

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

B F, Adr1, vertreten durch Fa. STB Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsgesellschaftmbH, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 22.06.2012 betreffend **Abweisung der Anträge auf Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 gemäß § 295 Abs. 4 BAO**
nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensablauf

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2005 und 2006 neben Einkünften aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer solche aus der Beteiligung an der Musikgruppe "F B u. Mitges.", deren Einkünfte gemäß § 188 BAO in einem gesonderten Verfahren festgestellt wurden.

Daneben flossen ihm auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu.

2. Aufgrund der Erklärungen vom 10. Jänner 2008 für das Jahr 2005 sowie vom 29. April 2008 für das Jahr 2006 wurde der Bf mit **Bescheiden vom 23. Juli 2008** zur **Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006** veranlagt, wobei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich Absetzung für Abnutzung sowie bei den Sonderausgaben vom Finanzamt Korrekturen gegenüber den Erklärungen vorgenommen wurden. Weiters wurden die Einkünfte aus der Beteiligung an der Gesellschaft "F B u. Mitges." aufgrund der **am gleichen Tag ergangenen Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 und 2006** bzw. der entsprechenden Mitteilungen laut Feststellungsverfahren abweichend von den Erklärungen in Ansatz gebracht.

3. Sowohl gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 als auch gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 und 2006 wurde innerhalb offener Frist am 8. September 2008 **Berufung** erhoben.

4. Mit Bescheid vom 16. September 2008 wurde die Berufung gegen die **Feststellungsbescheide 2005 und 2006** mit der Begründung **zurückgewiesen**, dass *diese nicht zulässig sei, da die gegenständliche Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit 31. Dezember 2007 aufgelöst worden sei und daher die abgabenrechtliche Eignung als tauglicher Bescheidadressat verloren habe. Die Feststellungsbescheide seien sohin an eine nicht mehr existente Gesellschaft ergangen und somit unwirksam geblieben (Nichtbescheide).*

5. Am **25. September 2008** ergingen für die Jahre 2005 und 2006 **neue Feststellungsbescheide**. Diese wurden nunmehr namentlich an die ehemaligen Gesellschafter der Firma „F B und Mitges.“ adressiert; im Übrigen wurden die Bescheide nicht abgeändert. Gegen diese am 8. Oktober 2008 nachweislich mittels Rsb-Brief zugestellten Feststellungsbescheide wurde zunächst **kein Rechtsmittel** erhoben und erwuchsen diese in Rechtskraft.

6. Erst am **13. April 2010** stellte der Bf einen **Antrag auf Wiedereinsetzung** in den vorigen Stand betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer 2005 und 2006 und erhob **Berufung** gegen die Feststellungsbescheide 2005 und 2006 vom 23. Juli 2008. Laut Aktenvermerk vom 21. April 2010 waren seitens des steuerlichen Vertreters im Antrag auf Wiedereinsetzung die angesprochenen Feststellungsbescheide 2005 und 2006 irrtümlich nicht angeführt sowie in der Berufung irrtümlich statt der Bescheide vom 26. September 2008 die Bescheide vom 23. Juli 2008 beeinsprucht worden.

7. Der Antrag auf Wiedereinsetzung wurde mit **Bescheid** vom 9. August 2010 mit der Begründung **abgewiesen**, dass *weder das Erfordernis eines minderen Grades des Verschuldens, noch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis iSd § 308 Abs. 1 BAO vorgelegen sei*. Ebenfalls am 9. August 2010 wurde die Berufung vom 13. April 2010 mit der Begründung **zurückgewiesen**, dass *die Berufungsfrist bereits am 10. November 2008 abgelaufen sei*.

8. Sowohl gegen die Abweisung des Wiedereinsetzungsantrages als auch gegen die Zurückweisung der Berufung erhob der Bf am 20. September 2010 **Berufung**.

Diese Berufung wurde mit Bescheid vom 3. Dezember 2010 mit der Begründung **zurückgewiesen**, dass die Berufungsfrist bereits am 13. September 2010 abgelaufen sei.

9. Nach der aufgrund der Vorlage der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 am 5. Oktober 2011 durchgeführten Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) wurden mit **10. Oktober 2011** unter anderem **Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006** erlassen, im Rahmen welcher dem Berufungsbegehren im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung teilweise entsprochen wurde. Der Berufungspunkt "Auswirkungen des Feststellungsverfahrens hinsichtlich F B u. Mitges." wurde unter Hinweis auf § 252 BAO abgewiesen.

Im letzten Absatz der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung war Folgendes festgehalten worden:

"Der Vertreter des Finanzamtes erklärt sich damit einverstanden im Sinne der vorstehenden Ausführungen Berufungsvorentscheidungen für die Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 zu erlassen. Zu dem Berufungspunkt "Auswirkungen des Feststellungsverfahrens hinsichtlich der F B und Mitges." führt der Vertreter des Finanzamtes aus, dass dieser in den Berufungsvorentscheidungen unter Hinweis auf § 252 BAO abgewiesen wird. Die Vertreter des Bw. sind in diesem Punkt einverstanden, da diese Angelegenheit ohnehin noch in einem weiteren Verfahren geklärt wird."

10. Am **5. April 2012** stellte der Bf hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 **Anträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO** auf „*Aufhebung der Bescheide bzw. Festsetzung der Einkommensteuer laut Erklärung (unter Berücksichtigung der Abänderung gemäß den Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 vom 10. Oktober 2011)*“; dies mit folgender Begründung:

„Wird gemäß § 295 Abs. 4 BAO eine Berufung, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gerichtet wird, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

Die Berufung vom 08. September 2008 richtete sich gegen den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO vom 23. Juli 2008, mit welchem die Einkünfte für 2005 und 2006 festgestellt wurden. Diese Berufung wurde mit Bescheid vom 16. September 2008 als nicht zulässig zurückgewiesen, da der ursprüngliche Bescheid vom 23. Juli 2008 von der Behörde aufgrund der Zustellung an eine bereits beendete Personengesellschaft als Nicht-Bescheid qualifiziert wurde.

Aufgrund dieses Nichtbescheides wurde der Einkommensteuerbescheid 2005 (2006) vom 23. Juli 2008 erlassen. Dieser Einkommensteuerbescheid wurde auf den vorgenannten Nichtbescheid gestützt, bzw. von diesem abgeleitet, sodass er gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben ist.

Dagegen spricht auch nicht der neuerlich erlassene Einkommensteuerbescheid 2005 (2006) vom 10. Oktober 2011, weil darin nur die Einkünfte aus VuV geändert wurden, unter Hinweis auf § 252 BAO. In der Folge wäre jedoch auch dieser neue Bescheid vom 10. Oktober 2011 abzuändern (lt. Einkommensteuererklärung). Konkret wird die Abänderung begeht, so wie die gemeinsamen Einkünfte gemäß Abgabenerklärung festzustellen gewesen wären (dh negative Einkünfte).

Der gegenständliche Antrag ist rechtzeitig gem. § 295 Abs. 4 iVm § 304 BAO, weil er vor Eintritt der Verjährung gestellt wird.“

11. Mit **Bescheid vom 22. Juni 2012** wurde der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO von der Abgabenbehörde mit der Begründung **abgewiesen**, dass der geforderte „auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Bescheid“ fehle und somit die Voraussetzungen für eine Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO nicht erfüllt seien. Zudem befänden sich die Bescheide, für die die Aufhebung beantragt worden sei, nicht mehr im Rechtsbestand und könnten somit auch nicht mehr aufgehoben werden.

12. Gegen diesen Bescheid er hob der Bf am 23. Juli 2012 **Berufung** und stellte gleichzeitig den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor der Berufungsbehörde. Dies mit folgender Begründung:

„Aufgrund der Verhandlung vor dem UFS wurden mit 10. Oktober 2011 Berufungsvorentscheidungen über die Berufungen gegen die ESt 2005 und 2006, eingelangt am 25. August 2008, getroffen. Diese Berufungen richteten sich gegen die Erstbescheide vom 23. Juli 2008 (bereits mit Berücksichtigung der im Feststellungsverfahren zu StNr. yyy getroffenen Feststellungen).

Die Berufungsvorentscheidung aufgrund der Verhandlung vor dem UFS brachte zwar eine Änderung der ursprünglichen Bescheide, dies jedoch nur im Hinblick auf die Auswirkungen hinsichtlich der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung.

Die Einkommensteuerbescheide wurden jedoch auch bekämpft im Hinblick auf die Auswirkungen des Feststellungsbescheides vom 23. Juli 2008. Dieser Feststellungsbescheid wurde seitens der Finanzbehörde als „Nichtbescheid“ qualifiziert, jedoch wurden die bezughabenden ESt-Bescheide 2005 und 2006 weiterhin auf diesen bezogen und nicht geändert. Auch der Verhandlung des UFS lagen schließlich diese beiden ESt-Bescheide zugrunde, welche auf den Feststellungsbescheid vom 23. Juli 2008 (einen Nichtbescheid) zurückzuführen sind.

Der Verhandlungsschrift des UFS (am Schluss) ist der Hinweis zu entnehmen, dass allen Beteiligten bezüglich der Berücksichtigung des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO klar war, dass diesbezüglich noch weitere Verfahrensschritte vorzunehmen sind.

Insofern ist die ursprüngliche Berufung gegen die ESt-Bescheide 2005 und 2006 inhaltlich noch unerledigt.“

13. Mit **Vorlagebericht vom 9. August 2012** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

14. Mit BGBI I 2012/51 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das **Bundesfinanzgericht** eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 B-VG iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 2012/51). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 2013/14 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als **Beschwerde** zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

15. Im Rahmen der am 13. Mai 2014 vor dem Bundesfinanzgericht auf Antrag des Bf durchgeführten **mündlichen Verhandlung** wies dieser im Wesentlichen darauf hin, dass das damalige Rechtsmittel gegen die Feststellungsbescheide 2005 und 2006 noch unerledigt sei. Dies begründete er damit, dass in der mündlichen Verhandlung vor dem UFS vom 5. Oktober 2011 nur jener Teil behandelt worden sei, der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betroffen habe. In deren Niederschrift sei darauf hingewiesen worden, dass abgesehen von den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Angelegenheit bezüglich F B und Mitges. in einem weiteren Verfahren geklärt werde. Es sei daher seitens des Bf auf weitere Verfahrensschritte im Feststellungsverfahren durch die Abgabenbehörde gewartet worden. Nachdem das Finanzamt aber keine weiteren Schritte mehr unternommen habe, sei nur mehr die Möglichkeit gesehen worden, einen Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO zu stellen. Hauptgrund für diesen Antrag sei der Hinweis auf eine Klärung der Angelegenheit bezüglich "F B u. Mitges." in einem weiteren Verfahren im Rahmen der UFS-Verhandlung vom 5. Oktober 2011 gewesen. Dem Antrag möge zur Wahrung des Rechtsschutzinteresses des Bf stattgegeben werden.

II) Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Das gegenständliche Erkenntnis basiert zusammenfassend auf folgendem sich aus dem geschilderten Verfahrensablauf ergebenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt:

Die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 des Bf vom 23. Juli 2008 wurden nach Einreichung der entsprechenden Einkommensteuererklärungen als Erstbescheide erlassen, wobei darin auch die Ergebnisse laut Feststellungsbescheiden der "F B und Mitges." für diese Jahre vom selben Tag berücksichtigt wurden.

Da es sich – wie im Berufungsverfahren festgestellt – bei den Feststellungsbescheiden um Nichtbescheide gehandelt hatte (falscher Bescheidadressat), wurden diese am 25. September 2008 nunmehr an die richtigen Bescheidadressaten (= ehemalige Gesellschafter der Fa. F B u. Mitges.) neuerlich erlassen und erwuchsen in Rechtskraft. Ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Berufungsfrist wurde am 9. August 2010 abgewiesen und eine gleichzeitig eingebrachte Berufung gegen die Feststellungsbescheide 2005 und 2006 als verspätet (Ende der Berufungsfrist 10. November 2008) zurückgewiesen. Dagegen gerichtete Berufungen wurden am 3. Dezember 2010 wiederum als verspätet zurückgewiesen.

Eine gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 gerichtete Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen vom 10. Oktober 2011 erledigt, wobei darin die Ergebnisse laut Feststellungsbescheiden vom 25. September 2008 berücksichtigt wurden und in der Begründung explizit darauf hingewiesen wurde, dass der Berufungspunkt "Auswirkungen des Feststellungsverfahrens hinsichtlich der F B und Mitges." unter Hinweis auf § 252 BAO abgewiesen werde. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. Oktober 2011 war die Abweisung in diesem Punkt laut Niederschrift von den Vertretern des damaligen Berufungswerbers (= nunmehriger Bf) akzeptiert worden, *"da diese Angelegenheit noch in einem weiteren Verfahren geklärt wird"*.

Mit Anträgen vom 5. April 2012 begehrte der Bf gemäß § 295 Abs. 4 BAO die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 23. Juli 2008 (unter Berücksichtigung der Abänderung gemäß Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 vom 10. Oktober 2011), da diese auf die Nichtbescheide betreffend Feststellung vom 23. Juli 2008 gestützt worden seien. Dagegen sprächen auch nicht die neuerlichen Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 10. Oktober 2011, weil darin nur die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geändert worden seien.

Die Anträge wurden vom Finanzamt mit der Begründung, dass keine auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheide vorlägen und diese außerdem dem Rechtsbestand nicht mehr angehörten, abgewiesen.

In der dagegen gerichteten Berufung führte der Bf zusätzlich aus, dass sich die bezughabenden Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 weiterhin auf die Nichtbescheide hinsichtlich Feststellung vom 23. Juli 2008 bezogen hätten; der Verhandlungsschrift des UFS vom 5. Oktober 2011 sei der Hinweis zu entnehmen, dass allen Beteiligten bezüglich der Berücksichtigung des Feststellungsbescheides klar gewesen sei, dass diesbezüglich noch weitere Verfahrensschritte vorzunehmen seien. In der mündlichen Verhandlung bekräftigte der steuerliche Vertreter des Bf, dass Hauptgrund für die Anträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO der Hinweis in der UFS-Verhandlungsschrift vom 5. Oktober 2011 auf die Klärung der Angelegenheit "F B u. Mitges." in einem weiteren Verfahren gewesen sei.

III) Beweiswürdigung:

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt hat sich widerspruchsfrei aus dem vorgelegten Einkommensteuerakt (Steuernummer xxxx) und dem vorgelegten Gewinnfeststellungsakt (Steuernummer yyyy) ergeben, weiters aus der Niederschrift über die am 5. Oktober 2011 durchgeführte mündliche Berufungsverhandlung beim UFS betreffend die ehemaligen Berufungen des Bf hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2006 sowie Anspruchszinsen 2006, GZlen. RV.

Der Behauptung des steuerlichen Vertreters des Bf, dass ein Rechtsmittel gegen die Feststellungsbescheide 2005 und 2006 noch unerledigt sei, widerspricht die eindeutige Aktenlage und konnte von diesem auch in der mündlichen Verhandlung nicht verifiziert werden.

IV) Rechtliche Beurteilung:

1. Rechtliche Grundlage:

§ 295 Abs. 4 BAO lautet folgendermaßen:

„Wird eine Bescheidbeschwerde (Anmerkung: vor BGBI I 2013/14 "Berufung"), 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 (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen.“

§ 295 Abs. 4 BAO wurde durch das AbgÄG 2011 (BGBI I 2011/76) in die BAO eingefügt. Diese Bestimmung ist mit 1. September 2011 in Kraft getreten (§ 323 Abs. 31 BAO). Als Verfahrensvorschrift gilt sie auch für vor ihrem Inkrafttreten erlassene Änderungsbescheide (§ 295 Abs 1 BAO), wenn die Antragsfrist des § 304 BAO noch nicht abgelaufen ist.

Aufgrund der zitierten Regelung des § 295 Abs. 4 BAO ist für eine entsprechende Bescheidaufhebung die Erfüllung folgender **drei Tatbestandsvoraussetzungen** erforderlich (Ritz, BAO⁵, § 295 Tz 21b):

- die Zurückweisung einer Berufung bzw. nunmehr Bescheidbeschwerde (als unzulässig) gegen einen **"Nichtbescheid"** (somit gegen eine Erledigung, die als Feststellungsbescheid im Sinne des § 188 BAO oder als "Nichtfeststellungsbescheid" beabsichtigt war),
- einen **auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Abgaben-(bzw. Feststellungs-)bescheid**, der erlassen wurde, weil der Nichtbescheid zu Unrecht als Grundlagenbescheid qualifiziert wurde, und
- einen Antrag der Partei im "abgeleiteten" Verfahren, der vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge maßgeblichen **Frist des § 304 BAO** gestellt wird.

2. Erwägungen:

Am 5. April 2012 stellte der Bf Anträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 23. Juli 2008 bzw. „Festsetzung der Einkommensteuer laut Erklärung (unter Berücksichtigung der Abänderung gemäß Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 10. Oktober 2011)“.

2.1. Zur Rechtzeitigkeit der Anträge:

Die für einen Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO maßgebliche Frist bestimmt sich nach jener für Wiederaufnahmsanträge gemäß § 304 BAO: Danach ist nach dem Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag **vor Eintritt der Verjährung** eingebracht ist.

Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenspruch entstanden ist.

Der Abgabenspruch entsteht gemäß § 4 BAO bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Jahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Im vorliegenden Fall wurde die Veranlagung für die Jahre 2005 und 2006 vorgenommen. Für das Jahr 2005 begann der Fristenlauf somit mit Ablauf des Jahres 2005 und endete mit Ablauf des Jahres 2010. Für das Jahr 2006 begann der Fristenlauf mit Ablauf des Jahres 2006 und endete mit Ablauf des Jahres 2011.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich diese Frist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruchs von der Abgabenbehörde unternommen wurden. 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.

Die Erlassung eines Bescheides stellt eine solche Amtshandlung dar.

Im vorliegenden Fall ergingen die Einkommensteuer(erst)bescheide für die Jahre 2005 und 2006 jeweils am 23. Juli 2008, die entsprechenden Berufungsvorentscheidungen am 10. Oktober 2011. Ungeachtet dessen, dass auch Maßnahmen im Feststellungsverfahren eine Verlängerungswirkung im abgeleiteten Verfahren entfalten, verlängerte sich die Frist sowohl für das Jahr 2005 als auch für das Jahr 2006 somit jedenfalls bis zum Ablauf des Jahres 2012.

Die Anträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom 5. April 2012 wurden daher **fristgerecht** eingebracht.

2.2. Zur Zurückweisung der Berufung/Beschwerde wegen Vorliegens eines Nichtbescheides:

Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO ist weiters die Zurückweisung einer Bescheidbeschwerde (vor BGBI I 2013/14 „Berufung“) gegen einen „Nichtbescheid“ (gegen eine Erledigung, die als Feststellungsbescheid im Sinne des § 188 BAO oder als „Nichtfeststellungsbescheid“ beabsichtigt war).

Die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 23. Juli 2008 ergingen zwar als Erstbescheide, beinhalteten aber bereits die Ergebnisse der Feststellungsbescheide 2005 und 2006 vom selben Tag.

Am 8. September 2008 erhab der Bf gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 23. Juli 2008 Berufung. Diese Berufung wurde mit Bescheid vom 16. September 2008 mit der Begründung zurückgewiesen, dass es sich bei den Feststellungsbescheiden um **Nichtbescheide** handle. Der Zurückweisungsbescheid erwuchs in Rechtskraft.

Im gegenständlichen Fall war somit die Zurückweisung einer Berufung gegen Nichtbescheide erfolgt.

2.3. Zum Vorliegen eines auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheides:

Letzte Voraussetzung für eine Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO ist ein auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Abgaben-(bzw. Feststellungs-)bescheid, der erlassen wurde, weil der Nichtbescheid zu Unrecht als Grundlagenbescheid qualifiziert wurde.

Der Hintergrund dieser Tatbestandsvoraussetzung ist offensichtlich: Der Gesetzgeber wollte damit die Möglichkeit der Aufhebung eines abgeleiteten Bescheides eröffnen, wenn sich nachträglich herausstellt, dass dieser mangels Vorliegens eines tauglichen Grundlagenbescheides tatsächlich gar nicht auf der verfahrensrechtlichen Grundlage des § 295 Abs. 1 BAO ergehen hätte dürfen.

2.3.1. Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er nach § 295 Abs. 1 BAO 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.

2.3.2. Im gegenständlichen Fall beantragte der Bf die Aufhebung der **Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006** vom 23. Juli 2008, weil diese auf Nichtbescheiden beruhen würden.

Fest steht aber, dass diese Bescheide **nicht als Abänderungsbescheide auf Grundlage der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO** erlassen wurden.

Vielmehr handelte es sich dabei um Bescheide, mit denen der Bf vom Finanzamt erstmals für die betreffenden Jahre zur Einkommensteuer veranlagt wurde.

Solche **Erstveranlagungsbescheide** haben im Rahmen der Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer unter Heranziehung der eingereichten Erklärungen auf Basis der Bestimmungen der §§ 39 EStG 1988 iVm 198 BAO zu erfolgen. Danach wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) durch Abgabenbescheid nach dem Einkommen festgesetzt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Jene Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006, deren Aufhebung der Bf gemäß § 295 Abs. 4 BAO beantragte, hatten sich somit nicht auf die verfahrensrechtliche Grundlage des § 295 Abs. 1 BAO gestützt und war folglich dieses Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt.

Die Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale gemäß § 295 Abs. 4 BAO ist aber unabdingbare Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO (siehe VwGH 24.10.2013, 2010/15/0090).

2.3.3. Des Weiteren ist im gegenständlichen Fall aber auch darauf zu verweisen, dass die **Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 23. Juli 2008**, deren Aufhebung gefordert wurde, tatsächlich **nicht mehr dem Rechtsbestand angehören**.

Aufgrund der am 8. September 2008 eingebrachten Berufung gegen diese Bescheide ergingen nämlich im Anschluss an die am 5. Oktober 2011 vor dem UFS durchgeführte mündliche Verhandlung **Berufungsvorentscheidungen vom 10. Oktober 2011**, die in Rechtskraft erwuchsen.

Damit schieden aber die angefochtenen Erstbescheide aus dem Rechtsbestand aus. Berufungsvorentscheidungen treten nämlich so wie Berufungsentscheidungen nach einheitlicher Lehre und Judikatur in jeder Hinsicht **an die Stelle** der angefochtenen Bescheide (siehe VwGH 14.6.91, 88/17/0152; VwGH 28.5.63, 1404/62; *Stoll*, BAO, S. 2712).

Die Anträge auf Bescheidaufhebung hätten sich sohin nur auf die die Erstbescheide vom 23. Juli 2008 ersetzenden Berufungsvorentscheidungen vom 10. Oktober 2011 beziehen können, auf die der Bf in seinen Anträgen auch indirekt Bezug genommen hatte, indem er die Einbeziehung des Ergebnisses laut den Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung begehrte.

Abgesehen davon, dass die Einbeziehung eines Teilergebnisses aus einer Berufungsvorentscheidung nicht möglich ist, weil Abgabenbescheide - von gesetzlichen Ausnahmen abgesehen - einer Teilrechtskraft nicht zugänglich sind (siehe hiezu *Ritz*, BAO⁵, § 251 Tz 1), war aber eine Aufhebung der Berufungsvorentscheidungen nicht möglich, weil es auch hier an dem gemäß § 295 Abs. 4 BAO geforderten Tatbestandsmerkmal des "auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheides" mangelte. Die **verfahrensrechtliche Grundlage** für die Erlassung der Berufungsvorentscheidungen bildete nämlich nicht die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO, sondern jene des **§ 276 Abs. 1 BAO idF vor BGBI I 2013/14**.

2.3.4. In der Begründung seiner Berufung vom 23. Juli 2012 führte der Bf an, dass die bezughabenden Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 weiterhin auf die Feststellungsbescheide 2005 und 2006 vom 23. Juli 2008 (somit auf Nichtbescheide) bezogen würden.

Tatsächlich hatten aber die neuen Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 (Berufungsvorentscheidungen vom 10. Oktober 2011) die **Feststellungsbescheide**

vom 25. September 2008 zur Grundlage, da eine Berufungsvorentscheidung auch die Ergebnisse zwischenzeitig ergangener neuer Feststellungsbescheide mitzuberücksichtigen hat (siehe § 276 Abs. 1 iVm § 288 BAO a.F. = nunmehr § 263 Abs. 1 BAO iVm § 279 BAO idF BGBl I 2013/14).

2.3.5. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass aufgrund der neuen Feststellungsbescheide vom 25. September 2008, die unbestritten ermaßen rechtskräftig wurden, auch **keine neuerlichen Einkommensteuerbescheide** ergehen hätten müssen; dies aus folgenden Gründen:

Aus dem zweiten Satz des § 295 Abs. 1 (Argument „Änderung und Aufhebung“) ergibt sich, dass ein auf § 295 Abs. 1 gestützter Bescheid nur zu erlassen ist, wenn hierdurch ein abgeleiteter Bescheid aufgehoben oder geändert wird. Würde die nachträgliche Erlassung eines Grundlagenbescheides zu keiner Änderung des abgeleiteten Bescheides führen, so ist kein auf § 295 Abs. 1 gestützter unveränderter Bescheid zu erlassen (Ritz, BAO⁵, § 295 Rz 9).

Im vorliegenden Fall wurden am 25. September 2008 neue Feststellungsbescheide erlassen, weil die Feststellungsbescheide vom 23. Juli 2008 falsch adressiert und somit nicht rechtswirksam zugestellt wurden. Inhaltlich wurden die neuen Feststellungsbescheide exakt gleichlautend erlassen. Daher hätte auch die nachträgliche Erlassung der Grundlagenbescheide zu keiner Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 geführt. Von der Abgabenbehörde wären daher auch keine auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten neuen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 zu erlassen gewesen.

2.4. Insgesamt musste sohin festgestellt werden, dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen des gesetzlichen Tatbestandes des § 295 Abs. 4 BAO nicht zur Gänze erfüllt waren, da keine auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Änderungsbescheide vorlagen.

2.5. Zum Einwand des Bf, dass der Verhandlungsschrift des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. Oktober 2011 der Hinweis zu entnehmen sei, dass allen Beteiligten bezüglich Berücksichtigung des Feststellungsbescheides klar gewesen sei, dass diesbezüglich noch weitere Verfahrensschritte zu unternehmen seien:

2.5.1. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 13. Mai 2014 bekräftigte der steuerliche Vertreter des Bf, dass dieser Umstand tatsächlich der Hauptgrund für den im gegenständlichen Beschwerdeverfahren strittigen Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO gewesen sei, da seitens des Finanzamtes keine weiteren Verfahrensschritte bezüglich Feststellung mehr gesetzt worden seien.

2.5.2. Hiezu ist Folgendes auszuführen:

2.5.2.1. Dem Bf ist zwar zuzustehen, dass aus der betreffenden Niederschrift tatsächlich hervorgeht, dass er sich mit einer Abweisung der Berufung unter Hinweis auf § 252 BAO im Zusammenhang mit dem Berufungspunkt "Auswirkungen des Feststellungsverfahrens

hinsichtlich F B u. Mitges." deswegen einverstanden erklärt hat, weil "diese Angelegenheit ohnehin noch in einem weiteren Verfahren geklärt" werde.

2.5.2.2. Fest steht aber, dass bezüglich Feststellung der Einkünfte 2005 und 2006 zu diesem Zeitpunkt tatsächlich kein Verfahren mehr offen war. Die entsprechenden Feststellungsverfahren waren mit nachweislich zugestellten Feststellungsbescheiden vom 25. September 2008 rechtskräftig abgeschlossen worden. Ein Antrag auf Wiedereinsetzung in die Berufungsfrist war abgewiesen und die gleichzeitig damit eingebrachte Berufung gegen die Feststellungsbescheide am 9. August 2010 mit der Begründung, dass die Berufungsfrist schon am 10. November 2008 abgelaufen sei, als verspätet zurückgewiesen worden. Auch die dagegen gerichteten Berufungen waren am 3. Dezember 2010 schließlich wegen Verspätung zurückgewiesen worden.

2.5.2.3. Bei Erlassung der Berufungsvorentscheidungen vom 10. Oktober 2011 war das Finanzamt gemäß § 192 BAO, wonach in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen zugrunde gelegt werden, an die Feststellungsbescheide vom 25. September 2008 gebunden. Die gegen die Einkommensteuerbescheide vom 23. Juli 2008 gerichtete Berufung musste vom Finanzamt, wie auch in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen ausgeführt, diesbezüglich gemäß § 252 BAO abgewiesen werden und erwuchsen die entsprechenden Berufungsvorentscheidungen vom 10. Oktober 2011 auch in Rechtskraft. Einer Teilrechtskraft, die sich nur auf eine Einkunftsart (hier Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) bezieht, sind Berufungsvorentscheidungen nicht zugänglich (siehe hiezu oben unter Punkt 2.3.3.).

2.5.2.4. Dass es aber aus verfahrensrechtlichen Gründen letztlich zu keiner Abänderung der Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 25. September 2008 gekommen ist, kann auf das beschwerdegegenständliche Verfahren keinen Einfluss nehmen, da eine Bescheidaufhebung auf Grundlage des § 295 Abs. 4 BAO nur erfolgen kann, wenn die Voraussetzungen eben dieses gesetzlichen Tatbestandes erfüllt sind, was - wie oben ausführlich dargelegt - im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall war (Fehlen der Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens eines Abänderungsbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO).

2.6. Den Anträgen auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 gemäß § 295 Abs. 4 BAO konnte sohin nicht entsprochen werden und war das diesbezügliche Beschwerdebegehr als unbegründet abzuweisen.

2.7. Anzumerken ist abschließend, dass selbst eine antragsgemäße Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO (was - wie dargelegt - nicht möglich ist!) dem Bf letztendlich nicht zum gewünschten Erfolg verhelfen hätte können, da die Abgabenbehörde bei der Erlassung neuerlicher Einkommensteuerbescheide hinsichtlich des Ansatzes der Ergebnisse aus der Beteiligung an der Gesellschaft "F B u. Mitges." gemäß § 192 BAO wiederum an die Ergebnisse laut Feststellungsbescheiden 2005 und 2006 vom 25. September 2008, die nach wie vor dem Rechtsbestand angehören, gebunden wäre.

V) Zum Abspruch über die 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 abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Voraussetzungen für die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 295 Abs. 4 BAO ergeben sich aus dem gesetzlichen Tatbestand dieser Bestimmung. Die Rechtsfolge, dass keine Aufhebung durchzuführen ist, wenn unzweifelhaft nicht sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind, ergibt sich aus dem Gesetz. Es liegt somit keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 23. Mai 2014