

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 9. April 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 20. März 2015 betreffend die Zurückweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 vom 4. November 2014 zu Recht erkannt:

### I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

### II.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer wurde mit Erstbescheiden vom 20.1.2006 (1999) und 16.6.2005 (2000 bis 2003) zur Einkommensteuer veranlagt, worin neben geringen nichtselbständigen Einkünften in den Jahren 1999, 2002 und 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 166.159,00 (12.075,25 €), ATS 254.606,00 (18.502,94 €), ATS 254.825,00 (18.518,85 €), 17.752,84 € und 12.862,99 € der Besteuerung unterzogen wurden. Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Bei den in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1999 bis 2003 erfassten Einkünften aus Gewerbebetrieb handelte es sich um die mit Feststellungsbescheiden vom 7.6.2005 festgestellten Gewinntangenten aus der Bautätigkeit (Eisenbiegergewerbe) der Fa. J und Mitges., an der J., M. und der Beschwerdeführer (1999 bis 2001) bzw. J. und der Beschwerdeführer (2002, 2003) beteiligt gewesen sein sollen. Mit Bescheiden vom 8.4.2008 wurden die Vorlageanträge betreffend die Feststellungsbescheide als verspätet zurückgewiesen. Das dagegen erhobene Rechtsmittel des Beschwerdeführers vom 21.4.2008 wurde mit der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4.11.2008 als unzulässig zurückgewiesen, weil die Gesellschaft jedenfalls schon ab dem Jahr 2005 als beendet anzusehen war, sie daher kein tauglicher Bescheidadressat mehr sein konnte.

und die dennoch an sie gerichteten Bescheide keine Rechtswirksamkeit entfalteten und ins Leere gingen.

Daraufhin erließ die Abgabenbehörde am 18.6.2009 (neue) Feststellungsbescheide, welche sich hinsichtlich der Feststellung und Verteilung der Gewinns nicht von jenen vom 7.6.2005 unterschieden. Der dagegen erhobenen Berufung vom 2.11.2009 gab das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 7.5.2014 Folge und hob die Feststellungsbescheide ersatzlos auf, weil es zu der Feststellung gelangte, dass eine Mitunternehmerschaft zu verneinen ist. In der Folge unterblieb daher auch eine Auseinandersetzung des Bundesfinanzgerichts mit der Frage, ob der Beschwerdeführer angestellter Bauleiter der Fa. Gesellschaft\_1 war. Die Abgabenbehörde hatte die Ansicht vertreten, dass aufgrund der tatsächlichen Umstände um die Fa. Gesellschaft\_1 (bis 2002, Sitz in der Schweiz, fallweise Anmietung von Büroräumlichkeiten in einem Hotel, ein Container auf einem Parkplatz, in dem sporadisch Arbeiter schliefen) bzw. der Gesellschaft\_2. (Neugründung am 5.8.2002, britische Adresse, Aktionär ist eine Gesellschaft auf den Niederländischen Antillen an einer Adresse, an der eine Vielzahl von Firmen ihren Sitz haben, keine Entfaltung einer Aktivitäten auf den Niederländischen Antillen) sowie der Umstände betreffend Auftragsaquirierung, Auftragsabwicklung und Auftragsabrechnung (über die liechtensteinische Sitz- und Domizilgesellschaft Gesellschaft\_3) die von J., M und dem Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeiten den genannten Personen als Mitunternehmerschaft zuzurechnen war, wohingegen der Beschwerdeführer die Auffassung vertrat, er sei in einem Angestelltenverhältnis zur Gesellschaft\_1 gewesen.

Gegen J., M. und den Beschwerdeführer wurde beim Landesgericht Innsbruck ein gerichtliches Finanzstrafverfahren wegen des Vergehens der Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 und 2 lit. b FinStrG durchgeführt. J. verstarb am 29.11.2006, weshalb das Verfahren gegen ihn eingestellt wurde. Mit Urteil des Landesgerichtes Innsbruck vom 5.3.2007 wurden M. und der Beschwerdeführer gem. § 214 FinStrG von den gegen sie erhobenen Tatvorwürfen freigesprochen, weil die Wissentlichkeit hinsichtlich der steuerrechtlich gebotenen Pflichten nicht nachweisbar war. Das fortgesetzte Finanzstrafverfahren vor dem Spruchsenat beim Finanzamt FA gegen M. und den Beschwerdeführer wegen § 34 Abs. 1 FinStrG wurde mit Straferkenntnis vom 13.8.2008 gem. § 136 FinStrG eingestellt.

Mit Schriftsatz vom 4.11.2014 brachte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide ein. § 295 BAO normiere kein Antragsrecht, § 295 BAO verweise darauf, dass abgeleitete Bescheide unter bestimmten Voraussetzungen von Amts wegen abzuändern oder aufzuheben sind. Dass dem Beschwerdeführer aber kein Antragsrecht zukomme, sei verfassungswidrig, da dem Beschwerdeführer im Fall der Untätigkeit der Finanzbehörden jede Möglichkeit genommen werde, eine Aufhebung von abgeleiteten Bescheiden selbstständig geltend zu machen. Dies widerspreche den verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger und auf Unverletzlichkeit des Eigentums. Es widerspreche auch allen rechtsstaatlichen

Grundsätzen. Das Finanzamt möge daher § 295 BAO einen verfassungskonformen Inhalt beimesen und seiner Verpflichtung nachkommen, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2003 – ungeachtet der inzwischen eingetretenen Verjährung – aufgrund der zwingenden Bestimmung nach § 295 Abs. 1 BAO infolge Aufhebung der Grundlagenbescheide aufheben.

Trotz Obsiegens in allen Verfahren, da der Beschwerdeführer keine unternehmerische Tätigkeit entfaltete und nicht selbstständig war (gerichtliches Finanzstrafverfahren) bzw. die vom Finanzamt „gegründete“ Gesellschaft bürgerlichen Rechts tatsächlich nie existierte (Beschwerdeverfahren betreffend die Feststellungsbescheide), verblieben dem Beschwerdeführer 20.000 €, da das Finanzamt trotz Aufhebung der Feststellungsbescheide durch das Bundesfinanzgericht seiner Verpflichtung nach § 295 BAO zur Aufhebung der Einkommensteuerbescheide nicht nachgekommen sei.

Da es sich bei den Einkommensteuerbescheiden ausschließlich um abgeleitete Bescheide handelte, habe der Beschwerdeführer diese nicht direkt beeinspruchen können, weshalb nur die Möglichkeit verblieben sei, die Feststellungsbescheide zu bekämpfen. Bezugnehmend auf die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Verfügung des Ablaufs der Aussetzung der Einhebung vom 5.8.2014, welche auf die Nichtabänderbarkeit der Einkommensteuerbescheide aufgrund der eingetretenen Verjährung verweise, wird eingewandt, dass das Finanzamt damit § 295 BAO einen verfassungswidrigen Inhalt zugrunde lege, indem dem Beschwerdeführer im Ergebnis das Recht auf Aufhebung von nachweislich unrichtigen Einkommensteuerbescheiden genommen werde, obwohl ihm kein Fehlverhalten zur Last falle.

Die Abgabenbehörde wies mit Bescheid vom 20.3.2015 den Antrag zurück. Da weder die Zurückweisung der Vorlageanträge betreffend die Feststellungsbescheide vom 7.6.2005 mit Bescheiden vom 8.4.2008 noch die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4.11.2008 Unterbrechungshandlungen darstellten, sei hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2002 mit 31.12.2008 Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Berufung gegen die (neuen) Feststellungsbescheide vom 18.6.2009 sei somit außerhalb der Verjährungsfrist eingebracht worden, weshalb § 209a Abs. 2 BAO nicht greife. Hinsichtlich des Jahres 2003 sei hingegen die Berufung noch innerhalb offener Verjährungsfrist erhoben worden, weshalb § 209a Abs. 2 BAO zur Anwendung gelange. Ein Änderungsbescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO sei jedoch nur dann zu erlassen, wenn hiedurch ein abgeleiteter Bescheid aufgehoben oder abgeändert würde. Da das Finanzamt aus detailliert angeführten Gründen zu der Ansicht gelange, dass es sich bei der Tätigkeit des Beschwerdeführers um keine nichtselbständige Tätigkeit sondern um eine solche aus Gewerbetrieb gehandelt habe, käme eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 nicht in Frage. Aber auch wenn eine andere Einkunftsart vorläge, änderte dies nichts, da die Einreichung von Einkünften unter eine Einkunftsart nicht zum Spruch sondern lediglich zur Begründung eines Einkommensteuerbescheides gehöre. Zu den verfassungsrechtlichen Einwendungen verwies die Abgabenbehörde darauf, dass sie nicht befugt sei, Gesetze auf ihre Verfassungskonformität hin zu prüfen.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 9.4.2015 Beschwerde erhoben, weil die Abgabenbehörde hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2002 zur Ansicht gelangte, dass sie zur Prüfung der Verfassungskonformität von § 295 BAO nicht befugt sei, und hinsichtlich des Jahres 2003, weil die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid nicht als abgeleiteten Bescheid ansehe, sondern ihn als einen die Einkünfte des Beschwerdeführers nunmehr als dessen originäre Einkünfte erfassenden Bescheid umdeute. Diese Umqualifizierung des Einkommensteuerbescheides erscheine rechtswidrig, da andernfalls jeder Bescheidempfänger auch den Einkommensteuerbescheid in materieller Hinsicht bekämpfen müsste. Dies war und sei für den Beschwerdeführer aus den bisherigen Verfahrensübungen zu keiner Zeit erkennbar gewesen.

Der Beschwerdeführer stellte in der Beschwerde einen Antrag nach § 262 Abs. 2 BAO, woraufhin die Abgabenbehörde die Beschwerde mit Bericht vom 22.6.2015 am 23.6.2015, somit innerhalb der Dreimonatsfrist nach § 262 Abs. 2 lit. b) BAO, ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Am 7.6.2005 ergingen Feststellungsbescheide an Fa. J und Mitges., worin gewerbliche Einkünfte aus der Verrichtung von Eisenverlegearbeiten durch J, M. und den Beschwerdeführer (1999, 2000, 2001) bzw. J. und den Beschwerdeführer (2002, 2003) einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Die den Beschwerdeführer betreffenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 wurden unter Erfassung der Tangenten aus den Feststellungsbescheiden am 20.1.2006 (1999) und am 16.6.2005 (2000 bis 2003) erlassen. In der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4.11.2008 wurde festgestellt, dass es sich bei den Feststellungsbescheiden um Nichtbescheide handelte, weil sie an eine jedenfalls bereits beendete Personengesellschaft adressiert waren. Die von der Abgabenbehörde am 18.6.2009 erlassenen (neuen) Feststellungsbescheide, welche bis auf die Adressierung des Bescheides und die Zurechnung der J. betreffenden anteiligen Einkünften an die Verl. nach J. den gleichen Inhalt wie die Feststellungsbescheide vom 7.6.2005 aufwiesen, wurden vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 7.5.2014 ersatzlos aufgehoben, weil die von der Abgabenbehörde unterstellte Mitunternehmerschaft zu verneinen ist. Daraufhin brachte der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 4.11.2014 einen Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide nach § 295 Abs. 1 BAO ein, dem in verfassungskonformer Auslegung von § 295 Abs. 1 BAO stattzugeben sei, weil andernfalls jede Möglichkeit genommen sei, die Anpassung der Einkommensteuerbescheide selbstständig geltend zu machen.

2) Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein von einem Feststellungsbescheid abzuleitender Bescheid 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.

§ 295 Abs. 1 BAO hat ausschließlich die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung oder den Konsequenzen ihrer Aufhebung in Einklang zu bringen (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0127; VwGH 19.12.2007, 2006/13/0115). Die Bestimmung soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid entsprechen. Abgeleitete Bescheide dürfen vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen (VwGH 24.10.2013, 2010/15/0090) und sind, sofern nicht der Ausnahmefall des § 209a Abs. 2 BAO vorliegt, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig (*Ritz, BAO*<sup>6</sup>, § 295 Tz 11; *Fischerlehner, Abgabenverfahren*<sup>2</sup> (2016) § 295 Anm 1 mwN). Bei Änderungen gem. § 295 Abs. 1 BAO kann der Bescheid nach jeder Richtung hin geändert werden. Da § 295 Abs. 1 zweiter Satz BAO als Konsequenz der Anpassung des abgeleiteten Bescheides an den aktuellen Grundlagenbescheid nur eine Änderung oder Aufhebung anspricht, ist daraus zu schließen, dass ein auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheid nur zu erlassen ist, wenn ein abgeleiteter Bescheid aufgehoben oder geändert wird (*Ritz, BAO*<sup>6</sup>, § 295 Tz 8 und 9).

3) Die Anpassung von abgeleiteten Bescheiden an nachträglich erlassene oder nachträglich geänderte Grundlagenbescheide ist von Amts wegen und zwingend (kein Ermessen) vorzunehmen. Ein Antragsrecht für den Adressaten des abgeleiteten Bescheides auf Durchführung einer Änderung oder Aufhebung nach § 295 Abs. 1 BAO hat der Gesetzgeber nicht eingeräumt. Davon geht auch der Beschwerdeführer im gegenständlichen Antrag aus. Da das fehlende Antragsrecht jedoch bedeutet, dass ihm im Falle der Untätigkeit der Finanzbehörde jede Möglichkeit genommen werde, eine Aufhebung von abgeleiteten Bescheiden selbstständig geltend zu machen, und dies verfassungswidrig sei, begehrte er eine verfassungskonforme Auslegung von § 295 Abs. 1 BAO dahingehend, dass dem verfahrensgegenständlichen Antrag stattgegeben werde.

Der Beschwerdeführer übersieht hierbei, dass die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Anpassung abgeleiteter Bescheide wegen nachträglicher Erlassung, Abänderung oder Aufhebung von Grundlagenbescheiden gem. § 295 Abs. 1 BAO mittels Säumnisbeschwerde geltend gemacht werden kann (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0062; *Fischerlehner, Abgabenverfahren*<sup>2</sup> (2016) § 284 Anm 3 und § 295 Anm 1; *Ritz, BAO*<sup>6</sup>, § 284 Tz 5 und § 295 Tz 13). Nach § 284 Abs. 1 BAO kann die Partei nämlich wegen Verletzung der Entscheidungspflicht Beschwerde (Säumnisbeschwerde) beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörden nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Eintritt zur Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97 BAO) werden. Damit ist ein effektiver Rechtsschutz gewährleistet (VGH 5.9.2012, 2012/15/0062).

Abgesehen davon, dass für eine Interpretation von § 295 Abs. 1 BAO zufolge des klaren und eindeutigen Wortlauts ohnehin kein Raum besteht (vgl. in diesem Sinn VwGH 22.2.2012, 2009/08/0251 und VwGH 6.3.2018, Ra 2017/08/0048), liegt damit aber keine Rechtsschutzlücke vor, die eine verfassungskonforme Auslegung von § 295 Abs. 1 BAO dahingehend verlangte, dass ein Antragsrecht auf Erlassung von Änderungsbescheiden nach § 295 Abs. 1 BAO einzuräumen sei. Eine solche Auslegung von § 295 Abs. 1 BAO stünde zudem auch in Konflikt mit der in § 295 Abs. 5 BAO normierten Zuständigkeitsregelung zur Erlassung von Änderungsbescheiden nach § 295 Abs. 1 BAO. Im Falle der Stattgabe eines solchen Antrages im Beschwerdeverfahren durch das Bundesfinanzgericht bedeutete dies nämlich die Erlassung eines Änderungsbescheides nach § 295 Abs. 1 BAO durch das Bundesfinanzgericht. Gemäß § 295 Abs. 5 BAO steht jedoch die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach § 295 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu und ein Zuständigkeitsübergang an das Bundesfinanzgericht könnte nur im Rahmen eines Verfahrens nach § 284 BAO eintreten.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass gem. § 295 Abs. 1 BAO abändernde oder aufhebende abgeleitete Bescheide von Amts wegen zu erlassen sind. Ein Antragsrecht desjenigen, gegen den der abgeleitete Bescheid wirkt, wurde vom Gesetz nicht eingeräumt. Die Abgabenbehörde hat daher zu Recht entschieden, dass der verfahrensgegenständliche Antrag zurückzuweisen war (vgl. VwGH 24.05.2018, Ra 2018/01/0039). Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Lösung der zu klarenden Rechtsfragen im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. ergibt sie sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt somit nicht vor, weshalb eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 20. Juni 2018

