



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag der Antragstellerin, vertreten durch Steuerberater, hinsichtlich der behaupteten Verletzung der Entscheidungspflicht des FA auf amtsweigige Änderung der Bescheide vom 16. April 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1999 und 2000 entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

Begründung

Die Antragstellerin war Mitgesellschafterin einer unter der St. Nr. 111/1111 beim Finanzamt Salzburg-Stadt erfassten Mitunternehmerschaft (YYGmbH. GmbH und Mitgesellschafter), deren Einkünfte gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Im Anschluss an eine bei der vorerwähnten Gesellschaft im Jahr 2003 durchgeführte Betriebsprüfung ergingen – nach gemäß § 303 Abs. 4 BAO durchgeföhrter Wiederaufnahme der Verfahren – am 4. April 2003 neue Feststellungsbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000. Am 16. April 2003 erließ das Wohnsitzfinanzamt der Bw. gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die vorangeführten Zeiträume, welche unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind.

Die gegen die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheide erhobene Berufung wurde mit Bescheid des UFS (Außenstelle Salzburg) vom 20.10.2009, GZ RV/0777-S/07 als unzulässig zurückgewiesen („...Da die Erledigungen nicht dem Erfordernis

der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung entsprechen, haben sie keine Bescheidqualität erlangt....").

Das Finanzamt Salzburg Stadt hat mit 26. Februar 2010 neuerlich Feststellungsbescheide (inhaltlich gleichlautend wie die „Nichtbescheide“ vom 4. April 2003) für die Zeiträume 1997, 1999 und 2000 erlassen und diese an die einzelnen ehemaligen Mitunternehmer bzw. deren Zustellbevollmächtigten unter Verzicht auf die Fiktion des § 101 Abs. 4 BAO zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 27. Jänner 2011 langte bei der Außenstelle Wien des UFS ein „*Devolutionsantrag betreffend einer Verpflichtung der Behörde erster Instanz zur Aufhebung gemäß § 295 BAO*“ ein, in welchem von der Antragstellerin u.a. Folgendes vorgebracht wird:

„...Die Frist des § 311 Abs. 2 BAO beginnt also ab dem Zeitpunkt der UFS Entscheidung RV/0777-S/07 über das Vorliegen eines Nichtbescheids (20.10.2009) zu laufen. Die Behörde hätte nämlich rechtmäßigerweise aufgrund der zitierten UFS Entscheidung die vom Nichtbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheide (vom April 2003) gemäß § 295 BAO aufheben müssen. Da sie dieser Verpflichtung nicht innerhalb von 6 Monaten nachgekommen ist, stellen wir gemäß § 311 Abs. 2 BAO den Antrag auf Übergang der Zuständigkeit zur Aufhebung der Einkommensteuerbescheide vom April 2003 gemäß § 295 BAO auf die zweite Instanz.“

Aufgrund der Feststellungsbescheide vom 26.2.2010 hätte die Behörde neue Bescheide gemäß § 295 BAO erlassen müssen. Dieser Verpflichtung ist die Behörde ebenfalls nicht nachgekommen (Anmerkung: die Vorgangsweise der Behörde erscheint uns mit Kalkül gewählt, da die eben beschriebene rechtmäßige Vorgangsweise – Aufhebung der Bescheide vom April 2003 und neuerliche Bescheiderlassung auf Grundlage der Feststellungsbescheide vom 26.2.2010 – dazu führen würde, dass die ursprünglichen ersten Einkommensteuerbescheide [ohne Ergebnisse einer Betriebsprüfung 2003!!] wieder in Rechtskraft erwüachsen, da eine neuerliche Einkommensteuerbescheiderlassung wegen eingetretener Bemessungsverjährung der Einkommensteuerbescheide 1997, 1999, 2000 nicht möglich ist).

Wir ersuchen daher die Abgabenbehörde II. Instanz die Einkommensteuerbescheide vom April 2003 aufzuheben, anzuerkennen, dass die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide wieder in Geltung sind und dementsprechend die Buchungen auf dem Abgabekonto unserer Mandantschaft vorzunehmen.

Abschließend halten wir fest, dass die Verpflichtung zur Aufhebung gemäß § 295 BAO von der Behörde I. Instanz von Amts wegen wahrzunehmen gewesen wäre - die Unterlassung der amtswegigen Verpflichtung indiziert das überwiegende Verschulden im Sinne des § 311 Abs. 2 BAO der Behörde an der Säumnis...“

In dem aufgrund eines gemäß § 311a BAO erteilten Mängelbehebungsauftrages eingebrochenen Schriftsatz vom 1. März 2011 (*Mängelbehebung Devolutionsantrag vom 27.1.2011*) wies die Antragstellerin u.a. auch darauf hin, dass sie - um die Wirkungen der auf Grundlage der Nichtbescheide ergangenen gemäß § 295 Abs. 1 geänderten Einkommensteuerbescheide 1997, 1999 und 2000 vom 16. April 2003 zu beseitigen, einen Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren eingebrochen habe, welcher von ihrem Wohnsitzfinanzamt mit Bescheid vom 4. März 2010 als unbegründet abgewiesen wurde.

Im gegenständlichen Verfahren erließ das Wohnsitzfinanzamt noch folgende Zurückweisungsbescheide:

- unter Bezugnahme auf den vorerwähnten Abweisungsbescheid vom 4. März 2010 wies das Wohnsitzfinanzamt am 2. Februar 2011 einen ergänzten Wiederaufnahmeantrag vom 27. Jänner 2011 mit der Begründung, es liege bereits entschiedene Sache vor, als unzulässig zurück;
- am 1. April 2011 wurde der in eventu gestellte Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Dazu ist rechtlich Folgendes auszuführen:

§ 295 Abs. 1 BAO lautet:

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.

§ 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 Bescheid vom 20. Oktober 2009, GZ RV/0777-S/07 hat der UFS festgestellt, dass die den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1997, 1999 und 2000 zugrunde liegenden Feststellungsbescheide vom 4. April 2003 nicht dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung entsprechen und daher keine Bescheidqualität erlangt haben. Die gegen „Nichtbescheide“ gerichtete Berufung wurde gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Antragstellerin macht nunmehr eine Verletzung der Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz geltend, die auf der nicht erfolgten Aufhebung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 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 herrschender Ansicht (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295 Anm. 12, § 311 Anm. 18) kann die Verpflichtung zur Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO mit einem Devolutionsantrag gemäß § 311 BAO eingefordert werden.

Es stellt sich damit im gegenständlichen Verfahren die Frage, ob das Finanzamt von Amts wegen zur Aufhebung der (abgeleiteten) Einkommensteuerbescheide auf Grund der diesen zugrunde liegenden "Nichtbescheide" verpflichtet gewesen wäre.

Wie bereits dargestellt, ergingen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000 vom 16. April 2003 auf Grundlage des § 295 BAO und sind rechtswirksam geworden, zumal sie unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind. Allerdings wäre für die Antragstellerin zu erkennen gewesen, dass es den Feststellungsbescheiden an einem tauglichen Bescheidaddressaten fehlte, wobei eine Abweisung einer gegen die Einkommensteuerbescheide eingebrachten Berufung gemäß § 252 BAO unzulässig gewesen wäre, da die Bindungswirkung einen wirksamen Grundlagenbescheid voraussetzt (vgl. Ritz BAO³, § 252 Tz. 14). Der Rechtsschutz wäre damit gewahrt geblieben.

Dies steht auch mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Einklang. Werden nämlich 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 der Antragstellerin schon allein deshalb nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil hinsichtlich Einkommensteuer 1997, 1999 und 2000 zumindest in Bezug auf die Antragstellerin nach § 207 Abs. 2 BAO und für die Jahre 1997 und 1999 überdies nach § 209 Abs. 3 BAO bereits Verjährung eingetreten ist. Darüberhinaus wird in diesem Zusammenhang aber auch auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 19.12.2007, 2006/13/0115 verwiesen, 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. in diesem Sinn das hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 95/13/0044 und 0045, sowie das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004, 2000/13/0017 und 0018). Abgesehen von der Verjährungsproblematik übersieht die Antragstellerin, 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.

In Ermangelung wirksamer Grundlagenbescheide als Basis für die Aufhebung (Abänderung) der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000 gemäß § 295 BAO lag keine Verpflichtung des Finanzamtes zur Aufhebung derselben vor, weshalb die Behörde I. Instanz nicht säumig geworden ist und folglich keine Entscheidungspflicht verletzt hat.

Da somit für das Finanzamt die von der Antragstellerin eingeforderte Verpflichtung zur amtswegigen Erlassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000 nicht bestand, war der gegenständliche Antrag mangels Bestehens einer Entscheidungspflicht zurückzuweisen (vgl. Ritz, a.a.O., § 311, Tz 41).

Wien, am 31. Mai 2011