl I 2021/3 zu befinden ist.

Im Zuge des Covid-19-StMG, BGBl I 2021/3 BAO vom 7.1.2021 wurde § 295 Abs. 4 BAO wie folgt geändert:

"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 unzulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, sind auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabensfestsetzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird."

Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I 2021/3 ist mit 8.1.2021 in Kraft getreten.

Ein Verweis auf § 304 BAO ist nicht mehr vorgesehen, vielmehr sieht die nunmehr geltende Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO vor, dass der Antrag auf Aufhebung innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen ist.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111; 17.11.2020, Ra 2019/13/0067). Für das im Rechtsmittelverfahren anzuwendende Recht hält der VwGH in seiner Rechtsprechung ausdrücklich Folgendes fest: "Die Gesetzmäßigkeit eines vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheides ist grundsätzlich nach der im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides geltenden Rechtslage zu beurteilen. Die Rechtsmittelbehörde hat also im Allgemeinen - insbesondere abgesehen von dem bei der Anwendung materiellen Abgabenrechts zu beachtenden Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben - das im Zeitpunkt der Erlassung des Rechtsmittelbescheides geltende Recht anzuwenden (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076 m.w.N.; vgl. so auch VwGH 24.3.2009, 2006/13/0149; 27.9.2012, 2012/16/0090).

2.2. Streitgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens

Nach dem ersten Satz der Bestimmung des § 295 Abs. 5 BAO idF. BGBl I 2021/3 steht die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 4 der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre.

In Ansehung vorzitiierter Gesetzesstelle steht einzig und allein die Rechtmäßigkeit der Abweisung des mit 16.12.2020 datierten Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 2005 vom 13.11.2013 in der Fassung- der ob Identität der Besteuerungsgrundlagen seitens der Abgabenbehörde offensichtlich ins Auge gefassten Endgültigerklärung vom 17.6.2015 - auf dem Prüfstand des BFG.

2.3. Rechtliche Beurteilung

Einleitend verbleibt unter nochmaliger Bezugnahme auf die Diktion des ersten Satzes des § 295 Abs. 4 BAO festzuhalten, dass vorgenannte Norm der Partei (§ 78) nunmehr die Möglichkeit verschafft innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung, einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides, der sich auf den „Nichtbescheid“ gestützt hat, zu stellen. Hierbei betrifft die Aufhebung alle Bescheid, die auf den „Nichtbescheid“ gestützt sind (vgl. Fischerlehner/ Brennstener, Abgabenverfahren, BAO³ (2021), § 295, Rz 6).

In Ansehung vorstehender Ausführungen und der Tatsache, dass sich der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 13.11.2013 in der Fassung der „Endgültigerklärung“ vom 17.6.2015 unstrittiger Maßen, wenn auch mittelbar sprich über den, gegenüber der ***6*** erlassenen, mit 7.11.2013 datierten Feststellungsbescheid 2005 auf dem gegenüber der ***4*** erlassenen „Nichtbescheid“ stützt, erweist sich die Abweisung des Antrages vom 16.12.2020 als rechtswidrig, weswegen der angefochtene Bescheid vom 29.3.2021 aufzuheben war.

Der Vollständigkeit halber verbleibt seitens des BFG anzumerken, dass durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides der Antrag vom 16.12.2020 wiederum unerledigt ist, respektive die Abgabenbehörde – unter Prüfung der Voraussetzungen des § 295 Abs. 4 BAO – in Entsprechung des Abs. 5 leg. cit. über diesen zu befinden hat.

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. Eine derartige Rechtsfrage liegt nicht vor, da die Rechtswidrigkeit der Abweisung direkt auf der Diktion des § 295 Abs. 4 erster Satz BAO gründet.

Wien, am 6. September 2021