

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf. (nunmehr: Bf.), vertreten durch X, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Y vom 20. September 2012, betreffend Zurückweisung eines Antrags auf Feststellung gemäß § 92 BAO, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

In Folge einer Außenprüfung bei der Z-KG wurden die Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft für die Jahre 1987 bis 1992 mit Bescheiden des Finanzamtes vom 14. Februar 1996 von Amts wegen wiederaufgenommen, die Einkünfte sodann (neuerlich) gemäß § 188 BAO festgestellt und, abweichend von den Erklärungen der Mitunternehmerschaft, auf die Gesellschafter verteilt. Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, wurde die ua. gegen die neuen Feststellungsbescheide des Finanzamtes vom 14. Februar 1996 gerichtete Berufung mit der Begründung, diese neuen Feststellungsbescheide seien an den falschen Bescheidadressaten gerichtet gewesen und hätten deshalb keine Rechtswirkungen entfaltet (es habe sich um sogenannte „Nichtbescheide“ gehandelt), als unzulässig zurückgewiesen.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2012 beantragte die nunmehr beschwerdeführende Verlassenschaft (Bf.) nach einem (früheren) Gesellschafter dieser Mitunternehmerschaft, S, den Übergang der Zuständigkeit von der Abgabenbehörde I. Instanz auf den Unabhängigen Finanzsenat zur Erlassung neuer, gemäß § 295 BAO abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1992 für diesen (früheren) Gesellschafter. Die Bf. stützte diesen Antrag auf die Rechtsansicht, mit der Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, seien die mit 14. Februar 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. März 1996, welche auf den Feststellungsbescheiden vom 14. Februar 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 (das Finanzamt hatte im Bezug habenden Verfahren zur GZ. RD/0012-W/12 argumentiert, die S betreffenden Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 vom 18. März 1996 seien im Jahr 2005 (zum Zeitpunkt der Rechtskraft der Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02) bereits alle absolut verjährt gewesen, da die Berufung gegen die Feststellungsbescheide als Berufung gegen sogenannte „Nichtbescheide“ zu qualifizieren sei und eine solche Berufung keine mittelbare Abhängigkeit gemäß § 209a BAO entfalten könne; aus diesem Grund sei eine Bescheidabänderung nach § 295 BAO von Amts wegen nicht durchgeführt worden).

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 Bf. mit Schriftsätzen vom 26. April 2012 und 6. Juli 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 (erstmals) 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, BAO<sup>4</sup> § 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.*

[...]"

Bereits am 20. April 2012 hatte die Bf. einen Antrag auf Feststellung gemäß § 92 BAO und einen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO beim Finanzamt gestellt:

Beantragt werde die Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO zur Klarstellung von Rechtsverhältnissen in Zusammenhang mit gebuchten Abgabenverbindlichkeiten betreffend die Einkommensteuern 1987 bis 1992 und Bezug habende Nebengebühren, verbunden mit dem Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO.

Beantragt werde die Richtigstellung der nach Auffassung der Bf. rechtswidrigen Buchungstatbestände in Zusammenhang mit den Lastschriften für die Einkommensteuer 1987 bis 1992 von insgesamt 237.876,80 € und den Bezug habenden Nebengebührenbelastungen, insbesondere Aussetzungszinsen im Betrag von insgesamt 144.184,93 €.

Weiters werde die Feststellung der Rechtsunwirksamkeit der Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992, datiert vom 18. März 1996, beantragt, insoweit diese selbst von als rechtskraftlos erkannten Feststellungsbescheiden abgeleitet seien.

Begründend werde dazu folgendes ausgeführt:

Gemäß § 92 BAO seien Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben würden, 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 im Sinne des § 92 BAO sei die Strittigkeit oder Unsicherheit von Rechtsverhältnissen und die drohende Gefahr von Nachteilen bzw. die Schadensabwendung oder die 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 UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, sei entschieden worden, dass die mit 14. Februar 1996 datierten Feststellungen der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1987 bis 1992 keine Rechtswirkung hätten.

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 also um sogenannte „Nichtbescheide“.

Die Berufung gegen die entsprechenden Feststellungsbescheide sei rechtskonform zurückzuweisen gewesen. Damit sei aber auch eine der Rechtssicherheit dienende Wirkung verbunden. Wenn der Bescheidcharakter eines Verwaltungsaktes zweifelhaft sei, werde nämlich mit einer Zurückweisung die Klarstellung erreicht, dass die fragliche Erledigung kein Bescheid sei, daher keine bescheidmäßige Wirkung erzielen könne. Denn 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 Bf. weise per 2. April 2012 einen Abgabengenossenschaftsstand von 382.061,72 € auf. Mit Buchungstag 24. Mai 2011 seien am bezeichneten Abgabekonto folgende Belastungen erfasst:

Einkommensteuer 1987: 4.541,33 €

Einkommensteuer 1988: 4.930,71 €

Einkommensteuer 1989: 8.502,14 €

Einkommensteuer 1990: 37.175,79 €

Einkommensteuer 1991: 101.541,83 €

Einkommensteuer 1992: 81.185,00 €

EZ (Aussetzungszinsen) 2006: 82.923,60 €

EZ (Aussetzungszinsen) 2011: 61.261,33 €

*Summe: 382.061,73 €*

Aufgrund der am 14. Februar 1996 für die Jahre 1987 bis 1992 erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide bei der Z-OHG (mit Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, für rechtsunwirksam erklärt) seien für S als deren damaligem Gesellschafter am 18. März 1996 die entsprechenden Einkommensteuerbescheide ergangen, 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 nur soweit rechtserheblich, als er einer Erzeugungsregel entspreche, einer Norm, die seine Entstehung determiniere (*MerkI*, 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 Adressaten (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 ergäben. 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.

*Stoll* formuliere im Kommentar zu § 198 BAO in Zusammenhang mit der Abgabenfestsetzung: „Die bescheidmäßige (und zwar spruchmäßige) individualisierende Konkretisierung des Abgabenfalles 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 wird, 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.

*Winkler* definiere: „Nichtig ist ein Verwaltungsakt, der absolut rechtswidrig ist, weil er tatsächlich unmöglich ist, oder unter keinen Umständen (dh. abstrakt) so wie geschehen hätte 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 Rechts 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 abhängigen 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. März 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 entsprächen, fehle die Rechtswirkung, ua. weil dadurch auch die aus der formalrechtlichen Struktur abgeleiteten Rechtsschutzeinrichtungen gefährdet wären (unterbrochen würden).

Beantragt werde daher die Feststellung, dass die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992, datiert vom 18. März 1996, von sogenannten „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. Mai 2011 am Abgabenkonto des Steuerpflichtigen gebuchten Abgabenschuldigkeiten (Einkommensteuern 1987 bis 1992 und Aussetzungszinsen EZ 2006 und EZ 2011) im Gesamtbetrag von 382.061,73 € unrichtig und demgemäß auszubuchen.

Der Steuerpflichtige sei durch die bezeichneten Bescheide jedenfalls erheblich nachteilig belastet. Außerdem sei er durch den tatsächlichen verfahrensrechtlichen Ablauf von den notwendigen Rechtsschutzeinrichtungen unverschuldet abgeschnitten gewesen.

Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates in Zusammenhang mit der Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 14. Februar 1996 betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1987 bis 1992 sei am 28. Juni 2005 ergangen, somit *neun Jahre* nach Erlassung der Wiederaufnahmbescheide infolge der Außenprüfung 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 € seien mit einer Verzögerung von *weiteren sechs 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 20. September 2012 wies das Finanzamt den Antrag der Bf. auf Feststellung gemäß § 92 BAO zurück, wobei es begründend ausführte, die Zurückweisung sei erfolgt, weil die Eingabe aus folgendem Grund nicht zulässig sei:

Der Antrag der Bf. zur Klarstellung von Rechtsverhältnissen betreffend die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 und die folgliche Ausbuchung eines Abgabenbetrages von insgesamt 382.061,73 € werde wie folgt begründet:

- Kennzeichnendes und bestimmendes Erfordernis für Feststellungsbescheide gemäß § 92 BAO sei die Strittigkeit oder Unsicherheit von Rechtsverhältnissen, die drohende Gefahr von Nachteilen oder die Vermeidung von Rechtsverfolgung.
- Ein rechtliches Interesse der Partei bestünde dadurch, dass der Feststellungsbescheid konkret als geeignetes Mittel zur Klarstellung von Rechten oder Rechtsverhältnissen diene und zur Beseitigung einer nachteiligen Rechtsauslegung beitragen könne.

- Die am 18. März 1996 datierten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1992 seien laut Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, von sogenannten „Nichtbescheiden“ abgeleitet worden und daher fehle diesen die Rechtswirkung.

Es werde daher beantragt, gemäß § 92 BAO festzustellen, dass die betreffenden Einkommensteuerbescheide von Feststellungsbescheiden ohne Rechtskraftwirkung abgeleitet worden und die damit zusammenhängenden Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 382.061,73 € demgemäß auszubuchen seien.

Dazu sei seitens des Finanzamtes auszuführen, dass ein Feststellungsbescheid über Rechte und Rechtsverhältnisse zu ergehen habe, wenn die Partei ein rechtliches Interesse an der Feststellung habe, es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handle oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liege; dies jeweils unter der weiteren Voraussetzung, dass die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen.

Solche Bescheide dienten der Abwendung künftiger Rechtsgefährdung.

Gegenständlich sei das rechtliche Interesse der Partei mit der Strittigkeit der Rechtsverhältnisse und der drohenden Gefahr von Nachteilen oder Rechtsverfolgung begründet worden, sodass der Feststellungsbescheid konkret als geeignetes Mittel zur Klarstellung von Rechtsverhältnissen und Beseitigung einer nachteiligen Rechtsauslegung diene.

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei aber die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides zufolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und von Feststellungsbescheiden überhaupt zu verneinen, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich sei.

Dies sei gegenständlich der Fall gewesen. Die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 seien am 18. März 1996 erlassen worden. Sie seien in Rechtskraft erwachsen. Zum Zeitpunkt der Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, seien diese bereits absolut verjährt gewesen.

Hier verkenne die Partei die Rechtslage, wenn sie auf den normativen Zusammenhang zwischen einem Nichtfeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO und dem abgeleiteten Bescheid gemäß § 295 BAO verweise.

Im Falle des Vorliegens einer bescheidmäßig getroffenen Feststellung, wie jener der in Rede stehenden Einkommensteuerbescheide, gehe die Rechtskraft und absolute Verjährung dem Grundsatz einer rechtserheblichen Erzeugungsregel, wie jener zwischen Grundlagenbescheid und abgeleiteten Bescheid, vor.

Selbst wenn die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 auf rechtsunwirksamen Gewinnfeststellungsbescheiden basierten und unter diesen Umständen rechtsunrichtig seien, seien sie dennoch rechtskräftig sowie verjährt und es ändere sich nichts an der rechtlichen Qualität eines solchen Abspruches.

Es könne somit dem gegenständlichen Antrag als notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung kein Erfolg beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei.

Mit Bescheid vom 24. September 2012 wies das Finanzamt den Antrag der Bf. auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO zurück, wobei es begründend ausführte, die Zurückweisung sei erfolgt, weil die Eingabe aus folgendem Grund nicht zulässig sei:

Der Antrag der Bf. auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides werde wie folgt begründet:

- Buchungsmittelungen, Rückstandsausweise etc. stellten verfahrensrechtlich Bescheinigungen dar.
- Entsprächen diese nicht den Voraussetzungen, unter denen sie zu ergehen hätten, könne die Erlassung eines Abrechnungsbescheides verlangt werden.
- Die am 18. März 1996 datierten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1992 seien laut Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, von sogenannten „Nichtbescheiden“ abgeleitet worden und daher fehle diesen die Rechtswirkung.
- Somit seien die per 24. Mai 2011 am Abgabekonto gebuchten Einkommensteuern 1987 bis 1992 und Aussetzungszinsen EZ 2006 und EZ 2011 im Gesamtbetrag von 382.061,73 € unrichtig.

Dazu sei seitens des Finanzamtes auszuführen, 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 Abgabenfestsetzung im Abrechnungsbescheidverfahren nicht mehr geprüft werden.

Gegenständlich sei die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten samt Aussetzungszinsen auf Grund rechtswidriger Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 geltend gemacht worden.

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 gewesen.

Da die Einwendungen gegen eine Abgabenfestsetzung nicht als Rechtsgrundlage für die Erlassung eines Abrechnungsbescheides heranzuziehen seien, sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2012 erhab die Bf. Berufung gegen die beiden angeführten Zurückweisungsbescheide vom 20. September 2012 und 24. September 2012:

In der Begründung des Zurückweisungsbescheides vom 20. September 2012 führe die belangte Behörde aus, laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei aber die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides zufolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und von Feststellungsbescheiden überhaupt zu verneinen, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich sei. Dies sei gegenständlich der Fall gewesen. Die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 seien am 18. März 1996 erlassen worden. Sie seien in Rechtskraft erwachsen. Zum Zeitpunkt der Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, seien diese bereits absolut verjährt gewesen.

In der Bescheidbegründung werde auf das Antragsbegehren, nämlich die Erlassung eines Feststellungsbescheides zur Klarstellung von Rechtsverhältnissen *in Zusammenhang mit gebuchten Abgabenverbindlichkeiten*, nicht eingegangen. Nachdem, wie das Finanzamt selbst erkenne, die Bezug habenden Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 rechtsunrichtig und absolut verjährt seien, könnten aus solchen Bescheiden keine Rechtswirkungen resultieren. Dazu werde auch mit Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, festgestellt, dass die mit 14. Februar 1996 datierten Feststellungen der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1987 bis 1992 keine Rechtswirkungen hätten. Davon abgeleitete Abgabenrückstände auf Buchungsmittelungen entbehrten dadurch einer grundlegenden rechtlichen Legitimation. Derzeit weise das Abgabenkonto Lastschriften für die Einkommensteuer 1987 bis 1992 von insgesamt 237.876,80 € und Nebengebührenbelastungen, insbesondere Aussetzungszinsen von 144.184,93 €, aus.

Durch den Rückstandsausweis würden Rechtsverhältnisse (Verbindlichkeiten, Säumnisfolgen etc.) dargestellt bzw. begründet, welche zweifelsfrei von rechtsunwirksamen bzw. nicht rechtskonformen Abgabenbescheiden abgeleitet würden und die keine rechtserzeugende bzw. schuldbegründende Wirkung haben könnten.

Mit dem Antrag vom 20. April 2012 sei die Richtigstellung von rechtswidrigen Buchungstatbeständen begehrt worden.

Nach Wiedergabe der Bestimmung des § 92 Abs. 1 BAO führte die Bf. aus, es bestehe demnach ein Rechtsanspruch auf bescheidmäßige Klärung, dass die konkret angesprochenen Rechtsverhältnisse (am Abgabenkonto ausgewiesene Einkommensteuer- und Nebengebührenverbindlichkeiten) zu Unrecht bestünden und zu löschen seien.

§ 92 BAO ordne eine bescheidmäßige Feststellung insbesondere dann an, wenn sie für die Partei ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung sei und insofern im Interesse der Partei liege.

Inwiefern im Antragsbegehren die Rechtslage verkannt werde, wenn auf die formalrechtlichen Beziehungen und rechtsgestaltenden Vorschriften im normativen Zusammenhang zwischen einem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO und dem abgeleiteten Bescheid gemäß § 295 BAO verwiesen werde, sei nicht nachvollziehbar.

Nicht gefolgt werden könne auch der im Zurückweisungsbescheid getroffenen Aussage, dass im Falle des Vorliegens einer bescheidmäßig getroffenen Feststellung, wie jener der in Rede stehenden Einkommensteuerbescheide, die Rechtskraft dem Grundsatz einer rechtserheblichen Erzeugungsregel vorgehe.

Bescheide, die den formellrechtlich unabdingbar festgelegten Regeln für ein verfahrensrechtlich einwandfreies Zustandekommen nicht entsprächen, hätten keine Rechtswirkung, ua. weil dadurch auch die von der formalrechtlichen Struktur abgeleiteten Rechtsschutzeinrichtungen gefährdet wären (unterbrochen würden).

Nach *MerkI* sei jeder Akt nur insoweit rechtserheblich, als er einer Erzeugungsregel entspreche, einer Norm, die seine Entstehung determiniere.

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. September 2012 die absolute Verjährung definitiv bestätigt werde und, wie das Finanzamt ebenfalls im Zurückweisungsbescheid vom 24. September 2012 bestätige, 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.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel gegen den Bescheid vom 20. September 2012 betreffend Zurückweisung eines Antrags auf Feststellung gemäß § 92 BAO im November 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, mit der gegenständlichen Berufung werde die Zurückweisung des Antrags auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO bestritten. Die Partei habe vermeint, mit diesem Antrag die nachteiligen Folgen der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1992 (rechtskräftig seit 18. April 1996) aufheben zu können, da diese Einkommensteuerbescheide ihrer Meinung nach rechtswidrig seien. Rechtswidrig deshalb, da die den Einkommensteuerbescheiden zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide im Nachhinein vom Unabhängigen Finanzsenat als sogenannte „Nichtbescheide“ qualifiziert worden seien. Zum Zeitpunkt des Erkenntnisses UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, seien die Einkommensteuerbescheide bereits absolut verjährt gewesen.

Die belangte Behörde sei vom Grundsatz der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheiden ausgegangen. Somit sei kein Feststellungsbescheid zu erlassen, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich sei. Da bereits Abgabenbescheide erlassen worden seien, habe die belangte Behörde den Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht als notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung anerkannt und den Antrag zurückgewiesen.

Die Vorlage der Berufung gegen den Bescheid vom 24. September 2012 betreffend Zurückweisung eines Antrags auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO unterblieb.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

§ 92 BAO, BGBI. Nr. 194/1961 idgF, lautet:

„§ 92. (1) Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

(2) Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.“

Festzuhalten ist zunächst, dass die Bf. das im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Fall zur Verfügung stehende Rechtsschutzinstrumentarium der BAO nicht ausgeschöpft hat:

Wie bereits der Verfassungsgerichtshof in seinem Ablehnungsbeschluss VfGH 23.11.2012, B 480/12 (zu diesem siehe bereits oben in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis), ausgeführt hat, hätte im konkreten Fall die Möglichkeit bestanden, schon seinerzeit gegen die jahrelange Säumnis des Unabhängigen Finanzsenates vorzugehen und dessen – offenbar rechtswidrige (vgl. zB VwGH 23.4.1998, 96/15/0199) – Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, mittels Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof zu bekämpfen.

Auch das Bundesministerium für Finanzen hat in seiner Stellungnahme vom 5. November 2012, BMF-T, die zu den gegenständlichen Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof B 480/12 und B 837/12 ergangen ist, auf den Seiten 3 f. und 12 ausdrücklich darauf verwiesen, dass es die Bf. verabsäumt hat, gegen die offenbar rechtswidrige Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Weiters hat das Bundesministerium für Finanzen in der angeführten Stellungnahme, Seiten 4 und 12, darauf verwiesen, dass, selbst wenn die Bf. im Jahr 2005 (dem Zeitpunkt des Ergehens der Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02) von der Richtigkeit der

Rechtsansicht in dieser Berufungsentscheidung ausgegangen ist, sie bereits zu diesem Zeitpunkt Säumnisbeschwerde (bzw. Devolutionsanträge) stellen hätte können. Zudem hätte sie zu diesem Zeitpunkt auch einen Antrag gemäß § 216 BAO (auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides) stellen können, da die Verbuchung von Aussetzungszinsen (bzw. Säumniszuschlägen) auf dem Abgabenkonto unterlassen worden war. All dies (darunter auch das Bekämpfen der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 BAO für die Jahre 1987 bis 1992 vom 18. März 1996) hat die Bf. (bzw. S) unterlassen.

In weiterer Folge ist im gegenständlichen Fall für die Streitjahre 1987 bis 1992 sowohl betreffend Einkommensteuer als auch betreffend Säumniszuschläge und Aussetzungszinsen Festsetzungsverjährung eingetreten.

Auf Grund der Tatsache, dass die Entscheidung UFS 28.6.2005, RV/0151-W/02, von der Bf. nicht bekämpft worden und in Rechtskraft erwachsen ist, sind die Abgabenbehörden an die für diese Entscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden (§ 279 Abs. 3 BAO). Die Abgabenbehörde hat somit davon auszugehen, dass den Grundlagenbescheiden (Feststellungsbescheiden 1987 bis 1992 vom 14. Februar 1996) keine rechtliche Existenz zukommt.

Mangels Existenz können diese sogenannten „Nichtbescheide“ nicht dazu führen, dass mittelbar die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 vom 18. März 1996 abgeändert werden können (§ 209a BAO iVm § 295 BAO). Denn nur im Falle eines existenten Grundlagenbescheides (wie zB eines Feststellungsbescheides) kann eine Beschwerdeentscheidung gegen den Grundlagenbescheid, die nach Eintritt der Festsetzungsverjährung (betreffend die abgeleiteten Abgaben) erledigt worden ist (§ 209a BAO), zu einer Abänderung des abgeleiteten Bescheides (mittelbare Abhängigkeit) führen (§ 295 BAO). Das vom Gesetzgeber mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, in § 295 Abs. 4 BAO normierte Antragsrecht auf Aufhebung abgeleiteter Bescheide für den Fall einer Zurückweisung einer Berufung bzw. Beschwerde als unzulässig gegen einen vermeintlichen Feststellungsbescheid (sogenannten „Nichtbescheid“) ist auf den streitgegenständlichen Fall nicht anwendbar, ist doch dieser Antrag vor Ablauf der für Wiederaufnahmenanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen, die aber im vorliegenden Fall bereits abgelaufen ist (der Gesetzgeber hat den Fall einer sehr langen Verfahrensdauer (hier: neun Jahre) nicht berücksichtigt, allerdings hätte die Bf. mit Säumnisbeschwerde vorgehen können).

Daran, dass im gegenständlichen Fall für die Streitjahre 1987 bis 1992 Festsetzungsverjährung eingetreten ist, vermag auch das vom Verwaltungsgerichtshof restriktiv gehandhabte Verfahrensinstrument des Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO nichts zu ändern, zumal der Grundsatz der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und von Feststellungsbescheiden iSd § 92 BAO gilt. Somit ist etwa kein Feststellungsbescheid zu erlassen, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides

möglich ist (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 92 Tz 15, mit Verweis auf VwGH 25.11.1999, 97/15/0178; VwGH 18.12.2002, 2002/17/0282, 0291; VwGH 13.9.2004, 2000/17/0245; VwGH 25.8.2005, 2004/16/0281), was, worauf das Finanzamt in seinem angefochtenen Zurückweisungsbescheid vom 20. September 2012 zutreffend verweist, gegenständlich der Fall war (die Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 wurden am 18. März 1996 erlassen und erwachsen in Rechtskraft).

Daraus folgt die Unzulässigkeit der Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO für den gegenständlichen Fall (abgesehen davon könnte selbst bei Zulässigkeit eines solchen im vorliegenden Fall darin ohnehin nur das Vorliegen von Festsetzungsverjährung (absoluter Verjährung) ausgesprochen werden), weshalb sich der angefochtene Bescheid des Finanzamtes vom 20. September 2012 betreffend Zurückweisung eines Antrags auf Feststellung gemäß § 92 BAO als rechtskonform erweist und die dagegen erhobene Beschwerde spruchgemäß als unbegründet abzuweisen ist.

Was den von der Bf. gestellten Antrag zur Klarstellung von Rechtsverhältnissen *in Zusammenhang mit gebuchten Abgabenverbindlichkeiten* (Richtigstellung und Ausbuchung (Lösung) von nach Meinung der Bf. rechtswidrigen bzw. unrichtigen *Buchungstatbeständen* in Zusammenhang mit Abgabenschuldigkeiten (Einkommensteuern 1987 bis 1992 und Aussetzungszinsen EZ 2006 und 2011)) betrifft, ist festzuhalten, dass über diesen Antrag im Beschwerdeverfahren gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 24. September 2012 betreffend Zurückweisung eines Antrags auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO abzusprechen ist (nach § 216 Satz 1 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Geburung (§ 213 leg. cit.) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 leg. cit.) abzusprechen).

Da aber die Vorlage der Beschwerde gegen den Bescheid vom 24. September 2012 betreffend Zurückweisung eines Antrags auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO unterblieben ist, ist das Bundesfinanzgericht für die Erledigung dieses Rechtsmittels nicht zuständig.

## **Zulässigkeit einer 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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das vorliegende Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur

Subsidiarität von Feststellungsbegehren und von Feststellungsbescheiden iSd § 92 BAO folgt (siehe oben); die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 23. Mai 2017