

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 04.10.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt L M vom 31.08.2017, betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997, 1999 und 2000 vom 10.04.2003 gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- 2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1) Der Beschwerdeführer (Bf) war Mitgesellschafter der beim Finanzamt B steuerlich erfassten Mitunternehmerschaft „C D E F GmbH und Mitgesellschafter“, deren Einkünfte gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Im Anschluss an eine bei dieser Gesellschaft im Jahr 2003 durchgeführte Betriebsprüfung, deren wesentliche Feststellung eine missglückte Einbringung der oben angeführten Mitunternehmerschaft in die C D E F GmbH wegen Fehlen eines positiven Verkehrswertes war, ergingen - nach gemäß § 303 Abs. 4 BAO durchgeführter Wiederaufnahme der Verfahren - am 04.04.2003 neue Feststellungsbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000. Entsprechend diesen Feststellungsbescheiden erließ das Finanzamt L-M als Wohnsitzfinanzamt des Bf mit Ausfertigungsdatum vom 10.04.2003 gemäß § 295 Abs. 1 BAO für den Bf geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000. Diese Einkommensteuerbescheide, die gegenüber den bisherigen Einkommensteuerbescheiden zu einer Nachforderung von insgesamt 37.640,90 € führten, blieben unangefochten und erwachsen in Rechtskraft.

2) Die gegen die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheide erhobene Berufung wurde mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Salzburg) vom 20.10.2009, RV als unzulässig zurückgewiesen, weil die Bescheidadressierung nicht dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung entsprochen hat und die Erledigungen des Finanzamtes infolge der unrichtigen Bescheidadressierung keine Bescheidqualität erlangt hatten.

3) Mit Schriftsatz vom 20.01.2010 beantragte der Bf die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1997, 1999 und 2000. Dieser Antrag ist vom Finanzamt mit Bescheid vom 09.03.2010 als unzulässig zurückgewiesen worden. Dieser Bescheid blieb unbekämpft und erwuchs in Rechtskraft.

4) Am 26.02.2010 erließ das Finanzamt B neuerlich Feststellungsbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000 (inhaltlich gleichlautend wie die "Nichtbescheide" vom 04.04.2003) und hat diese an die einzelnen ehemaligen Mitunternehmer bzw. deren Zustellbevollmächtigten unter Verzicht auf die Fiktion des § 101 Abs. 4 BAO zugestellt. Auch diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

5) Mit Schriftsatz vom 12.04.2010 und Ergänzung vom 12.05.2010 stellte der Bf den Antrag, die am 10.04.2003 erlassenen Einkommensteuerbescheide für 1997, 1999 und 2000 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufzuheben. Begründend führte er aus, gemäß § 295 Abs. 1 BAO habe die Behörde von Amts wegen einen abgeleiteten Bescheid aufzuheben, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen. Die (abgeänderten) Einkommensteuerbescheide, deren Aufhebung hier begehrt werde, würden auf nichtigen Bescheiden betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre beruhen. Mit UFS-Entscheidung vom 20.10.2009, RV seien diese Feststellungsbescheide unter Berufung auf mangelnde Adressierung als Nichtbescheide qualifiziert worden. Somit seien auch die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 rechtlich nichtig, weil sie ohne gültigen Grundlagenbescheid ergangen seien.

Der VwGH habe in seiner Entscheidung vom 24.11.1998, 93/14/0203 festgehalten, dass eine Abänderung von abgeleiteten Bescheiden gemäß § 295 Abs. 1 BAO nur zulässig sei, wenn die Einkommensteuerbescheide von Feststellungsbescheiden abzuleiten seien. Unbestritten, weil durch oben erwähnte UFS-Entscheidung festgestellt, sei, dass die vom Finanzamt gegenüber der C D E F GmbH und Mitgesellschafter ausgefertigten Bescheide vom 04.04.2003 für die Streitjahre ins Leere gegangen seien. Damit hätten jedoch taugliche Feststellungsbescheide gefehlt, um so die bereits in den Vorjahren erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass am 26.02.2010 gegenüber der C D E F GmbH und Mitgesellschafter inhaltlich gleichlautende Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften wie vom 04.04.2003 für die Streitjahre erlassen worden seien. Denn mit den Bescheiden vom 26.02.2010 werde die unzulässige Abänderung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre nicht saniert (VwGH 93/14/0203). Da sich die Abänderung der Bescheide

betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre aufgrund der als Feststellungsbescheide vom 04.04.2003 titulierten Erledigungen als unzulässig erweise, hätte die Behörde diese unrechtmäßig von Nichtbescheiden abgeleiteten Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufheben müssen.

Des Weiteren stelle der VwGH in der zitierten Entscheidung fest, dass "unvorgreiflich der Frage der Verjährung [...] das Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre zu erlassen hat". Im gegenständlichen Sachverhalt sei eine neuerliche vom Gesetz und dem VwGH geforderte Erlassung neuer Bescheide aufgrund eingetretener Verjährung der Einkommensteuerbescheide nicht möglich, weshalb die ursprünglich (ersten) Feststellungsbescheide und von denen abgeleiteten Einkommensteuerbescheide wieder in Rechtskraft erwachsen würden.

Auch der UFS sehe bei Vorliegen eines Sachverhalts wie dem gegenständlichen eine Verpflichtung der Behörde von Amts wegen zur Aufhebung nach § 295 Abs. 1 BAO (UFS v. 23.3.2010, RV/0184-W/09). Ein Antragsrecht sei aus § 295 Abs. 1 BAO nicht abzuleiten, dies sei auch deshalb schon überflüssig, weil § 295 BAO der Abgabenbehörde keinen Ermessensspielraum lasse, sondern von Amts wegen zwingend zu beachten sei (VwGH 28.3.1996, 94/16/0254). Dieses Zitat aus der Rechtsprechung des VwGH sollte die Behörde zum Anlass nehmen, der ihr nach § 295 Abs. 1 BAO zugewiesenen Verpflichtung von Amts wegen nachzukommen und die unzulässigerweise aufgrund der als "Feststellungsbescheide" vom April 2003 titulierten Erledigungen erlassenen Einkommensteuerbescheide aufzuheben.

6) Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 31.08.2017 (zugestellt am 04.09.2017) als unzulässig zurückgewiesen. Neben der Darstellung des Verfahrensganges und der Zitierung der entsprechenden gesetzlichen Normen führte das Finanzamt in der Begründung zusammengefasst aus, nach § 209 Abs. 3 BAO verjähre das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entstehe nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres für das die Veranlagung vorgenommen werde, soweit nicht der Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO schon früher entstanden sei, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlösche, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht. Bei der veranlagten Einkommensteuer für 1997 sei mit Ablauf des Jahres 2007, bei der veranlagten Einkommensteuer für 1999 mit Ablauf des Jahres 2009 und bei der veranlagten Einkommensteuer für 2000 mit Ablauf des Jahres 2010 die absolute Festsetzungsverjährung eingetreten.

Schon aus dem Wortlaut des § 295 BAO ergebe sich, dass es sich bei einer Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO um eine amtswegige Maßnahme handle. § 295 BAO sehe - anders als etwa die §§ 201 und 299 BAO - kein Antragsrecht zusätzlich zur Vorgangsweise von Amts wegen vor. Ein solches Antragsrecht sei auch schon deshalb überflüssig, weil § 295 BAO der Abgabenbehörde keinen Ermessensspielraum lasse, sondern von Amts wegen zwingend zu beachten sei.

Die Verpflichtung zur Änderung oder Aufhebung nach § 295 BAO könne mittels einer Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO aber nicht mittels eines Antrages nach § 295 BAO eingefordert werden.

Die oben genannte Verpflichtung des Finanzamtes zur Änderung der Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 setze jedoch die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Ist ein solcher nicht erlassen worden, sei eine Änderung gemäß § 295 BAO unzulässig.

Obwohl es unbestritten sei, dass die Bescheidänderungen im Jahr 2003 aufgrund von Nichtbescheiden erfolgt seien, könne dieser Mangel nun nicht mehr im Wege einer weiteren Änderung gemäß § 295 BAO saniert werden. Dieser Mangel wäre vielmehr in den damaligen Einkommensterverfahren einzuwenden gewesen und hätte in weiterer Folge zur Aufhebung der entsprechenden, abgeleiteten Bescheide führen müssen. Eine Beschwerde gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide wegen des Fehlens wirksam ergangener Grundlagenbescheide wäre daher damals erfolgreich gewesen. Werden Feststellungsbescheide der Einkommensbesteuerung zu Grunde gelegt, obwohl die Grundlagenbescheide nicht wirksam geworden sind, so seien davon dennoch abgeleitete Einkommensteuerbescheide inhaltlich rechtswidrig und mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO sei ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten 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 würden, aufzuheben.

Mangels Bescheidqualität seien die vom Unabhängigen Finanzsenat unter der GZ RV beurteilten Erledigungen („Feststellungsbescheide“ gemäß § 188 BAO) jedoch nicht abgeändert oder aufgehoben, sondern die Beschwerde als unzulässig zurückgewiesen worden. Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides sei jedoch die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liege im gegenständlichen Fall nicht vor. Die Zurückweisung einer Beschwerde gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit sei der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides lägen daher im vorliegenden Fall nicht vor.

Dass das Finanzamt B im Gefolge der vorerwähnten Beschwerdeentscheidung am 26.02.2010 neue, nunmehr an die ehemaligen Mitunternehmer direkt gerichtete Feststellungs(Grundlagen)bescheide erlassen habe, vermöge dem Antrag allein deshalb nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil hinsichtlich der Einkommensteuer 1997, 1999 und 2000 Verjährung nach § 207 Abs. 2 BAO und für die Jahre 1997 und 1999 überdies bereits absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO eingetreten sei.

Darüber hinaus sei auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 19.12.2007, 2006/13/0115 zu verweisen, wonach § 295 Abs. 1 BAO gewährleisten solle, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid

(und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift bestehe darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen. Abgesehen von der Verjährungsproblematik übersehe der Antragsteller, dass die aufrechten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000 mit den Feststellungsbescheiden vom 26.02.2010 korrelieren, sodass es keinen Anpassungsbedarf gegeben habe, dem mit Bescheiden nach § 295 Abs. 1 BAO Rechnung zu tragen gewesen wäre.

7) Gegen diesen Bescheid erhob der Bf mit Eingabe vom 04.10.2017 (Schriftsatz vom 03.10.2017) fristgerecht Beschwerde und wendete ein, die belangte Behörde stütze ihre Begründung insbesondere auf § 295 Abs. 1 BAO bzw. eine schwer nachvollziehbare Auslegung dieser Rechtsnorm. Diese schreibt vor, dass im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides ein davon abzuleitender Bescheid von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen würden aufzuheben sei. Nach Ansicht der belangten Behörde würde die Verpflichtung zu einer Änderung der Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 des Beschwerdeführers die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraussetzen und wäre eine Änderung gemäß § 295 BAO mangels eines solchen unzulässig.

Die Begründung, dass die Zurückweisung einer Berufung gegen den Feststellungsbescheid einer Abänderung, Aufhebung oder Erlassung nicht gleichzuhalten wäre, sei nicht nachvollziehbar, zumal schließlich die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO gewährleisten solle, dass abgeleitete Bescheide dem Grundlagenbescheid entsprechen. Auch mag die Zurückweisung selbst nicht gleichzuhalten sein, jedoch die Folge bzw. die Erkenntnis daraus, nämlich, dass der Grundlagenbescheid keine Bescheidqualität aufweise, sehr wohl. Es sei in keinsten Weise nachvollziehbar, dass zwar eine Änderung der Grundlage zu einer Änderung des abgeleiteten Bescheides führen müsse, jedoch ein Wegfall der Grundlage, welcher schließlich einer Änderung im größten Ausmaß gleichkomme, nicht dazu führen solle, dass der schließlich davon abgeleitete Bescheid ebenso wegfallen müsse.

Auch werde nicht berücksichtigt, dass die Ableitung bzw. Abänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO selbst nicht einmal die Rechtskraft eines Grundlagenbescheides voraussetze. Es soll sohin zwar möglich sein, von Nichtbescheiden Bescheide abzuleiten, jedoch dann im Nachhinein eine amtswegige Änderung nicht infrage kommen. Dies widerspricht jeglicher Rechtslogik. Darüber hinaus seien darin auch Verletzungen des Legalitätsprinzips bzw. des Rechtes auf wirksamen Rechtsschutz sowie des Grundrechtes auf Eigentum zu erblicken. Auch sei vollkommen klar und unbestritten, dass die vom Antrag des Bf betroffenen Einkommensteuerbescheide von Nichtbescheiden abgeleitet worden seien. Auch insofern sei das Legalitätsprinzip bzw. Rechtsstaatlichkeitsprinzip verletzt, zumal sämtliche Behördenakte auf wirksamen Rechtsakten aufzubauen hätten. Dies sei in Bezug auf die Einkommensteuerbescheide eindeutig nicht der Fall.

Dass man einerseits zwar die Ableitung von Bescheiden von Nichtbescheiden zulasse und andererseits jedoch im Fall des Wegfalls der Grundlage die Aufhebung des abgeleiteten Bescheides nicht zulässig sein soll, widerspreche auch dem Gleichheitsgrundsatz. Schließlich könne es nicht sachlich gerechtfertigt sein, dass man zwar Bescheide auf mangelhaften oder nicht existenten Grundlagen erlassen könne, diese jedoch bei Erkenntnis des Wegfalls der Grundlage nicht aufheben müsse.

Richtig interpretiert müsse § 295 BAO natürlich auch zur Aufhebung von abgeleiteten Bescheiden verpflichten, deren Grundlage gar nicht vorhanden war. Dies entspreche insofern auch dem Wortlaut dieser Norm, zumal schließlich aufzuheben sei, wenn die Voraussetzung für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen. So liege die Voraussetzung zwar noch vor, wenn der Feststellungsbescheid als noch nicht rechtskräftige Grundlage herangezogen werde. Stelle sich jedoch heraus, dass der Feststellungsbescheid kein solcher ist, liege die Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides jedenfalls nicht mehr vor und sei dieser aufzuheben.

Auch das Argument, § 295 Abs. 1 BAO solle eine Übereinstimmung mit aktuellen Inhalten von Feststellungsbescheiden gewährleisten, sei im vorliegenden Fall keinesfalls nachvollziehbar. Schließlich ziele die belangte Behörde hierbei auf die nachträglich erlassenen Feststellungsbescheide aus dem Jahr 2010 ab, führe aber selbst aus, dass die Festsetzungsverjährung jeweils bereits (damals) eingetreten sei. Es hätten sohin die Feststellungsbescheide im Jahr 2010 überhaupt nicht ergehen dürfen. Eine Sanierung der bereits ursprünglich fehlenden Feststellungsbescheide sei sohin durch das nachträgliche Erlassen im Jahr 2010 nicht möglich, auch wenn diese inhaltsgleich seien (siehe auch VwGH 93/14/0203). Ein neuerliches Erlassen von Einkommensteuerbescheiden wäre aufgrund der Verjährung ebenso nicht zulässig.

Weiters hätte sein Antrag vom 12.5.2010 auch als Antrag auf Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO gewertet und sohin die Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 auch demzufolge aufgehoben werden müssen.

Sofern die belangte Behörde ausführe, man hätte das Fehlen von Grundlagen im Zuge des Einkommensterverfahrens geltend machen müssen, sei dem entgegenzuhalten, dass der Mangel an Bescheidqualität der Grundlagenbescheide erst im Jahr 2009 zutage getreten sei. Es entbehre sohin diese Argumentation nicht einer gewissen Polemik, zumal nach dieser Ansicht eine Bekämpfung der Einkommensteuerbescheide demnach pro forma erfolgen hätte sollen. Auch der Verweis auf eine Säumnisbeschwerde sei nicht nachvollziehbar. Vielmehr hätte die belangte Behörde den Antrag auch als Säumnisbeschwerde interpretieren müssen, gehe daraus doch hervor, dass die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide (auch mangels Tätigkeit der Behörde) beantragt werde.

Aus all den genannten Gründen gehe hervor, dass die belangte Behörde jedenfalls die Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 aufheben hätte müssen.

8) Das Finanzamt hat die Beschwerde auf Antrag des Bf ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung innerhalb der in § 262 Abs. 2 lit. b BAO genannten Frist am 06.10.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

9) Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, 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.

10) Wie der Bf selbst in seinem Antrag unter Hinweis auf die Entscheidung des UFS v. 23.3.2010, RV/0184-W/09 und dem darin angeführten Erkenntnis des VwGH vom 28.3.1996, 94/16/0254 ausführt, ist aus § 295 Abs. 1 BAO ein Antragsrecht nicht abzuleiten, weil § 295 BAO der Abgabenbehörde keinen Ermessensspielraum lässt, sondern von Amts wegen zwingend zu beachten ist. Jedenfalls ist ein Antrag auf Erlassung eines Bescheides nach § 295 Abs. 1 BAO in den Abgabenvorschriften nicht ausdrücklich vorgesehen. Das Finanzamt hat daher von sich aus zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Erlassung eines Bescheides nach § 295 Abs. 1 BAO vorliegen.

11) Die Voraussetzungen für die Erlassung eines Bescheides nach § 295 Abs. 1 BAO liegen aber – wie das Finanzamt zu Recht ausgeführt hat – nicht vor und damit liegt auch keine Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes vor. Eine Änderung oder Aufhebung nach § 295 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des abgeleiteten Bescheides) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird. Zu einem im Wesentlichen gleichgelagerten Sachverhalt wie dem streitgegenständlichen, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.02.2013, 2010/15/0064 wörtlich ausgeführt:

„Der "Feststellungsbescheid", auf den sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 stützte, wurde nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben; es wurde auch kein Feststellungsbescheid (erstmalig) erlassen. Es wurde vielmehr durch Zurückweisung der Berufung gegen diesen Feststellungsbescheid im Rahmen der Begründung des Zurückweisungsbescheides festgehalten, dass dieser "Feststellungsbescheid" keine Bescheidwirkungen entfaltete. Dieser Umstand führt zwar dazu, dass sich der Einkommensteuerbescheid 1989 als rechtswidrig erweist, da für die Abänderung gemäß § 295 BAO im Jahr 1998 die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO, nämlich die Abänderung eines Grundlagenbescheides nicht gegeben war. Dies wäre aber in einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen gewesen (vgl. hierzu etwa die hg. Erkenntnisse vom 6. April 1995, 93/15/0088, und vom 24. November 1998, 93/14/0203). Der Einkommensteuerbescheid 1989 erwuchs aber - unstrittig - unangefochten in Rechtskraft. Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO (idF BGBl. I Nr. 76/2011) ist im vorliegenden Fall noch nicht anzuwenden.

Eine Abänderung eines Grundlagenbescheides (oder eine erstmalige Erlassung eines solchen), auch nicht in der Weise, dass ein "negativer Grundlagenbescheid iSd § 188 BAO" erlassen worden wäre, liegt damit aber nicht vor. Damit ist die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben.“

12) Nichts anderes gilt im Beschwerdefall. Auch im Beschwerdefall wurde durch Zurückweisung der Berufung gegen die Feststellungsbescheide der Jahre 1997, 1999 und 2000 vom 04.04.2003 vom Unabhängigen Finanzsenat in der Begründung des Zurückweisungsbescheides vom 20.10.2009, RV festgehalten, dass diese "Feststellungsbescheide" keine Bescheidwirkungen entfalteten. Im Beschwerdefall waren und sind daher die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nach § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben (vgl auch. VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005). Das Finanzamt hat daher die strittigen Einkommensteuerbescheide mangels der entsprechenden Voraussetzungen zu Recht nicht nach § 295 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Dem Bf wäre es aber – wie auch der Verwaltungsgerichtshof in den oben angeführten Erkenntnissen ausgeführt hat - von Anfang an freigestanden, gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide vom 10.04.2003 mangels Bescheidqualität der Grundlagenbescheide ein Rechtsmittel zu erheben. Die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide blieben aber unbekämpft und erwachsen in Rechtskraft. Die Beschwerde war daher bereits aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

13) Insoweit der Bf in dem Umstand, dass die vom Antrag des Bf betroffenen Einkommensteuerbescheide vom 04.04.2003 von Nichtbescheiden abgeleitet worden sind und diese Einkommensteuerbescheide unter den hier gegebenen Voraussetzungen im Nachhinein nicht nach § 295 Abs. 1 BAO geändert werden können, eine Verletzung des Legalitätsprinzips bzw. des Rechtes auf wirksamen Rechtsschutz sowie des Grundrechtes auf Eigentum zu erblicken glaubt, ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 01.06.2017, Ro 2015/15/0031 bzw. dem diesem Erkenntnis vorausgegangene Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 09.06.2016, E 908/2015-12, zu verweisen, deren rechtserhebliche Sachverhalt und zu beantwortenden Rechtsfragen weitgehend dem gegenständlichen Fall gleicht und in dem der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der diesbezüglichen Beschwerde abgelehnt hat.

14) Aber selbst wenn man dem Bf ein Antragsrecht auf Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO zugestehen und die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO tatsächlich vorliegen würden, wäre für den Bf nichts gewonnen. Denn wie bereits das Finanzamt zu Recht festgestellt hat und in der Beschwerde auch nicht entgegengetreten wird, ist die Möglichkeit einer Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO bereits verjährt.

15) Das Recht eine Abgabe festzusetzen unterliegt der Verjährung. Sie betrifft nicht nur das Recht auf erstmalige Abgabefestsetzung, sondern erfasst nach § 302 Abs. 1 BAO auch Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden (vgl. Ritz, BAO⁶, § 207 Tz 7 u). Die Verjährungsfrist beträgt für die hier strittige Einkommensteuer nach § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a

BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

16) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Nach § 209 Abs. 3 BAO ist spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt (absolute Verjährung).

17) Wie bereits das Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausgeführt hat, ist für die gegenständlichen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997, 1999 und 2000 nicht nur die allgemeine Verjährungsfrist von 5 Jahren (einschließlich der Verlängerung um ein Jahr) nach Entstehung des Abgabenspruches sondern zudem auch die absolute Verjährungsfrist von zehn Jahren für das Jahr 2000 spätestens mit Ende des Jahres 2010 und für die Vorjahre entsprechend früher mit Ende des Jahres 2007 bzw. 2009 abgelaufen.

Eine Aufhebung der hier strittigen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997, 1999 und 2000 ist daher auch nach den Verjährungsbestimmungen ausgeschlossen.

18) Abgesehen von der dargestellten bereits eingetretenen Verjährung weist das Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Bescheides zu Recht darauf hin, dass bereits vor der Stellung des gegenständlichen Aufhebungsantrages durch den Bf, das Finanzamt B am 26.02.2010 rechtswirksame Feststellungsbescheide nach § 188 BAO für die hier strittigen Jahre erlassen hat, die hinsichtlich der Höhe, der für den Bf festgestellten Einkünfte, mit den im Jahr 2003 unwirksamen Feststellungsbescheiden übereinstimmen, sodass kein Änderungsbedarf gegeben gewesen wäre, selbst wenn aus verjährungsrechtlicher Sicht eine Änderung der strittigen Einkommensteuerbescheide nach § 295 Abs. 1 BAO noch möglich gewesen wäre. Keinesfalls hätte das dazu führen können, wie der Bf offenbar meint, dass zwar nach § 295 Abs. 1 BAO die hier strittigen, im Jahr 2003 erlassenen Einkommensteuerbescheide für 1997, 1999 und 2000 aufgehoben werden, die im Jahr 2010 für diese Jahre erlassenen, rechtswirksamen Feststellungsbescheide jedoch unberücksichtigt geblieben wären.

19) Ebensowenig vermag der Hinweis des Bf, wonach sein Antrag auf Aufhebung der stritten Bescheide nach § 295 Abs. 1 BAO in einen Antrag auf Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO umgedeutet werden sollte, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

20) Wird eine Berufung (nunmehr: Beschwerde), die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument

gestützte Änderungsbescheide (§ 295 Abs. 1 BAO) gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen.

21) Diese mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 eingeführte Bestimmung ist mit 1.9.2011 in Kraft getreten und damit erst nach dem vom Bf am 12.04.2010 gestellten Antrag, die hier strittigen Einkommensteuerbescheide für 1997, 1999 und 2000 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufzuheben. Eine Umdeutung in einen Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO war zum Zeitpunkt der Antragstellung des Bf somit gar nicht möglich. Aber auch wenn man den Antrag des Bf vom 12.04.2010 nachträglich in einen Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO umdeuten würde, so wäre zum Zeitpunkt Antragstellung die Antragsfrist bereits abgelaufen gewesen. Ein Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO kann nur innerhalb der für die Wiederaufnahmeanträge nach § 304 BAO maßgebenden Frist gestellt werden. Nach Eintritt der Verjährung ist nach § 304 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden ist. Wie der VfGH im Erkenntnis vom 21.12.2016, Ro 2015/13/005 festgestellt hat, bezieht sich der Verweis auf § 304 BAO in § 295 Abs. 4 BAO auf die Verjährungsfrist der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide.

22) Wie bereits oben ausgeführt, sind die gegenständlichen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997, 1999 und 2000 im Jahr 2003 in Rechtskraft erwachsen und die Möglichkeit einer Bescheidänderung bereits verjährt. Selbst wenn man den Aufhebungsantrag des Bf nach § 295 Abs. 1 BAO in einen Aufhebungsantrag nach § 295 Abs. 4 BAO umdeuten würde, so wäre der im Jahr 2010 gestellte Antrag erst zu einem Zeitpunkt beantragt worden, in dem auch ein Wiederaufnahmeantrag sowohl nach der Rechtslage bis zum 31.12.2013 (wegen Antragstellung mehr als fünf Jahre nach Rechtskraft) als auch nach der nunmehrigen Rechtslage (wegen Antragstellung nach Eintritt der Verjährung) nicht mehr zum Erfolg geführt hätte (vgl. VfGH 01.06.2017, Ra 2015/15/0031).

23) Der VfGH hat zwar mit Erkenntnis vom 30.11.2017, G 131/2017, G 286/2017, § 304 BAO als verfassungswidrig aufgehoben, die Aufhebung tritt aber erst mit Ablauf des 31.12.2018 in Kraft, sodass § 304 BAO auch bei einer Umdeutung des Antrages des Bf in einen Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO noch anzuwenden wäre.

24) Für die vom Bf angeregte Umdeutung seines Antrages auf Aufhebung der strittigen Einkommensteuerbescheide nach § 295 Abs. 1 BAO in eine Säumnisbeschwerde nach § 284 BAO (bzw. vor BGBl I 2013/14 in einen Devolutionsantrag nach § 311 BAO) besteht kein Anlass, zumal der Bf im gesamten Verfahren steuerlich vertreten war und abgesehen davon - wie bereits unter Pkt. 12 ausgeführt worden ist - das Finanzamt eine Aufhebung der stritten Einkommensteuerbescheide nach § 295 Abs. 1 BAO nicht vorzunehmen hatte, damit auch keine Entscheidungspflicht verletzt und somit auch nicht säumig war.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 gegenständlichen Beschwerdefall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Vielmehr ergab sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz und der dazu ergangenen Rechtsprechung. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. März 2018