

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 19. Juni 2019 betreffend Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005-2007 sowie Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2005 -2007, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Gesellschafter der ***KG*** (KG).

Mit gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheiden vom 25.06.2019 setzte das Finanzamt Wien 2/20/21/22 die Einkommensteuer für die Jahre 2005-2007 fest. Die Änderungen gem. § 295 BAO erfolgten aufgrund der die KG betreffenden Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 29.4.2019, RV/7102477/2011. Ebenfalls mit Bescheiden vom 25.06.2019 setzte die Abgabenbehörde die Anspruchszinsen für die Jahre 2005-2007 fest.

Mit Eingabe vom 01.07.2019 beantragte der Bf. die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide sowie der Anspruchszinsenbescheide vom 25.06.2019 gem. § 299 BAO, weil sich der Spruch der Bescheide als nicht richtig erweise. In der Begründung wurde auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 29.04.2019, GZ RV/7102477/2011, verwiesen, in welchem der Richter klargestellt habe, dass die Abgaben nicht festgesetzt werden dürften.

Es wurde beantragt, von der Festsetzung der Abgaben Abstand zu nehmen.

Mit Bescheid vom 19.07.2019 wurde der Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide sowie der Anspruchszinsenbescheide abgewiesen.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass eine Abstandnahme von der Abgabefestsetzung keine Auswirkung auf den Abgabenanspruch habe und dass Bescheide, bei deren Erlassung eine solche Maßnahme nicht von Amts wegen vorgenommen wurde, nicht als unrichtig zu beurteilen wären.

Die geforderte Gewissheit der Rechtswidrigkeit liege somit nicht vor.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass laut den dem BFG vorgelegten Unterlagen zum Abschöpfungsverfahren des Bf. die Forderungen nicht zur Gänze uneinbringlich seien. Würde dem Antrag gefolgt werden, würde sich das Finanzamt der Möglichkeit, in einem laufenden Abschöpfungsverfahren feststehende Forderungen dem Treuhänder nach zu melden, begeben.

In der rechtzeitig eingebrachten Beschwerde verweist der Bf. auf die Feststellungen im Erkenntnis des BFG, RV/7102477/2011, mit welchem die Umsatzsteuer dem Grundsatz der Sparsamkeit und der Wirtschaftlichkeit folgend nicht festgesetzt wurde. Nach der Auffassung des Bf. müsse der Grundsatz der Sparsamkeit und der Wirtschaftlichkeit auch bei der Einkommensteuer des Gesellschafters zum Tragen kommen. Das Vorgehen der Behörde widerspreche daher nicht nur den elementaren Grundsätzen der staatlichen Verwaltung, es ignoriere auch die Intention des Bundesfinanzgerichts (ein Interpretationsspielraum könne in den Ausführungen des BFG nicht erkannt werden).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 05.09.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung führte die Abgabenbehörde aus, dass das BFG im Erkenntnis RV/7102477/2011 als Grund für die Ermessensübung zugunsten der beschwerdeführenden KG die Unverhältnismäßigkeit des mit dem Umfang des durchzuführenden Beschwerdeverfahrens verbundenen Verwaltungsaufwandes angesehen habe. Diese Überlegung des BFG gelte nach Ansicht des Finanzamtes besonders auch im Falle einer Haftungsanspruchnahme des Bf. als Komplementär der KG, denn er hätte sowohl ein Beschwerderecht gegen die Inhaftungnahme als auch gegen den Umsatzsteuerbescheid. Wann Bescheide demnach rechtskräftig werden würden, wäre kaum abschätzbar.

Im Einkommensteuerverfahren hingegen sei der Verwaltungsaufwand mit Bedachtnahme auf § 252 BAO wesentlich geringer, um zu einem rechtskräftigen Bescheid zu gelangen, um in der Folge die Möglichkeit zu haben, eine feststehende Forderung nach § 207 IO in einem laufenden Abschöpfungsverfahren geltend zu machen.

Dieser Unterschied wäre nach Ansicht des Finanzamtes geeignet, bei der Ermessensübung zu einem anderen Ergebnis zu kommen als das BFG.

Mit Eingabe vom 11.10.2019 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war Komplementär der KG.

Die Gesellschaft ist infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst. Die Gesellschaft ist im Firmenbuch gelöscht.

Über Antrag des Bf. wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes ***BG*** vom 23.9.2015, ***Zl***, gegen ihn das Abschöpfungsverfahren eingeleitet, das am 10.10.2022 endet. Der Bf. erzielt Pensionseinkünfte von der PVA.

Aufgrund der die KG betreffenden Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 29.4.2019, RV/7102477/2011, änderte das Finanzamt mit Bescheiden vom 25.06.2019 die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005-2007 hinsichtlich der Höhe der anteiligen Einkünfte des Bf. an der KG gem. § 295 Abs. 1 BAO ab. Ebenfalls mit Bescheiden vom 25.06.2019 setzte die Abgabenbehörde die Anspruchszinsen für die Jahre 2005-2007 fest.

Mit dem angesprochenen Erkenntnis, das die Beschwerde der KG hinsichtlich Umsatzsteuer der Jahre 2006 und 2007 und Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO der Jahre 2005 bis 2007 betrifft, nahm das BFG gemäß § 206 Abs. 1 lit. b BAO mit nachstehender Begründung von der Festsetzung der Umsatzsteuer im Umfang des noch aushaftenden Betrages Abstand:

„Angesichts der fehlenden Einbringungsmöglichkeiten sowohl gegenüber der Bf. als auch deren Komplementär war es dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der Verwaltungsführung entsprechend geboten, mit der Abstandnahme von der Festsetzung vorzugehen, da der mit dem Umfang des durchzuführenden Beschwerdeverfahrens verbundene Verwaltungsaufwand nicht mehr verhältnismäßig ist. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steht dem nicht entgegen. Durch die Abstandnahme von der Abgabefestsetzung wird der gesetzliche Abgabenanspruch als solches nicht "vernichtet", sondern es wird lediglich - wegen Uneinbringlichkeit - auf seine Durchsetzung gegenüber der Bf. verzichtet.“

Im Hinblick auf das genannte Erkenntnis und die darin zum Ausdruck gebrachte Uneinbringlichkeit der Abgaben vertritt der Bf. die Ansicht, dass die Einkommensteuer nicht festgesetzt werden hätte dürfen und beantragte gem. § 299 BAO die Aufhebung der Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide der Jahre 2005-2007 wegen inhaltlicher Unrichtigkeit.

Gegen den abweisenden Bescheid der Abgabenbehörde vom 19.07.2019 richtet sich die vorliegende Beschwerde.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des dem BFG von der Abgabenbehörde vorgelegten Verwaltungsaktes und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gem. § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Gem. Abs. 2 ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gem. Abs. 3 tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Die genannte Norm gestattet Aufhebungen ausschließlich für den Fall, dass sich der aufzuhebende Bescheid inhaltlich als unrichtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist dann unrichtig, wenn der Bescheidspruch nicht dem Gesetz entspricht. Aus welchem Grund der Bescheid rechtswidrig ist (etwa wegen einer unrichtigen Gesetzesinterpretation, oder wegen mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, oder wegen Übersehens von Grundlagenbescheiden, etc.), erweist sich für die Anwendbarkeit des § 299 (1) BAO als irrelevant.

Wohl aber setzt die Aufhebung nach § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit eines rechtswidrigen Bescheides reicht indes nicht hin (vgl. Ritz, BAO, Kommentar⁶, §299 Tz 13; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Es war daher im vorliegenden Fall zu prüfen, ob den gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005-2007 der Mangel einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit anhaftet.

Einkommensteuer

§ 295 Abs. 1 BAO lautet:

„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.“

§ 295 Abs 1 hat ausschließlich die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung oder den Konsequenzen ihrer Aufhebung in Einklang zu bringen (vgl. Ritz, a.a.O., §295, Tz 9).

Da im vorliegenden Fall die Feststellungsbescheide für die Jahre 2005-2007 vom 01.03.2010 durch das Erkenntnis des BFG vom 29.04.2019 nachträglich abgeändert wurden, waren die Voraussetzungen für eine Änderung der vom Feststellungsbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheide gegeben.

Gem. § 206 Abs. 1 lit. b BAO kann die Abgabenbehörde von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein wird.

Maßnahmen nach § 206 BAO liegen im Ermessen der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Abgabenbehörde bzw der Verwaltungsgerichte (Ritz, BAO, a.a.O., § 206 Tz 1)

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht.

Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung:

Billigkeit bedeutet die Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei. Diese sind im gegenständlichen Fall ein Argument für die Abstandnahme.

Zweckmäßigkeit berücksichtigt das öffentliche Interesse an der Einbringung, aber auch das Interesse an der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung.

Während das BFG im Erkenntnis RV/7102477/2011 im Rahmen der Ermessensübung wegen der Unverhältnismäßigkeit des mit dem Umfang des durchzuführenden Beschwerdeverfahrens verbundenen Verwaltungsaufwandes entsprechend dem Grundsatz der Zweckmäßigkeit, Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit der Vollziehung eine Abstandnahme von der Festsetzung der Umsatzsteuer vorgenommen hat, vertritt die Abgabenbehörde im gegenständlichen Beschwerdefall die Auffassung, dass – im Gegensatz zu Haftungsbescheiden und den ihnen zugrundeliegenden Umsatzsteuerbescheiden - im Einkommensteuerverfahren der Verwaltungsaufwand für die Erlassung rechtskräftiger Bescheide wesentlich geringer sei. Außerdem sieht das Finanzamt eine deutlich größere Möglichkeit, in der Folge eine feststehende Forderung nach § 207 IO in einem laufenden Abschöpfungsverfahren geltend zu machen.

Die vom Finanzamt angestellten Überlegungen vermögen durchaus zu überzeugen. Im Gegensatz zum die Umsatzsteuer und die Einkünftefeststellung betreffenden Beschwerdeverfahren der KG erforderte das vorliegende Einkommensteuerverfahren einen wesentlich geringeren Verwaltungsaufwand, zumal es sich bei den Einkommensteuerbescheiden um von Feststellungsbescheiden abgeleitete Bescheide handelt und daher die abgabenrechtlich relevanten Feststellungen im Feststellungsverfahren zu treffen sind. Für die abgeleiteten Bescheide besteht eine Bindungswirkung an diese Feststellungen gem. § 192 BAO.

Das BFG teilt die Rechtsansicht der Abgabenbehörde, dass gegenständlich die Erlassung der Einkommensteuerbescheide im Verhältnis zur Erlassung von Umsatzsteuerbescheiden und Haftungsbescheiden einen geringeren Zeit- und Kostenaufwand verursacht.

Ebenso hat das Finanzamt im Hinblick auf § 207 IO zu Recht seine Überlegungen betreffend die Möglichkeit, während des Abschöpfungsverfahrens feststehende Forderungen geltend zu machen, in die Ermessensentscheidung miteinbezogen.

Wenn also das Finanzamt hinsichtlich der Einkommensteuer auf Grund der angesprochenen Erwägungen zu einer anderen Beurteilung gelangte als das BFG in seiner die Umsatzsteuer betreffenden Entscheidung, kann nicht davon ausgegangen werden, dass das Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes ausgeübt wurde. Vielmehr hat das Finanzamt bei der Erlassung der gegenständlichen Bescheide die Grundsätze des § 20 BAO bei der Ausübung des der Behörde eingeräumten Ermessens richtig angewendet.

Wie oben ausgeführt, setzt eine Maßnahme nach § 299 BAO voraus, dass der Bescheid, dessen Aufhebung begehrt wird, mit Gewissheit rechtswidrig ist. Von einer Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 kann aber aus den angeführten Gründen keine Rede sein.

Die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide erfolgte daher zu Recht.

Anspruchszinsen

Der Bf. hat auch die Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2005 bis 2007, die auf Basis der streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 ergangen sind, begehrt.

Hiezu ist festzustellen, dass Anspruchszinsenbescheide gemäß § 205 BAO an die Stammabgabenbescheide gebunden sind. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen, abgeändert oder aufgehoben werden, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen (Fischerlehner, Abgabenverfahren [2013], § 205 Anm. 1).

Solange die Stammbescheide nicht abgeändert wurden, sind die abgeleiteten Anspruchszinsenbescheide einerseits nicht mit Rechtswidrigkeit belastet und würde dies eine Aufhebung verbieten, weil deren Spruch solange richtig ist. Andererseits würden auch Ermessenserwägungen unter Bedachtnahme auf den Grundsatz der Verwaltungsökonomie eine Aufhebung hindern, da das vom Bf. gewünschte Ergebnis ohnedies durch die automatische Anpassung von Amts wegen einträte.

Dem Antrag auf Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide 2005 bis 2007 konnte sohin nicht entsprochen werden und war das diesbezügliche Beschwerdebegehren daher abzuweisen.

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.

Da mit dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen war, ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 11. Mai 2021