

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Edith Stefan in der Säumnisbeschwerdesache *****Bf1*****, vertreten durch AKKURATA SteuerberatungsGesmbH, Karlsplatz 2 Tür 8-9, 1010 Wien, wegen Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes Österreich betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005, beschlossen:

I. Die Säumnisbeschwerde wird gemäß § 284 Abs. 7 lit. c BAO iVm § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Verfahrensgang:

Die beschwerdeführende Partei (Bf), Herr *****Bf1*****, hat durch ihre steuerliche Vertretung Akkurata SteuerberatungsGesmbH, gemäß § 284 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht hinsichtlich Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 10. Jänner 2014 gemäß § 295 Abs. 1 BAO wie folgt (hier auszugsweise) erhoben:

„....

*****Bf1***** war im Jahr 2005 als atypisch stiller Gesellschafter an der *****2***** (St.Nr. *****8*****) beteiligt. Die *****7***** KG war ihrerseits als atypisch stille Gesellschafterin an der *****4***** atypisch stille Gesellschafter (St.Nr. *****5*****) beteiligt.

*****4***** atypisch stille Gesellschafter (idF kurz: *****6*****), St.Nr. *****5*****

Erstbescheid

22.07.2013	<i>Abgeänderter Feststellungsbescheid nach erfolgter Betriebsprüfung</i>
2013	<i>Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid vom 22.07.2013</i>
07.11.2017	<i>Zurückweisung der eingebrachten Beschwerde Erledigung vom 22.7.2013 erwies sich mangels korrekter Adressierung als Nichtbescheid</i>
15.12.2017	<i>Erlassung eines neuen Feststellungsbescheides auf Basis der Ergebnisse der Betriebsprüfung</i>
08.12.2018	<i>Einbringung der Beschwerde samt Vorlageantrag derzeit noch zur Entscheidung anhängig beim BFG</i>

****7*** KG & atypisch stille Gesellschafter (idF kurz: ***16***), StNr. ***8****

07.07.2007	<i>Erstfeststellungsbescheid</i>
07.11.2013	<i>Bescheidänderung nach § 295 Abs. 1 BAO nach Betriebsprüfung der ***6***</i>
29.12.2015	<i>Einbringung eines Antrages nach § 295 Abs. 4 BAO Begründung: der zu Grunde liegende Feststellungsbescheid der ***6*** ist ein Nichtbescheid</i>
14.04.2016	<i>Abweisung des Antrages nach § 295 Abs. 4 BAO durch das Finanzamt</i>
15.09.2016	<i>Einbringung einer Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid</i>
30.03.2018	<i>Abweisende Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes</i>
06.06.2018	<i>Vorlageantrag an das BFG</i>

26.01.2021	<i>Aufhebung des Bescheides vom 7.11.2013 nach § 295 Abs. 4 BAO (RV/7103149/2018)</i> Begründung: der zu Grunde liegende Feststellungsbescheid der ***6*** ist ein Nichtbescheid
------------	---

Dr. ***9*** St.Nr. ***10***

21.07.2006	<i>Erstfeststellungsbescheid</i>
10.01.2014	<i>Bescheidänderung nach § 295 Abs. 1 BAO nach Betriebsprüfung der ***6***</i>
22.12.2015	<i>Einbringung eines Antrages nach § 295 Abs. 4 BAO</i>
20.12.2017	<i>Einbringung eines Antrages nach § 295 Abs. 4 BAO Begründung: Der zu Grunde liegende Feststellungsbescheid der ***6*** ist ein Nichtbescheid</i>
22.02.2018	<i>Zurückweisung der eingebrachten Beschwerde</i>
17.01.2020	<i>Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit b BAO gegen den Zurückweisungsbescheid</i>
11.11.2020	<i>Abweisende Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes</i>
11.11.2020	<i>Abweisung des Antrages nach § 295 Abs. 4 BAO vom 22.12.2015 durch das Finanzamt</i>

2. Rechtsgrundlagen

§ 295 (1) BAO lautet:

....

§ 295 (4) BAO (idF BGBl I Nr. 3/2021) lautet auszugsweise:

....

§ 209a BAO lautet auszugsweise:

...

3. Rechtliche Würdigung

Der derzeit in Rechtskraft stehende Einkommensteuerbescheid 2005 unseres Klienten ist der Bescheid vom 10.1.2014. Die Vorschreibung der Einkommensteuer beruht

°mittelbar auf den Feststellungen eines Nichtbescheids und

°unmittelbar auf den Feststellungen eines nach § 295 Abs. 4 BAO aufgehobenen Bescheides.

Die Einkommensteuerfestsetzung für das Veranlagungsjahr 2005 entzieht sich daher einer rechtlichen Grundlage.

*Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 26.01.2021 wurde der Feststellungsbescheid 2005 der ***11*** KG vom 7.11.2013 nach § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben, da es sich bei der zu Grunde liegenden Erledigung auf Ebene der ***6*** um einen Nichtbescheid handelte.*

‘Entsprechend den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in dem bereits oben erwähnten Erkenntnis vom 12.5.2022 (Ra 2021/13/0155, Tz 24 ff) ist jedoch eine amtswegige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides nach § 295 Abs. 1 BAO geboten. Demnach steht der Bescheidänderung nach § 295 Abs. 1 BAO iVm § 209a Abs. 2 BAO auch der Eintritt der Verjährung nicht entgegen und ist dies allenfalls mittels einer Säumnisbeschwerde durchsetzbar.

„Einer derartigen Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO steht die Verjährung nicht entgegen. Nach § 209a Abs. 2 BAO steht einer Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn eine Beschwerde oder ein Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde und die Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung der Beschwerde oder des Antrags abhängt. § 209a Abs. 2 BAO erfasst insbesondere auch Fälle, in denen eine Beschwerde gegen einen Feststellungsbescheid anhängig ist und stellt diese Sachverhaltskonstellation im Hinblick auf die Verjährungsfolgen jenen Fällen gleich, in denen die Abgabefestsetzung selbst Gegenstand eines anhängigen Beschwerdeverfahrens ist (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216). (...) Wenn in § 209a Abs. 2 BAO insoweit darauf verwiesen wird, dass dieser Antrag „vor diesem Zeitpunkt“ eingebracht wurde, so hat sich dies bei einem Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO zur Vermeidung einer unsachlichen Anknüpfung (vgl. VfGH 4.12.2019, G 159/2019 u.a.) in analoger Anwendung des § 209a Abs. 2 zweiter Satz BAO darauf zu beziehen, ob der Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO nach den für diese Bestimmung vorgesehene Regelungen rechtzeitig ist.“ (VwGH 12.05.2022, Ra 2021/13/0155).

*Im vorliegenden Fall wurde der Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO auf Ebene der ***11*** KG am 29.12.2015 – und damit vor Eintritt der Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO für das Veranlagungsjahr 2005 – eingebracht. Aufgrund der im Jahr 2013 eingebrachten Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid auf Ebene der ***6***- ist das Verfahren auf Ebene von ***Bf1*** noch offen und einer Abänderung unter Anwendung des § 209a BAO nach wie vor zugänglich.*

Darüber gelten gemäß § 209a Abs. 4 BAO auch Abgabenerklärungen als Anträge im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO, wenn die nach Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führt. Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 10.1.2014 lässt den Einkommensteuerbescheid vom 21.7.2006 wieder in Rechtskraft erwachsen und die sich daraus ergebende Änderung der Abgabenfestsetzung führt zu einer Gutschrift.

Insoweit steht der Abänderung bzw Aufhebung nach § 295 Abs. 1 BAO der Eintritt der Verjährung jedenfalls nicht entgegen.

4. Säumnis der Abgabenbehörde

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO kann die Partei Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörde nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben werden.

*Im vorliegenden Fall wurde der Feststellungsbescheid der ***2*** vom 7.11.2013 mittels Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes am 26.01.2021 aufgehoben. Es wurde kein Rechtsmittel gegen die Entscheidung eingebracht; die Aufhebung ist somit im **März 2021** in Rechtskraft erwachsen. Seit der Rechtskraft der Entscheidung sind bereits **mehr als sechs Monate** vergangen.*

Das Finanzamt Österreich ist jedoch seiner Verpflichtung nach § 295 Abs. 1 BAO zur amtswegigen Anpassung des Einkommensteuerbescheides nicht nachgekommen und insoweit säumig.

5. Anträge

Es wird beantragt, dem Finanzamt Österreich Wien 4/5/9/10/18/19 Klosterneuburg (07) aufzutragen, den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 10.1.2014 nach § 295 Abs. 1 BAO aufzuheben, sodass die bevorstehende Rechtslage wiederhergestellt wird und dafür eine Frist von nicht mehr als drei Monaten zu gewähren.“

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 19. Jänner 2023 wurde dem Finanzamt gemäß § 284 Abs. 2 BAO aufgetragen, innerhalb von drei Monaten ab Einlangen der Säumnisbeschwerde (13. Jänner 2023), über den Antrag zu entscheiden oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt.

Die Abgabenbehörde nahm mit Schreiben vom 10. Februar 2023 wie folgt Stellung:

„...bezugnehmend auf den Beschluss vom 19.1.2023 zur oa GZ teilt die belangte Behörde mit, dass seitens des Finanzamt Österreich – Dienststelle Wien 4/5/9/10/18/19 Klosterneuburg eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliegt.

Dem Abgabepflichtigen ist insoweit zuzustimmen, als die Aufhebung eines Feststellungsbescheides gemäß § 295 Abs. 4 BAO nach VwGH 12.5.202, Ra 2021/15/0155 auf Ebene der Beteiligten grundsätzlich zu einer Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu führen hat. Im gegenständlichen Fall ist aber eine solche Aufhebung eines Feststellungsbescheides noch nicht erfolgt.

*In Ra 2021/15/0155 hat der VwGH über eine Revision eines anderen Beteiligten der ***1*** abgesprochen. Dies ist aufgrund der Daten der im Erkenntnis erwähnten Verfahrensschritte klar zu erkennen. In Rz 38 hat er in einem obiter dictum festgestellt, dass die Entscheidung des BFG vom 26.1.2021, mit der der Feststellungsbescheid der ***1*** aufgehoben werden sollte, keine Wirksamkeit erlangte, weil er nur der ***1*** und der Abgabenbehörde zugestellt wurde, ohne dass ein Hinweis nach § 101 Abs 3 aufgenommen wurde.*

*Da bisher keine Aufhebung des Feststellungsbescheids der ***1*** erfolgt ist, besteht derzeit auch keine Verpflichtung zur Abänderung des Einkommensteuerbescheids 2005 des Abgabepflichtigen.“*

Erwägungen und rechtliche Würdigung:

Rechtsgrundlagen:

§ 284 Bundesabgabenordnung (BAO):

(1) Wegen Verletzung der Entscheidungspflicht kann die Partei Beschwerde (Säumnisbeschwerde) beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörde nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97) werden. Hiezu ist jede Partei befugt, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat.

(2) Das Verwaltungsgericht hat der Abgabenbehörde aufzutragen, innerhalb einer Frist von bis zu drei Monaten ab Einlangen der Säumnisbeschwerde zu entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Die Frist kann einmal verlängert werden, wenn die Abgabenbehörde das Vorliegen von in der Sache gelegenen Gründen nachzuweisen vermag, die eine fristgerechte Entscheidung unmöglich machen. Wird der Bescheid erlassen oder wurde er vor Einleitung des Verfahrens erlassen, so ist das Verfahren einzustellen.

(3) Die Zuständigkeit zur Entscheidung geht erst dann auf das Verwaltungsgericht über, wenn die Frist (Abs. 2) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.

(4) (5)

(6) Partei im Beschwerdeverfahren ist auch die Abgabenbehörde, deren Säumnis geltend gemacht wird.

(7) Sinngemäß sind anzuwenden:

a) § 256 Abs. 1 und 3 (Zurücknahme der Beschwerde),

b) § 260 Abs. 1 lit. a (Unzulässigkeit)

§ 260 Abs. 1 BAO:

Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

a) nicht zulässig ist oder

b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

§ 295 BAO idF BGBl I Nr. 3/2021:

(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2)....

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) 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 Abgabensatzung 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.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 4 steht 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. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

Festgestellter Sachverhalt und Parteivorbringen:

Mit Eingabe der beschwerdeführenden Partei vom 11.01.2023 wurde die Verletzung der Entscheidungspflicht durch die belangte Behörde behauptet. Der die ***1*** betreffende Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 vom 07.11.2013 sei bereits mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 26.01.2021 aufgehoben worden, weshalb die Behörde hinsichtlich der amtswegigen Anpassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 10.01.2014 betreffend den Bf säumig sei. Die vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 10.01.2014 bestehende „Rechtslage“ sei wiederherzustellen.

Die belangte Abgabenbehörde hat dazu mitgeteilt, dass eine Aufhebung des Feststellungsbescheides der ***1*** noch nicht erfolgt sei, weshalb derzeit auch keine Verpflichtung zur Abänderung des Einkommensteuerbescheides für 2005 bestehe.

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes betreffend die ***1*** wurde nach den beim Bundesfinanzgericht aufliegenden Verwaltungsakten an diese und an die Abgabenbehörde zugestellt (Zustellverfügung). Ein Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO war nicht aufgenommen worden.

Rechtliche Beurteilung:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 12. Mai 2022, Ra 2021/13/0155, in der Amtsrevisionssache betreffend einen gemäß § 295 Abs. 4 BAO gestellten Antrag eines

Mitbeteiligten der ***13***G & atypisch stille Gesellschafter (hier auszugsweise) wie folgt erkannt:

*„Tz 35 ...Im vorliegenden Fall ist die Abgabefestsetzung aber nicht abhängig von der Beschwerde gegen eine unwirksame Erledigung, sondern von der Entscheidung über den Antrag (der ***14***) nach § 295 Abs. 4 BAO.*

*Tz 38 Nach dem Akteninhalt wurde die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 26. Jänner 2021, mit welchem der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2005 vom 07. November 2013 betreffend die ***14*** aufgehoben worden war, nur dem Finanzamt und der ***14*** zugestellt; dass ein Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO aufgenommen worden wäre, ist dem Akteninhalt nicht entnehmbar. Damit hätte aber diese Entscheidung, mit der das Bundesfinanzgericht mit Rechtskraftwirkung für alle am Feststellungsverfahren Beteiligten aussprechen wollte, dass dieser Feststellungsbescheid aufgehoben wird, im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägte Wesen eines Bescheides nach § 188 BAO keine Rechtswirksamkeit erlangt (vgl. zB VwGH 12.6.2020, Ra 2019/15/0131, mwN). Ob darüber hinaus die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts am 07. November 2017, mit dem die Beschwerde der ***15*** Gesellschafter gegen die Feststellungsbescheide vom Juli 2013 zurückgewiesen worden waren, wirksam ist (vgl. dazu zB VwGH 7.4.2022, Ra 2021/13/0124, mwN), entzieht sich der Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes, da insoweit eine Zustellverfügung aus den vorgelegten Verfahrensakten nicht erkennbar ist“.*

Nach der oa Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO ist ein von einem Feststellungsbescheid abzuleitender Bescheid **im Falle einer nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides** von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Eine amtswegige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2005 vom 10.01.2014 gemäß § 295 Abs. 1 BAO – welche mit vorliegender Säumnisbeschwerde beantragt wird - wäre bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen dann geboten, wenn die Aufhebung des Feststellungsbescheides für 2005 betreffend die ***1*** vom 07.11.2013 (aufgrund der Tatsache, dass der zugrunde liegende Feststellungsbescheid betreffend die ***15*** ein Nichtbescheid gewesen war) rechtswirksam geworden wäre.

Dass die Aufhebung des die ***12*** KG betreffenden Feststellungsbescheides keine Rechtswirksamkeit erlangt hat, weil das Erkenntnis keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO enthalten hat und nur der ***12*** KG und dem Finanzamt zugestellt worden ist, hat der Verwaltungsgerichtshof wie oben festgestellt und entspricht dies auch der Aktenlage (vgl. Erkenntnis des BFG vom 21.01.2021 und Zustellverfügung).

Die behauptete Säumnis hinsichtlich der vorliegend beantragten amtswegigen Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO liegt daher in Ermangelung einer rechtswirksamen Aufhebung (Anpassung) des zugrundeliegenden Feststellungsbescheides nicht vor, weshalb die Säumnisbeschwerde gemäß § 284 Abs. 7 lit. b BAO iVm § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen war (vgl. Ritz, BAO, 6. Auflage, Tz 12 zu § 284).

Auf die Ausführungen in der Säumnisbeschwerde (Seite 2) hinsichtlich des beschwerdeanhängigen Feststellungsverfahrens betreffend die ***17*** stille Gesellschafter wird hingewiesen.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Gründe für eine Revision im angeführten Sinn liegen nicht vor.

Wien, am 16. Februar 2023