

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X y, vertreten durch Solidus Steuerberatungs GmbH, Untere Weißgerberstrasse 5/18 DG, 1030 Wien, wegen Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf hinsichtlich des Antrages auf Berichtigung der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1999 sowie Gewerbesteuer 1993 beschlossen:

Die Säumnisbeschwerde wird zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der in diesem Zusammenhang vorliegende Sachverhalt stellt sich, soweit beachtlich, wie folgt dar:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1990 bis 1992 ergingen mit 10. September 1996 u.a. neue Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für diesen Zeitraum, gegen die mit Eingabe vom 10. Oktober 1996 fristgerecht berufen wurde. Die Berufung wurde mit (erster) Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 1998 als unbegründet abgewiesen.

Die Bf. stellte daraufhin am 10. März 1998 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Mit Eingabe vom 31. Jänner 2003 stellte die Bf. gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO (§ 323 Abs. 12 BAO) einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit 2. Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2009 wurde der Beschwerde u.a. betreffend der Umsatz- und Gewerbesteuerbescheide 1990 bis 1992 teilweise Statt gegeben.

Nach Ergehen der 2. Berufungsvorentscheidung stellte die X1 (i.d.F Bf.) mit Eingabe vom 27. Mai 2009 einen Antrag auf Bilanzberichtigung für die Jahre 1993 bis 2007 und ergänzte dieses Ansuchen mit weiteren Eingaben vom 10. Juni 2009 wonach die Änderungen gemäß § 295a BAO durchzuführen seien und einem weiteren

Ergänzungsantrag vom 26. Juni 2009, in dem auf das Erfordernis der aufgrund der 2. Berufungsvorentscheidung zu berücksichtigenden geänderten Verlustvorträge in den Folgejahren hingewiesen wurde.

Der Antrag wurde mit Bescheid abgewiesen. Nach einer dagegen gerichteten Berufung erging eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung zu der wiederum ein Antrag auf Vorlage an den UFS gestellt wurde.

In seiner Berufungsentscheidung vom 1. September 2011 Gz. RV/1036-W/10 wies der UFS die Berufung als unbegründet ab.

Die Bf. stellte in der Folge mit Eingabe vom 26. Jänner 2012 einen Antrag auf Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 3 BAO (Antrag auf Bilanzberichtigungen 1993-2002).

Neben der Änderung der Bescheide der Folgejahre infolge Verlustvorträgen bzw. gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen wurde auch die Berücksichtigung der Aussetzungszinsen, deren Aufwand auf die einzelnen Jahre zu verteilen war, beantragt.

Der Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 9. März 2012 abgewiesen.

Nach Vorlageantrag vom 11. April 2012 erging am 2. Oktober 2012 dazu eine Stattgebende Berufungsentscheidung des UFS, Gz. RV/1407-W/12, RV/1408-W/12.

Der Entscheidung ist zu entnehmen, dass ein über die Verlusthöhe absprechender Bescheid ein ‚anderer‘ Bescheid i.S. d. § 295 (3) BAO ist. Wird demnach ein über die Verlusthöhe absprechender Körperschaftsteuerbescheid nach Ergehen von Folgejahre betreffenden Körperschaftsteuerbescheiden abgeändert, so sind die Folgejahre betreffende Bescheide zwecks Anpassung an die neue Verlusthöhe abzuändern. Eine absolute Verjährung kann in diesem Fall nicht eintreten.

Für das fortgesetzte Verfahren i.Z.m. der Körperschaftsteuer 1995 bis 1999 hält die Berufungsentscheidung fest:

‚Betreffend die Jahre 1995 bis 1999 wurden zuletzt endgültige Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassen.

Im vorliegenden Fall wäre dem Antrag gemäß § 295 Abs. 3 BAO betreffend die Jahre 1995 bis 1999 insoweit zu entsprechen, soweit abzugsfähige Aussetzungszinsen vorliegen und eine Änderung der Verlustvorträge sich auf das zu versteuernde Einkommen auswirkt.‘

Am 31. Oktober 2013 erging ein weiteres Schreiben durch den steuerlichen Vertreter der Bf. an das Finanzamt Wien 6/7/15 mit dem die Behörde aufgefordert wurde, die Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1999 sowie den Gewerbesteuerbescheid 1993 zu berichtigen.

In der gegenständlich zu beurteilenden Säumnisbeschwerde vom 2. Oktober 2017 wird das bisherige Verfahren kurz wiederholt und festgehalten, dass die Sondervorschrift des § 209a BAO auch die absolute Verjährung außer Kraft setzt. Die Berufungsentscheidung Gz. RV/1407-W/12, RV/1408-W/12 wird zitiert:

‚Gegen die über die Verlusthöhe absprechenden Bescheide der Jahre 1990 bis 1992 wurde mit Eingabe vom 10. Oktober 1996 berufen und dieser Berufung mit

Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2009 teilweise Folge gegeben. Durch die Erlassung der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung mit 7. Mai 2009 wurden die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide der Jahre 1990 bis 1992 erst nach Ergehen der die Folgejahre ab 1993 betreffenden Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide abgeändert. Die die Folgejahre ab 1993 betreffenden Körperschaftsteuerbescheide und der Gewerbesteuerbescheid 1993 sind gemäß § 295 Abs. 3 BAO zwecks Anpassung an die neue Verlusthöhe abzuändern, wobei dieser Abänderung gemäß § 209a Abs. 2 BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht.'

Das Finanzamt wurde vom BFG mit Schreiben vom 13. Oktober 2017 unter Hinweis auf § 284 BAO aufgefordert, über den Antrag der Bf. bis 5. Jänner 2018 zu entscheiden oder darzulegen, aus welchem Grund eine Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt.

Das Finanzamt legte mit Schreiben vom 4. Jänner 2018 dar, dass aus seiner Sicht keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt und zu Recht keine Änderungen nach § 295 Abs. 3 BAO vorgenommen wurden. Vorweg erläutert die Behörde, dass die Aktenteile mit den seinerzeit noch üblichen papierenen Bescheiden schon vor Jahren skartiert wurden und die urgierten Folgeänderungen nur indirekt nachzuvollziehen seien, da die Bescheide durch Rückrechnung rekonstruiert werden müssten.

Die Bf. wurde mit Vorhalt vom 15. Jänner 2018 ersucht, für das Verfahren maßgebliche Bescheide vorzulegen und weitere Fragen zu beantworten. In Reaktion darauf nahm der steuerliche Vertreter am 25. Jänner 2018 Akteneinsicht und legte weitere Unterlagen (ohne die angeforderten Bescheide), darunter einen Aktenvermerk vom 6. März 2009 vor.

Die Frist zur Beantwortung des Schreibens des BFG wurde bis 28. Februar und letztlich bis 31. März 2018 (erfolglos) verlängert wobei von Seiten der steuerlichen Vertretung in einem Telefonat vom 27. März 2018 darauf hingewiesen wurde, dass die vom BFG angeforderten Bescheide auch der Bf. nicht mehr vorliegen würden.

über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 198 BAO lautet:

(1) Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

(2) Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.

§ 295 (3) BAO lautet:

Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung oder Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Eine als unzulässig zurückzuweisende Beschwerde liegt gemäß Ritz, BAO⁶ § 260 Rz. 5 bzw. 8 u.a. bei mangelnder Bescheidqualität vor. Demnach sind Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen.

Gemäß § 284 Abs. 7 lit b BAO ist § 260 Abs. 1 lit a BAO sinngemäß auf Säumnisbeschwerden anzuwenden.

Die gegenständliche Säumnisbeschwerde zielt darauf ab, Korrekturen des Finanzamtes auf Grundlage der sich aus der 2. Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2009 ergebenden Änderungen auf die - Folgejahre betreffenden Bescheide gemäß § 295 Abs. 3 BAO - zu erwirken.

Aus § 295 (3) BAO ergibt sich, dass ein Bescheid zu ändern oder aufzuheben ist, wenn bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen wäre.

Folgt man der hierzu ergangenen Berufungsentscheidung vom 2. Oktober 2012 Gz. RV/1407-W/12, RV/1408-W/12, so haben die ‚beantragten‘ Korrekturen der Bescheide jedenfalls unter Bezugnahme von dem hier anzuwendenden § 209a BAO iVm. § 295 (3) BAO unabhängig von einer sonst zu beachtenden absoluten Verjährung zu erfolgen.

Die Korrekturen ergeben sich laut Bf. einerseits durch geänderte Verlustvorträge die sich (u.a.) auf die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1995 bis 1999 auswirken sowie gewerbsteuerlichen Fehlbeträgen, die, folgt man den Angaben der Bf., zu einem Wegfall der Gewerbesteuerbelastung für das Jahr 1993 führen würden. Zudem sollen aufgrund der Bestimmung des § 295 (3) BAO anteilige Aussetzungszinsen (gegenständlich betreffend Umsatzsteuer und Gewerbesteuer), die nach Ergehen der teilweise stattgebenden 2. Berufungsvorentscheidung bescheidmäßig vorgeschrieben wurden, anteilig auf den Zeitraum zwischen Beginn der Aussetzung und dessen Ablauf (§ 212a Abs. 5 BAO) als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Die den beantragten Änderungen zugrundeliegende Erledigung des Finanzamtes ‚Berufungsvorentscheidung 2‘ vom 7. Mai 2009 lautet im Spruch:

Der Berufung vom 10.10.1996 gegen USt, KSt, GewSt, KEST, VermSt, Einheitswert für den Zeitraum 1990 -1992 wird teilweise stattgegeben.

Es werden folgende Abgaben ermittelt:

	1990	1991	1992
	€	€	€
Umsatzsteuer:	192.502,63	310.994,96	361.493,93
Körperschaftsteuer:	24.426,79		
Gewerbsteuer:	13.993,29		
Kapitalertragsteuer:	22.936,69	18.639,13	31.776,45
Säumniszuschläge:			1.467,04

Die Erledigung der Behörde entspricht nicht den (oben dargelegten) Erfordernissen des § 198 BAO.

Nach dieser Bestimmung haben Abgabenbescheide im Spruch *„die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen)“* zu enthalten.

Gemäß Ritz BAO⁶, § 198 Rz. 16ff gehören zu den Bemessungsgrundlagen u.a. bei der Einkommensteuer das Einkommen sowie für den Verlustvortrag die Höhe des Verlustes, bei der Umsatzsteuer die Umsätze und die Vorsteuern.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24. Jänner 2000, 95/17/0480 dargelegt:

„Aus dem Spruch eines Abgabenbescheides müssen die Größen erkennbar sein, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden.“

Entsprechende Angaben sind der Erledigung des Finanzamtes vom 7. Mai 2009 (2. Berufungsvorentscheidung⁷) nicht zu entnehmen.

Der VwGH hat mit Rechtssatz vom 14.1.1991, 90/15/0041 aber auch erkannt, dass ein Bescheid nicht bereits deshalb rechtswidrig ist, wenn eine klare Trennung zwischen Spruch und Begründung fehlt und es keine Rechtswidrigkeit darstellt, wenn etwa die Bemessungsgrundlagen einer im Spruch festgesetzten Abgabe erst in der Bescheidebegründung aufscheinen.

Auch ein solcher Umstand liegt gegenständlich nicht vor.

Die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2009 lautet wie folgt:

„Gemäß der Besprechung vom 6. März 2009 im Finanzamt und einen dazu erstellten Aktenvermerk“.

Der steuerliche Vertreter der Bf. hat im Zuge der Akteneinsicht beim UFS am 25. Jänner 2018 einen Aktenvermerk über die Besprechung beim Finanzamt vom 6. März 2009 vorgelegt, in dem u.a. von Berechnungsvarianten die Rede ist und dem weiters zu entnehmen ist: *„Genaue, detaillierte Berechnungen werden von Kanzlei V den entsprechenden Eingaben beigelegt, ebenso berichtigte Steuererklärungen mit Berechnungsblättern.“*

Dem (nicht unterfertigten) Aktenvermerk, auf den die Begründung der fraglichen Berufungsvorentscheidung hinweist, sind zwar die an der Besprechung teilnehmenden Personen zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Bescheides erforderlichen

Bemessungsgrundlagen werden aber nicht dargestellt, sondern vielmehr auf künftige Eingaben verwiesen.

Im Akt des UFS liegt ein weiterer, vom zuständigen Rechtsmittelbearbeiter erstellter und von ihm unterzeichneter Aktenvermerk dieses Datums (6. März 2009; nach Anruf V) auf. Abgesehen davon, dass davon auszugehen ist, dass sich die Berufungsvorentscheidung nicht auf diesen Aktenvermerk bezieht, finden sich in diesem ebenfalls keine als Bemessungsgrundlagen heranziehbare Größen.

Gemäß Ritz, a.a. O. § 93 Rz. 22 ist der Spruch unverzichtbar für die Bescheidqualität. Fehlt der Spruch, (Anmerkung: oder ist dieser unvollständig) so liegt kein Bescheid vor.

Die als 2. Berufungsvorentscheidung intendierte Erledigung erging in Anwendung der zu diesem Zeitpunkt gültigen Bestimmung des § 276 Abs. 5 BAO:

„(5) Eine zweite Berufungsvorentscheidung darf - außer wenn sie dem Berufsbegehren vollinhaltlich Rechnung trägt - nur erlassen werden, wenn alle Parteien, die einen Vorlageantrag gestellt haben, zustimmen und die Antragsfrist für alle Antragsberechtigten abgelaufen ist. Die Zustimmung ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 87) zu erklären.“

Mangels Bescheidqualität der benannten Erledigung ist der Vorlageantrag der Bf. vom 10. März 1998 i.d.F. vom 31. Jänner 2003 in Bezug auf die erste Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 1998 u.a. betreffend Körperschafts- und Gewerbesteuer der Jahre 1990 bis 1992 nach wie vor offen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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. Eine Revision ist nicht zulässig, da der Beschluss in Anwendung der oben angeführten Normen erfolgte.

Wien, am 3. April 2018

