



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag gemäß § 311 BAO der Bw, vertreten durch S, vom 6. Oktober 2010, betreffend Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes F auf amtsweigige Änderung des Bescheides vom 30. April 2004, betreffend Einkommensteuer 1999, entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

Begründung

Es ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Berufungswerberin erzielte im Jahr 1999 u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Miteigentümerin der Liegenschaft 1111 O, G-Gasse9. Für die betreffende Miteigentümergemeinschaft erging ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999, der dem Einkommensteuerbescheid 1999 zu Grunde gelegt wurde.

Nach einer abgabenbehördlichen Prüfung der Vermietungsgemeinschaft wurde am 19. Dezember 2003 im wiederaufgenommenen Verfahren ein neuer Feststellungsbescheid für das Jahr 1999 erlassen, gegen den Berufung erhoben wurde.

Mit Berufungsentscheidung vom 23. März 2010, GZ. RV/2148-W/05, RV/0514-W/10, wies der unabhängige Finanzsenat (UFS) die Berufung zurück, da die Gesellschaft bürgerlichen Rechts infolge zwischenzeitiger Begründung von Wohnungseigentum (am 4. Dezember 2000) als

beendet anzusehen und der Bescheid dem falschen Bescheidadressaten zugestellt worden war.

Die Berufungswerberin wurde im Jahr 1999 zunächst antragsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Auf Grundlage des als Folge der Betriebsprüfung geänderten Feststellungsbescheides für 1999 erging am 30. April 2004 ein auf § 295 (1) BAO gestützter Einkommensteuerbescheid 1999.

Die Berufungswerberin brachte am 19. Mai 2010 einen Antrag auf einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 beim Finanzamt ein. Eine Bescheidaufhebung bzw. Aufhebung der Änderung der Einkommensteuer im Gefolge der o.a. Berufungsentscheidung sei nicht gebucht worden. Es werde beantragt, die dem Einkommensteuerbescheid zugrunde liegende Steuer in Befolgung der UFS-Entscheidung zu stornieren.

Mit Eingabe vom 6. Oktober 2010 brachte die Berufungswerberin beim UFS einen Devolutionsantrag ein und verwies darin auf die bezughabende Berufungsentscheidung des UFS. Aufgrund der genannten Entscheidung sei die Rechtsgrundlage für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid weggefallen und das Finanzamt hätte den Einkommensteuerbescheid, der aus dem Gewinnfeststellungsbescheid abgeleitet worden sei, stornieren müssen. Die Berufungswerberin habe das Finanzamt darauf aufmerksam gemacht und einen Antrag auf Änderung nach § 295 BAO gestellt, den das Finanzamt zu Recht (mangels Antragsrecht) zurückgewiesen habe. Das Finanzamt hätte jedoch von Amts wegen handeln müssen.

Es könne keinen Unterschied für die Anwendung des § 295 BAO machen, ob der Grundlagenbescheid inhaltlich oder formell unrichtig bzw. mangelhaft sei. Wäre ein Unterschied gegeben, müsste man in jedem Fall neben einer Berufung gegen einen Grundlagenbescheid automatisch für den Eventualfall der Nichtigkeit desselben auch gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide berufen, was der Rechtslage und Praxis zuwiderlaufe.

Mit Bescheid vom 3. Jänner 2011 wies das Finanzamt F den Antrag vom 19. Mai 2010 auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1999 zurück.

Dazu ist rechtlich Folgendes auszuführen:

§ 295 BAO lautet:

(1) 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.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) 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.

§ 311 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

(2) Werden Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97), so kann jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Devolutionsanträge sind bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz einzubringen.

(3) Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat der Abgabenbehörde erster Instanz aufzutragen, innerhalb einer Frist bis zu drei Monaten ab Einlangen des Devolutionsantrages zu entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Die Frist kann einmal verlängert werden, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz das Vorliegen von in der Sache gelegenen Gründen nachzuweisen vermag, die eine fristgerechte Entscheidung unmöglich machen.

(4) Die Zuständigkeit zur Entscheidung geht erst dann auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz über, wenn die Frist (Abs. 3) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde erster Instanz vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.

(5) Devolutionsanträge sind abzuweisen, wenn die Verspätung nicht auf ein überwiegendes Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuführen ist.

(6) Obliegt die Entscheidung über Devolutionsanträge dem unabhängigen Finanzsenat, so sind die §§ 270 bis 272, 278, 279 sowie 282 bis 287 sinngemäß anzuwenden. Aufträge und Verlängerungen nach Abs. 3 sowie Aufträge nach § 311a Abs. 2 obliegen dem Referenten.

Mit Berufungsentscheidung vom 23. März 2010, GZ. RV/2148-W/05, RV/0514-W/10, hat der UFS festgestellt, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1999 zugrunde liegende Feststellungsbescheid vom 19. Dezember 2003 mangels korrekter Zustellung keine Rechtswirkungen entfalten konnte und ins Leere gegangen ist.

Die Berufungswerberin macht eine Verletzung der Entscheidungspflicht der ersten Instanz geltend, die auf der nicht erfolgten „Stornierung“ bzw. Aufhebung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides auf Grundlage des § 295 BAO beruht.

Nach dem Gesetzeswortlaut handelt es sich bei einer Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO um eine amtswegige Maßnahme. § 295 BAO sieht - anders als etwa § 299 BAO - kein Antragsrecht zusätzlich zur Vorgangsweise von Amts wegen vor. Ein solches Antragsrecht ist auch entbehrlich, weil § 295 BAO keinen Ermessensspielraum lässt und folglich von Amts wegen zwingend zu beachten ist (VwGH 28.3.1996, 94/16/0254).

Nach ständiger Rechtsprechung des UFS besteht für die Berufungswerberin kein Antragsrecht auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides, eine Meinung, der die Berufungswerberin im Rahmen ihres Devolutionsantrages folgt.

Nach herrschender Ansicht (vgl. auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295 Anm. 12, § 311 Anm. 18) kann die Verpflichtung zur Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO jedoch mittels Devolutionsantrages gemäß § 311 BAO eingefordert werden.

Es stellt sich die Frage, ob das Finanzamt zur Aufhebung des (abgeleiteten) Einkommensteuerbescheides auf Grund des ihm zugrunde liegenden „Nicht-Bescheides“ verpflichtet war.

Der Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 30. April 2004 erging auf Grundlage des § 295 BAO und ist rechtswirksam und unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Gemäß § 295 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist (wie im vorliegenden Fall der Einkommensteuerbescheid) im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Mangels Bescheidqualität wurde der vom UFS mit GZ. RV/2148-W/05, RV/0514-W/10, zu beurteilende Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) nicht abgeändert oder aufgehoben, sondern es wurde die Berufung zurückgewiesen. Einen neuen Feststellungs(Grundlagen)bescheid im Gefolge der Berufungsentscheidung des UFS hat das Finanzamt nicht erlassen.

In Ermangelung eines wirksamen Grundlagenbescheides als Basis für die Aufhebung (Abänderung) des Einkommensteuerbescheides für 1999 gemäß § 295 BAO liegt keine Verpflichtung der Behörde zur Aufhebung desselben vor, weshalb die Behörde I. Instanz nicht säumig geworden ist und nach Ansicht des UFS keine Entscheidungspflicht verletzt hat (vgl. UFS vom 11. November 2009, RD/0004-L/09).

Der Ansicht der Berufungswerberin, wonach es keinen Unterschied machen darf, ob ein Grundlagenbescheid inhaltlich oder formell unrichtig oder mangelhaft ist, ist entgegenzuhalten, dass der UFS im Rahmen der o.a. Berufungsentscheidung festgestellt hat, dass der zugrunde liegende Bescheid mangels tauglichem Bescheidadressaten keine Rechtswirkungen entfalten konnte und ins Leere gegangen ist.

Nach Ritz, BAO³ § 93 Rz. 21, führen Erledigungen, die nicht alle in den §§ 93 bzw. 96 geforderten Teile enthalten, teils zu einem Verlust der Bescheidqualität, teils nur zu einer Rechtswidrigkeit der Erledigung.

Wäre ein Bescheidmangel durch die Abgabenbehörde II. Instanz sanierbar gewesen, läge somit (lediglich) ein rechtswidriger Grundlagenbescheid (und somit kein Nicht-Bescheid) vor, hätte dieser Umstand im Rahmen der Berufung zu einer entsprechenden (inhaltlichen) Behandlung (und nicht zu einer Zurückweisung der Berufung) führen müssen.

Die Berufungswerberin leitet einen ihrer Ansicht nach vorliegenden Verstoß gegen den Rechtsschutz daraus ab, dass bei jeder Berufung gegen den Grundlagenbescheid somit auch „automatisch für den Eventualfall der Nichtigkeit desselben auch gegen die abgeleiteten (Einkommensteuer-)Bescheide“ berufen werden müsste, was weder dem Stand der Rechtslage noch der Praxis entspreche.

Nach Ansicht des UFS hätte die Berufungswerberin erkennen können, dass es dem Feststellungsbescheid an einem tauglichen Bescheidadressaten fehlte, und sie hätte somit gegen den Einkommensteuerbescheid berufen können, wobei eine Abweisung dieser Berufung aus Sicht des Senates gemäß § 252 BAO unzulässig gewesen wäre, da die Bindungswirkung einen wirksamen Grundlagenbescheid voraussetzt (vgl. Ritz BAO³, § 252 Tz. 14). Der Rechtsschutz wäre aus Sicht des Senates damit gewahrt geblieben.

Die dargelegte Ansicht steht entgegen den Ausführungen der Berufungswerberin auch mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Einklang.

Werden Feststellungsbescheide der Einkommensbesteuerung zu Grunde gelegt, obwohl die Grundlagenbescheide nicht wirksam geworden sind, so sind davon dennoch abgeleitete

Einkommensteuerbescheide inhaltlich rechtswidrig und wie der VwGH (in den nachfolgend angeführten Erkenntnissen) darlegt, mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar.

So hat der VwGH mit Erkenntnis vom 24. November 1998, 93/14/0203, im Zuge der Berufung gegen Einkommensteuerbescheide ausgeführt, dass diesen zugrundeliegende Feststellungsbescheide ins Leere gegangen sind. Damit hat ein Grund gefehlt, um die Einkommensteuer gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass dem Einkommensteuerbescheid nachfolgend inhaltlich gleichlautende Bescheide erlassen worden waren.

„Da sich die Abänderung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre vom 22. August 1991 als unzulässig erweist, hätte die belangte Behörde diese Bescheide im Rechtsmittelverfahren aufheben müssen. In Verkennung der Rechtslage hat sie diese Bescheide jedoch bestätigt.“

Im Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2007/15/0294, führt der VwGH u.a. aus:

„Es ist unbestritten, dass die "Feststellungsbescheide" ins Leere gegangen sind. Damit haben für den abgeleiteten Bescheid taugliche Feststellungsbescheide gefehlt. Der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Bescheid wäre, worauf die belangte Behörde zutreffend hinweist, aus dem Grunde des Fehlens eines Feststellungsbescheides anfechtbar gewesen und hätte in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren aufgehoben werden müssen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. November 1998, 93/14/0203). Da der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Bescheid aber rechtswirksam und unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist, ist die darin festgesetzte, nachzuzahlende Einkommensteuer als auszusetzender Betrag zutreffend herangezogen worden.“

Eine Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Abgabenbehörde I. Instanz liegt somit nicht vor (vgl. auch den vom UFS mit Bescheid vom 22. November 2010, RD/0055-W/10, entschiedenen gleich gelagerten Fall).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Jänner 2011