

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch die Kotlik/Prokopp/Stadler GmbH Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Klingerstraße 9, 2353 Guntramsdorf, vom 29. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 26. August 2010, betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1997, 1999 und 2000

### **zu Recht erkannt:**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer (Bf.) war Mitgesellschafter der beim Finanzamt Salzburg-Stadt unter StrNr 000/0000 erfassten Mitunternehmerschaft X- GmbH und Mitgesellschafter, deren Einkünfte gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Im Anschluss an eine bei dieser Gesellschaft im Jahr 2003 durchgeführten Betriebsprüfung ergingen - nach gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgten Wiederaufnahme der Verfahren - am 4. April 2003 neue Feststellungsbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000. Am 9. April 2003 erließ das Wohnsitzfinanzamt des Bf. gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide, welche unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind.

Die gegen die Feststellungsbescheide erhobene Berufung wurde mit Bescheid des UFS vom 20. September 2009, RV/0777-S/07 als unzulässig zurückgewiesen. Da

die Erledigungen nicht dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung entsprachen, hatten sie keine Bescheidqualität erlangt.

Das Finanzamt Salzburg-Stadt erließ am 26. Februar 2010 neuerlich Feststellungsbescheide (inhaltlich gleichlautend wie die "Nichtbescheide" vom 4. April 2003) für die Jahre 1997, 1999 und 2000 und stellte diese an die einzelnen ehemaligen Mitunternehmer bzw. deren Zustellbevollmächtigten unter Verzicht auf die Fiktion des § 101 Abs. 4 BAO zu.

Mit Schriftsatz vom 12. April 2010 im Rahmen der Ergänzung des Antrages auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO vom 20. Jänner 2010 wurde mit Schreiben vom 12. April 2010 in eventu ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 1 BAO gestellt. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO habe die Behörde von Amts wegen einen abgeleiteten Bescheid aufzuheben, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen. Die (abgeänderten) Einkommensteuerbescheide deren Aufhebung hier begehrt werde, beruhen auf nichtigen Bescheiden betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre. Dass der erwähnte Feststellungsbescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren ist, wurde vom UFS mit Bescheid vom 20. Oktober 2009, RV/0777-S/07 festgestellt.

Der VwGH habe in seiner Entscheidung vom 24.11.1998, 93/14/0203 festgehalten, dass eine Abänderung von abgeleiteten Bescheiden gemäß § 295 Abs 1 BAO nur zulässig sei, wenn die Einkommensteuerbescheide von Feststellungsbescheiden abzuleiten sind. Unbestritten, weil durch oben erwähnte UFS-Entscheidung festgestellt, ist, dass die vom Finanzamt gegenüber der X- GmbH und Mitges. ausgefertigten Bescheide vom 4. April 2003 für die Streitjahre ins Leere gegangen seien. Damit haben jedoch taugliche Feststellungsbescheide gefehlt, um so die bereits in den Vorjahren erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass am 26. Februar 2010 gegenüber der X- und Mitges. inhaltlich gleichlautende Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre wie vom 4. April 2003 erlassen worden sind. Denn mit den Bescheiden vom 26. Februar 2010 werde die unzulässige Abänderung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre nicht saniert (wörtlich VwGH 93/14/0203). Da die Abänderung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre aufgrund der als Feststellungs"bescheide" vom 4. April 2003 titulierten Erledigungen als unzulässig erweist, hätte die Behörde diese unrechtmäßig von Nichtbescheiden abgeleiteten Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufheben müssen.

Des Weiteren stellt der VwGH in zitierter Entscheidung fest, dass "unvorgreiflich der Frage der Verjährung [ ... ] das Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre zu erlassen haben" werde.

In gegenständlichem Sachverhalt sei eine neuerliche vom Gesetz und dem VwGH geforderte Erlassung neuer Bescheide aufgrund eingetretener Verjährung der Einkommensteuerbescheide nicht möglich, weshalb die ursprünglich (ersten) Feststellungsbescheide und von denen abgeleiteten Einkommensteuerbescheide wieder in Rechtskraft erwachsen.

Auch der UFS sehe bei Vorliegen eines Sachverhalts wie dem gegenständlichen eine Verpflichtung der Behörde von Amts wegen zur Aufhebung nach § 295 Abs. 1 BAO (UFSW, RV/0184-W/09 vom 23.3.2010). Ein Antragsrecht sei aus § 295 Abs. 1 BAO nicht abzuleiten, dies sei auch deshalb schon überflüssig, weil § 295 BAO der Abgabenbehörde keinen Ermessensspielraum lasse, sondern von Amts wegen zwingend zu beachten sei (VwGH 28.3.1996, 94/16/0254). Dieses Zitat aus der Rechtsprechung des VwGH sollte die Behörde zum Anlass nehmen, der ihr nach § 295 Abs. 1 BAO zugewiesenen Verpflichtung von Amts wegen nachzukommen und die unzulässigerweise aufgrund der als "Feststellungsbescheide" vom April 2003 titulierten Erledigungen erlassenen Einkommensteuerbescheide aufheben. Sollte die Behörde dieser ihrer Verpflichtung nicht nachkommen, werde darauf hingewiesen, dass im Sinne des UFSW, RV/0184-W/09 vom 23.3.2010, einen Devolutionsantrag gemäß § 311 Abs. 2 BAO bei der Oberbehörde eingebracht werde.

Dieser Antrag wurde vom Wohnsitzfinanzamt mit Bescheid vom 26. August 2010 zurückgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Eingabe nicht zulässig sei. Im Schreiben vom 12. April 2010 wurde seitens des Bf. vorgebracht, dass der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 vom 20. Jänner 2010 dahingehend ergänzt werde, dass dieser als Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu werten sei. Dieser Antrag sei zurückzuweisen, da diesbezüglich im § 295 BAO kein gesetzlich vorgesehenes Antragsrecht der Partei normiert sei.

Es sei im übrigen darauf hinzuweisen, dass für den gegenständlichen Fall weder aus dem im Schreiben vom 12. April 2010 angeführten UFS-Entscheidung RV/0184-W/09 für eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO im Sinne des Begehrens des Antragstellers etwas zu gewinnen sei:

Im Verfahren, das der VwGH-Entscheidung zugrunde lag, waren die auf einem Nichtbescheid beruhenden abgeleiteten Einkommensteuerbescheide, anders als im gegenständlichen Fall, Berufungsverfahren und lag demgemäß ein entsprechender Verfahrenstitel für deren Aufhebung vor.

In der UFS-Entscheidung werde unmissverständlich dargelegt, dass wenn, wie im gegenständlichen Fall ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund eines Nichtbescheides erlassen wurde und dieser Mangel nicht mit Berufung im abgeleiteten Verfahren bekämpft wurde, dieser Mangel nunmehr nicht im Wege einer weiteren Änderung gemäß § 295 BAO saniert werden könne; implizit auch nicht im Hinblick auf die Zurückweisung einer Berufung gegen einen für die Bescheidänderung gemäß

§ 295 Abs. 1 BAO Anlass gewesenen Grundlagen-Nichtbescheid. Mit einer derartigen Zurückweisung einer Berufung mangels Vorliegen eines anfechtbaren Bescheides werde im Sinne des § 295 Abs. 1 BAO weder ein Feststellungsbescheid erlassen, aufgehoben noch abgeändert.

Im Ergebnis fehle es für eine Änderung/Aufhebung der verfahrensmäßig von einem Nichtbescheid abgeleiteten Bescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO, Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000, erlassen im Jahr 2003, an einem in Ansehung der Verjährungsbestimmungen und der Nichtanwendbarkeit des § 209a BAO anwendbaren Verfahrenstitel (vgl. auch die Ausführungen des UFS RV/0184-W/09 vom 23.3.2010 zu einem vergleichbaren Sachverhalt).

Gegen diesen Bescheid er hob der Bf. fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) und führte begründend aus:

Die Behörde sehe entgegen der Meinung des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen in der Feststellung des Vorliegens eines Nichtbescheides durch den UFSS (Entscheidung vom 20.10.2009) keine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 BAO hinsichtlich des "abgeleiteten" Einkommensteuerverfahrens. Vielmehr mute die Behörde dem Bf. zu, dass sie bereits zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung im Jahr 2003 wissen hätte müssen, dass die Bescheiderlassung durch das Finanzamt Salzburg Stadt mit einem Nichtigkeitsgrund behaftet gewesen sei - mit anderen Worten rechne die Behörde dem Bf. eine mangelnde Vorgehensweise der Behörde zu.

Das BMF habe sich zu vorliegenden Problem geäußert und folgendes festgehalten (BMF 28.10.2005, § 295 BAO, § 303 BAO; Wiederaufnahme zur Aufhebung eines zu Unrecht auf § 295 BAO gestützten Bescheides): *"Eine Maßnahme nach § 295 BAO setzt die nachträgliche Erfassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (z.B. "Nichtbescheid" als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies kann nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des "abgeleiteten" Abgabenverfahrens, wenn die "Nichtexistenz" des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die "abgeleitete" Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war."* (Anm.: Dies wird in der Regel der Fall sein, weil bei Kenntnis der Unwirksamkeit die für den abgeleiteten Bescheid zuständige Abgabenbehörde gar nicht handeln dürfte.) *"Diesfalls ist der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im "abgeleiteten" Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO.*

*Den Wiederaufnahmswerber treffe idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen.*

Das Argument des Finanzamtes, dass die Kenntnis des Bf. oder seines damaligen steuerlichen Vertreters über den Untergang der Mitunternehmerschaft verhindere, dass eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 BAO vorliege, werde somit widerlegt. Denn den Wiederaufnahmswerber treffe i.d.R. kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen dürfe, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlassee, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorlägen. Dementsprechend treffe dem Bf. kein Verschulden daran, nicht bereits im Jahr 2003 (bei Bescheiderlassung) erkannt zu haben, dass ein Nichtfeststellungsbescheid vorlag. Angemerkt sei an dieser Stelle auch, dass dieser Umstand auch der für den abgeleiteten Bescheid zuständigen Behörde nicht aufgefallen sei.

Hinsichtlich des vom Finanzamt behaupteten Eintritts der Verjährung werde der oa BMF-Erlass zitiert. In diesem heißt es wörtlich:

*"Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO) hat auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dies saniert nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides."*

Abschließend werde die Behörde darauf aufmerksam gemacht, dass der UFSS für seine oben zitierte Entscheidung sieben Jahre benötigt habe (Berufung vom 4.4.2003, Zurückweisung der Berufung aufgrund Nichtbescheid vom 20.10.2009). Sieben Jahre später nun, seien vom Finanzamt keine weiteren Einkommensteuerbescheide mehr erlassen worden (weil das Finanzamt wohl davon ausgehe, dass dies aufgrund von Verjährung nicht mehr zulässig wäre), auch eine Aufhebung der damals aus dem Nichtbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheide scheine das Finanzamt nicht in Betracht zu ziehen. Der Bf. werde damit eines Großteils seines Rechtsschutzinteresses beraubt - denn eine Entscheidung hinsichtlich eines Grundlagenbescheides, der Auswirkungen auch auf einen Einkommensteuerbescheid 2000 habe, dieser aber Gefahr läuft zum Zeitpunkt der UFS-Entscheidung bereits verjährt zu sein, lasse einen Verstoß gegen das Grundrecht auf eine wirksame Beschwerdemöglichkeit vermuten. Dieses Problem erkennend habe das BMF auch reagiert und den oa Erlass veröffentlicht.

Die vom Nichtbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheide, die nach Ansicht des Finanzamtes derzeit in Geltung sind, seien rechtswidrig erlassen worden und haben keinerlei Rechtswirkungen erzeugt. Der Behörde verbleibe somit keine andere gesetzeskonforme Möglichkeit als diese rechtswidrig ergangenen abgeleiteten Bescheide aufzuheben. Dies entspreche auch der oa Meinung des BMF vom 28.10.2005.

Die Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) - dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) direkt zur Entscheidung vorgelegt.

## **Rechtslage**

Hingewiesen wird, dass die am 31. Dezember 2013 anhängigen offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

**Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Mit Bescheiden gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 9. April 2003 wurden auf Basis von Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 4. April 2003 die im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 erlassen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Bescheid vom 20. Oktober 2009, RV/0777-S/07 die gegen die angeführten Feststellungsbescheide vom 4. April 2003 eingebrachte Berufung für die Jahre 1997, 1999 und 2000 als unzulässig zurückgewiesen, da die angefochtenen Erledigungen infolge unrichtiger Bescheidadressierung keine Bescheidqualität erlangt haben.

Aufgrund dieser Berufungsentscheidung wurden vom Finanzamt Salzburg-Stadt mit 26. Februar 2010 neuerlich, betraglich unveränderte Feststellungsbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000 erlassen.

Der Verfahrensverlauf stellt sich wie folgt dar:

	<b>1997</b>
15.2.1999	Abgabe der Einkommensteuererklärung
11.3.1999	Einkommensteuererstbescheid
28.3.2000	Tangente X- GmbH und Mitges.
31.3.2000	ESt - Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
4.4.2003	geänderte Mitteilung X- GmbH und Mitges.
9.4.2003	ESt - Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
20.10.2009	UFS RV/0777-S/07
20.1.2010	ESt - Antrag gemäß § 303 (4) BAO
26.2.2010	F-Bescheid nach RV/0777-S/07
12.4.2010	ESt-Antrag gemäß § 295 (1) BAO

31.12.2007	ESt-Eintritt der absoluten Verjährung
------------	---------------------------------------

	<b>1999</b>
16.11.2000	Abgabe der Einkommensteuererklärung
6.12.2000	Einkommensteuererstbescheid
24.7.2001	Tangente X- GmbH und Mitges.
4.4.2003	geänderte Mitteilung X- GmbH und Mitges.
9.4.2003	ESt - Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
20.10.2009	UFS RV/0777-S/07
20.1.2010	ESt - Antrag gemäß § 303 (4) BAO
26.2.2010	F-Bescheid nach RV/0777-S/07
12.4.2010	ESt - Antrag gemäß § 295 (1) BAO
31.12.2009	ESt - Eintritt der absoluten Verjährung

	<b>2000</b>
24.9.2001	Abgabe der Einkommensteuererklärung
8.10.2001	Einkommensteuererstbescheid
29.1.2002	Tangente T- GmbH & Co
12.2.2002	ESt - Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
4.4.2003	Tangente X- GmbH & Mitges.

9.4.2003	ESt - Bescheidänderung nach § 295 (1) BAO
20.10.2009	UFS RV/0777-S/07
20.1.2010	ESt - Antrag gemäß § 303 (4) BAO
26.2.2010	F-Bescheid nach RV/0777-S/07
12.4.2010	ESt - Antrag gemäß § 295 (1) BAO
31.12.2010	ESt- Eintritt der absoluten Verjährung

**Daraus folgt rechtlich:**

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO idgF ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, 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.

Die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid und der materiellen Rechtslage entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zugrunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0044; VwGH 9.7.1997, 95/13/0045).

Gemäß § 295 Abs. 2 BAO gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn ein Bescheid von einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten ist.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist ein Bescheid, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders lautet 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.

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der

Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabenpflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabenpflicht.

Bei der veranlagten Einkommensteuer für 1997 trat mit Ablauf des Jahres 2007, bei der veranlagten Einkommensteuer für 1999 mit Ablauf des Jahres 2009 und bei der veranlagten Einkommensteuer für 2000 mit Ablauf des Jahres 2010 die absolute Festsetzungsverjährung ein.

Schon aus dem Wortlaut des § 295 BAO ergibt sich, dass es sich bei einer Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO um eine amtswegige Maßnahme handelt. § 295 BAO sieht - anders als etwa §§ 201 und 299 BAO - kein Antragsrecht zusätzlich zur Vorgangsweise von Amts wegen vor. Ein solches Antragsrecht ist auch schon deshalb überflüssig, weil § 295 BAO der Abgabenbehörde keinen Ermessensspielraum lässt, sondern von Amts wegen zwingend zu beachten ist (VwGH 28.3.1996, 94/16/0254).

Die Verpflichtung zur Änderung oder Aufhebung nach § 295 BAO kann mittels eines Devolutionsantrages gemäß § 311 Abs. 2 BAO (nun Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO) - aber nicht mittels eines Antrages nach § 295 BAO - eingefordert werden (vgl. auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295 Anm. 12, § 311 Anm. 18).

Die oben genannte Verpflichtung des für die Erlassung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides zuständigen Finanzamtes zur Änderung der Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 des Bf. setzt jedoch die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Wurde ein solcher nicht erlassen, ist eine Änderung gemäß § 295 BAO unzulässig (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Obwohl es unbestritten ist, dass die Bescheidänderung im Jahr 2003 aufgrund eines Nichtbescheides erfolgte, kann dieser Mangel nun nicht mehr im Wege einer weiteren Änderung gemäß § 295 BAO saniert werden.

Dieser Mangel wäre vielmehr im damaligen Einkommensteuerverfahren einzuwenden gewesen und hätte in weiterer Folge zur Aufhebung des entsprechenden, abgeleiteten Bescheides führen müssen (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203). Eine Berufung (nun Beschwerde) gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid wegen des Fehlens eines wirksam ergangenen Grundlagenbescheides wäre daher - entgegen der Behauptung des Bf. - damals erfolgreich gewesen.

Der Meinung des Bf., die Zurückweisung der Berufung gegen den Grundlagenbescheid sei einer Abänderung oder Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzuhalten, wird entgegengehalten, dass zwar die Zurückweisung einer Berufung gegen den Grundlagenbescheid neben anderen Gründen auch jenen der Nichtexistenz des bekämpften Bescheides haben kann, die Frage der Existenz eines Grundlagenbescheides aber in erster Linie Thema einer Berufung gegen den angeblich von einem Grundlagenbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheid sein muss, da sowohl die Berechtigung zur Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides als auch die Übereinstimmung der Bemessungsgrundlage mit den im Grundlagenbescheid

getroffenen Feststellungen ausschließlich im Einkommensteuerverfahren zu überprüfen sind.

Werden Feststellungsbescheide der Einkommensbesteuerung zu Grunde gelegt, obwohl die Grundlagenbescheide nicht wirksam geworden sind, so sind davon dennoch abgeleitete Einkommensteuerbescheide inhaltlich rechtswidrig und mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar (vgl. VwGH vom 16. Dezember 2009, 2007/15/0294: *"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, ...".*).

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten 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.

Mangels Bescheidqualität wurden die vom UFS unter der GZ RV/0777-S/07 beurteilten Erledigungen ("Feststellungsbescheide" gemäß § 188 BAO) jedoch nicht abgeändert oder aufgehoben, sondern es wurde die Berufung als unzulässig zurückgewiesen.

Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides ist jedoch die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit ist der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides liegen daher im vorliegenden Fall nicht vor.

Dass das Finanzamt Salzburg-Stadt im Gefolge der vorerwähnten Berufungsentscheidung am 26. Februar 2010 neue, nunmehr an die ehemaligen Mitunternehmer direkt gerichtete Feststellungs(Grundlagen)bescheide erlassen hat, vermag den Einwendungen des Bf. schon allein deshalb nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil hinsichtlich Einkommensteuer 1997, 1999 und 2000 nach § 207 Abs. 2 BAO und für die Jahre 1997 und 1999 überdies nach § 209 Abs. 3 BAO bereits absolute Verjährung eingetreten ist.

Darüber hinaus ist auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 19.12.2007, 2006/13/0115 zu verweisen, wonach § 295 Abs. 1 BAO gewährleisten soll, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. VwGH 9).

Juli 1997, 95/13/0044 und 0045, sowie VwGH 31. März 2004, 2000/13/0017 und 0018). Abgesehen von der Verjährungsproblematik übersieht der Bf., dass die aufrechten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000 mit den Feststellungsbescheiden vom 26. Februar 2010 korrelieren, sodass es keinen Anpassungsbedarf gab, dem mit Bescheiden nach § 295 Abs. 1 BAO Rechnung zu tragen gewesen wäre.

Selbst wenn man den gegenständlichen Antrag vom 20. April 2010 auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 als Antrag auf Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO werten könnte, so wäre er zumindest für die Jahre 1997 und 1999 dennoch nach Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgebenden Frist gestellt und daher vom Finanzamt als verspätet zurückzuweisen.

Hinsichtlich des Antrages auf Aufhebung betreffend das Veranlagungsjahr 2000 ist auf die obigen Ausführungen hinzuweisen, dass derartige Einwendungen im Einkommensteuerverfahren im Wege eines Rechtsmittelverfahrens vorzubringen gewesen wären.

Festzuhalten ist, dass hinsichtlich des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO nach Ergehen der abgeleiteten Bescheide vom 9. April 2003 vor Einbringung des verfahrensgegenständlichen Antrages neue Grundlagenbescheide im Sinne der Betriebsprüfung am 26. Februar 2010 erlassen wurde. Selbst im Falle der Bewilligung dieses Antrages wäre im Sinne dieser Grundlagen neue Einkommensteuerbescheide zu erlassen.

Hinsichtlich der Zurechnung der Kenntnis des Vertreters und der Anwendung eines Erlasses des BMF wird auf das Erkenntnis des BFG, RV/7103043/2011 verwiesen.

Die Zurückweisung des Antrages vom 20. April 2010 durch das Finanzamt ist daher zu bestätigen und die dagegen gerichtete Berufung abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 8. September 2014