



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag der Bw, Adresse, vertreten durch STB, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei Adresse1 vom 10. März 2010 wegen Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend Berichtigung der Körperschaftsteuer 1990, 1995 und 1996 entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Begründung

Vom Antragsteller wurde mit **Schriftsatz vom 10. März 2010** (eingelangt am 12. März 2010) ein Devolutionsantrag gem. § 311 Abs. 2 BAO mit folgendem Inhalt gestellt:

„Es wird hiermit der Antrag gem. § 311 Abs. 2 BAO zur Berichtigung der Körperschaftsteuer 1990, 1995 und 1996 des Finanzamtes Grieskirchen Wels zufolge Entscheidung der Berufungsbehörde gegen eingebrachte Berufung gegen Feststellungsbescheide laut Betriebsprüfung gestellt.

Ausführungen hiezu:

1. Bezeichnung der säumigen Abgabenbehörde  
Finanzamt Grieskirchen Wels, 4710 Grieskirchen

2. Darstellung des Inhaltes

Das Finanzamt Grieskirchen Wels hat laut Daten des Steuerkontos betreffend BW, St. Nr. Zahl am 5.6.2000 abgeänderte Festsetzung der Körperschaftsteuer für 1990 in Höhe von ATS 708.030,00 (Euro 51.454,00) für 1995 in Höhe von ATS 213.100,00 (Euro 15.486,00) für 1996 in Höhe von ATS 94.033,00 (Euro 6.833,00) auf Grund der Prüfung durch die Betriebsprüfung vorgenommen und neu festgesetzt.

Gegen diese Festsetzung wurde Berufung eingelegt. Die Berufungsbehörde hat diese Berufung durch Berufungszurückweisung erledigt wegen Zustellungsmängel! Zuzufolge dieser „Fehl“-Entscheidung der Abgabenbehörde 1 Instanz hat nunmehr diese (Feststellungsbehörde!) - das Finanzamt Wien 8/16/17 (Betriebsveranlagung/Prüfung) — mit Bescheid vom 12.02.2007 neuerlich die Entscheidung zuzufolge der damaligen Betriebsprüfung getroffen und die Bescheide zugestellt (14.02.2007).

Zuzufolge der eingebrachten Berufung gegen die geänderten Steuerbescheide zuzufolge der Betriebsprüfung im Jahre 2000 wurden die Mehrbeträge an Körperschaftsteuer auch ausgesetzt!

Durch die negative (zurückweisende) Berufungserledigung wurde die Aussetzung der Mehrsteuern an Körperschaftsteuern widerrufen (am 7.2.2007) und auch Aussetzungszinsen in Höhe von Euro 16.921,00 vorgeschrieben.

Am 22.2.2007 wurde beim Finanzamt beantragt, die Änderung der Körperschaftsteuerbescheide zuzufolge der Betriebsprüfung im Jahr 2000 zu beseitigen und den Rechtszustand vor dieser Änderung herbeizuführen, weil die Änderung im Jahr 2000 formalrechtlich nicht zurecht besteht und die Korrektur auch zuzufolge der eingebrachten Berufung und demzufolge die Berichtigung der abgeleiteten Bescheide zwangsläufig und von Amtswegen vorzunehmen ist.

Die Finanzbehörde hat eine diesbezüglich negative Entscheidung (14.6.2007) betreffend die Veranlagung 1990, 1995 und 1996 ergehen lassen; dieser Bescheid wurde durch die Berufungsbehörde aufgehoben (insbesonders aus formalrechtlichen Gründen!).

Demnach hat bisher die zuständige Behörde (Finanzamt Grieskirchen Wels) noch nicht die von Amtswegen vorzunehmende Berichtigung zuzufolge der Berufungsentscheidung gegen den Feststellungsbescheid vorgenommen (Februar 2007) und es wird auch diesbezüglich laut Mitteilung des zuständigen Sachbearbeiters (Sachbearbeiterin) seitens des Finanzamtes nichts unternommen (2.2.2010).

Sohin ist die zuständige Entscheidung auf die Abgabenbehörde II Instanz übergegangen (gem. § 311 Abs. 4 BAO) und es wird gebeten, diesbezüglich nunmehr die Entscheidung zu treffen.

Hinsichtlich der rechtlichen Begründung zur Berichtigung verweisen wir nochmals auf die Ausführungen die wir schon bisher vor der Abgabenbehörde bzw. auch der Berufungsbehörde gemacht haben:

Wir möchten noch auf eine ergangene Entscheidung des UFS zu § 209a BAO vom 9.4.2008 (Beilage 3) verweisen, wonach eine doppelte Abhängigkeit bei Berufung gegen Wiederaufnahmebescheide besteht.

Unseres Erachtens ist also eine mittelbare Abhängigkeit und demnach eine Berichtigungspflicht der abhängigen Bescheide gegeben, wenn sich durch die Berufungserledigung e r g i b t, dass der angefochtene Bescheid keine Existenzgrundlage mehr hat; somit auch der abgeleitete Bescheid ins Leere geht!!

In diese Richtung geht auch die Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen bzw. der Rechtslehre und die Gesetzesstelle würde bei anderer Auslegung eine rechtswidrige Bedeutung erlangen bzw. wäre dadurch sicherlich ein verfassungsrechtlich nicht gedeckter Eingriff in die Grundrechte des Eigentums gegeben.

Es wird daher gebeten antragsgemäß die Entscheidung zu treffen.“

**Aus den vorgelegten Akten ergibt sich, dass mit Datum 22. Februar 2007 nur folgendes Anbringen beim Finanzamt Grieskirchen Wels gestellt wurde:**

„Es wird gebeten, die bisher ergangene v o r l ä u f i g e Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1990 nunmehr als endgültig festzusetzen.

Im Hinblick auf die geänderten Feststellungen durch das Finanzamt Wien für den 8., 16., 17. Bezirk zu St. Nr. **Zahl1** wird beantragt bei der Berichtigung des Bescheides die Einkünfte wiederum festzusetzen, wie sie auf Grund der Feststellung im Steuerbescheid für das Jahr 1990 vom 11.11.1993 ergangen sind. Damals wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit ATS — 3,717.213,— festgesetzt.

Auf Grund der nunmehr ergangenen Belastungen haftet derzeit ein Rückstand von € 87.431,05 aus.

Es wird gebeten einen Betrag von € 60.493,53 bis zur Erledigung der Veranlagung bzw. der Berufung gegen den Bescheid über Aussetzung zu stunden.

**Begründung**

Die Einkünfte aus der Beteiligung, wie sie durch das Finanzamt Wien für den 8., 16., 17. Bezirk zu St. Nr. **Zahl1** auf Grund der ergangenen Betriebsprüfung festgesetzt wurden, sind hinfällig, weil die Bescheide nichtig sind.

Dadurch sind die ursprünglich festgestellten Einkünfte für die Veranlagung heranzuziehen. Diese haben seinerzeit in dem Bescheid vom 11.11.1993 Eingang gefunden. So sind diese nunmehr auch wiederum zu berücksichtigen.

Die nunmehr im vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen vom 12.12.2002 festgesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind demnach zu berichtigen und es ergibt sich dadurch ein Verlust. Dadurch wird die damals festgesetzte Körperschaftsteuer wiederum in Höhe von 48.077,80 rückgängig gemacht.

Die nunmehr auf Grund der Berichtigung zufolge der Betriebsprüfung festgestellten Einkünfte sind durch Nichtzustellung des Steuerbescheides demnach hinfällig. Die sich nunmehr auf Grund des Wegfalls dieser Bemessungsgrundlage ergebende Minderung der Steuer bedingt, dass demnach auch die Aussetzungszinsen davon nicht zu erheben sind! Diese betragen € 11.706,--.

Es wird daher gebeten diese bisher vorliegenden Aussetzungszinsen daher auch in diesem Zusammenhang zu stunden, bis diese abgeschrieben werden.

Bis zur Erledigung der beantragten Festsetzung der Körperschaftsteuer bzw. der Berichtigung der Festsetzung von Aussetzungszinsen wird gebeten einen Betrag von € 60.493,53 zu stunden, weil voraussichtlich dieser Betrag durch die Erledigung der Eingaben wieder zum Wegfall kommt und die Entrichtung eine ungebührliche Härte darstellen würde.“

**In einem Schreiben vom 12. März 2007 wurde folgendes ausgeführt:**

„Mit dem angeführten Antrag vom 22.02.2007 wurde ein Antrag gestellt unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass die Änderungen, die durch das Feststellungsfinanzamt für den 8., 16., 17. Bezirk zufolge der Betriebsprüfung festgestellt wurden, jedoch mangels Zustellung nicht rechtskräftig geworden sind und auch für diese nunmehr genannten Jahre 1990, 1995 und 1996 der seinerzeit gestundete (ausgesetzte) Betrag wiederum zur Fälligkeit

vorgeschrieben wurden, die Vorschreibung der Stundungszinsen außer Ansatz zu lassen. Grundsätzlich sind diese Beträge nunmehr aushaftend auf Grund von „Nicht“- Bescheiden.

Im seinerzeitigen Antrag wurde zwar darauf hingewiesen, dass für das Jahr 1990 noch eine vorläufige Veranlagung ergangen ist und diese auch noch nicht endgültig erklärt wurde. Es erhebt sich jedoch die Frage, ob die Vorläufigkeit gern. § 200 BAO überhaupt zu Recht festgestellt wurde.

Unseres Erachtens liegt eine zeitlich bedingte Ungewissheit nicht vor; jedenfalls war diese Ungewissheit auch schon damals durch die durchgeführte Betriebsprüfung und die daraus sich ergebenden Feststellungen beseitigt.

Diese Feststellungen sind bereits im Besprechungsprogramm über die Betriebsprüfung der Jahre 1994 — 1996 zu Pkt. 6 — Beteiligung MG — festgehalten.

Dadurch war an sich die Betriebsprüfung abgeschlossen und weitere nachfolgende Feststellungen haben an sich mit irgendwelchen Prüfungshandlungen nichts mehr zu tun.

Unseres Erachtens ist daher auch eine „endgültig“ — Erklärung nicht mehr möglich.

So gesehen haftet derzeit ein Betrag zur Zahlung aus, der jedoch auf nicht erlassenen Bescheiden beruht.

Gem. § 226 BAO ist daher auch eine Vollstreckbarkeit dieser derzeit noch aushaftenden Abgaben nicht möglich, weil eben diese Abgaben nicht bescheidmäßig festgesetzt sind.

Es wird daher gebeten den derzeitigen Gesamtbetrag zu stunden bzw. von weiteren Einbringungsmaßnahmen diesbezüglich Abstand zu nehmen bis zur Erledigung dieser Eingaben.

Im Übrigen wird aus den angeführten Gründen auch gebeten den Betrag abzuschreiben.

Im Übrigen erweitern wir die Berufung gegen den Bescheid über den Ablauf der Aussetzungszinsen auf den nunmehr zur Gänze vorgeschriebenen Betrag in der Höhe von € 16.921,37.

Die Ausführungen über den Wegfall der Aussetzungszinsen betreffen auch die Jahre 1995 und 1996, weil auch für diese Jahre die Änderungen zufolge der Betriebsprüfung ergangen sind und diese wegen des Mangels der Zustellung als nicht ergangen anzusehen sind.

In der Folge wurde im Rahmen der Erledigung dieses Anbringens durch das Finanzamt ein Berufungsverfahren beim Unabhängigen Finanzsenat zu **GZ RV/1100-L/07** geführt, wobei durch **Berufungsentscheidung vom 16. Juli 2009** der vom Finanzamt erlassene Bescheid aufgehoben wurde und das Anbringen wieder offen war.

### **Im Schreiben vom 28. Juli 2009 an den Antragsteller ersuchte das Finanzamt**

„Es wird um Ergänzung betreffend Ergänzung der Berufung vom 22. Februar 2007 vom 12. März 2007 eingebracht am 12. März 2007 ersucht:

Ergänzungspunkte:

Auf welche rechtliche Grundlage wird der Antrag auf Berichtigung gestützt?

Um Begründung wird ersucht?“.

### **In Beantwortung führte der Antragsteller (Schriftsatz vom 18. August 2009) aus:**

„Der Antrag vom 22.02.2007 bzw. der Ergänzungsantrag vom 12.03.2007 betrifft die Abänderung der Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 1990 bzw. 1995 und 1996 zufolge der Entscheidung der Rechtsmittelbehörde im Berufungsverfahren gegen die Feststellungsbescheide ( 288 ABO), wonach die Berufung zurückzuweisen war, weil die Bescheide mangels Zustellung keine Rechtskraft erlangt hatten.

Die ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheide der genannten Jahre waren vorläufig festgesetzt! Eine Begründung der Vorläufigkeit ist den Bescheiden grundsätzlich nicht zu entnehmen. Die Abhängigkeit vom Feststellungsverfahren allein begründet keine Vorläufigkeit. Diese Bescheide hätten demnach auch bereits ohne Vorläufigkeit ergehen müssen.

Es geht hier jedenfalls darum, dass die aus dem Feststellungsverfahren ermittelten Einkünfte solche Einkünfte sind, die in dem abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheid zu berücksichtigen sind. Eine Berichtigung dieser übernommenen Einkünfte hat im Fall der nachträglichen Abänderung von Amts wegen zu erfolgen wenn die Voraussetzung für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen (295 BAO).

Nach § 209a Abs 2 BAO steht der Eintritt der Verjährung und anderem dann der Abgabefestsetzung nicht entgegen, wenn die Abgabefestsetzung m i t t e l b a r von der Erledigung einer Berufung, die vor Verjährungseintritt eingebracht wird, abhängt.

Wir verweisen hier auch auf die bereits in der Berufung vorgebrachten Ausführungen — unter Hinweis auf die Ausführungen des BMF vom 5.2.2007 zu § 209a Abs 2 BAO, wonach klar zum Ausdruck kommt, dass eine mittelbare Abhängigkeit von einem Feststellungsbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheide besteht:

„wird daher die Berufung gegen einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung oder gegen einen Nichtfeststellungsbescheid vor Eintritt der Bemessungsverjährung der abgeleiteten Einkommensteuer eingebracht, so ist einer aufhebenden Erledigung der Berufung auch noch nach Verjährungseintritt Rechnung zu tragen“!

Unseres Erachtens ist damit jedenfalls klargestellt, dass die im Körperschaftsteuerbescheid verankerten Einkünfte aus dem Feststellungsbescheid als „abgeleitete Einkünfte“ zu behandeln sind und diesbezüglich eine Berichtigung zufolge der Feststellung im Berufungsverfahren Platz zu greifen hat. An sich ist die Berichtigung von Amts wegen wahrzunehmen. Unser Antrag ging lediglich in diese Richtung.

In diesem Zusammenhang verweisen wir auch auf die Ausführungen der BAO § 311 — Entscheidungspflicht -, wonach eine Devolution an die II Instanz dann eintritt, wenn eben die Entscheidungspflicht über Anträge oder auch wenn von Amts wegen zu entscheiden ist, nicht nachgekommen wird.“

### **Rechtliche Beurteilung**

Der Devolutionsantrag zielt auf den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung folgender Anträge:

Auf Seite 1, erster Absatz. „ ...Antrag gemäß § 311 Abs 2 BAO **zur Berichtigung der Körperschaftsteuer 1990, 1995 und 1996...**“

Auf Seite 2 , zweiter und dritter Absatz wird ausgeführt: **“Am 22.2.2007 wurde beim Finanzamt beantragt**, die Änderung der Körperschaftsteuerbescheide zufolge der Betriebsprüfung im Jahr 2000 zu beseitigen und den Rechtszustand vor dieser Änderung herbeizuführen, weil die Änderung im Jahr 2000 formalrechtlich nicht zurecht besteht und die Korrektur auch zufolge der eingebrachten Berufung und demzufolge die Berichtigung der abgeleiteten Bescheide zwangsläufig und von Amtswegen vorzunehmen ist.“

Für die Beurteilung von Anbringen (vgl. dazu auch *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 85 Tz. 1) kommt es nicht auf die Bezeichnungen von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschießende Ziel des Parteischrittes (zB VwGH 31.5.2000, 94/13/0157; 23.4.2001, 99/14/0104; 28.1.2003, 2001/14/0229; 27.1.2005, 2004/16/0101). Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozessklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte (zB VwGH 26.6. 2003, 2002/16/0286-0289). Allerdings ist das Erklärte der Auslegung zugänglich (VwGH 16.7.1996, 95/14/0148). Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, d.h. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 26.6.1995, 92/18/0199, ZfVB 1996/4/1626; 28.1.2003, 2001/14/0229).

Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (VwGH 16.7.1996, 95/14/0148; 2.8.2000, 97/13/0196, 0197, 0198; 28.1.2003, 2001/14/0229). Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (zB VwGH 20.2.1998, 96/15/0127). Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist - im Hinblick auf § 115 - die Absicht der Partei zu erforschen (VwGH 3.6.1992, 92/13/0127; 20.2.1998, 96/15/0127; 29.3.2001, 2000/14/0014; 28.1.2003, 2001/14/0229). Die Behörde hat nicht den Sinn einer mehrdeutigen Parteienbekundung in der Richtung zu bestimmen, die für den Standpunkt der Partei nach der Beurteilung der Behörde am günstigsten wäre (VwGH 8.4.1992, 91/13/0123).

Wendet man die eben dargelegten Regeln der Auslegung auf den gegenständlichen Devolutionsantrag an, so ergibt sich folgendes Bild:

1. Es muss ein Antrag auf Berichtigung der Körperschaftsteuer 1990, 1995 und 1996 beim Finanzamt Grieskirchen Wels eingebracht worden sein und dieser muss bisher unerledigt sein.

2. Dieser Antrag muss am 22. Februar 2007 eingebracht oder datiert worden sein.

Bezüglich dieses Antrages sei die Zuständigkeit gemäß § 311 Abs. 4 BAO auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen.

Aus dem Akt geht hervor, dass mit Datierung 22. Februar 2007 ein Schreiben beim Finanzamt eingebracht wurde. **Dieses Schreiben enthält nur folgende Anträge:**

- 1) die bisher ergangene vorläufige Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1990 als endgültig festzusetzen,
- 2) bei der Berichtigung des Bescheides die Einkünfte wiederum festzusetzen, wie sie auf Grund der Feststellung im Steuerbescheid für das Jahr 1990 vom 11.11.1993 ergangen sind; (Ergänzend ist zu vermerken, dass offensichtlich gemeint ist, dass die Berichtigung der Einkünfte im Rahmen der endgültigen Festsetzung der Körperschaftssteuer für das Jahr 1990 erfolgen solle)
- 3) die bisher vorliegenden Aussetzungszinsen zu stunden, bis diese abgeschrieben werden.

Vergleicht man diese Anträge mit den lt. Devolutionsantrag gestellten Anträgen (**Antrag gemäß § 311 Abs 2 BAO zur Berichtigung der Körperschaftsteuer 1990, 1995 und 1996**), so ist zu ersehen, dass im Devolutionsantrag ein vollkommen anderes Begehren gestellt wird, hinsichtlich dessen die Zuständigkeit auf die Abgabebehörde zweiter Instanz übergehen soll. (vgl. die obigen Ausführungen "Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (zB VwGH 20.2.1998, 96/15/0127")

Ergänzend wird auch auf die die vergleichbare Frage in der Berufungsentscheidung GZ. RV/1100-L/07, vom 16. Juli 2009 verwiesen, wo ausdrücklich ausgeführt wird: "Wenn nun das Finanzamt im angefochtenen Bescheid über ein Ansuchen „betreffend Veranlagung 1990, 1995 und 1996“ abspricht, dann erledigt das Finanzamt ein Anbringen, das gar nicht gestellt wurde." Damit wird ausdrücklich ausgesprochen, dass in dem Schreiben vom 22. Februar 2007 keinesfalls ein solcher Antrag enthalten ist, der vom Finanzamt zu erledigen wäre."

Der Unabhängige Finanzsenat kommt auch zu der Ansicht, dass das Vorbringen im Schreiben vom 18. August 2009, das als Antwort auf das Schreiben betreffend „Ergänzung der Berufung vom 22. Februar 2007 vom 12. März 2007 eingebracht am 12. März 2007 „ eingebracht wurde nicht so auszulegen ist, dass schon ursprünglich im Antrag vom 22. Februar 2007 eine **Berichtigung der Körperschaftsteuer 1990, 1995 und 1996** gemeint war.

Dieses Schreiben kann allenfalls **als erstmaliger Antrag** (vom 18. August 2009) auf Abänderung der Körperschaftsteuerbescheide 1990, 1995 und 1996 gewertet werden. Der Unabhängige Finanzsenat kann jedoch keinesfalls eine Präzisierung der bisherigen Anträge im Schreiben vom 22. Februar 2007 sehen, sondern allenfalls einen vollkommen neuen Antrag.

Da daher **kein Schreiben vom 22. Februar 2007 existiert**, in dem **die Berichtigung der Körperschaftsteuer 1990, 1995 und 1996 beantragt wurde**, kann auch keine Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 311 BAO auf die Abgabebehörde zweiter Instanz übergehen.

Der Devolutionsantrag war daher zurückzuweisen.

Linz, am 24. August 2010