

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1-Adr*****Bf1***, vertreten durch ***StB***, ***Adr1***, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2012 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 24. September 2012 betreffend einen Antrag vom 20. April 2012 auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 20.4.2012 beantragte die Verlassenschaft nach ***Vorname1*** ***Nachname1*** die Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO zur Klarstellung ihrer Rechtsverhältnisse iZm gebuchten Abgabenverbindlichkeiten betreffend die Einkommensteuer 1987 bis 1992 und bezughabenden Nebengebühren, verbunden mit dem Antrag auf die Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO.

Beantragt wurde die Richtigstellung der nach Ansicht der Beschwerdeführerin rechtswidrigen Buchungstatbestände iZm den Lastschriften für die Einkommensteuer 1987 bis 1992 von insgesamt € 237.876,80 und bezughabende Nebengebührenbelastungen, insbesondere Aussetzungszinsen im Betrag von insgesamt € 144.184,93.

Weiters beantragt wurde die Feststellung der Rechtsunwirksamkeit der Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992, datiert vom 18.3.1996, insoweit diese selbst von, als rechtskraftlos erkannten, Feststellungsbescheiden abgeleitet seien.

Gemäß § 92 BAO seien Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheid zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen würden.

Buchungsmitteilungen, Rückstandsausweise etc. stellten verfahrensrechtlich Bescheinigungen (Beurkundungen) dar. Entsprächen die genannten Bescheinigungen nicht den Voraussetzungen, unter denen sie zu ergehen hätten, so könne die Erlassung von Abrechnungsbescheiden verlangt werden.

Kennzeichnendes und bestimmendes Erfordernis für Feststellungsbescheide iSd § 92 BAO sei die Strittigkeit oder Unsicherheit von Rechtsverhältnissen und die drohende Gefahr von Nachteilen bzw. zur Schadensabwendung oder der Vermeidung der Rechtsverfolgung.

Ganz allgemein könne gesagt werden, dass ein rechtliches Interesse der Partei zur Erlassung eines Feststellungsbescheides angebracht sei, wenn der Feststellungsantrag im konkreten Fall als geeignetes Mittel zur Klarstellung von Rechten und Pflichten oder Rechtsverhältnissen diene und zur Beseitigung einer nachteiligen Rechtsauslegung beitragen könne.

Mit Erkenntnis des unabhängigen Finanzsenates vom 28.6.2005, sei entschieden worden: *„die mit 14. Februar 1996 datierten Feststellungen der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1987 bis 1992 haben keine Rechtswirkung.“*

Weiters argumentiere der Unabhängige Finanzsenat wie folgt:

„Nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens war für den Unabhängigen Finanzsenat erwiesen, dass die – unrichtige – Bezeichnung der Bescheidadressatin kein Versehen gewesen ist.

Daraus resultiert, dass Bescheide worin die Bescheidadressatin nicht aus Versehen unrichtig bezeichnet worden ist, keine Rechtswirkungen haben.“

Es handle sich somit um Nichtbescheide. Die Berufung gegen die entsprechenden Festsetzungsbescheide sei rechtskonform zurückzuweisen gewesen. Damit sei aber auch eine der Rechtssicherheit dienende Wirkung verbunden.

Wenn der Bescheidcharakter eines Verwaltungsaktes zweifelhaft wäre, werde nämlich mit Zurückweisung die Klarstellung erreicht, dass die fragliche Erledigung kein Bescheid sei, daher keine bescheidmäßige Wirkung erziele. Denn auch durch die Zurückweisung werde mittelbar ausgesprochen, dass die fragliche behördliche Erledigung mangels Bescheidcharakters nicht rechtskraftfähig sei (insbesondere keine Gestaltungswirkung habe), somit nicht schuldbegründend sein könne, daher etwa keine Fälligkeit, keine Säumnis, keinen Exekutionstitel für ein Vollstreckungsverfahren, keinen Rechtsverzicht etc. bewirken könne.

Die Kontoübersicht des Finanzamtes betreffend die Verlassenschaft nach Ing.

Vorname1 ***Nachname1*** weise per 02.04.2012 einen Abgabenrückstand von € 382.061,72 auf.

Mit Buchungstag 24.05.2011 seien am bezeichneten Abgabenkonto folgende Belastungen erfasst:

E 1987	€ 4,541,33
E 1988	€ 4,930,71
E 1989	€ 8.502,14
E 1990	€ 37,175,79
E 1991	€ 101.541,83
E 1992	€ 81.185,00
EZ 2006	€ 82.923,60
EZ 2011	€ 61.261,33
	€ 382.061,73

Aufgrund der am 14.2.1996 über die Jahre 1987 bis 1992 erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide bei der ***Nachname1*** OHG (mit UFS-Entscheidung von 28.06.2005 für rechtunwirksam erklärt) ergingen für Ing. ***Vorname1*** ***Nachname1*** als deren damaligem Gesellschafter am 18.3.1996 die entsprechenden Einkommensteuerbescheide, woraus die derzeit am Abgabenkonto ausgewiesenen Einkommensteuerbelastungen sowie die Bezug habenden Aussetzungszinsen und Nebengebühren resultierten.

Nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Rechtserheblichkeit sei aber jeder Akt soweit rechtserheblich, als er einer Erzeugungsregel entspreche, einer Norm, die seine Entstehung determiniere (*Merkel*, Allgemeines Verfahrensrecht – Lehre vom Delegationszusammenhang, Stufenlehre).

Rechtserhebliche Tatsache als Verwaltungsakt sei ein Handeln nur dann und insoweit, als es einer Norm entspreche. Wolle also ein Organ rechtlich tätig werden, dann müsse es in seinem Verhalten den Bedingungen entsprechen, die die Rechtsordnung im Gesetz dafür aufstelle.

Der Verwaltungsgerichtshof und der Verfassungsgerichtshof hätten in ihrer Rechtsprechung ein weiteres wesentliches Bescheidmerkmal festgelegt, nämlich „individuell-konkret“, den

individuell bestimmten Adressanten (vgl. Winkler, Der Bescheid – Die Merkmale des Bescheides).

Der Bescheid sei als eine verwaltungsbehördliche Willensäußerung zu verstehen, die sich an individuell bestimmte Personen richte.

Dabei komme es nur darauf an, dass sich für eine bestimmte Person daraus unmittelbar rechtliche Wirkungen ergeben würden. Und es sei gleichgültig, ob es sich um eine einzige Person oder mehrere, aber bestimmte Personen handle (Gesamtbescheid). Diese Willensäußerung werde im Verwaltungsrecht häufig auch als konkret bezeichnet.

Univ. Prof. Dr. Gerold Stoll formuliere im Kommentar zu § 198 BAO iZm der Abgabefestsetzung: „Die bescheidmäßige (und zwar spruchmäßige) individualisierende Konkretisierung des Abgabefalles ist geboten, damit ein konkretes Geschehen, ein bestimmter Sachverhalt (mit seinen sachlichen und zeitlichen Dimensionen), dieser in das Verhältnis zu einer bestimmten Person gesetzt, so deutlich in seiner Individualität angesprochen und bezeichnet werde, dass die Abgabensache in ihrer tatsächlichen Gegebenheit von der Rechtskraft und damit verbundenen Wirkungen umschlossen sein kann.“

Während sich individuell auf das Subjekt beziehe, meine konkret den Bezug auf die Sache, den Gegenstand der Regelung.

Prof. Dr. Günther Winkler definiere: „Nichtig ist ein Verwaltungsakt, der absolut rechtswidrig ist, weil er tatsächlich unmöglich ist, oder unter keinen Umständen (d.h. abstrakt) so wie geschehen hatte erlassen werden dürfen. Nichtig ist ein Verwaltungsakt, der bei beliebiger Sachlage nicht rechtmäßig sein kann. Solche Verwaltungsakte sind es, die die „Fehlerhaftigkeit auf der Stirn tragen“, die von jedermann als rechtswidrig erkennbar sind, weil es nur der Kenntnis des objektiven Rechts, nicht aber einer Subsumtion bedarf, um die Mangelhaftigkeit, ja, die Rechtswidrigkeit zu entlarven.“

Wesentlich sei die Unterscheidung zwischen formellem und materiellem Recht. Überall dort, wo aus einer Rechtserscheinung höherer Stufe eine Rechtserscheinung niedrigerer Stufe erzeugt werde, sei ein rechtlich vorgezeichneter Weg, ein formelles Recht unabdingbare Voraussetzung. Diese formellrechtliche Beziehung zeige sich ganz eindeutig im normativen Zusammenhang zwischen einem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO und dem abgeleiteten Bescheid gemäß § 295 BAO.

Unterscheide man zwischen den Vorschriften des materiellen Rechtes einerseits und des formellen Rechts andererseits, dann sehe man, dass ein Verwaltungsakt möglicherweise nur noch auf prozessnahe Normen zurückführbar sei.

Die Fachliteratur zum Verwaltungsrecht und die Rechtsprechung seien insbesondere in Bezug auf die wesentlichen Bescheidmerkmale von der Erkenntnis getragen, dass „das Formelle durch seine Evidenz das Materielle überdeckt.“

In besonders starkem Maße behindere eine mangelhafte Zurechnung des Bescheides dessen rechtserhebliches Zustandekommen. Sei ein Bescheid fehlerhaft erlassen, so löse er keine Rechtswirkung aus.

Wenn ein hierarchisch übergeordneter Bescheid individuell nicht zurechenbar und dadurch mit einem wesentlichen Bescheidmangel behaftet sei, so könne auch der hierarchisch untergeordnete (abgeleitete) Bescheid nicht individuell bestimmbar (zuordenbar) sein. Im Hinblick auf die formellrechtlichen Determinierungen im österreichischen Verwaltungsverfahrensrecht und speziell im normativ sehr deutlich festgelegten und durch zwangsweise Abhängigkeiten (im Bereich der Grundlagenbescheide und davon abhängiger Bescheide) geprägten Abgabenverfahrensrecht sei daher ein von einem nicht zuordenbaren und deshalb rechtsunwirksamen Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) abgeleiteter Einkommensteuerbescheid, der Logik folgend, ebenfalls nicht zuordenbar und daher ebenso rechtsunwirksam (nichtig).

Bei den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1987 bis 1992 vom 18.3.1996 handle es sich zweifelsfrei um von rechtsunwirksamen Bescheiden (Nichtbescheiden) abhängige Abgabenbescheide. Sowohl im Spruch des Bescheides als auch in der Begründung werde auf hierarchisch übergeordnete Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide) Bezug genommen, wobei es sich dabei allerdings, wie gesagt, um nichtige Verwaltungsakte ohne Rechtsnormeigenschaft handle.

Bescheiden, die den formellrechtlich unabdingbar festgelegten Regeln für ein verfahrensrechtlich richtiges Zustandekommen nicht entsprechen würden, fehle die Rechtswirkung, u.a. weil dadurch auch die aus der formalrechtlichen Struktur abgeleiteten Rechtsschutzeinrichtungen gefährdet wären (unterbrochen würden).

Daher werde die Feststellung beantragt, dass die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 datiert vom 18.3.1996 von sog. Nichtbescheiden (von Feststellungsbescheiden ohne Rechtskraftwirkung) abgeleitet seien und zufolge der bei ihrer Erlassung bestehenden Rechtssystematik ebenfalls keine rechtserzeugende und Verbindlichkeiten begründende Wirkung haben könnten, da es sich im Grunde um ein einheitliches Abgabenfestsetzungsverfahren handle.

Somit seien die per 24.05.2011 am Abgabenkonto der Beschwerdeführerin gebuchten Abgabenschuldigkeiten (Einkommensteuer 1987 bis 1992 und Aussetzungszinsen EZ 2006 und EZ 2011) im Gesamtbetrag von € 382.061,73 unrichtig und demgemäß auszubuchen.

Die Beschwerdeführerin sei durch die bezeichneten Bescheide jedenfalls erheblich nachteilig belastet. Außerdem wäre sie durch den tatsächlichen verfahrensrechtlichen Ablauf von den notwendigen Rechtsschutzeinrichtungen unverschuldet abgeschnitten worden.

Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates iZm der Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes Eisenstadt vom 14.2.1996 betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1987 bis 1992 sei am 28.6.2005 ergangen, somit neun Jahre nach Erlassung der Wiederaufnahmebescheide infolge Betriebsprüfung und achtzehn bis dreizehn Jahre (1987 bis 1992) nach dem Entstehen des Abgabenanspruches.

Die damit zusammenhängenden endgültigen Buchungen der Einkommensteuerbelastungen von € 237.876,80 und der Aussetzungszinsen von € 144.184,93 wären mit einer Verzögerung von weiteren 6 Jahren nach der Feststellung der Rechtsunwirksamkeit der Grundlagenbescheide durch den Unabhängigen Finanzsenat erfolgt.

Weiters werde - den dargestellten zeitlichen Raum des Verfahrensablaufes würdigend - die Prüfung und Feststellung einer eingetretenen Verjährung beantragt.

Mit Bescheid vom 24.9.2012 wies die belangte Behörde den Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides iSd § 216 BAO als unzulässig zurück.

Ein Abrechnungsbescheid stelle eine Entscheidung im Einhebungsverfahren dar. Mit einem solchen Bescheid würde über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung gemäß § 213 BAO sowie darüber entschieden, ob und inwieweit eine bestimmte Zahlungsverpflichtung durch die Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen sei.

Nach ständiger Rechtsprechung dürfe die Rechtmäßigkeit einer wirksamen Abgabensatzung im Abrechnungsbescheidverfahren nicht mehr geprüft werden.

Gegenständlich werde die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten samt Aussetzungszinsen auf Grund rechtswidriger Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 geltend gemacht. Die Abgabenbehörde könne sich im Abrechnungsbescheid hinsichtlich bescheidmäßig festgesetzter Abgaben nur auf rechtswirksame Bescheide stützen, ohne dabei das rechtmäßige Zustandekommen oder das rechtmäßige Bestehen dieser Bescheide überprüfen zu dürfen.

Die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 seien rechtskräftig und somit rechtswirksam. Da die Einwände gegen eine Abgabensatzung nicht als Rechtsgrundlage für die Erlassung eines Abrechnungsbescheides heranzuziehen seien, wäre spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 18.10.2012 bekämpfte die Beschwerdeführerin ua den Zurückweisungsbescheid vom 24.9.2012 betreffend den Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO.

Gemäß § 216 BAO sei mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung erloschen sei, auf Antrag des Abgabepflichtigen abzusprechen.

Nachdem im Zurückweisungsbescheid vom 20.9.2012 die absolute Verjährung definitiv bestätigt werde und wie das Finanzamt ebenfalls im Zurückweisungsbescheid vom 24.9.2012 bestätigt habe, die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten samt Aussetzungszinsen auf Grund rechtswidriger Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 erfolgt sei, werde die Löschung (Ausbuchung) der unrichtigen Abgabenschuld bzw. ein diesbezüglicher Abrechnungsbescheid beantragt.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 19.6.2017 wies die belangte Behörde die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 18.10.2012 als unbegründet ab.

Auf Grund einer Außenprüfung im Jahre 1996 sei im Feststellungsverfahren der Fa. ***Nachname1*** OHG (umfirmiert 1988 in ***Nachname1*** KG) die Ergebnisaufteilung zwischen den Beteiligten ***Vorname2*** ***Nachname1*** und ***Vorname1*** ***Nachname1*** im Verhältnis von 50:50 nicht anerkannt und eine Gewinnzurechnung in Höhe von 90% an Herrn ***Vorname1*** ***Nachname1*** vorgenommen worden. Am 14.02.1996 wären die entsprechenden Feststellungsbescheide und in der Folge am gleichen Tage die Einkommensteuerbescheide betreffend die Steuernummer ***BF1StNr1*** für die Jahre 1987 bis 1992 ergangen.

Die Partei habe das Rechtsmittel gegen die Grundlagenbescheide, welche im Erkenntnis des damaligen UFS vom 28.06. 2005 als Nichtbescheide qualifiziert worden wären, ergriffen.

Eine Beschwerde (vormals Berufung) gegen die betroffenen Einkommensteuerbescheide wäre nicht eingebracht worden. Die Einkommensteuerbescheide seien zum Zeitpunkt der Rechtskraft der UFS-Entscheidung bereits absolut verjährt gewesen.

Gemäß § 216 BAO wäre mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen sei, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) abzusprechen. Ein solcher Antrag sei nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Mit dem Abrechnungsbescheid werde auch - und das vornehmlich - darüber entschieden, ob aufgrund der Verrechnung eine bestimmte Verpflichtung erloschen, wirksam getilgt, gezahlt, aufgerechnet, überrechnet oder umgebucht, erlassen (abgeschrieben) sei oder als verjährt zu gelten habe, also vor allem rechnungsmäßig richtig vollzogen wäre, was sich im Bereich des tatsächlichen Zahlungsverkehrs ereignet habe. Die Begründung der Zahlungsverpflichtung sei hingegen nicht Gegenstand des Abrechnungsbescheides, sie werde vorausgesetzt.

Mit dem Abrechnungsbescheid sei daher - wie oben dargestellt - über umstrittene abgabenbehördliche Gebarungsakte, nicht aber über die Rechtmäßigkeit der Abgabensatzung zu entscheiden.

Es sei bereits im Bescheid vom 24.09.2012 ausgeführt worden, dass der Abrechnungsbescheid eine Entscheidung im Einhebungsverfahren darstelle. Hierin werde über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung gemäß § 213 BAO sowie darüber entschieden, ob und inwieweit eine bestimmte Zahlungsverpflichtung durch die Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen sei.

Nach ständiger Rechtsprechung dürfe die Rechtmäßigkeit einer wirksamen Abgabensatzung im Abrechnungsbescheidverfahren nicht mehr geprüft werden.

Gegenständlich würde die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten samt Aussetzungszinsen auf Grund rechtswidriger Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 geltend gemacht. Es werde hierzu noch einmal ausgeführt, dass sich die Abgabenbehörde im Abrechnungsbescheid hinsichtlich bescheidmäßig festgesetzter Abgaben nur auf rechtswirksame Bescheide stützen dürfe.

Zudem sei betreffend der Antragsfrist des § 216 letzter Satz BAO ergänzend auszuführen, dass die betroffenen Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 ab 1996 rechtskräftig und somit rechtswirksam gewesen wären. Der gegenständliche Antrag vom 27.04.2012 wäre somit nicht fristgerecht erfolgt.

Eine Buchung am Einkommensteuerkonto nach Entscheidung des UFS im Jahre 2005 betreffend Feststellungsbescheide sei zu Recht nicht erfolgt. Doch selbst wenn eine Buchung hätte erfolgen müssen, wäre der Antrag auf Abrechnungsbescheid spätestens mit 31.12.2010 einzubringen gewesen.

Da die Einwendungen gegen eine Abgabensatzung nicht als Rechtsgrundlage für die Erlassung eines Abrechnungsbescheides heranzuziehen wären und zudem der Antrag gemäß § 216 BAO nicht fristgerecht eingebracht worden wäre, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Mit Schreiben vom 4.7.2017 stellte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag zur Beschwerdeentscheidung vom 19.6.2017.

Die Beschwerdeführerin habe fristgerecht das Rechtsmittel gegen die Grundlagenbescheide, welche im Erkenntnis des damaligen UFS vom 28.06.2015 (Anm: 2005) als Nichtbescheide qualifiziert worden wären, ergriffen. Ein *direktes* Rechtsmittel gegen die bezug habenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1992 sei bis zur Entscheidung durch den UFS nicht zulässig gewesen. Weder der Zeitpunkt der Entscheidung durch den UFS noch die Entscheidung des UFS in der Sache selbst wäre für die Beschwerdeführerin vorhersehbar

gewesen bzw. hätte der Beschwerdeführerin die Voraussicht auf die durch den UFS getroffene Entscheidung nicht zugemutet werden können.

Voreilige verfahrensbezogene Anträge gegen die abgeleiteten Bescheide seien für die Beschwerdeführerin ebenso nicht zumutbar, noch entsprächen sie dem Prinzip von Rechtssicherheit. Grundsätzlich müsse dem Normadressanten das Vertrauen in ein rechtsrichtiges Verfahren zugestanden sein bzw. habe er einen verfassungsrechtlichen Anspruch darauf.

Die Einkommensteuerbescheide 1987-1992, gegen die ein ordentliches Rechtsmittel gemäß § 252 BAO nicht zulässig gewesen sei, wären zum Zeitpunkt der Rechtskraft der UFS-Entscheidung bereits absolut verjährt gewesen.

Defakto wären diese Einkommensteuerbescheide zwar im Rechtsbestand, sie seien aber mangels rechtsgültigen Grundlagenbescheides rechtswidrig und rechtsunwirksam.

Die abgeleiteten E-Bescheide 1987-1982 wären gemäß § 295 BAO und § 295a BAO nach der Entscheidung des UFS von Amts wegen aufzuheben gewesen.

Gemäß § 216 BAO sei mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen sei, auf Antrag des Abgabepflichtigen abzusprechen. Ein solcher Antrag sei innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres in dem die betreffende Verbuchung erfolgt sei zulässig.

Mit Buchungsdatum 24.05.2011 wären am bezughabenden Abgabenkonto die Abgaben E 1987 - E 1992, weiters EZ 2006 und EZ 2011 im Betrag von gesamt € 382.061,73 eingebucht worden. Der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO sei am 27.04.2012 beim zuständigen Finanzamt eingereicht worden und demnach jedenfalls fristgerecht iSd § 216 BAO erfolgt.

Mit Schreiben vom 7.8.2018 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Der Vollständigkeit halber ist vom Richter an dieser Stelle anzumerken, dass der Antrag der Beschwerdeführerin auf Erlassung eines Feststellungsbescheides von der belangten Behörde mit Bescheid vom 20.9.2012 als unzulässig zurückgewiesen wurde. Die dagegen mit Schreiben vom 18.10.2012 erhobene Berufung wurde dem damaligen UFS vorgelegt und mit Erkenntnis BFG 23.05.2017, RV/7103340/2012, als unbegründet abgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Beschluss des Bezirksgerichts ***BG***, wurde ***Vorname2*** ***Nachname1*** die Verlassenschaft nach ***Vorname1*** ***Nachname1*** mit der Rechtswohltat des Inventars zur Gänze eingewantwortet.

Vorname2 ***Nachname1*** ist am ***tt.mm.***2019 verstorben. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Neusiedl am See vom 20.2.2020, Geschäftszahl ***ZI***, wurde ***Kurator***, gemäß § 157 (4) AußStrG zum Verlassenschaftskurator bestellt. Eine Einantwortung des Nachlasses ist bisher noch nicht erfolgt.

In Folge einer Außenprüfung wurden bei der ***Nachname1*** KG, an welcher ***Vorname1*** ***Nachname1*** als Mitunternehmer beteiligt war, die Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft für die Jahre 1987 bis 1992 mit Bescheiden vom 14.2.1996 von Amts wegen wiederaufgenommen, die Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt und, abweichend von den Erklärungen der Mitunternehmerschaft, auf die Gesellschafter verteilt.

Mit Bescheiden vom 18.3.1996 wurde dementsprechend die Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1992 gegenüber ***Vorname1*** ***Nachname1*** als Mitunternehmer der ***Nachname1*** KG neu festgesetzt.

Mit Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, wurde die ua gegen die neuen Feststellungsbescheide des Finanzamtes vom 14.2.1996 gerichtete Berufung mit der Begründung, diese neuen Feststellungsbescheide seien an den falschen Bescheidadressaten gerichtet gewesen und hätten deshalb keine Rechtswirkungen entfaltet („Nichtbescheide“), als unzulässig zurückgewiesen.

Mit Schreiben vom 28.2.2012 beantragte die Beschwerdeführerin den Übergang der Zuständigkeit von der Abgabenbehörde I. Instanz auf den Unabhängigen Finanzsenat zur Erlassung neuer, gemäß § 295 BAO abgeleiteter Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1987 bis 1992 für den früheren Gesellschafter ***Vorname1*** ***Nachname1***.

Die Beschwerdeführerin stützte diesen Antrag auf die Rechtsansicht, mit der Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, seien die mit 14.2.1996 datierten Feststellungsbescheide für die Jahre 1987 bis 1992 aufgehoben worden, sodass die ursprünglich gültigen Feststellungsbescheide wieder Rechtswirksamkeit erlangt hätten. Die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 vom 18.3.1996, welche auf den Feststellungsbescheiden vom 14.2.1996 basierten, wären daher von Amts wegen gemäß § 295 BAO entsprechend den ursprünglich gültigen Feststellungsbescheiden abzuändern gewesen,

was das Finanzamt aber unterlassen habe. Gleichzeitig wurde die Aufhebung der mit den Einkommensteuerbescheiden 1987 bis 1992 in Zusammenhang stehenden Nebengebührenbescheide (Säumniszuschläge, Aussetzungszinsen) beantragt.

Mit Bescheiden des Unabhängigen Finanzsenates UFS 15.3.2012, RD/0013-W/12, und UFS 23.5.2012, RD/0012-W/12, wurden diese Devolutionsanträge mit der Begründung, das Finanzamt habe die Entscheidungspflicht nicht verletzt, als unzulässig zurückgewiesen.

Gegen die Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates UFS 15.3.2012, RD/0013-W/12, und UFS 23.5.2012, RD/0012-W/12, erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsätzen vom 26.4.2012 und 6.7.2012 jeweils Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Dieser lehnte in seinen Beschlüssen VfGH 23.11.2012, B 480/12, und VfGH 23.11.2012, B 837/12, die Behandlung der Beschwerden ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. Letzterer lehnte mit Beschluss VwGH 30.4.2015, 2013/15/0008, 0009, die Behandlung der Beschwerden ab, wobei er dazu ua. folgendes ausführte:

„[...] Die belangte Behörde ist in den angefochtenen Bescheiden – im Ergebnis – nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen:

Eine Abänderung nach § 295 Abs. 1 (aber auch Abs. 3) BAO setzt voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des „abgeleiteten“ Bescheides, hier der Einkommensteuerbescheide im März 1996) ein Feststellungsbescheid (oder ein einem Grundlagenbescheid ähnlicher Bescheid) abgeändert, aufgehoben oder (erstmalig) erlassen wird. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid erfüllt diese Voraussetzungen nicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2013, 2010/15/0064).

Damit war das Finanzamt aber nicht verpflichtet, nach Ergehen des Bescheides der belangten Behörde vom 28. Juni 2005 Einkommensteuerbescheide betreffend die Beschwerdeführerin gemäß § 295 Abs. 1 (oder 3) BAO abzuändern.

Mangels Verpflichtung zu einer entsprechenden amtswegigen Erlassung (§ 311 Abs. 2 BAO idF vor FVwGG 2012) war der Devolutionsantrag zutreffend zurückzuweisen (vgl. - ua. unter Hinweis auf die hg. Rechtsprechung - Ritz, BAO⁴ § 311 Tz 41).

Soweit in der Beschwerde – abweichend vom Vorbringen im Devolutionsantrag – geltend gemacht wird, auch die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 seien unwirksam („Nichtbescheide“), das Finanzamt habe es unterlassen und sei daher säumig, darauf beruhende Buchungen richtig zu stellen, so ist darauf zu verweisen, dass im Devolutionsantrag eine Säumnis hinsichtlich der Erlassung eines Abrechnungsbescheides nicht geltend gemacht wurde.

In den vorliegenden Beschwerden werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher beschlossen, die Behandlung der Beschwerden abzulehnen. [...]“

Mit Schreiben vom 20.4.2012 hat die Beschwerdeführerin neben der Erlassung eines Feststellungsbescheides (siehe oben) auch die Erlassung eines Abrechnungsbescheides beantragt, und zwar die Richtigstellung der nach Ansicht der Beschwerdeführerin rechtswidrigen Buchungstatbestände iZm den Lastschriften für die Einkommensteuer 1987 bis 1992 von insgesamt € 237.876,80 und bezug habende Nebengebührenbelastungen, insbesondere Aussetzungszinsen im Betrag von insgesamt € 144.184,93.

Im Einzelnen bezieht sich die Beschwerdeführerin auf folgende am 24.5.2011 am Abgabenkonto gebuchten Lastschriften:

E 1987	€ 4,541,33
E 1988	€ 4,930,71
E 1989	€ 8.502,14
E 1990	€ 37,175,79
E 1991	€ 101.541,83
E 1992	€ 81.185,00
EZ 2006	€ 82.923,60 (Aussetzungszinsen)
EZ 2011	€ 61.261,33 (Aussetzungszinsen)
Summe	€ 382.061,73

Die kontomäßige Verbuchung der angesprochenen Lastschriften betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1992 erfolgte am 18.3.1996. Die Verbuchung mit den von der Beschwerdeführerin angegebenen Beträgen am Abgabenkonto erfolgte am 21.3.2006. Ebenfalls am 21.3.2006 erfolgte die erstmalige Verbuchung der Aussetzungszinsen mit € 82.923,60 (EZ 2006). In der Folge wurden die genannten Beträge auf Grund einer Aussetzung der Einhebung ausgebucht und am 24.5.2011 am Abgabenkonto wieder eingebucht. Die Verbuchung weiterer Aussetzungszinsen im Betrag von € 61.261,33 erfolgte erstmalig am 24.5.2011 (EZ 2011).

Die belangte Behörde hat den beschwerdegegenständlichen Antrag der Beschwerdeführerin mit Bescheid vom 24.9.2012 als unzulässig zurückgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt, und zwar aus dem Antrag vom 20.4.2012, dem Bescheid vom 24.9.2012, der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 18.10.2012, der Beschwerdeentscheidung vom 19.6.2017, dem Vorlageantrag vom 4.7.2017, dem Vorlagebericht vom 7.8.2018, dem Kontoausdruck vom 16.11.2018, dem Beschluss des Bezirksgerichts ***BG***, sowie UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, UFS 15.3.2012, RD/0013-W/12, UFS 23.5.2012, RD/0012-W/12 und BFG 23.05.2017, RV/7103340/2012.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

Die Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes ist durch die Sache des Beschwerdeverfahrens begrenzt (Ritz, BAO⁶, § 279 Rz 10 ff).

Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (VwGH 25.4.2013, [2012/15/0161](#)).

Das Bundesfinanzgericht hat somit darüber zu entscheiden, ob die Zurückweisung durch die belangte Behörde zu Recht erfolgt ist.

Gemäß [§ 216 BAO](#) ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto ist im Verfahren nach § 216 BAO auszutragen (Ritz, BAO⁶, § 216 Rz 1 mwN).

Bei § 216 BAO geht es um die Klärung umstrittener abgabenrechtlicher Gebarungsakte schlechthin (Ritz, BAO⁶, § 216 Rz 3 mwN).

Im Abrechnungsbescheidverfahren gemäß § 216 BAO trifft die Partei die Behauptungslast und die Konkretisierungspflicht hinsichtlich der Fragen der strittigen Verrechnungsvorgänge und Gebarungskomponenten (vgl. zB VwGH 21.03.1995, [95/14/0008](#)).

Ihrer Konkretisierungslast ist die Beschwerdeführerin insoweit nachgekommen, als sie die ihrer Ansicht nach strittigen Buchungen genau bezeichnet hat. Die belangte Behörde hat sich auch mit den vorgebrachten Argumenten - mit Ausnahme der Verjährung - auseinandergesetzt und ausgesprochen, dass die bezeichneten Buchungen auf bestehenden Abgabenfestsetzungen beruhen.

Die Beschwerdeführerin macht insoweit nicht geltend, dass hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Buchungen eine unrichtige kassenmäßige Gebarung vorliegen würde. Ebenso wenig wird im Antrag ein seitens der belangten Behörde zu Unrecht nicht berücksichtigtes Erlöschen der betreffenden Lastschriften durch Zahlung oder Verrechnung geltend gemacht.

Vielmehr bekämpft die Beschwerdeführerin die beschwerdegegenständlichen Verbuchungen und die damit verbundenen Nebengebühren (Aussetzungszinsen) im Hinblick auf die Rechtmäßigkeit der diesen zu Grunde liegenden Abgabenfestsetzungen betreffend die Einkommensteuer 1987 bis 1992.

Dies ist auch aus dem – zusammen mit dem gegenständlichen Antrag gestellten – Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides ersichtlich, dessen Begehren ebenfalls auf die Beseitigung (der Rechtsfolgen) der Einkommensteuerbescheide vom 18.3.1996 gerichtet ist. Die Beschwerde gegen die Zurückweisung dieses Antrags wurde bereits mit Erkenntnis BFG 23.05.2017, [RV/7103340/2012](#), als unbegründet abgewiesen.

Ein Abrechnungsbescheid ist seinem Wesen und möglichen Inhalt nach ein Feststellungsbescheid, der Klarheit zu schaffen hat, durch welche Verrechnungsvorgänge und Tilgungstatbestände das Erlöschen einer bestimmten Zahlungsverpflichtung bewirkt wurde. Im Abrechnungsbescheid sind umstrittene abgabenrechtliche Gebarungsakte schlechthin zu klären, nicht jedoch die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung zu prüfen (VwGH 13.12.2007, [2006/14/0061](#)).

Beim Abrechnungsbescheid handelt es sich daher nicht um ein – gleichsam parallel zum Beschwerderecht bestehendes – Instrument zur Bekämpfung bzw. Außerkraftsetzung der Rechtmäßigkeit von Abgabenfestsetzungen.

Das Abrechnungsbescheidverfahren hat sich vielmehr lediglich damit zu befassen, ob die Abgabenfestsetzungen und die entsprechenden Gutschriften in der kassenmäßigen Gebarung ihren richtigen Ausdruck gefunden haben. Mit dem Abrechnungsbescheid wird darüber entschieden, ob eine bestimmte Zahlungsverpflichtung erloschen ist, somit wirksam gezahlt, verrechnet, aufgerechnet, erlassen oder verjährt ist.

Dass die den Lastschriften zu Grunde liegenden Abgabenfestsetzungen aber am Konto nicht ihren richtigen Ausdruck gefunden hätten, wird – mit Ausnahme der Verjährung – im Antrag nicht releviert.

In ihrem Vorlageantrag schreibt die Beschwerdeführerin selbst, „defakto“ wären diese Einkommensteuerbescheide zwar „im Rechtsbestand“, sie seien aber mangels rechtsgültigen Grundlagenbescheides rechtswidrig und rechtsunwirksam. Die abgeleiteten E-Bescheide 1987 - 1982 wären gemäß [§ 295 BAO](#) und [§ 295a BAO](#) nach der Entscheidung des UFS von Amts wegen aufzuheben gewesen. Damit wird deutlich, dass der vornehmliche Gegenstand der Beschwerde die Bekämpfung der Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung in Gestalt der genannten Bescheide, nicht aber die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto ist.

Durch das Abrechnungsbescheidverfahren wird aber eine bescheidmäßig erfolgte Abgabefestsetzung nicht berührt; dies auch dann nicht, wenn die Festsetzung zu Unrecht erfolgt ist oder der die Abgaben festsetzende Bescheid zu Unrecht besteht. Die Abgabenbehörde kann sich im Abrechnungsbescheid hinsichtlich bescheidmäßig festgesetzter Abgaben nur auf rechtswirksame Bescheide stützen, ohne dabei das rechtmäßige Zustandekommen oder das rechtmäßige Bestehen dieser Bescheide überprüfen zu dürfen (zB VwGH 23.1.1996, [93/14/0089](#)).

Das Abrechnungsbescheidverfahren hat sich lediglich damit zu befassen, ob die Anlastungen der Abgabefestsetzung und die entsprechenden Gutschriften in der kassenmäßigen Gebarung ihren richtigen Ausdruck gefunden haben. Die Bestimmungen über den Abrechnungsbescheid dürfen und können daher nicht dazu dienen, das Ergebnis rechtskräftiger Abgabefestsetzungen durch Nachholung von Vorbringen, deren rechtszeitige Geltendmachung versäumt worden war, zu umgehen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 216 E 12 mit Verweis auf ua VwGH 22.4.1999, [99/15/0044](#) und VwGH 30.9.2004, [2003/16/0508](#)).

Nach VwGH 30.3.2017, [Ra 2016/16/0032](#), kann die Richtigkeit einer Abgabefestsetzung nicht im Wege eines Abrechnungsbescheides bekämpft werden; mit einem Abrechnungsbescheid kann in diesem Zusammenhang etwa die strittige Frage beantwortet werden, ob die aus einem Abgabenbescheid resultierende Verbuchung deshalb rechtswidrig war, weil der Abgabenbescheid etwa (z.B. im Rechtsmittelweg) wieder aufgehoben und keine Gutschrift verbucht wurde (vgl. VwGH 28.6.2016, [2013/17/0873](#)) oder der Abgabenbescheid gar nicht wirksam erlassen wurde (vgl. VwGH 17.12.2014, [2010/13/0061](#), und VwGH 4.2.2009, [2008/15/0266](#)).

Dass die den beschwerdegegenständlichen Buchungen zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 wieder aufgehoben, abgeändert oder gar nicht erlassen worden wären, wird aber von der Beschwerdeführerin nicht behauptet, sondern es wird lediglich deren Rechtmäßigkeit bekämpft.

Wird aber in einem Anbringen lediglich die Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung bekämpft, dann entbehrt ein solcher Antrag auf Erlassung eines "Abrechnungsbescheides" der

gesetzlichen Grundlage für die Durchführung eines Verfahrens nach § 216 BAO und ist daher als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 12.11.1997, [96/16/0285](#)).

Der Antrag der Beschwerdeführerin ist in den meisten Punkten ersichtlich auf die Bekämpfung der Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzungen im Einkommensteuerverfahren des Erblassers für die Jahre 1987 bis 1992 sowie der damit verbundenen Festsetzung der Nebengebühren, nicht aber auf die Klärung der gebahrungsmäßigen Behandlung dieser Festsetzungen am Abgabenkonto gerichtet.

Allerdings gründet sich der gegenständliche Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides auch auf die Relevierung einer eingetretenen Verjährung.

Mit dem Abrechnungsbescheid wird darüber entschieden, ob aufgrund der Verrechnung eine bestimmte Verpflichtung erloschen, wirksam getilgt, gezahlt, aufgerechnet, überrechnet oder umgebucht, erlassen (abgeschrieben) oder verjährt ist (zB VwGH 12.11.1997, [96/16/0285](#); siehe dazu auch UFS 17.5.2010, RV [RV/1249-W/10](#)).

Da ein Abrechnungsbescheid zu erteilen gewesen wäre, war der angefochtene Bescheid somit aufzuheben.

Der beschwerdegegenständliche Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides ist somit wieder unerledigt.

Bescheide, die nach dem Tod des Erblassers über eine noch in seiner Person entstandene Abgabenschuld ergehen, sind vor der Einantwortung des Nachlasses an die Verlassenschaft, vertreten durch den Verlassenschaftskurator oder den erbserklärten Erben, und nach der Einantwortung des Nachlasses an den eingewantworteten Erben als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen zu richten (VwGH 12.10.1989, [88/16/0050](#)).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB die Erkenntnisse vom ...) abgewichen.

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG zu entscheiden, dass eine Revision im Beschwerdefall nicht zulässig ist.

Wien, am 18. Dezember 2020