

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch G & S Steuerberatungs GmbH, Uferstraße 18, 5110 Oberndorf b.Sbg., über die Beschwerde vom 6. März 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. Februar 2017 betreffend Einkommensteuer 2008 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 06.03.2017 wird insoweit stattgegeben als der angefochtene Bescheid vom 08.02.2017 ersatzlos – aufgehoben wird.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Einkünfte des Beschwerdeführers (Bf) aus der gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) wurden mit Bescheid vom 17.11.2009 erkläzungsgemäß veranlagt.

Im Zuge der Änderung zur Bewertung der Gebäudeentnahme wurde das Feststellungsverfahren wiederaufgenommen und die Einkünfte des Beschwerdeführers für das Jahr 2008 gem. 188 BAO neu festgestellt (Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO vom 20.01.2011).

In der Folge wurde am 10.02.2011 ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen und die Einkommensteuer für das Jahr 2008 gem. § 295 BAO geändert.

Gegen den Bescheid zur gesonderten Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO vom 20.01.2011 wurde das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals Berufung) fristgerecht eingereicht.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 16.11.2016 wurde die Beschwerde des Bf als unzulässig zurückgewiesen und festgestellt, dass die behördliche Erledigung vom 20.01.2011 betreffend die Feststellung der Einkünfte 2008 gemäß § 188 BAO einen Nichtbescheid darstellt und daher keine Rechtswirkungen entfaltete.

Damit trat der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2008 vom 17.11.2009 wieder in Rechtskraft.

Am 22.12.2016 brachte der Bf einen Antrag gemäß § 209a Abs. 2 und 4 BAO sowie § 295a Abs. 1 BAO zur Einkommensteuer 2008 ein und ersuchte um Anpassung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 2008 vom 10.02.2011 an die gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2008 vom 17.11.2009.

Am 08.02.2017 wurde der Antrag des Bf vom 22.12.2016 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen:

Die abgeänderten Einkommensteuerbescheide 2008 wären im Jahr 2011 rechtskräftig und ihre Aufhebung bzw. Anpassung gemäß § 295 Abs. 4 BAO erst mit Ende 2016 beantragt worden, einem Zeitpunkt, zu dem auch ein Wiederaufnahmeantrag gemäß § 304 BAO nicht mehr zum Erfolg geführt hätte. Diese Frist wäre tatsächlich mit 31.12.2014 (5 Jahre und einmalige Verlängerungshandlung durch die Bescheiderlassungen vom 23.02.2010 und gem. § 295 Abs. 1 BAO vom 10.02.2011) abgelaufen.

Einen bereits rechtskräftigen Bescheid durch einen vollständig neuen Bescheid zu ersetzen würde durch § 209a Abs. 4 BAO nicht legitimiert, eine Durchbrechung der Rechtskraft wäre durch die Bestimmungen gem. § 209a BAO allgemein nicht vorgesehen.

Im Übrigen verwies das Finanzamt auf die Grundsatzentscheidung des VwGH vom 21.12.2016, [Ro 2015/13/0005](#).

Am 06.03.2017 (eingelangt bei der Behörde am 08.03.2017) erhob der Bf Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes über die Abweisung des Antrages vom 22.12.2016 auf Anpassung des Einkommensteuerbescheides 2008 an die bescheidmäßige Feststellung der Einkünfte vom 17.11.2009.

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 14.03.2017 wies die Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Innerhalb offener Frist erhob der Bf Beschwerde und beantragte diese dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen (Vorlageantrag vom 28.03.2017). Gleichzeitig begehrte der Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

„....Die BAO verankerte ein faires Abgabenverfahren im Sinn des Rechtsstaatsprinzips. Die Erlassung von Nichtbescheiden fiele in die Verantwortung der Finanzverwaltung. Fehlleistungen einer Behörde in der Erlassung von Bescheiden dürften die Abgabepflichtigen nicht um ihren Rechtsschutz bringen. Rechtsschutzlücken wären durch eine dem Rechtsstaatsprinzip und dem Sachlichkeitsgebot (Art 7 B-VG) verpflichtete Anwendung der BAO zu vermeiden“....

Die steuerliche Vertretung gab am 16. März 2021 schriftlich bekannt, dass der Bf den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurücknimmt.

II. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht stützt sich bei den Feststellungen auf die unstrittige Aktenlage und das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16.11.2016, RV/6100212/2011.

III. Rechtsausführungen

Als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben sind gesonderte Feststellungen vorzunehmen, sowie dies in den §§ 186 bis 189 oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird. Feststellungsbescheide können nach Maßgabe von § 92 Abs. 1 lit b im Allgemeinen und nach §§ 185 im Besonderen ohne Rücksicht auf Verjährungsfristen ergehen.

§ 295 BAO idF des COVID-19-StMG, BGBl I 2021/3, 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.

(2a) Ist ein Bescheid von einem Bescheid gemäß § 48 Abs. 2 oder 4 abzuleiten, ist er ungeachtet des Eintritts der Rechtskraft oder der Verjährung im Fall der nachträglichen Erlassung oder Aufhebung des Bescheides von Amts wegen aufzuheben oder insoweit abzuändern, als der Bescheid sich auf den Spruch des abgeleiteten Bescheides auswirkt.

(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.

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188) 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) aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabenfestsetzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenen Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenen Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird. (BGBl I 2021/3).

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

IV. Erwägungen

Der VfGH hat den letzten Satz des [§ 295 Abs. 4 BAO](#), BGBl Nr. 194, 1961, zuletzt geändert durch BGBl I Nr. 62/2019, als verfassungswidrig aufgehoben (VfGH 04. 12.2019, G 159/2019).

Mit der Neufassung dieser Bestimmung wurde die Befristung des Antrages auf Aufhebung vollkommen neu geregelt:

Um den Vorgaben des Verfassungsgerichtshofes zu entsprechen, bestimmt der [§ 295 Abs. 4 BAO](#) in der aktuell angegebenen Fassung ab dem 08.01.2021 eine Frist für die Einbringung der Anträge auf Aufhebung von abgeleiteten auf einen rechtsunwirksamen Feststellungsbescheid gestützten Bescheiden.

Es wird nicht mehr auf die Frist für Wiederaufnahmeanträge gemäß [§ 304 BAO](#) abgestellt und damit weder auf den Eintritt der Verjährung noch auf die Rechtskraft des das Verfahren

abschließenden Bescheides. Vielmehr stellt die Frist auf die Rechtskraft der Zurückweisung der Beschwerde gegen das als (Nicht-) Feststellungsbescheid intendierten Dokumentes ab (vgl Vock, AVR, 2020, 202).

Die Bestimmung des [§ 295 Abs. 4 BAO](#) ist eine Verfahrensvorschrift (vgl Ritz, BAO, § 295 Tz 21a). Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.09.2012, [2012/16/0090](#), 30.09.2015, 2012/15/0111) hat das Verwaltungsgericht auf Grund der zum Zeitpunkt seiner Entscheidung geltenden verfahrensrechtlichen Rechtslage zu entscheiden. Die Neufassung des [§ 295 Abs. 4 BAO](#) idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, ist am 8. Jänner 2021 in Kraft getreten und ist somit, soweit diesbezügliche Beschwerden betroffen sind, auf alle an diesem Tag unerledigten Rechtsmittel anzuwenden.

Daraus folgt für den gegenständlichen Fall:

Die Zurückweisung der Beschwerde gegen den Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheid vom 20.01.2011 erfolgte mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 16.11.2016, RV/6100212/2011.

Der Antrag des Bf auf Bescheidaufhebung wurde am 22. Dezember 2016, dh innerhalb der Jahresfrist iSd geänderten Bestimmung des [§ 295 Abs. 4 BAO](#), eingebracht.

Der am 22.12.2016 gestellte Aufhebungsantrag des Bf wurde somit rechtzeitig innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der zurückweisenden Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 16.11.2016 gestellt.

Die Abweisung des Antrages des Bf vom 22.12.2016 erwies sich gemäß [§ 295 Abs. 4 BAO](#) idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, als rechtswidrig.

Der angefochtene Bescheid vom 08.02.2017 war daher ersatzlos aufzuheben und die belangte Behörde wird über den Aufhebungsantrag des Bf neuerlich abzusprechen haben.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

V. Zulässigkeit der Revision

Gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) ist gegen diese Entscheidung eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da die Rechtsfolge sich aus dem Gesetz bzw. Rechtsprechung des VwGH ergibt.

Salzburg, am 16. März 2021