



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Antrag der Bw., vertreten durch die erbserklärte Erbin R.B., Adresse-1, diese vertreten durch Steuerberatung_GmbH, vom 28. Februar 2012 auf Devolution der Entscheidung betreffend Aufhebung der vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 21. März 2006 sowie vom 24. Mai 2011 festgesetzten Aussetzungszinsen bzw. vom 9. August 2011 festgesetzten Säumniszuschläge entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

Begründung

Auf Grund der am 14. Februar 1996 über die Jahre 1987-1992 erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide bei der B-OHG (in Wahrheit KG) ergingen für A.B. als deren damaligen Gesellschafter am 18. März 1996 die entsprechenden Einkommensteuerbescheide. Infolge der gegen die Feststellungsbescheide erhobenen Berufung und des Antrages auf Aussetzung der Einhebung wurden mit Bescheid vom 13. Mai 1996 die Einkommensteuern ausgesetzt. Zuzugabe des Ergehens der Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 erfolgte mit Bescheiden vom 21. März 2006 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben sowie die Festsetzung von Aussetzungszinsen in Höhe von € 82.923,60.

Obwohl die gegenständlichen Abgaben damit rechtskräftig wurden und auch kein weiterer Antrag auf Aussetzung der Einhebung vorlag, wurden dennoch am 26. April 2006 die Einkommensteuern erneut gemäß [§ 212a BAO](#) von der Einhebung ausgesetzt. In weiterer Folge verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 24. Mai 2011 den Ablauf der Aussetzung der Ein-

hebung und setzte gemäß [§ 212a Abs. 9 BAO](#) für den Zeitraum vom 2. Mai 2006 bis 24. Mai 2011 Aussetzungszinsen in Höhe von € 61.261,33 sowie mit Bescheid vom 9. August 2011 die entsprechenden Säumniszuschläge fest.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2012 beantragte nach dem Ableben des A.B. am 8. Jänner 2012 und der Erbserklärung der Ehegattin R.B. als dessen Alleinerbin vom 1. Februar 2012 die Verlassenschaft nach A.B. als Antragstellerin (Ast.) den Übergang der Zuständigkeit von der Abgabenbehörde erster Instanz auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Erlassung neuer gemäß [§ 295 BAO](#) abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1992, und zwar auf Basis der infolge der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Juni 2005 („Aufhebungsentscheidung“) wieder in Rechtskraft erwachsenen ursprünglichen Feststellungsbescheide, unter gleichzeitiger Beseitigung der derzeit noch Bestand habenden, aber von bereits aufgehobenen (für rechtswirkungslos erklärten) Feststellungsbescheiden abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden 1987-1992 vom 18. März 1996. Ebenso werde beantragt die Aufhebung der mit diesen Bescheiden im Zusammenhang stehenden Nebengebührenbescheide (insbesondere Säumniszuschläge und Aussetzungszinsen).

Begründend wurde angeführt, dass auf schriftliches Verlangen der Partei die Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergehe, wenn Bescheide, die von der Abgabenbehörde erster Instanz gemäß [§ 295 BAO](#) zu erlassen wären, der Partei nicht innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer Erlassung bekanntgegeben werden würden ([§ 311 Abs. 3 BAO](#))

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Mai 2005 wären die an die B-OHG adressierten, mit 14. Februar 1996 datierten Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 1987 bis 1992 aufgehoben worden. Der Unabhängige Finanzsenat hätte mit der Entscheidung vom 28. Mai 2005 den bezeichneten Bescheiden die Rechtswirkung versagt, da die Bescheidadressierung unrichtig erfolgt wäre. Die derzeit Bestand habenden Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992, datiert vom 18. März 1996, würden auf eben diesen, wegen Rechtsunwirksamkeit aufgehobenen, Feststellungsbescheiden vom 14. Februar 1996 basieren.

Gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) würden nach Aufhebung der Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 1987 bis 1992 vom 14. Februar 1996 die ursprünglichen (vor Wiederaufnahme) gültigen Feststellungsbescheide nämlich wieder Rechtswirkung erlangen. Das Verfahren trete in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hätte. Es bedürfe nicht der Erlassung eines Bescheides, der diesen Bescheidzustand förmlich (wieder) herstelle (VwGH 20.1.1987, [86/14/0097](#)). Der wiederauf-

lebende (Sach)Bescheid werde voraussetzungsgemäß rechtskräftig (*Stoll*, BAO-Kommentar zu [§ 307 Abs. 3 BAO](#)).

Für die im konkreten Fall mit den wiederauflebenden Grundlagenbescheiden zusammenhängenden abgeleiteten Bescheide (Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992) gelte [§ 295 BAO](#), somit die nachfolgende Bindungswirkung der abgeleiteten Bescheide an die wiederauflebenden vorgeschalteten Grundlagenbescheide.

[§ 295 Abs. 1 BAO](#) bestimme:

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 Voraussetzung 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.

Weiters betone [§ 192 BAO](#) die Bindungswirkung für abgeleitete Bescheide (Folgebescheide). Werde also – selbst nach Rechtskraft des abgeleiteten Bescheides – ein vorgeschalteter Grundlagenbescheid abgeändert oder aufgehoben, müsse zufolge des [§ 295 BAO](#) der abgeleitete Bescheid von Amts wegen durch einen neuen angepassten Bescheid ersetzt werden (VwGH 16.3.1979, [2979/76](#)), um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass das formalisierte Anknüpfungsmerkmal (Bescheid niedrigerer Ordnung) eine Änderung erfahren hätte (VwGH 23.10.1968, [1600/67](#)).

Wenn in der Rangfolge voneinander abhängigen Bescheiden ein Verwaltungsakt ersatzlos weg falle, wäre auch der nachfolgende (abgeleitete) Bescheid abzuändern oder aufzuheben. Wären die Voraussetzungen für eine Folgeänderung nach [§ 295 BAO](#) erfüllt, müsse es zu einer entsprechenden Maßnahme kommen, für ein Ermessen wäre hier kein Raum.

Die Absätze 1 und 2 des [§ 295 BAO](#) würden die Folgewirkung im Bereich des höherrangigen Bescheides allein mit der formellen Abhängigkeit der nachfolgenden Bescheide von einem in der Bescheidhierarchie vorangegangenen Bescheid verbinden. Abs. 3 des [§ 295 BAO](#) knüpfe weiter an die Folgewirkung materiellrechtlicher Änderungen. Nach der derzeitigen Fassung des [§ 295 Abs. 3 BAO](#) würden der Folgewirkung Bescheide aller Art, somit auch verfahrensrechtliche Bescheide unterliegen (*Stoll*, BAO-Kommentar zu [§ 295 BAO](#)). Wären die Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#) für 1987 bis 1992 vom 14. Februar 1996 nicht bereits aus formalrechtlichen Gründen durch den UFS aufgehoben worden, so hätte auch eine materiellrechtliche Beurteilung zu anderen Feststellungs- bzw. anderen nachgeordneten Abgabenbescheiden führen müssen, da die bekämpften Feststellungsbescheide zwingenden handels-

rechtlichen Ergebnisaufteilungsbestimmungen (mangels gesellschaftsvertraglicher Regelung) widersprochen hätten.

Ganz allgemein wäre zu bemerken, dass es nicht erst des [§ 295 BAO](#) bedürfe, um die Beseitigung eines Bescheides zu erreichen, der auf einem nachträglich aufgehobenen Grundlagenbescheid beruhe oder mit einem nachträglich aufgehobenen Grundlagenbescheid in Zusammenhang stehe (VwGH 10.9.1979, 2049/79; VfGH 15.10.1976, B 115/76). Die Wirkungen des [§ 295 Abs. 3 BAO](#) könnten sich weitgehend bereits aus den allgemeinen Verfahrensgrundsätzen ergeben (womit auch derartige Fälle nicht im Wege des [§ 295 Abs. 3 BAO](#) gelöst werden müssten, sondern unter Bedachtnahme auf allgemeine Grundsätze des Verwaltungsverfahrenes geklärt werden könnten).

Die Regelung gemäß [§ 295 BAO](#) definiere zwingendes Recht, weshalb die Anwendung des [§ 295 BAO](#) zwingend eine Bindung eines nachfolgenden Bescheides an einen vorangehenden Bescheid voraussetze. Bestehe eine solche Bindung, so wäre der formalisiert ([§ 295 Abs. 1 und 2 BAO](#)) oder zufolge der gesetzlichen Regelungen sonst gedanklich-logisch nachfolgende Bescheid bei einer Änderung in den Stufen der Vorbescheide von Amts wegen (VwGH 9.4.1970, 353/69) zwingend und jedenfalls zu ändern (kein Ermessen, VwGH 23.10.1968, [1600/67](#)).

[§ 295 BAO](#) kenne auch keine Einschränkung dahingehend, dass der zu Grunde liegende abgeleitete Bescheid nur in einigen Belangen abzuändern oder richtigzustellen wäre, sondern nach der grundsätzlichen Wirkung des [§ 295 BAO](#) trete der vom geänderten oder aufgehobenen Grundlagenbescheid abgeleitete Bescheid zur Gänze außer Kraft.

Demzufolge wären antragsgemäß von den wiederauflebenden (ursprünglichen) Feststellungsbescheiden 1987 bis 1992 entsprechende abgeleitete nachgeordnete Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 zu erlassen. Jedenfalls wären aber die immer noch Bestand habenden, von wegen Rechtswirkungslosigkeit aufgehobenen Grundlagenbescheiden abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 vom 18. März 1996 ebenfalls aufzuheben bzw. für rechtswirkungslos zu erklären. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte bisher versäumt, der gesetzlichen Anordnung des [§ 295 BAO](#) zu folgen.

Das rechtsstaatliche Prinzip fordere aber unter Anderem, dass Rechtsschutzeinrichtungen ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz aufweisen würden (VfGH 11.12.1986, [G 119/86](#)), wobei Rechtsschutz nicht nur zum Schutz der Partei vor behördlicher Aktivität bedeute, sondern auch den Schutz vor behördlicher Inaktivität umfasse (zB die Nichterlassung zwingend vorgesehener Nachfolgebescheide). Die Entscheidungspflicht solle die Partei vor

allen denkbaren Nachteilen bewahren, die an Verzögerungen bei der Erledigung behördlicher Agenden geknüpft wären.

Ein auf [§ 295 BAO](#) gestützter ändernder oder aufhebender Bescheid wäre grundsätzlich von der Abgabenbehörde erster Instanz zu erlassen, dies auch dann, wenn der vorangehende Änderungs- oder Aufhebungsbescheid von der Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassen worden wäre.

Auf der Ebene der Abgabenbehörde erster Instanz trage [§ 311 BAO](#) dem Interesse auf zeitgerechte Entscheidung Rechnung. Die in Rede stehende Frist werde durch [§ 311 BAO](#) mit sechs Monaten bestimmt. Hätte also die Abgabenbehörde erster Instanz bis zum Ablauf von sechs Monaten ab Eintritt der Rechtskraft des Grundlagenbescheides den abgeleiteten Bescheid nicht erlassen (nicht durch einen anderen ersetzt oder aufgehoben), so könne die Partei den Übergang der Zuständigkeit auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Devolutionsweg erzwingen, womit ein (den besonderen Verhältnissen des Systems von Grundlagenbescheiden und abgeleiteten Bescheiden Rechnung tragender) Rechtsschutz gegen ungebührliche Verzögerung gewährleistet wäre.

Bezüglich der Frist, innerhalb der ein Devolutionsantrag gestellt werden könne, bestimme die Rechtslage lediglich einen Anfangs-, nicht aber einen Endzeitpunkt.

Derzeit (Stand 17. Februar 2012) weise das Abgabekonto der Ast. einen Abgabenrückstand von € 382.061,73 auf. Dieser Rückstand basiere auf absolut rechtswidrigen Einkommensteuerbescheiden 1987 bis 1992 (und diesen zugeordneten Nebengebührenbescheiden), welche sich von durch die Entscheidung des UFS vom 28. Juni 2005 aufgehobenen Feststellungsbescheiden ableiten würden. Zusätzlich wäre festzustellen, dass diese rechtswidrigen Einkommensteuerbescheide einem ordentlichen Rechtsmittelverfahren entzogen gewesen wären. Dies schon alleine dadurch, dass materiellrechtliche Einwendungen lediglich gegen die („bezughabenden“) aber nicht existenten (für rechtswirkungslos erklärten) Feststellungsbescheide möglich gewesen wären. Der Sachverhalt wäre jedenfalls mit einem erheblichen verfahrensrechtlichen Mangel behaftet.

Zur Herstellung eines rechtskonformen Verfahrens im Sinne des rechtsstaatlichen Prinzips ersuchte die Ast. abschließend um antragsgemäße Erledigung des Devolutionsbegehrens.

Darüber wurde erwogen:

Gemäß [§ 311 Abs. 1 BAO](#) sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen ([§ 85 BAO](#)) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

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 BAO](#)), so kann gemäß [§ 311 Abs. 2 BAO](#) 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.

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) 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.

Strittig ist, ob eine Verpflichtung der Abgabenbehörde erster Instanz zur Abänderung der Einkommensteuerbescheide 1987-1992 bestand, nachdem der Unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005, RV/0151-W/02, feststellte, dass die Feststellungsbescheide 1987-1992 zufolge falscher Adressierung an die B-OHG (anstatt B-KG) nicht rechtswirksam wurden, und daher die dagegen erhobene Berufung zurückwies.

Dem Vorbringen der Ast., dass im Falle einer nachträglichen Aufhebung eines Feststellungsbescheides gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) der davon abgeleitete Einkommensteuerbescheid von Amts wegen ohne Rücksicht auf die bereits eingetretene Rechtskraft ebenfalls abzuändern wäre, war zwar zu folgen, es lässt sich jedoch dennoch daraus nichts gewinnen, weil eben durch die angesprochene Berufungsentscheidung (rechtswirksame) Feststellungsbescheide keinesfalls aufgehoben wurden, sondern nur deren nie bestandene Rechtswirksamkeit festgestellt wurde.

Eine amtswegige Verpflichtung zur Abänderung der Einkommensteuerbescheide 1987-1992, die devolvierbar gewesen wäre, bestand daher nicht.

Aber auch der Fall, dass die damaligen Feststellungsbescheide am 14. Februar 1996 rechtswirksam gemäß [§ 97 BAO](#) erlassen und durch die Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 aufgehoben worden wären, vermag der Ast. nicht zu ihrem Erfolg zu verhelfen, weil diesfalls infolge für die Einkommensteuerbescheide 1987-1992 bereits eingetretener Bemessungsverjährung gemäß §§ 207 ff. BAO mangels faktischer Möglichkeit zur Abänderung der Bescheide ebenfalls keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegen konnte.

Auch der Hinweis der Ast. auf die Bedachtnahme auf allgemeine Verfahrensgrundsätze ist nicht zielführend, weil im Verwaltungsverfahren grundsätzlich das Legalitätsprinzip gemäß § 18 B-VG gilt, daher ohne gesetzliche Grundlage keine Maßnahme getroffen werden kann.

Darüber hinaus ist im Abgabenverfahren der Vorrang der Rechtssicherheit vor der Rechtsrichtigkeit zu beachten.

Informativ ist dazu noch anzumerken, dass durch die rechtsunwirksam gebliebenen Feststellungsbescheide vom 14. Februar 1996 seitens der Abgabenbehörde erster Instanz eine Neuaufteilung der Gewinne erfolgte, die bei A.B. Einkommensteuernachforderungen für 1987-1992 in Höhe von rund ATS 3,2 Mio., andererseits aber bei der zweiten Gesellschafterin, bei seiner damaligen Ehefrau und nunmehrigen Erbin und damit Rechtsnachfolgerin, R.B. eine korrespondierende Gutschrift in Höhe von ca. ATS 3,1 Mio. entstand, weshalb nunmehr durch die Personalunion der beiden ehemaligen Gesellschafter eine de facto Egalisierung der Forderung mit der Gutschrift stattfand. Eine nunmehrige Abänderung lediglich der Nachforderung ohne gleichzeitige Abänderung auch der Gutschrift wäre daher unter dem Blickwinkel der Steuergerechtigkeit ohnehin nicht denkbar.

Da eine Verletzung der Entscheidungspflicht betreffend Aufhebung der Nebengebührenbescheide, die das Schicksal der Stammabgaben teilen, somit nicht vorlag, war der Antrag der Ast. auf Devolution der Entscheidung als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 15. März 2012