

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch RA Dr. Robert Galler, Viktor-Keldorfer Straße 1, 5020 Salzburg, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land jeweils vom 08. März 2010, St.Nr. y, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002, 2004 und 2008 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 und 2002 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001, 2002, 2004 und 2008 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung ging das Finanzamt Salzburg-Land davon aus, dass der Bf in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hatte. Zu diesem Ergebnis gelangte das Finanzamt zum einen aufgrund einer Mitteilung des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, St.Nr. x, wonach der Bf Gesellschafter einer GesbR gewesen sei (A u. Mitges.), zum anderen aufgrund einer Kontrollmitteilung, wonach er für eine GmbH tätig gewesen sei (Y-GmbH).

Mit Datum 08.03.2010 fertigte das Finanzamt Salzburg-Land Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001, 2002, 2004 und 2008 und Bescheide betr. die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 und 2002 aus und richtete diese an den Bf unter der Anschrift D-Adr. . Die diesbezüglichen Briefsendungen wurde von der Post mit dem Vermerk "Empfänger unter der angegebenen Anschrift nicht zu ermitteln" am 13.03.2010 an das Finanzamt retourniert.

Diesen Bescheiden vorangegangen waren Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 26.11.2009, St.Nr. x , mittels der das Finanzamt – ausgehend von der Auffassung, dass sich A , B und der Bf zu einer GesbR zusammengeschlossen und Einkünfte erzielt hätten – die Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001, 2002 und 2004 einheitlich und gesondert festgestellt hatte. Diese Bescheide wurden an die " A u. Mitges." z.H. A , Anschrift , adressiert und am 30.11.2009 durch Hinterlegung der Postsendung zugestellt.

Mit Eingabe an das FA St. Johann Tamsweg Zell am See vom 26.05.2010 teilte der Bf mit, dass er durch die RA Kanzlei Dr. Robert Galler – Dr. Rudolf Höpflinger vertreten werde und führte aus, er sei über seinen ehemaligen deutschen Steuerberater von einem Rückstandsausweis zu St.Nr. x in Kenntnis gesetzt worden (dieser Rückstandsausweis war an den Bf als Haftungsschuldner für die A u. Mitges. an die Anschrift D-x , gerichtet und betraf Umsatzsteuer und Verspätungszuschlag 2001 bis 2003, Säumniszuschlag 2002 bis 2004 und Pfändungsgebühr 2010). Der Bf monierte, der Rückstandsausweis sei an eine gänzlich falsche Adresse gerichtet worden. Er habe dem FA Salzburg-Land bereits vor langer Zeit bekannt gegeben, dass er durch RA Dr. Robert Galler rechtsfreundlich vertreten werde. Eine diesbezügliche Zustellung sei nie erfolgt. Es sei für ihn auch nicht nachvollziehbar, warum er für Steuern für die Jahre 2001 bis 2003 für A haften solle. Der Bf beantragte allfällige Erhebungsmaßnahmen, insbesondere Bescheide seinem Rechtsvertreter zuzustellen.

Mit Schreiben vom 26.05.2010 (Schreiben des Bfs und der Abgabenbehörde haben sich offenkundig gekreuzt) ersuchte das FA Salzburg-Land den Rechtsvertreter die von ihm fernmündlich behauptete Vollmacht schriftlich bekanntzugeben bzw. vorzulegen (diesem Schriftwechsel ist offenbar ein Telefonat vorausgegangen).

Über dieses Schreiben zeigte sich der Rechtsvertreter in seiner Eingabe an das FA Salzburg-Land vom 31.05.2010 sehr verwundert und wies darauf hin, er habe im Zuge einer Besprechung beim Finanzamt ausdrücklich gegenüber dem FA erklärt, dass er den Bf vertrete und diesbezüglich Vollmacht bestehe. Dies sei vom Bf vor Ort ausdrücklich bestätigt worden. Nach den geltenden österreichischen Rechtsvorschriften reiche die Berufung auf die mündlich erteilte Vollmacht aus. Trotz des aufrechten Vollmachtverhältnisses seien offensichtlich Bescheide unter falschen Adressen zugestellt worden, ohne ihn zu verständigen. Er ersuche um Zustellung allfälliger Bescheide und halte noch einmal fest, dass seinem Mandanten derartige Bescheide nie zugegangen seien.

In der Folge stellte das FA Salzburg-Land die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2004 und 2008 und Anspruchszinsenbescheide 2001 und 2002 noch einmal zu; dieses Mal an den Bf z.H. seines Rechtsvertreters RA Dr. Robert Galler. Die Zustellung erfolgte am 07.06.2010.

In seiner Eingabe vom 14.06.2010 an das FA Salzburg-Land (Kopie erging an das FA St. Johann Tamsweg Zell am See) betonte der rechtsfreundlich vertretene Bf zunächst den Umstand, dass ihm die Bescheide erstmals am 07.06.2010 zugestellt worden seien. Er habe den Wohnsitz in H bereits vor 5 Jahren aufgegeben und sei am 09.10.2006 nach München (Adresse: Z) und am 21.10.2008 weiter nach Prag verzogen. Sämtliche Wohnsitzwechsel seien unter ordnungsgemäßer An- und Abmeldung durchgeführt worden. Während der gesamten Zeit sei das Vollmachtverhältnis zu RA Dr. Robert Galler aufrecht gewesen. Zustellungen an den ausgewiesenen Rechtsvertreter seien jedoch nie erfolgt und sei dieser vom Finanzamt auch nie kontaktiert worden. In weiterer Folge erhob der Bf Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2004 und 2008 und Anspruchszinsenbescheide 2001 und 2002. Begründend führte er aus, die erlassenen Bescheide entbehrten jeglicher Grundlage. Er halte sich seit 1994 nicht mehr in Österreich auf, habe auch keinen Wohnsitz in Österreich und sei seit diesem Zeitpunkt im Ausland steuerpflichtig. Er habe keine steuerpflichtigen Tätigkeiten in Österreich verrichtet. Der Bf ersuchte um Übermittlung der Prüfungsergebnisse und Unterlagen, die den Bescheiden zugrunde lägen und Einräumung einer Frist bis 30.09.2010 zur Einbringung ergänzender Berufungsausführungen. Zu dem zu St.Nr. x ergangenem Rückstandsausweis brachte der Bf vor, er habe diesen praktisch zufällig von seinem ehemaligen Steuerberater in München erhalten. Sein Rechtsvertreter RA Dr. Robert Galler habe daraufhin versucht festzustellen, welcher Sachverhalt dem Rückstandsausweis zugrunde liege. Dies sei ihm jedoch nicht möglich gewesen. Weder im FA St. Johann Tamsweg Zell am See noch im FA Salzburg-Land habe man dazu eine Auskunft geben können. Der Bf ersuchte um Zustellung der dem Rückstandsausweis zugrundeliegenden Bescheide samt bezughabenden Unterlagen zu Händen seines Rechtsvertreters, zumindest jedoch um Gewährung der Akteneinsicht, und um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 30.09.2010 zur Einbringung einer Berufung gegen diese Bescheide.

Am 07.07.2010 richtete das FA St. Johann Tamsweg Zell am See die Bescheide gemäß § 188 BAO betr. einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2001, 2002 und 2004, St.Nr. x , noch einmal an alle Gesellschafter der " A u. Mitges." und stellte sie am 08.07.2010 dem Bf im Weg seines Rechtsvertreters RA Dr. Robert Galler sowie dem Gesellschafter B zu. Die für den Gesellschafter A bestimmten Bescheidausfertigungen wurden gemäß § 23 ZustG ohne Zustellversuch im Akt hinterlegt.

Mit Schreiben vom 20.07.2010 brachte der Bf mit dem Hinweis, dass eine rechtswirksame Zustellung der Feststellungsbescheide erstmals am 08.07.2010 erfolgt sei, gegen diese Berufung ein. Er stellte den Antrag auf Erstreckung der Frist zur Einbringung der Berufungsbegründung bis zum 30.09.2010 und ersuchte in diesem

Zusammenhang noch einmal, ihm die den Bescheiden zugrunde liegenden Unterlagen zur Verfügung zu stellen bzw. Akteneinsicht zu gewähren.

Mit Bescheid vom 26.07.2010 erließ das FA St. Johann Tamsweg Zell am See hinsichtlich der Berufung gegen die Feststellungsbescheide, St.Nr. x , einen Mängelbehebungsauftrag und setzte zur Behebung der Mängel (Nachholung der Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden, welche Änderungen beantragt werden und Nachholung einer Begründung) eine Frist bis 30.09.2010.

Diese Frist beantragte der Bf mit Eingabe vom 30.9.2010 um 3 Monate zu verlängern.

Am 14.10.2010 fand eine Besprechung beim FA Salzburg-Land statt, im Rahmen der der Rechtsvertreter des Bfs Akteneinsicht in die beschlagnahmten Unterlagen nahm. Eine Einsichtnahme in den Akt betr. die Grundlagenbescheide, war - wie dem Schreiben des Rechtsvertreters vom 14.06.2010 an das FA Salzburg-Land zu entnehmen ist - nicht möglich, da der Akt nicht griffbereit war.

Mit Schreiben an den Rechtsvertreter vom 19.10.2010 drückte das FA Salzburg-Land sein Bedauern über die Verzögerungen bei der Akteneinsicht aus und übermittelte eine Kopie der Aktunterlagen St.Nr. x . Gleichzeitig teilte das Finanzamt dem Rechtsvertreter mit, dass die ursprünglich unrichtige Zustellung der Grundlagenbescheide im Juli 2010 saniert worden sei und die ursprünglich ebenfalls unrichtig adressierten Einkommensteuerbescheide an den Bf Anfang Juni 2010 an die RA-Kanzlei zugestellt worden seien.

Mit Bescheid vom 16.11.2010 erteilte das FA St. Johann Tamsweg Zell am See die Zustimmung zur Verlängerung der Frist zur Behebung der Mängel der Berufung gegen die Feststellungsbescheide bis 28.12.2010.

Am 23.12.2010 folgten seitens des Bfs Schriftsätze an das FA St. Johann Tamsweg Zell am See und FA Salzburg-Land, in denen er die Berufung gegen die Feststellungsbescheide 2001 bis 2004 ausführte bzw. begründete und ein ergänzendes Vorbringen zur Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2004, 2008 und Anspruchszinsenbescheide 2001 und 2002 erstattete.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2004 und 2008:

Das FA Salzburg-Land stützt sich bei den zu St.Nr. y erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2001, 2002 und 2004 auf Feststellungen, die in Bescheiden betr. die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom FA St. Johann Tamsweg Zell am See in Bescheiden zu St.Nr. x getroffen worden sind.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, kommt die prozessuale Bindung eines abgeleiteten Bescheides an einen Grundlagenbescheid nur dann zum Tragen, wenn ein Grundlagenbescheid rechtswirksam erlassen worden ist (vgl. z.B. VwGH 27.06.1991, 91/13/0002). Die Bindung setzt die wirksame Zustellung (Bekanntgabe) des betreffenden Grundlagenbescheides an denjenigen (an die Partei), für den (die) die Bindung bestehen soll, voraus. (vgl. Ritz, BAO⁵, § 192 Rz 1).

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2004 und 2008 dem Bf erstmals am 07.06.2010 mit Übermittlung an seinen Rechtsvertreter rechtswirksam zugestellt worden sind. Dies wird vom Bf vorgebracht und von der Abgabenbehörde auch ausdrücklich bestätigt. Desgleichen steht auch außer Streit, dass die Bescheide betr. einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2001, 2002 und 2004 dem Bf erstmals am 08.07.2010 zugekommen sind. Dies gilt in gleicher Weise auch für die Zustellung der in Rede stehenden Bescheide an den Gesellschafter B. Ob die Feststellungsbescheide allerdings auch dem Gesellschafter A rechtsgültig zugestellt wurden, erscheint fraglich. So geht aus dem Akteninhalt eine Beurkundung der Hinterlegung gemäß § 23 Abs. 2 ZustG nicht hervor, sodass sich dem Akt nicht entnehmen lässt, mit welchem Tag die hinterlegten Bescheide als zugestellt gelten sollen (§ 23 Abs. 4 ZustG). Der Akteninhalt gibt auch keinen Aufschluss darüber, ob und gegebenenfalls welche Maßnahmen die Behörde iSd § 8 Abs. 2 ZustG zur Feststellung der Abgabestelle vor Vornahme der Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch gesetzt hat. Damit ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO die ihm nach § 191 Abs. 3 leg. cit. zukommende Wirkung äußern kann, muss er auch ordnungsgemäß zugestellt sein. Entfaltet ein Feststellungsbescheid im Sinne des § 188 BAO gegenüber einer Person, der gegenüber die einheitliche und gesonderte Feststellung wirken soll, keine Wirkung, dann findet eine einheitliche und gesonderte Feststellung insgesamt nicht statt (VwGH 27.06.1991, 91/13/0002, VwGH 19.12.2002, 99/15/0051). Im gegenständlichen Fall kann die Frage, ob eine dem Gesetz entsprechende Zustellung der Feststellungsbescheide stattgefunden hat, dahingestellt bleiben, sind doch die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2004 jedenfalls rechtswidrig ergangen. Dies deshalb, weil es jedenfalls im Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide (= 07.06.2010) an rechtsgültigen Feststellungsbescheiden gefehlt hat. Die ursprüngliche, im November 2009 an den Gesellschafter A erfolgte Zustellung der Feststellungsbescheide ging ins Leere. Dieser Umstand steht zwischen den Parteien außer Streit. Die neuerliche Zustellung der Feststellungsbescheide erfolgte erst Anfang Juli 2010. Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass die Anfang Juli 2010 erlassenen Feststellungsbescheide rechtswirksam ergangen sind, könnte dies zu keinem anderen Ergebnis führen, ist doch die Rechtswidrigkeit durch die nachträglich erlassenen Feststellungsbescheide nicht sanierbar (VwGH 24.11.1998, 93/14/0203). Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2004 waren daher aufzuheben. Was die Einkommensteuer 2008 anlangt, ist ein Feststellungsbescheid überhaupt nicht ergangen. Laut den Ausführungen in der Begründung des Bescheides

2008 erfolgte die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Um welche abgabenbehördliche Prüfung es sich hierbei handeln soll, liegt völlig im Dunkeln. So umfasste die beim Bf durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung nicht den Zeitraum 2008. Auch bei der "A u. Mitges." war Prüfungszeitraum nicht das Jahr 2008. Für den Zeitraum 1/2008 – 10/2008 erfolgte lediglich eine Umsatzsteuernachschau, die jedoch zu keinen Feststellungen führte. Wie Vertreter der Amtspartei über Anfrage mitteilten, ist auch für die Behörde nicht mehr nachvollziehbar, worauf sich der Bescheid gründet und wie es zur Erlassung dieses Bescheides gekommen ist. Ein Bescheid, bei dem völlig unklar ist, auf welchen Sachverhalt er sich stützt, ist mit Rechtswidrigkeit behaftet, sodass auch dieser Bescheid aufzuheben war.

2) Anspruchszinsenbescheide 2001 und 2002:

Anspruchszinsenbescheide sind an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen der genannten Bindung sind Zinsenbescheide nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer- (Körperschaftsteuer-) bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150, siehe auch Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 33, 34). Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, sondern lediglich einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid (hier Einkommensteuerbescheid 2001 und 2002) als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder - wie im gegenständlichen Fall - aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen, neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt nicht (vgl. Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 35).

Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist aus nachstehenden Gründen nicht zulässig: Dass ein abgeleiteter Bescheid einen rechtlich existenten Grundlagenbescheid voraussetzt, ist durch die Rechtsprechung des VwGH geklärt. Dies gilt auch für den Umstand, dass ein Anspruchszinsenbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, der Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig.

Salzburg-Aigen, am 10. Februar 2015