

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*,

über die Beschwerde vom 1. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. Februar 2021 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Bescheidaufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs. 4 BAO

Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig geworden zurückgewiesen.

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

## Begründung

### I. Verfahrensgang und entscheidungsrelevanter Sachverhalt

#### I.1. Verfahren vor der belangten Behörde

Der Beschwerdeführer \*\*\*Bf1\*\*\* (in der Folge als Bf bezeichnet) stellte am 17. Dezember 2020 über seine steuerliche Vertretung einen **Antrag gemäß § 295 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) auf Bescheidaufhebung bezüglich den letztgültigen Einkommensteuerbescheid 2005.**

Der Bf gab an, er sei im Jahr 2005 über die ehemalige \*\*\*WKG\*\*\* (in der Folge als WKG bezeichnet) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt gewesen.

Der Antrag wurde damit begründet, dass mit Entscheidung BFG vom 7.11.2017, RV/2100002/2014 das Bundesfinanzgericht bestätigt hätte, dass jener

Gewinnfeststellungsbescheid der \*\*\*SAG\*\*\* (in der Folge als SAG bezeichnet), der mittelbar dem Einkommensteuerbescheid des Bf zugrunde liege und auf dem der Feststellungsbescheid der WKG beruht, der unmittelbar dem gegenständlichen Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegt, keine Bescheidqualität erlangt hätte und es sich somit um einen Nichtbescheid handle. Der Bescheid hätte daher keine Rechtswirkung entfaltet.

Zudem wäre ein Antrag auf Aufhebung nach § 295 Abs 4 BAO für den Feststellungsbescheid 2005 der WKG vom 7. November 2013 gestellt worden, da dieser auf einem nichtigen Grundlagenbescheid beruhe.

Da der aktuelle Einkommensteuerbescheid des Bf somit nicht auf einem rechtskräftigen Feststellungsbescheid beruhe, stellte er den Antrag, seinen letztgültigen Einkommensteuerbescheid 2005 nach § 295 Abs 4 BAO aufzuheben.

In eventu regte er die amtswegige Aufhebung seines letztgültigen Einkommensteuerbescheides 2005 nach § 295 Abs 1 BAO an.

Die **belangte Behörde wies den Antrag am 3. Februar 2021 wegen Verspätung als unzulässig zurück** und begründete den Zurückweisungsbescheid damit, dass der Antrag innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen gewesen wäre. Mit Entscheidung vom 7. November 2017 wäre die Zurückweisung der Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht erfolgt, da die Bescheidadressierung fehlerhaft gewesen wäre.

Dagegen erhob der Bf am **1. März 2021 Bescheidbeschwerde**.

Er begründete diese zum einen damit, dass noch die alte Rechtslage für den gegenständlichen Antrag heranzuziehen gewesen wäre. Laut dieser alten Rechtslage, gültig bis 31. Dezember 2020, wäre eine Bescheidaufhebung innerhalb einer Frist von drei Jahren zulässig.

Der Antrag wäre innerhalb dieser Frist, nämlich am 17. Dezember 2020 erfolgt. Die neue Rechtslage hätte erst ab 1. Jänner 2021 gegolten.

Nach Ansicht des Bf könne die Einhaltung einer Frist nicht vom Bearbeitungszeitpunkt abhängig sein und er ersuchte daher, diesen Umstand zu berücksichtigen.

Zum anderen würde das Urteil vom Bundesfinanzgerichtshof (gemeint des Bundesfinanzgerichts) vom 26. Jänner 2021, RV/7103149/2018, den dementsprechenden Feststellungsbescheid aufheben.

Daher beginne nach dem Rechtsverständnis des Bf auch die einjährige Frist nach der neuen Rechtslage gern. § 295 (4) BAO erst mit 26. Jänner 2021 und ende am 25. Jänner 2022.

Schließlich brachte der Bf noch vor, dass der Bf gemäß § 295 Abs. 4 BAO bereits am 12. Dezember 2017 - also innerhalb der damaligen gesetzlichen Frist – einen Antrag gestellt hätte, der von der Finanzbehörde nicht beantwortet bzw. nicht bearbeitet worden sei, zumindest hätte er diesbezüglich kein Schreiben erhalten (der Antrag wurde als Beilage übermittelt).

Auch aus diesem Grund wäre die Rechtsmittelfrist gewahrt worden.

**Mit Beschwerde vorentscheidung wies die belangte Behörde die Beschwerde am 30. September 2021 ab.**

Diese Abweisung wurde damit begründet, dass die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO eine Verfahrensvorschrift wäre und nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes das Verwaltungsgericht auf Grund der zum Zeitpunkt seiner Entscheidung geltenden verfahrensrechtlichen Rechtslage zu entscheiden habe.

Die Neufassung des § 295 Abs. 4 BAO idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, sei am 8. Jänner 2021 in Kraft getreten und somit, soweit diesbezügliche Beschwerden betroffen seien, auf alle an diesem Tag unerledigten Rechtsmittel anzuwenden.

**Am 24. November 2021 stellte der Bf Antrag auf Vorlage** vor dem Bundesfinanzgericht und beantragte eine Entscheidung durch den Senat und eine mündliche Verhandlung.

Er begründete den Vorlageantrag folgendermaßen:

Der Bf wäre im Jahr 2005 als atypisch stiller Gesellschafter über die WKG an der SAG beteiligt gewesen. Nach der Erlassung des Ersteinkommensteuerbescheides am 11. Jänner 2007 wären aufgrund einer Betriebsprüfung auf Ebene der SAG neue Einkünftefestsetzungen in den beiden Feststellungsverfahren erfolgt.

Darauf basierend wäre gemäß § 295 Abs. 1 BAO der verfahrensgegenständliche Einkommensteuerbescheid des Bf am 3. Dezember 2013 erlassen worden.

Am 7. November 2017 hätte das BFG festgestellt, dass es sich bei der nach der Betriebsprüfung erlassenen Erledigung auf Ebene der SAG vom 22. Juli 2013 um einen Nichtbescheid handle,

woraufhin der Feststellungsbescheid der WKG vom 7. November 2013 am 26. Jänner 2021 aufgehoben worden wäre.

Eine entsprechende Änderung im Einkommensteuerverfahren des Bf wäre allerdings nicht erfolgt.

Der verfahrensgegenständliche Einkommensteuerbescheid des Bf vom 3. Dezember 2013 beruhe daher mittelbar auf dem Nichtbescheid auf Ebene der SAG vom 22. Juli 2013 und unmittelbar auf einem am 26. Jänner 2021 gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufgehobenem Bescheid der WKG.

Die erste Beschwerde vom 19. Dezember 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wäre mit dem Hinweis auf § 252 Abs. 1 BAO abgewiesen worden.

Sämtlichen bisher gestellten Anträgen auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO wäre aus den folgenden Gründen nicht stattgegeben worden:

- a) Antragstellung zu früh (Antrag vom 29. Dezember 2015)
- b) Antragstellung zu spät (Antrag vom 17. Dezember 2020)
- c) Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO sei bei mittelbarer Abhängigkeit nicht anwendbar (Antrag vom 12. Dezember 2017).

Es werde der Anschein erweckt, dass eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 3. Dezember 2013 unter allen Umständen vermieden werden solle. Die Behörde übersehe dabei jedoch den Normzweck des § 295 Abs. 4 BAO.

Außerdem hätte sie verabsäumt, die verpflichtende Bescheidaufhebung nach § 295 Abs. 1 BAO im Jahr 2021 zu veranlassen.

Der vorliegende Bescheid beruhe nach wie vor ausschließlich auf nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Grundlagenbescheiden bzw auf absolut nichtigen Verwaltungsakten.

Die ehemalige WKG wäre im Jahr 2005 an der SAG beteiligt gewesen.

Aufgrund einer bei der SAG durchgeführten Außenprüfung nach § 147 BAO sei am 22. Juli 2013 eine geänderte Einkünftefestsetzung für das Jahr 2005 erfolgt.

Nach erklärungsgemäßer Erlassung des Erstbescheides hätte sich das Verfahren auf Ebene der SAG wie folgt dargestellt:

22. Juli 2013 Wiederaufnahme des Verfahrens, Feststellung entsprechend dem Ergebnis der Außenprüfung, **Bescheidänderung gemäß § 295 Abs.1 BAO (der später als Nichtbescheid festgestellt worden wäre)**
6. August 2013 Beschwerde gegen den Bescheid vom 22. Juli 2013
- 7. November 2017 BFG-Entscheidung über die Zurückweisung der Beschwerde**  
**Feststellungsbescheid vom 22. Juli 2013 Nichtbescheid**
15. Dezember 2017 neuer Feststellungsbescheid, Bescheidänderung nach § 295 Abs.1 BAO neue Feststellung entsprechend dem Ergebnis der Außenprüfung
8. Februar 2018 Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid vom 15. Dezember 2017 (sei derzeit noch zur Entscheidung beim BFG anhängig)

Das Verfahren auf Ebene der ehemaligen WKG stelle sich wie folgt dar:

7. Juli 2007 Erstbescheid
- 7. November 2013 Bescheidänderung gemäß § 295 Abs.1 BAO**  
**Feststellung entsprechend dem Ergebnis der Außenprüfung**  
**basierend auf der als Nichtbescheid festgestellten Erledigung in der Sache SAG vom 22. Juli 2013**
29. Dezember 2015 Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 295 Abs.4 BAO
14. April 2016 Abweisung des Antrags
15. September 2016 Beschwerde gegen Abweisungsbescheid
30. März 2018 Beschwerde vorentscheidung
6. Juni 2018 Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das BFG
- 26. Jänner 2021 Aufhebung des Feststellungsbescheides vom 7. November 2013 nach § 295 Abs.4 BAO, Erstbescheid wieder in Rechtskraft; Feststellung entsprechend der eingereichten Steuererklärung**

29. Juni 2021                      Erlassung eines neuen Feststellungsbescheides, Bescheidänderung nach § 295 Abs.1 BAO, Feststellung entsprechend dem Ergebnis der Außenprüfung basierend auf dem bekämpften Feststellungsbescheid der SAG vom 15. Dezember 2017

Im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens 2005 des Bf wären folgende Einkommensteuerbescheide 2005 erlassen worden:

11. Jänner 2007                  Erstbescheid

3. Dezember 2013              Bescheidänderung nach § 295 Abs.1 BAO auf Grund des nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Feststellungsbescheides der WKG

Nach Darstellung der Verfahrensabläufe auf Ebene der SAG und WKG fasst der Bf zusammen, dass sein Einkommensteuerbescheid vom 3. Dezember 2013 mittelbar auf einem Nichtbescheid beruhe, dem Bescheid der SAG vom 22. Juli 2013 und unmittelbar auf einem bereits aufgehobenen Bescheid der WKG vom 7. November 2013.

Im Hinblick darauf wären daher folgende Rechtsmittel eingebracht worden:

19. Dezember 2013              Beschwerde gem. § 243ff BAO

3. März 2014                      Abweisung aufgrund § 252 Abs.1 BAO: Einwendungen wären im Feststellungsverfahren vorzubringen

29. Dezember 2015              Antrag auf Aufhebung des Bescheides gern. § 295 Abs.4 BAO

8. März 2016                      Abweisung, da auf Ebene, der SAG noch keine Entscheidung über das Vorliegen eines Nichtbescheides ergangen sei

29. April 2016                      Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid (zum Zeitpunkt des Vorlageantrages noch unerledigt)

12. Dezember 2017              neuerlicher Antrag auf Aufhebung des Bescheides gern. § 295 Abs.4 BAO

30. September 2021              Abweisung mit dem Hinweis, § 295 Abs.4 BAO sei nur bei unmittelbarer Ableitung von einem Nichtbescheid anzuwenden

|                    |                                                                                             |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| 17. Dezember 2020  | neuerlicher Antrag auf Aufhebung des Bescheides gern. § 295 Abs.4 BAO                       |
| 3. Februar 2020    | Zurückweisung aufgrund Verspätung mit dem Hinweis auf die neue Rechtslage ab 3. Jänner 2021 |
| 1. März 2021       | Gegenständliche Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid                                 |
| 30. September 2021 | Beschwerdevorentscheidung                                                                   |

Hinsichtlich der anwendbaren Rechtslage führte der Bf aus:

*„Wird eine „Bescheidbeschwerde“, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind gemäß § 295 (4) BAO auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben.*

*Seit 08.01.2021 ist die Bestimmung des § 295 (4) BAO idF des COVID-19-StMG (BGBl I Nr. 03/2021) anzuwenden, wonach hinsichtlich der Frist für die Antragstellung folgendes gilt:*

*„Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Deren 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.“*

*Bis inklusive 07.01.2021 war die zuvor geltende Rechtslage des § 295 (4) BAO idF BGBl I Nr. 99/2020 anzuwenden:*

*„Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.“*

*§ 304 BAO in der anzuwenden Fassung 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.“*

Zur Abweisung des Antrages, weil die Antragstellung zu spät erfolgte, weil die Frist gemäß § 295 Abs. 4 idF ab 8. Jänner 2021 bereits abgelaufen wäre, führte der Bf aus, dass die belangte

Behörde damit unterstelle, dass der Bf im Zeitpunkt seiner Antragstellung am 17. Dezember 2020 bereits eine Rechtslage hätten berücksichtigen müssen, die erst zu einem späteren Zeitpunkt am 8. Jänner 2021 in Kraft getreten sei.

Ein einmal rechtzeitig eingebrachter Antrag könne aufgrund einer nachträglichen Gesetzesänderung nicht nachträglich als verspätet gewertet werden. Der Verwaltungsgerichtshof bestätige diese Rechtsansicht in seiner Entscheidung 2008/17/0137 vom 21.12.2012: *„Im Übrigen geht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung hinsichtlich der Anwendung von Verfahrensvorschriften davon aus, dass eine Änderung von Verfahrensregelungen während eines laufenden Verfahrens nicht auf die bereits gesetzten Verfahrenshandlungen anzuwenden ist (vgl. etwa die hg. Rechtsprechung zur Änderung des § 42AVG durch die Novelle BGB!. I Nr. 158/1998, z.B. die hg. Erkenntnisse vom 26. April 2000, Zi. 99/05/0239, vom 30. Mai 2000, ZL, 2000/05/0052, und vom 22. November 2001, Zi. 2000/06/0039).“*

Der am 17. Dezember 2020 gestellte Antrag sei als bereits gesetzte Verfahrenshandlung im Sinne der Judikatur des VwGH zu interpretieren und hinsichtlich der Rechtzeitigkeit anhand der zum Zeitpunkt der Antragstellung geltenden Rechtslage zu beurteilen, als für die Rechtzeitigkeit § 295 Abs.4 iVm 304 BAO einschlägig gewesen wäre.

Der das Verfahren abschließende Bescheid sei erst im Jänner 2021 (Aufhebung des Bescheides auf Ebene der WKG) ergangen. Der gegenständliche Antrag vom 17. Dezember 2020 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 3. Dezember 2013 wäre daher jedenfalls rechtzeitig iSd damals gültigen Fassung gewesen.

Zur Zurückweisung des Antrages, weil § 295 Abs. 4 BAO nicht anwendbar wäre, wie die belangten Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 30. September 2021 ausführte, teilte der Bf nicht die Ansicht der belangten Behörde, dass die Voraussetzungen für eine Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO nicht vorliegen würden, weil sich der Einkommensteuerbescheid 2005 auf einen wirksam erlassenen Feststellungsbescheid der WKG stütze, der seinerseits von einem unwirksam erlassenen Feststellungsbescheid der SAG abgeleitet worden wäre und eine Aufhebung nach § 295 Abs.4 BAO nur bei einer direkten Abhängigkeit von einem Nichtbescheid erfolgen könne.

Der Bf räumte zwar ein, dass der Sachverhalt grundsätzlich korrekt dargestellt worden wäre, dass am 7. November 2017 festgestellt worden wäre, dass es sich bei der Erledigung auf Ebene der SAG um einen Nichtbescheid gehandelt hätte und dass am 26. Jänner 2021 der (grundsätzlich wirksam erlassene) Feststellungsbescheid der WKG gemäß § 295 Abs.4 BAO aufgehoben worden wäre.

Aber dass eine Aufhebung nach § 295 Abs.4 BAO lediglich auf Bescheide anwendbar sei, die direkt auf einem Nichtbescheid beruhten, ginge weder aus dem Wortlaut des § 295 Abs.4 BAO

noch aus den Gesetzesmaterialien hervor. Einhellig werde jedoch die Ansicht vertreten, dass ein Nichtbescheid - also ein absolut nichtiger Verwaltungsakt - keine Rechtswirkungen entfalten dürfe.

Im vorliegenden Fall würden jedoch sehr wohl Rechtswirkungen des absolut nichtigen Verwaltungsaktes ausgelöst, die sich in der Einkommensteuerfestsetzung des Bf äußern.

Würde der Ansicht der Finanzverwaltung gefolgt und die Anwendbarkeit des § 295 Abs.4 BAO verneint, stelle sich die Frage, welche Instrumente dem Steuerpflichtigen zur Durchsetzung seiner Rechte zur Verfügung stehen würden:

Das ordentliche Rechtsmittel der Beschwerde gemäß §§ 243ff BAO scheitere in derart gelagerten Fällen regelmäßig aufgrund der Bestimmung des § 252 Abs.1 BAO, wonach Einwendungen gegen den Feststellungsbescheid im Feststellungsverfahren vorzubringen sind.

Ein Antrag nach § 299 BAO werde regelmäßig aufgrund von Ablauf der Jahresfrist gemäß § 302 Abs. 2 BAO für die Antragstellung nicht möglich sein.

Es würde im vorliegenden Fall daher ausschließlich die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO bleiben, für die jedoch kein Antragsrecht vorgesehen sei, weil es sich um eine amtswegige Maßnahme handle.

Demzufolge stellte der Bf zusammengefasst fest, dass der bekämpfte Einkommensteuerbescheid vom 3. Dezember 2013 des Bf von einem Feststellungsbescheid der WKG vom 7. November 2013 abgeleitet wäre, der nachträglich, nämlich am 26. Jänner 2021 mittels Entscheidung des BFG rechtskräftig aufgehoben worden wäre und es bestehe nach dem letzten Satz des § 295 Abs. 1 BAO kein Ermessensspielraum mehr, mit der Bescheidaufhebung noch länger zuzuwarten.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO iVm § 302 Abs. 1 BAO sei eine auf § 295 Abs. 1 gestützte Bescheidaufhebung lediglich innerhalb der Verjährungsfristen zulässig.

Die Bestimmung des § 209a BAO ermögliche jedoch auch Abgabenfestsetzungen nach Eintritt der Verjährung, wenn die Abgabenfestsetzung von einem Antrag abhängt, der innerhalb der Verjährungsfrist eingebracht wurde.

Im vorliegenden Fall wären die Anträge nach § 295 Abs. 4 BAO sowohl vom Bf als auch auf Ebene der WKG am 29. Dezember 2015, also noch vor Eintritt der absoluten Verjährung im Einkommensteuerverfahren, eingebracht worden.

Weiters sei die Beschwerde vom 29. April 2016 gegen den Abweisungsbescheid vom 8. März 2016 betreffend den auf § 295 Abs.4 BAO gestützten Antrag auf Bescheidaufhebung vom 29. Dezember 2015 bis dato unerledigt.

Bereits in dieser Beschwerde wäre die Behörde ausdrücklich auf die amtswegige Aufhebung nach § 295 Abs. 1 BAO hingewiesen und eine solche auch angeregt worden.

Der Bf wies explizit darauf hin, dass eine Bescheidaufhebung nach § 295 Abs. 1 BAO daher aufgrund der nach wie vor unerledigten Anträge im Einkommensteuerverfahren jedenfalls trotz bereits eingetretener Verjährung noch möglich sei.

### **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

Am 20. November 2023 legte die belangte Behörde den gegenständlichen Fall dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte in ihrem **Vorlagebericht** die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Sie nahm dazu dahingehend Stellung, dass bei Änderungen verfahrensrechtlicher Vorschriften das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden sei, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet hätten (vgl zB VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111).

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so sei er gemäß § 295 Abs 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten sei, 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 könne gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden sei.

Eine Aufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO komme nur für unmittelbar auf Nichtbescheide gestützte abgeleitete Bescheide in Betracht.

Ist der abgeleitete Bescheid hingegen auf einen wirksamen Feststellungsbescheid gestützt, der seinerseits auf einen Nichtbescheid gestützt ist, sei § 295 Abs 4 BAO nicht anwendbar.

Wird der Feststellungsbescheid, auf den sich der abgeleitete Bescheid unmittelbar stützt, gemäß § 295 Abs 4 BAO aufgehoben, sei der abgeleitete Bescheid gemäß § 295 Abs 1 BAO abzuändern. Die Verjährung stehe dieser Abänderung in analoger Anwendung des § 209a Abs 2 zweiter Satz BAO nicht entgegen, wenn der Antrag gemäß § 295 Abs 4 BAO rechtzeitig eingebracht werde (vgl VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0155).

Im gegenständlichen Fall sei der Einkommensteuerbescheid 2005 nur mittelbar auf einen nicht wirksamen Feststellungsbescheid gestützt.

Der Verwaltungsgerichtshof hätte in seinem Erkenntnis VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0155 inzwischen klargestellt, dass Anträge gemäß § 295 Abs 4 BAO in dieser Konstellation nicht zulässig seien.

Abgesehen von der Unzulässigkeit des Antrags wäre dieser auch erst nach Ablauf der nach der derzeitigen Rechtslage anzuwendenden Frist (vgl VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111) eingebracht worden.

Die Zurückweisung des verfahrensgegenständlichen Antrags stehe daher in Einklang mit der Rechtsordnung.

Zu den Ausführungen des Bf zu § 295 Abs 1 BAO äußerte sich die belangte Behörde dahingehend, dass sie für das gegenständliche Verfahren nicht maßgeblich seien, da hier nur zu prüfen sei, ob die angefochtene Zurückweisung des Antrags gemäß § 295 Abs 4 BAO zu Recht erfolgt sei.

## **II. Auswirkungen der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts auf die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Sachverhalts**

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens des Bundesfinanzgerichtes wurden folgende Beschlüsse den Verfahrensparteien zur Beantwortung übermittelt:

Zum einen übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Bf einen **Beschluss** am 5. Juni 2024 mit einer vierwöchigen Frist zur Beantwortung verschiedener Fragen, ua wurde die aktuelle VwGH Judikatur VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0155 hinsichtlich der nicht ausreichenden Mittelbarkeit von Nichtbescheiden für die Anwendbarkeit des § 295 Abs. 4 BAO vorgehalten und auf Grund von verschiedenen auffälligeren Übereinstimmungen nachgefragt, ob es sich bei diesem VwGH Erkenntnis um dieselben beteiligten Unternehmen SAG und WKG wie im gegenständlichen Fall handle.

Der Bf gab einlangend am **15. Juli eine Stellungnahme** dahingehend ab, dass es sich tatsächlich um dieselben Unternehmen im gegenständlichen Fall wie bei der VwGH Entscheidung handle und zog den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Zum anderen übermittelte das Bundesfinanzgericht auch der belangten Behörde einen **Beschluss** vom 5. Juni 2024 mit der Frage, welche Bedeutung die im Vorlagebericht genannte Information, dass das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes BFG 26.1.2021, RV/7103149/2018 nicht wirksam zugestellt worden sei für den gegenständlichen Fall hätte und fragte auch die belangte Behörde, ob es sich auf Grund von verschiedenen Übereinstimmungen bei dem

VwGH Erkenntnis VwGH vom 12.5.2022, Ra 2021/13/0155 um dieselben beiden Unternehmen SAG und WKG handelte wie im gegenständlichen Fall.

Die belangte Behörde **beantwortete den Beschluss am 14. Juni 2024** dahingehend, dass sie ebenfalls bestätigte, dass es sich um dieselben Unternehmen im gegenständlichen Fall wie bei der VwGH Entscheidung handle und dass das Zustellgebrechen lediglich der Vollständigkeit halber angeführt wurde, aber nicht unmittelbar relevant sei.

Darüberhinaus wies die belangte Behörde aber darauf hin, dass das Bundesfinanzgericht inzwischen den Feststellungsbescheid der WKG iL vom 7.11.2013 mit Erkenntnis BFG 6.9.2023 zur GZ. RV/7103149/2018 gemäß § 295 Abs 4 BAO aufgehoben hätte. Aufgrund dieser Aufhebung wäre auch gemäß § 295 Abs. 1 BAO am 28. März 2024 ein neuer Einkommensteuerbescheid 2005 ergangen. Der Einkommensteuerbescheid 2005, dessen Aufhebung der Bf begehrt, sei daher nicht mehr im Rechtsbestand.

Am 8. Mai 2024 wäre auch ein neuer Feststellungsbescheid 2005 ergangen. Eine Umsetzung dieses Feststellungsbescheids im Einkommensteuerverfahren des Bf sei derzeit noch in Bearbeitung.

Da die Geschäftszahl des RV/7103149/2018 mit dem genannten Entscheidungsdatum nicht zusammenpasste und in der Finanzdokumentation nicht auffindbar war, gingen die **Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes weiter.**

Die belangte Behörde wurde erneut um Aufklärung gebeten, zumal mit derselben Geschäftszahl das Bundesfinanzgericht tatsächlich bereits am 26. Jänner 2021 den Feststellungsbescheid der WKG aus dem Rechtsbestand beseitigt hatte.

Desweiteren wurde die belangte Behörde ersucht darzulegen, mit welcher Begründung der gegenständliche Einkommensteuerbescheid vom 3. Dezember 2013 aufgehoben wurde bzw. auf Grund welcher Bestimmung und ersucht, den diesbezüglichen Aufhebungs- bzw. neuen ESt Bescheid vom 28. März 2024 zu übermitteln.

Auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes teilte die belangte Behörde am 1. August 2024 dazu im Wesentlichen Folgendes mit:

*„Das Erkenntnis vom 6.9.2023 erging ebenfalls zur GZ RV/7103149/2018, es wurde jedoch nicht in der Findok veröffentlicht. Es befindet sich als Beilage in dieser Nachreichung.*

*Der antragsgegenständliche Einkommensteuerbescheid 2005 vom 3.12.2023 ist nicht mehr im Rechtsbestand, weil aufgrund der Aufhebung des Feststellungsbescheides 2005 durch das Erkenntnis BFG 6.9.2023, RV/7103149/2018, am 28.3.2024 gemäß § 295 Abs 1 BAO ein neuer Einkommensteuerbescheid 2005 erlassen wurde. Im Weiteren wurde am 8.5.2024 ein neuer Feststellungsbescheid 2005 erlassen. Auf dieser Grundlage erging wiederum am 21.6.2024 gemäß § 295 Abs 1 BAO ein neuer Einkommensteuerbescheid 2005. Dies ist der aktuell in Geltung befindliche Einkommensteuerbescheid 2005 des Bf. Alle Erledigungen werden in der Nachreichung vorgelegt.“*

Die belangte Behörde übermittelte im Anhang an die Beantwortung zum einen das genannte in der Findok unveröffentlichte Erkenntnis vom 6.9.2023, RV/7103149/2018.

Zum anderen übermittelt die belangte Behörde den zweiten ESt Bescheid vom 28. März 2024, der den im gegenständlichen Verfahren relevanten ersten ESt Bescheid vom 3. Dezember 2013 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ersetzte.

Zum dritten übermittelte die belangte Behörde in der Folge auch den auf Grund des genannten Erkenntnisses vom 6. September 2023 am 8. Mai 2024 ergangenen neuen Feststellungsbescheid der WKG.

Und zum vierten übermittelte sie in Ergänzung dazu wiederum den – auf Grund dieses neuen Feststellungsbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO – den zweiten ESt Bescheid vom 28. März 2014 abändernden nunmehr dritten und derzeit aktuellen, ESt Bescheid des Bf vom 21. Juni 2024.

Die Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes haben auf Grund der Übermittlungen der belangten Behörde daher zweifelsfrei ergeben, dass der im gegenständlichen Verfahren relevante ESt Bescheid vom 3. Dezember 2013, dessen Abänderung der Bf gemäß § 295 Abs. 4 BAO begehrte, bereits zweimal gemäß § 295 Abs. 1 BO abgeändert wurde und daher jedenfalls nicht mehr im Rechtsbestand ist.

**III. Rechtliche Beurteilung unter Beweiswürdigung des vorgelegten Aktes und der einschlägigen Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes sowie des Verwaltungsgerichtshofes und in der Folge insbesondere der Ergebnisse der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes**

Im Vorfeld der rechtlichen Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes ist festzuhalten, dass der verfahrensgegenständliche Bescheid die Zurückweisung des Antrages auf § 295 Abs. 4 BAO des Einkommensteuerbescheides vom 3. Dezember 2013 ist.

Die Entscheidungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist durch die Sache des Verfahrens begrenzt (siehe z.B. *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 279 Tz 10).

Liegt der in erster Instanz angenommene Zurückweisungsgrund nicht vor, so hat das Verwaltungsgericht den Zurückweisungsbescheid ersatzlos mit der Konsequenz zu beheben, dass die Behörde über den Antrag unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund zu entscheiden hat (vgl. z.B. VwGH 12.05.2022, Ra 2021/13/0155; VwGH 27.8.2020, Ra 2020/15/0035, mwN).

Im gegenständlichen Fall hat sich der zu beurteilende Sachverhalt durch die Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes und die im Zuge dessen übermittelten Bescheide und Informationen der belangten Behörde, nach der der gegenständliche Einkommensteuerbescheid aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, schlagartig und grundlegend geändert:

Auf Grund des Ausscheidens des ESt Bescheides vom 3. Dezember 2013 aus dem Rechtsbestand ist der verfahrensgegenständliche Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO nicht mehr denkmöglich, da ein Bescheid, der nicht mehr im Rechtsbestand ist weder abgeändert noch aufgehoben werden kann.

Allfällige Anträge etc. gegen den neuen ESt Bescheid wären zudem in diesem Verfahren nicht verfahrensgegenständlich.

Demzufolge ist § 260 Abs.1 lit.a BAO einschlägig, demgemäß eine Beschwerde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss zurückzuweisen ist, wenn sie nicht zulässig ist.

In diesem Fall war sie zu Beginn des Verfahrens zwar zulässig, ist aber durch die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 3. Dezember 2013 erst im Laufe des gegenständlichen Verfahrens durch die Ermittlungsergebnisse gemäß § 260 BAO nicht zulässig geworden (siehe dazu auch *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> zu § 260 Rz 15).

#### **IV. Klarstellungen zu Vorbringen und Anträgen des Bf etc.**

Abgesehen vom Ausscheiden des ESt Bescheides vom 3. Dezember 2013, dessen Aufhebung im gegenständlichen Verfahren beantragt wurde, und der dadurch notwendigen Formalentscheidung wäre auch bei einer materiellen Entscheidung des gegenständlichen Falles auf Grund der Einschlägigkeit der VwGH Judikatur VwGH 12.05.2022, Ra 2021/13/0155 zur Frage, ob mittelbar auf einen Nichtbescheid gestützte Ableitung eines Bescheides überhaupt vom Anwendungsbereich einer Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO umfasst sein könne, im gegenständlichen Fall (sogar bei vorliegender Unternehmensidentität), die Einschätzung des VwGH in Rz 29, dass eine bloß mittelbare „Stützung“ auf einen Nichtbescheid ebenfalls eine Aufhebung ermöglichen solle, nicht angenommen werden könne, dem gegenständlichen Beschwerdebegehren in jedem Fall entgegen gestanden.

Außerdem ist in diesem Zusammenhang auch noch festzuhalten, dass § 253 BAO in diesem Fall nicht einschlägig ist, weil der gegenständliche Einkommensteuerbescheid vom 3. Dezember 2013 zwar aufgehoben und durch einen neuen Einkommensteuerbescheid ersetzt wurde, aber das für das gegenständliche Verfahren nicht von Bedeutung ist. Gegenstand dieses Verfahrens ist, wie oben dargestellt, nicht der Einkommensteuerbescheid selbst, sondern der Bescheid, mit dem der Antrag auf § 295 Abs. 4 BAO – lediglich betreffend diesen Einkommensteuerbescheid – zurückgewiesen wurde.

Zum umfangreichen Vorbringen des Bf hinsichtlich der Versäumnis der belangten Behörde, die auf Grund von Nichtbescheiden bzw. aufgehobenen Bescheiden ergangenen Folgebescheide von Amts wegen in Entsprechung der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO aus dem Rechtsbestand zu beseitigen, ohne eine rechtliche Handhabe dagegen zu haben, dass die Behörde trotz Anregung des Bf von Amts wegen nicht tätig wird, ist zweierlei festzuhalten:

Zum einen führt die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht zutreffend aus, dass diese Aufhebungen nicht Thema des gegenständlichen Verfahrens sind. Die Entscheidungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist durch die Sache des Verfahrens begrenzt (siehe z.B. Ritz/Koran, BAO7, § 279 Tz 10). Wenn die vor dem Verwaltungsgericht belangte Behörde einen Antrag zurückgewiesen hat, ist Sache des Beschwerdeverfahrens vor dem Verwaltungsgericht lediglich die Frage der Rechtmäßigkeit dieser Zurückweisung. Liegt der in erster Instanz angenommene Zurückweisungsgrund nicht vor, so hat das Verwaltungsgericht den Zurückweisungsbescheid ersatzlos mit der Konsequenz zu beheben, dass die Behörde über den Antrag unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund zu entscheiden hat (vgl. z.B. VwGH 12.05.2022, Ra 2021/13/0155; VwGH 27.8.2020, Ra 2020/15/0035, mwN).

Daher kann im gegenständlichen Verfahren darüber nicht abgesprochen werden.

Zum anderen übersieht der Bf, dass er neben den schon von ihm aufgezählten rechtlichen Möglichkeiten, die im gegenständlichen Fall nicht gegriffen haben, noch einen weiteren Rechtsbehelf gegen eine Säumnis der belangten Behörde hat: die Säumnisbeschwerde gemäß § 284 Abs. 1 BAO. Auf Grund dieser Bestimmung hat die Partei die Möglichkeit, Beschwerde beim Verwaltungsgericht zu erheben wegen Verletzung der Entscheidungspflicht, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörden zB nicht innerhalb von sechs Monaten nach Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben werden. Auf diese Möglichkeit wies im Übrigen auch der Verwaltungsgerichtshof in dem genannten Erkenntnis vom 12.05.2022, Ra 2021/13/0155 in Rz 31 hin.

Der Bf hat in Beantwortung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes vom 5. Juni 2024 seinen Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen, allerdings nicht explizit erwähnt, ob er damit auch seinen Antrag auf Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes zurückzieht.

Dies ist im gegenständlichen Fall allerdings auch nicht von Relevanz, da gemäß § 272 Abs. 4 BAO auch bei einer Entscheidung, die dem Senat obliegt im Falle einer Zurückweisung gemäß § 260 BAO diese zunächst vom Berichterstatter vorgenommen werden kann.

Auf Grund des nicht mehr existierenden ESt Bescheides vom 3. Dezember 2013, dessen Aufhebung im gegenständlichen Verfahren beantragt wurde, ist in der Folge eine diesbezügliche weitere Befassung des Senates des Bundesfinanzgerichtes damit ausgeschlossen und der gegenständliche Beschluss obliegt daher der Berichterstatterin.

Demzufolge war spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 und Abs 9 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 29. August 2024