

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SenV***, der RichterIn RI2 sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und SenB in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch STB, über die Beschwerden, eingegangen beim Finanzamt am 23. August 2017, gegen die gemäß § 295 Abs. 3 BAO abgeänderten Bescheide des Finanzamtes XY vom 14. August 2017 betreffend Einkommensteuer 2011, Einkommensteuer 2012, Einkommensteuer 2013 und Einkommensteuer 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. März 2025 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Vorlagebericht des Finanzamtes:

Die GmbH1 betreibt auf einem im Eigentum des Beschwerdeführers (im Streitzeitraum Alleingesellschafter und -geschäftsführer der GmbH) stehenden Gebäude ein BrancheZ. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass Sanierungsarbeiten am Gebäude im Umfang von insgesamt 243.176,61 € netto durchgeführt wurden, diese Arbeiten wurden zur Gänze bei der GesmbH als Instandhaltungsaufwand abgesetzt. Aus Sicht der Außenprüfung stellte sich das behauptete Mietverhältnis zwischen GesmbH und Alleingesellschafter/Geschäftsführer nicht als fremdüblich dar, es existierten keine schriftlichen Vereinbarungen. ... Die von der GmbH getragenen Sanierungsaufwendungen wurden in der Folge bei ihr nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Bei den Einkommensteuerveranlagungen des Bf. für die Jahre 2010 bis 2014 wurde hingegen der

Sanierungsaufwand in Form von Zehntelabsetzungen bei den Vermietungseinkünften überschussmindernd mit voller steuerlicher Auswirkung angesetzt; die Veranlagungen ergingen endgültig ... Die GesmbH erhob erfolgreich Rechtsmittel gegen die Feststellungen der Außenprüfung (BFG-Erkenntnis vom DatumZZZ zu RVZZZ). Der strittige Sanierungsaufwand wurde bei der GesmbH voll anerkannt (jedoch als Mieterinvestition einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zugeführt, der über einen Zeitraum von 17 Jahren aufzulösen ist). Mit dem angefochtenen Bescheid wurden beim Bf. nun die rechtskräftig endgültig abgeschlossenen Verfahren zur Einkommensteuer 2011 bis 2014 beim Alleingesellschafter/Geschäftsführer zwecks korrespondierender Aberkennung der dort überschussmindernd berücksichtigten Zehntelabsetzungen gemäß § 295 Abs. 3 BAO abgeändert. Die Abgabenbehörde vertritt weiterhin die Auffassung, dass die strittige Bescheidabänderung rechtlich geboten ist. Der mittlerweile erfolgte Gesellschafterwechsel hat keine Bedeutung, maßgeblich sind die Verhältnisse im Streitzeitraum.

Betriebsprüfungsbericht (auszugsweise):

Es gibt keinen schriftlichen Mietvertrag Es wurde ein "Gedächtnisprotokoll" über die Mietbedingungen vorgelegt, Datum 1.4.2006. Das Gedächtnisprotokoll ist nicht unterschrieben. Dauer: unbestimmte Dauer, 3-monatige gegenseitige Kündigungsfrist
Kündungsverzicht: 5 Jahre durch Vermieter, Mietzins: 800,00 pro Monat netto zuzüglich Betriebskosten Instandhaltungskosten sind durch die Mieterin zu tragen. Investitionen: Investitionen des Mieters bleiben für die Dauer des Mietverhältnisses im Eigentum der Mieterin. Bei Beendigung des Bestandsverhältnisses ist der frühere Zustand auf Kosten der Mieterin wiederherzustellen. ...

Im Prüfungszeitraum wurden umfangreiche Sanierungsarbeiten am Altgebäude durchgeführt, welche zur Gänze als Instandhaltungskosten bei der ... GmbH (Mieterin) sofort als Aufwand abgesetzt wurden.

Per 1.5.2008 wurde eine Ergänzung zum bestehenden Mietvertrag durchgeführt. Diese Ergänzung betrifft den Zubau. Die Miete wird auf € 2.106,24 erhöht (Altbaumiete u. Neubaumiete). Die erhöhte Miete wurde nur teilweise (1.260,- netto pro Monat) bezahlt. Am 9.12.2011 wurde vom steuerlichen Vertreter per Mail bekanntgegeben, dass die Miete mit 2.106,24 korrekt ist, und aus einem Irrtum heraus wurde jedoch bisher ein zu geringer Betrag verrechnet. Am 22.12.2011 wurde die Miete für die Jahre ab Mai 2008 indexangepasst nachverrechnet und bezahlt.

Aus den vorgelegten Rechnungen geht hervor, dass der überwiegende Teil der Sanierungskosten die Bausubstanz - Mauerwerk, Fenster, Fundament, Fassade, Dach, Kanal Gas, Hopfpflasterung betrifft. Im Hinblick auf die im vorliegenden Fall gegebene Identität von Liegenschaftseigentümer und Vermieter einerseits, sowie Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Mieterin andererseits, besteht kein fremdüblicher

Interessenausgleichsbedarf... Alle Rechtsgeschäfte zwischen Liegenschaftseigentümer und Mieterin tragen daher den Charakter von In - sich - Geschäften. Darüber hinaus existieren keine für einen Fremdvergleich erforderliche schriftliche Vereinbarungen (nicht unterfertigte "Gedächtnisprotokolle").

Bescheidebegründungen zu den nach § 295 Abs. 3 BAO abgeänderten Bescheiden betreffend Einkommensteuer 2011, 2012, 2013 und 2014:

Die GmbH, deren Alleingesellschafter und -geschäftsführer Sie im gesamten Streitzeitraum sind, betreibt auf einer in Ihrem Alleineigentum stehenden Liegenschaft samt Gebäude ein Unternehmen. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass Sanierungsarbeiten am Gebäude im Umfang von insgesamt 243.176,61 € netto durchgeführt wurden, diese Arbeiten wurden zur Gänze bei der GmbH als Instandhaltungsaufwand abgesetzt. Aus Sicht der Außenprüfung stellte sich das behauptete Mietverhältnis zwischen GmbH und Alleingesellschafter/Geschäftsführer nicht als fremdüblich dar, es existierten keine schriftlichen Vereinbarungen. ... Die von der GmbH getragenen Sanierungsaufwendungen wurden in der Folge nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Bei den Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2010 bis 2014 wurde (dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgend) hingegen der Sanierungsaufwand in Form von Zehntelabsetzungen bei den Vermietungseinkünften überschussmindernd mit voller steuerlicher Auswirkung angesetzt. Die GmbH erhob erfolgreich Rechtsmittel gegen die Feststellungen der Außenprüfung ... Der strittige Sanierungsaufwand wurde bei der GmbH schließlich im Rahmen einer stattgebenden Rechtsmittelerledigung voll anerkannt ...

Dies führt nun zu einer dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung führenden Situation, indem der gleiche Aufwand bei der GmbH und ebenso bei Ihnen steuerliche Wirksamkeit entfaltet. § 295 Abs. 3 BAO bietet nach der Judikatur Abänderungsmöglichkeiten im Falle einander direkt widersprechender Bescheide (siehe etwa VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0149 zu § 295 Abs. 3 BAO). In der Verwaltungspraxis und auch in der Judikatur des BFG wird hervorgehoben, dass für diesen Verfahrenstitel die Parteienidentität eine unabdingbare Voraussetzung sei (UFSL vom 26.09.2007, RV/0172-L/06 sowie Erlass des BMF vom 14.10.2011, BMF-010103/0146-VI/2011, Salzburger Steuerdialog 2011 – BAO). Nun liegt im hier zu beurteilenden Fall eine formale Parteienidentität nicht vor. Jedoch stellt die faktische Identität einer „Einmann-GmbH“ mit ihrem Alleingesellschafter/Geschäftsführer eine besondere Konstellation dar; die steuerlichen Auswirkungen betreffen (in unterschiedlicher Besteuerungstechnik) dennoch ein und dieselbe Person, in diesem Zusammenhang ist neuerlich auch auf VwGH 14.05.1991, 90/14/0149 zu verweisen, der Verwaltungsgerichtshof hatte dort darüber zu entscheiden, in welchem in einem einander materiell beeinflussenden Verhältnis Feststellungsbescheide einer OHG und Feststellungsbescheide einer KG zueinander standen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Fall auf Grund einer besonderen Konstellation der Verwaltungsverfahren die Ansicht vertreten, dass in diesem Fall § 295 Abs. 3

BAO anzuwenden ist, weil beide Personengesellschaften die gleiche Gesellschafterstruktur hatten; nicht anders ist der vorliegende Fall (Einmann-GesmbH und deren alleiniger Machthaber, Eigentümer und gesetzlicher Vertreter) zu beurteilen. Verfassungskonform ist daher zumindest im Rahmen der Festsetzungsverjährung (diese ist für das Jahr 2010 bereits eingetreten) auch im vorliegenden Fall sicherzustellen, dass die gleichheitswidrige Doppelbegünstigung beseitigt wird. Hierzu bietet die zitierte Judikatur eine taugliche Grundlage, wobei darauf hinzuweisen ist, dass der Gesetzestext des § 295 BAO selbst keinerlei Einschränkungen in Bezug auf die Parteienidentität enthält.

Beschwerdeausführungen

Das Finanzamt versucht unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 295 Abs. 3 BAO die Abänderung des Verfahrens bezüglich der Einkommensteuerverfahren 2011-2014 zu begründen. Gegen diese Bescheide richtet sich die Beschwerde in folgenden Punkten:

Nach § 295 Abs. 3 BAO ist ein Bescheid unabhängig von seiner Rechtskraft zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch des Bescheides anders hätte lauten müssen oder der Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. § 295 Abs. 3 BAO ist eine Zwangsnorm. Die Abgabenbehörde ist bei Vorliegen der Voraussetzung von Amtswegen zur Berichtigung des Bescheides verpflichtet. Eine Aufhebung nach § 295 Abs. 3 BAO ist grundsätzlich nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist möglich. Eine Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 3 BAO führt daher zu einer Totalbeseitigung des aufgehobenen Bescheides. § 295 Abs. 3 BAO setzt voraus, dass der grundlagenbescheidähnliche Bescheid an denselben Bescheidadressaten ergangen ist, wie der auf § 295 Abs. 3 BAO gestützte Bescheid (vgl. VwGH 20.10.1992 ZI 92/14/0026 und Stoll BAO 2859, ebenso Nowotny SWI 2001 Seite 437 und UFS vom 26.09.2007 RV/0172L-06). Nach herrschender Ansicht setzt die Anwendbarkeit von § 295 Abs. 3 BAO daher voraus, dass die beiden in Betracht kommenden Bescheide den selben Adressaten haben und stellt das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis vom 14.05.1991 ZI 90/14/0149 eine Einzelentscheidung dar, die über den Sachverhalt hinaus keine allgemeine Bedeutung erzielt. Die Entscheidung betrifft zwei Personengesellschaften mit gleicher Beteiligung, wo die gleichen Personen ausschließlich auf ihren einkommensteuerlichen Ebenen betroffen sind. Im konkreten Fall liegt aber einerseits das Verfahren einer GmbH (der GmbH1) in deren KöSt Verfahren vor und andererseits die ESt-Ebene des Herrn Bf. mit seiner Vermietung. Das vorgenannte und vom Finanzamt zitierte Erkenntnis wurde in der Literatur ausreichend kritisiert (Reiner RdW 1993 Seite 92, etc.). Dieses Erkenntnis wird daher von der herrschenden Literatur abgelehnt und findet sich auch in späteren Entscheidungen des VwGH nicht wieder. Gem. Erlass des BMF zu § 295 BAO AÖF 2007/82, Erlass des BMF vom 30.01.2007 BMF 010103/0004-VI/2007 wird ausdrücklich ausgeführt, dass keine Bindung besteht, und zwar beispielsweise für die Kapitalertragsteuer an Feststellungen im Körperschaftsteuerverfahren wie etwa betreffend verdeckte Gewinnausschüttung bzw. im nächsten Bullet Point für das

Einkommensteuerverfahren an Feststellungen im Körperschaftsteuerbescheid (und umgekehrt) bezüglich verdeckter Gewinnausschüttung mit Hinweis auf VwGH 22.03.2000 ZI 97/13/0173, VwGH 11.05.2005 ZI 2001/13/0039 bzw. VwGH 15.12.1999 ZI 97/13/0189 und VwGH 30.01.2003 ZI 98/15/0093 und VwGH 31.05.2006 ZI 2002/13/0204. Aus der großen Zahl an zitierten VwGH Erkenntnissen ist erkennbar, dass im konkreten Verfahren die Anwendung von § 295 Abs. 3 BAO nicht möglich ist. Gleiches ergibt sich aus dem Salzburger Steuerdialog 201 1 AÖF 201 1/226 Erlass des BMF vom 14.10.2011 BMF 0101 03/0146-VI/201 1 aus Beispielsfall 26: „Bescheidänderungstitel und Verjährung bei Gegenberichtigungen und stattgebender UFS Entscheidung im Erstfall“ (defakto mit dem gegenständlichen Fall übereinstimmend). Aus dem Sachverhalt des Beispiels 26 war bei der ersten GmbH & Co KG und der zweiten GmbH & Co KG mit gleichen Gesellschaftern (gleiche Gesellschafterstruktur) zuerst eine Zurechnung des Wirtschaftsgutes an die andere Gesellschaft erfolgt, wobei in beiden Verfahren die Investitionszuwachsprämie einmal anerkannt worden ist und im anderen Verfahren versagt worden ist. Im weiter fortgeführten Verfahren wurde die Investitionszuwachsprämie an den Beschwerdeführer (BD GmbH & Co KG) mit Entscheidung des UFS vom 17.07.2009 zuerkannt. Zwischenzeitlich war aber auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch das vorliegende Außenprüfungsverfahren bei der V GmbH & Co KG ebenfalls mit gleicher Gesellschafterstruktur die Investitionszuwachsprämie für das gleiche Wirtschaftsgut zuerkannt worden. Hier wurde seitens der Behörde argumentiert, § 295 Abs. 3 BAO sollte anwendbar sein, da ansonsten die Investitionsprämie zumindest im Betrag von € 50.000 doppelt zugestanden wird. Als Lösung des Falles wurde klargelegt, dass für § 295 Abs. 3 BAO die Parteienidentität eine unabdingbare Voraussetzung ist. Wie schon oben ausgeführt, handelt der Fall unseres Mandanten einerseits vom Körperschaftsteuerverfahren der GmbH1 (juristische Person) und andererseits vom Einkommensteuerverfahren der natürlichen Person Bf.. Der Körperschaftsteuerbescheid hat für den Einkommensteuerbescheid des Vermieters keinen grundlagenbescheidähnlichen Charakter. Zwischen der körperschaftsteuerrechtlichen und der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung einer Zahlung besteht kein Zusammenhang der durch eine materiell rechtliche Norm geschaffen worden wäre. Auch das Erkenntnis vom 14.05.1991, ZI 90/14/0149 hatte zwei Personengesellschaften, nämlich eine OHG und eine KG zum Gegenstand und ist darauf hingewiesen worden, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis in derselben Einkunftsart Einkommensteuer betreffen, nämlich jene Personen die sowohl an der OHG als auch an der KG gleich beteiligt waren. Das ist im gegenständlichen Fall denkunmöglich, denn einerseits handelt es sich um die Finanzgerichtsentscheidung zu einer körperschaftsteuerpflichtigen GmbH, nämlich der GmbH1 zu der die Entscheidung BFG GZ RVZZZ vom DatumZZZ ergangen ist und andererseits handelt es sich um das reine Einkommensteuerverfahren des Herrn Bf. und somit nicht um dieselbe Steuerebene und nicht die identen Parteien. Die BFG Entscheidung betrifft eine juristische Person und deren Besteuerung und nicht die einkommensteuerliche Ebene einer Person (physische Person). Das sind unterschiedliche Parteien die auch im jeweiligen anderen Verfahren keine Parteienstellung haben. Abschließend wurde zum Beispiel 26 des Salzburger

Steuerdialoges 2011 festgehalten: „Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Beispielfall keine verfahrensrechtliche Handhabe zur Erzielung einer rechtsrichtigen Besteuerung mehr besteht.“ Dies entspricht 1:1 unserem gegenständlichen Beschwerdeverfahren. Zum konkreten Fall wäre auszuführen, dass die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides des Herrn Bf. als Folge einer Änderung der körperschaftsteuerlichen Beurteilung bei der GmbH1 keine Parteienidentität darstellt. Festzuhalten ist, dass bei Bescheiderteilung an Herrn Bf. am 14.08.2017 des Abänderungsbescheides gem. § 295/3 BAO an der GmbH1 zu 100% die VerwaltungsGmbH2 beteiligt ist und die VerwaltungsGmbH2 Herrn Bf. und Frau Gattin1 gemeinsam gehört und dadurch der Hinweis in der Begründung des Finanzamtes auf eine sogenannte "faktische Identität" zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung ebenfalls ins Leere geht. Die Abgabenbehörde kann die einkommensteuerliche Qualifikation der Einkünfte vielmehr losgelöst von der körperschaftsteuerlichen Beurteilung vornehmen. Die körperschaftsteuerliche Beurteilung einer juristischen Person wie der GmbH1 hat nichts mit der einkommensteuerlichen Beurteilung der natürlichen Person Herrn Bf. gemein. Daher liegt keine Möglichkeit der Abänderung gem. § 295 Abs. 3 BAO vor. Dies entspricht auch der Beurteilung des Sachverhaltes 26 des Salzburger Steuerdialoges 2011 der im Prinzip auf den gegenständlichen Fall 1:1 übertragbar ist.

Anträge:

Beseitigung der nach § 295 Abs. 3 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheide betreffend 2011 bis 2014 aus dem Rechtsbestand (Erwachsen der ursprünglichen Einkommenssteuerbescheide wieder in Rechtskraft).

Senatsverhandlung:

Am 14. März 2025 wurde auf Antrag des Bf. eine Senatsverhandlung beim BFG unter Ladung der Parteien abgehalten. Der steuerliche Vertreter übergibt dem BFG eine schriftliche (Kurz-) Stellungnahme (datiert mit 11.3.2025), welche das Vorbringen, das mündlich erstattet wurde, nochmals zusammenfasst und den bisherigen Beschwerdevorbringen in den Schriftsätzen der Bf. entspricht. Insbesondere ist die steuerliche Vertretung der Ansicht, dass das BFG Erkenntnis vom DatumZZZ, RVZZZ, zu einem anderen Steuerpflichtigen, nämlich der GmbH1 (juristische Person) ergangen ist und keinerlei Bindungswirkung auf das gegenständliche Einkommensteuerverfahren des Bf. (natürliche Person) hat. Für die Anwendung des § 295 Abs. 3 BAO ist nach Ansicht der steuerlichen Vertretung die Parteienidentität eine unabdingbare Voraussetzung. Der Vertreter des FA beantragt die Abweisung der Beschwerde. Die steuerliche Vertretung beantragt die Stattgabe der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 295 Abs. 1 bis 3 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die 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) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(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.

Die GmbH1 betreibt auf einem im Eigentum des Bf. (im Streitzeitraum Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GesmbH) stehenden Gebäude ein BrancheZ. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass Sanierungsarbeiten am Gebäude im Umfang von insgesamt Euro 243.176,61 netto durchgeführt wurden, diese Arbeiten wurden zur Gänze bei der GmbH als Instandhaltungsaufwand abgesetzt. Das Mietverhältnis zwischen der GesmbH und dem Alleingesellschafter/Geschäftsführer wurde von der BP nicht als fremdüblich eingestuft. Es existierten u.a. keine schriftlichen Vereinbarungen. Die von der GmbH getragenen Sanierungsaufwendungen wurden in der Folge nicht bei der GmbH zum Betriebsausgabenabzug zugelassen (vgl. BP-Bericht).

Bei den Einkommensteuerveranlagungen des Bf. für die Jahre 2010 bis 2014 wurde der Sanierungsaufwand in Form von Zehntelabsetzungen (Instandsetzungen) bei den Vermietungseinkünften des Bf. überschussmindernd mit steuerlicher Auswirkung angesetzt. Die die Veranlagungen ergingen endgültig.

Die GmbH erhob erfolgreich Rechtsmittel gegen die Feststellungen der Außenprüfung (vgl. BFG-Erkenntnis vom DatumZZZ zu RVZZZ). Der strittige Sanierungsaufwand wurde vom BFG bei der GmbH als Mieterinvestition anerkannt und einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zugeführt, der über einen Zeitraum von 17 Jahren aufzulösen ist.

Vom FA wurden Wiederaufnahmebescheide im Einkommensteuerverfahren erlassen. Dem folgenden Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahmen wurde vom FA mit BVE stattgegeben.

Das FA erließ in Folge beim Bf. gemäß § 295 Abs. 3 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheide 2011, 2012, 2013 und 2014, um die Zehntelabsetzungen 2011 bis 2014 zu neutralisieren (Doppelbegünstigung).

Anzumerken ist, dass die Beschwerdeschrift unrichtig mit 23. März 2017 datiert wurde und beim Finanzamt am 23. August 2017 eingegangen ist. Auf die Erlassung von Beschwerdeentscheidungen wurde seitens des Bf. verzichtet.

Die belangte Behörde führt insbesondere das Erkenntnis des VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0149, ins Treffen. Die steuerliche Vertretung argumentiert hingegen, dass das Erkenntnis von der herrschenden Literatur abgelehnt wird und sich nicht mehr in späteren Entscheidungen des VwGH wiederfindet.

Die dem Erkenntnis des VwGH vom 14.05.1991, 90/14/0149, zugrunde liegende Fassung des § 295 Abs. 3 BAO lautete: Abgaben-, Feststellungs-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheide sind ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieser Bescheide anders hätte lauten müssen oder diese Bescheide nicht hätten ergehen dürfen, wäre bei Erlassung eines der vorgenannten Bescheide ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

Auszug aus dem Erkenntnis VwGH vom 14.05.1991, 90/14/0149:

Im die Beschwerdeführerin betreffenden Bericht wurde auf die Betriebsprüfung bei der KG und die im diesbezüglichen Bericht festgehaltene abgabenrechtliche Beurteilung des Pachtverhältnisses verwiesen; nach den Feststellungen des die KG betreffenden Berichtes (Behandlung der Pachtzahlungen als Vergütungen im Sinne des § 23 Z. 2 EStG) sei das Verfahren (bei der Beschwerdeführerin) wiederaufzunehmen und die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte mit Null festzustellen. Die den Prüfungsberichten folgenden Wiederaufnahmebescheide und die neuen Sachbescheide stammen bei beiden Gesellschaften vom 17. April 1985. Die Erlassung von Nullbescheiden bei der Beschwerdeführerin war demnach die ausdrückliche Konsequenz einer steuerlichen Erfassung der Pachtzahlungen bei der KG, wie sie gleichzeitig auch vorgenommen wurde. Durch den Berufungserfolg der KG wurden die Pachtzahlungen bei dieser aber letztlich nicht erfaßt; die entsprechenden Erstbescheide lebten durch die Berufungsentscheidung wieder auf. Dies berechtigte die Behörde wegen der dargestellten engen Verknüpfung der die beiden Gesellschaften betreffenden Bescheide, wie sie sich aus den ihnen zugrundeliegenden Prüfungsberichten ausdrücklich ergibt, nun im Feststellungsverfahren der Beschwerdeführerin gemäß § 295 Abs. 3 BAO vorzugehen und ohne Rücksicht auf die Rechtskraft neue Sachbescheide zu erlassen. Der Gerichtshof erachtet dabei für rechtserheblich, daß die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis treffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der beschwerdeführenden OHG als auch an der KG beteiligt sind.

Nach Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, handelt es sich bei den "anderen Bescheiden" im Sinne des § 295 Abs. 3 BAO nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0149; VwGH 10.11.1993, 92/13/0176) (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 7. Auflage, Tz 15 zu § 295 BAO). Eine Beschränkung der Anwendbarkeit des § 295 Abs. 3 BAO auf bestimmte Bescheidarten besteht seit der Neufassung dieser Bestimmung in Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 1989, BGBl. Nr. 660/1989, nicht mehr (vgl. auch Ellinger, Änderungen der BAO durch das AbgÄG 1989, ÖStZ 1990, 281 [282]). Das Erkenntnis des VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0149, wird im Kommentar angeführt mit der Anmerkung, dass die „weite Auslegung“ unter Anführung von Reiner, RdW 1993, kritisiert wird (Ritz, BAO-Kommentar, 7. Auflage, Tz 17 zu § 295 BAO).

Reiner RdW 1993, Heft 3, „Brauchen wir Grundlagenbescheidähnlichkeit?“, bringt dazu vor, dass unklar ist, welcher Bescheid mit Folgewirkung ausgestattet ist. Reiner ist insgesamt der allgemeinen Meinung, dass § 295 Abs. 3 BAO mangels Anwendungsbereich entbehrlich ist.

Bei § 295 Abs. 3 BAO handelt es sich jedenfalls um eine im Rechtsbestand befindliche Gesetzesbestimmung. Es kann daher dahingestellt sein, ob § 295 Abs. 3 BAO entbehrlich ist oder nicht. Eine Beschränkung der Anwendbarkeit des § 295 Abs. 3 BAO auf bestimmte Bescheidarten besteht seit der Neufassung dieser Bestimmung in Abgabenänderungsgesetz nicht mehr. § 295 Abs. 3 BAO bietet erweiterte Abänderungsmöglichkeiten von Bescheiden, jenseits der engeren Bestimmungen des § 295 Abs. 1 und Abs. 2 BAO (förmliche Grundlagenbescheide), wie es Ritz obenstehend ausführt.

Kritik: Literatur von Lang/Gleiss in Holoubek (Die Korrektur abgeleiteter Bescheide im Abgabenverfahren): *Der VwGH erachtete § 295 Abs 3 BAO auch in einem Fall zweier Personengesellschaften mit demselben Gesellschafterkreis als anwendbar: Es ging um die Zahlungen zwischen den beiden Gesellschaften, die korrespondierend bei einer Gesellschaft als Betriebsausgaben und bei der anderen als Betriebseinnahmen qualifiziert wurden. Da die Finanzverwaltung diese Zahlungen als Sondervergütungen gem. § 23 Z 2 EStG 1972 einstufte, kam es zunächst zur Wiederaufnahme der Verfahren bei beiden Gesellschaften. Die eine Gesellschaft setzte im Rechtsmittelweg aber die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben durch. Der VwGH billigte die Auffassung der Finanzverwaltung, den die andere Gesellschaft betreffenden Bescheid nach § 295 Abs. 3 BAO anzupassen: „Der Gerichtshof erachtet dabei für rechtserheblich, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis treffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der beschwerdeführenden OHG als auch an der KG beteiligt sind.*

Dieses Verständnis des § 295 Abs 3 BAO geht nach **Michael Lang/Michael Gleiss** zu weit, zumal sich in dieser Konstellation nicht bestimmen lässt, welcher Bescheid von welchem abgeleitet war.

Bei der nun vorliegenden Streitsache vor dem BFG ist allerdings klar bestimmbar, von welchem Bescheid (Erkenntnis des BFG in der vorliegenden Sache) die Folgewirkung ausgeht bzw. abgeleitet wird.

Der VwGH hat in seinen Entscheidungen das Erkenntnis vom 14.5.1991, 90/14/0149 mehrmals angeführt. Ein konkretes oder gar komplettes Abrücken von der Judikatur des VwGHs vom 14.5.1991, 90/14/0149, ist durch die Judikatur des VwGHs nicht gedeckt. Der VwGH (vgl. VwGH vom 20.10.1992, 92/14/0026) ist zwar der Rechtsansicht, dass § 295 Abs. 3 BAO auch in der späteren Fassung nicht dahingehend auszulegen, dass ein Bescheid eines Abgabepflichtigen nach dieser Bestimmung zu ändern ist, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen, wäre bei seiner Erlassung ein "anderer" Bescheid eines anderen Abgabepflichtigen bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

Im identen Erkenntnis des VwGHs (vgl. VwGH vom 20.10.1992, 92/14/0026) spricht der VwGH „von besonderen Konstellationen“ : *In seinem Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0149 (auf welches sich die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift stützt), hatte der Gerichtshof zwar einen Fall zu entscheiden, in welchem die Feststellungsbescheide einer OHG und die Feststellungsbescheide einer KG zueinander in einem einander materiell beeinflussenden Verhältnis standen. Der Gerichtshof hat in diesem Fall auf Grund einer besonderen Konstellation der Verwaltungsverfahren die Ansicht vertreten, daß in diesem Fall § 295 Abs 3 BAO anzuwenden ist. Er hat aber besonders darauf hingewiesen, er erachte es für rechtserheblich, daß die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis betreffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der beschwerdeführenden OHG als auch an der KG beteiligt sind.*

Trotz Kritik in Literatur (und in der Beschwerde) am VwGH Erkenntnis vom 14.05.1991, 90/14/0149, auf das sich das FA stützt, sind nach Ansicht des Senates die Erwägungen dieses Erkenntnisses auf den gegenständlichen Fall anzuwenden. In der vorliegenden Sache liegt eine derartige Identität der betroffenen Person aufgrund der in der Judikatur des VwGH angeführten „besonderen Konstellation des Verwaltungsverfahren“ vor.

VwGH vom 10.11.1993, 92/13/0176: Der VwGH spricht von einem **Bescheid, der in seinen Wirkungen materiell einen anderen Bescheid eines anderen Steuerpflichtigen beeinflusst**: *Soweit die belangte Behörde darauf hinweist, daß aus verfahrensrechtlichen Gründen die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 1988 und 1989 nicht mehr zulässig ist, ist ihr entgegenzuhalten, daß § 295 Abs. 3 BAO die Möglichkeit eröffnet, Abgabenbescheide ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieser Bescheide anders hätte lauten müssen, wäre bei Erlassung eines der vorgenannten Bescheide ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Bei diesem "anderen" Bescheid handelt es sich um einen Bescheid, der in seinen Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflusst (vgl. das Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0149; Stoll aaO. 704 f). Dies trifft auf den aufgrund dieses Erkenntnisses abzuändernden*

*Einkommensteuerbescheid 1985 zu, weil dadurch die Zehntelabsetzung in den Folgejahren nicht mehr zulässig ist. **Da die steuerlichen Auswirkungen denselben Steuerpflichtigen treffen** (vgl. dazu die Erkenntnisse vom 20. Oktober 1992, 92/14/0026, und vom **14. Mai 1991, 90/14/0149**), können die Einkommensteuerbescheide 1988 und 1989 von Amts wegen abgeändert werden.*

Rechtserheblich war für den VwGH im Erkenntnis vom 14.05.1991, 90/14/0149, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis treffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der beschwerdeführenden OHG als auch an der KG beteiligt sind. Der VwGH hat unter dem Hinweis auf die Grundlagenbescheid-Ähnlichkeit aufgrund des Bescheides, der an eine KG ergeht, die Aufhebung eines rechtskräftigen Bescheides einer OHG bestätigt, weil an beiden Gesellschaften dieselben Personen beteiligt war. Die formelle Parteienidentität der Bescheid-Adressaten (KG, OHG) war keine unabdingbare Voraussetzung (Personengesellschaften mit gleicher Gesellschafterstruktur).

Dieses Erkenntnis ist auf die vorliegende Konstellation in der nunmehrigen Streitsache anwendbar: Im gegenständlichen Fall liegt ebenso eine solche Identität der betroffenen Person vor, die beteiligt ist. Streitpunkt war im BP-Verfahren, wem die Investitionen am Gebäude und somit die Aufwendungen ertragsteuerlich zuzurechnen sind (dem Alleingesellschafter/Geschäftsführer der GmbH als Vermieter oder der von ihm beherrschte GmbH). Eine juristische Person kann nicht ohne eine natürliche Person handeln. Der Bf. ist einziger Gesellschafter und ebenso einziger Geschäftsführer der GmbH (somit alleiniger Machthaber, Eigentümer und gesetzlicher Vertreter). Der Geschäftsführer/Gesellschafter als handelnde Person der GmbH und als natürliche Person im Einkommensteuerverfahren ist eine idente Person. Diese idente natürliche Person hat/hatte in beiden Abgabenverfahren (KöSt und ESt) faktisch Parteistellung (Interessensidentität). Eine formale Parteienidentität liegt zwar nicht direkt vor. Jedoch stellt die faktische Identität einer „Einmann-GesmbH“ mit ihrem Alleingesellschafter/Geschäftsführer eine besondere Konstellation dar. Die steuerlichen Auswirkungen betreffen (in unterschiedlicher Besteuerungstechnik) ein und dieselbe Person. Der Senat erachtet es, ebenso wie der VwGH vom 14.05.1991, 90/14/0149 als rechterheblich, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis treffen.

Der Alleingesellschafter/Geschäftsführer der GmbH vermietete an seine GmbH ein Gebäude, in dem größere Reparaturen getätigt wurden. Die Betriebsprüfung weist vergleichsweise darauf hin, dass alle Rechtsgeschäfte zwischen dem Liegenschaftseigentümer (Bf.) und der Mieterin (GmbH, bei der der Bf. einziger Gesellschafter und zusätzlich einziger Geschäftsführer ist), den Charakter von „In - sich – Geschäften“ tragen (Interessensidentität). Es gibt auch keinen schriftlichen Mietvertrag zwischen dem Bf. und seiner Ein-Mann-GmbH. Es wurde der BP nur ein "Gedächtnisprotokoll" über die Mietbedingungen vorgelegt (Datum 1.4.2006). Das Gedächtnisprotokoll ist nicht unterschrieben.

Der erfolgte Gesellschafterwechsel im Jahr 2017 hat nach Ansicht des Senates keine Bedeutung, da die Verhältnisse im Streitzeitraum (2011 bis 2014) maßgeblich sind (Änderungen an den Beteiligungsverhältnissen, bei denen Eigentümer die VerwaltungsGmbH² wurde, die laut Darstellung der steuerlichen Vertretung dem Bf. und seiner Frau gehört).

Zur 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.

Die formelle Parteienidentität der Bescheid-Adressaten (KG, OHG) war im Erkenntnis des VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0149 keine unabdingbare Voraussetzung für Anwendung des § 295 Abs. 3 BAO. In der vorliegenden Streitsache liegt eine formale Parteienidentität ebenso nicht direkt vor. Jedoch stellt die faktische Identität einer „Einmann-GesmbH“ (Kapitalgesellschaft) mit ihrem Alleingesellschafter/Geschäftsführer eine besondere Konstellation dar, wie obig dargestellt. Zum Unterscheid zum Sachverhalt im Erkenntnis des VwGH vom 14.5.1991, 90/14/014, handelt es sich hierbei aber nicht um zwei Personengesellschaften (und deren jeweilige Gesellschafter). Der Senat hat aus diesem Grunde erwogen, die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 28. März 2025