

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 25. November 2004 betreffend Einkommensteuer 1994 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 25. November 2004 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw. genannt) hat im Jahr 1994 neben Einkünften aus selbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Verlust in Höhe von – 156.273,00 S aus einer Beteiligung an der X.) erklärt und wurde mit Bescheid vom 18. September 1996 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Aufgrund von Mitteilungen des Finanzamtes Salzburg-Stadt über die gesonderte Feststellung vom 20.11.1997 bzw. 23.7.1998 hat das Finanzamt Feldkirch gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide 1994 erlassen, in denen (negative) Einkünfte aus der Beteiligung in Höhe von – 153.273,00 S (Bescheid vom 11. Dezember 1997) bzw. (wie ursprünglich erklärt) von – 156.273,00 S berücksichtigt wurden.

Am 25. November 2004 hat das Finanzamt sodann gegenüber dem Bescheid vom 8.9.1998 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid erlassen, in dem nunmehr keine Einkünfte aus der Beteiligung mehr berücksichtigt wurden. In der Begründung wurde darauf verwiesen, die Änderung sei aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Salzburg-Stadt zu St.Nr. XXX vom 16.11.2004 erfolgt.

In der mit Schriftsatz vom 30. November 2004 fristgerecht erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen die Nichtigkeit des Grundlagenbescheides geltend gemacht. Der für das Vorliegen eines Bescheides – als Teil des Spruchs des Bescheides – erforderliche Bescheidadressat, das seien die einzelnen Miteigentümer, fehle. Im gegenständlichen Bescheid würden die einzelnen Miteigentümer nicht angeführt. Bescheide über die einheitliche Feststellung von Einkünften würden nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO gegen alle Personen wirken, die im Spruch des Bescheides als an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt bezeichnet würden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 191 Pkt. 3., Seite 2003). Gegen Personen, die nicht als Bescheidadressaten genannt seien, vermöge der Bescheid keine Wirkung zu entfalten, selbst wenn diese im Verfahren beizuziehen gewesen wären (Stoll, BAO-Kommentar, § 93 Pkt. 5., lit. c, Seite 960 mit Verweis auf VwGH 8.7.1971, 487/71 A und VwGH 28.3.1985, 84/16/0070).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Dezember 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, zumal der geänderte Einkommensteuerbescheid auf dem an die X ergangenen Feststellungsbescheid des Jahres 1994 vom 16.11.2004 beruhe. Hinsichtlich des Zustellmangels sei erhoben worden, dass dieser mit Bescheid vom 16.11.2004 behoben worden sei.

Daraufhin hat der Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, und im Wesentlichen eingewendet, eine Änderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO sei nicht zulässig, da ein berichtigter Bescheid eines Grundlagenbescheides der X bedürfe. Der einheitliche und gesonderte Feststellungsbescheid vom 12.11.04 sei jedoch ein nichtiger Bescheid. In diesem seien nicht sämtliche Mitunternehmer angeführt. Zu einem Großteil handle es sich um Verlassenschaften, auf die der Anteil von bereits Verstorbenen Mitunternehmern übergegangen sei. Weiters sei eine **nicht mehr existente GmbH als Bescheidadressat** angeführt, während hingegen die X-GmbH selbst und die Y-GmbH fehle.

Bescheide über einheitliche und gesonderte Feststellungen seien angesichts ihrer Wirkung allen am Feststellungsverfahren Beteiligten gegenüber (§ 192 Abs. 2 BAO) zur Gänze unwirksam, wenn sie im Zeitpunkt ihrer Bekanntgabe (§ 97 BAO) auch nur einem der im Bescheid angeführten Beteiligten gegenüber aus Rechtsgründen nicht wirksam werden könnten, zB wenn ein Verstorbener und nicht dessen Verlassenschaft oder sein Erbe oder seine Erben eines gesetzlichen Vertreters entbehrt (vgl. Ellinger/Krammer/Sutter/Urtz, BAO, § 97 Rz. 13). Bescheide seien unwirksam und würden daher ins Leere gehen, wenn sie – wie im gegenständlichen Feststellungsbescheid vom 12.11.04 – an Verstorbene gerichtet werden würden, unabhängig davon, wem immer sie zur Kenntnis gelangt seien (vgl. Ellinger/Krammer/Sutter/Urtz, BAO, § 97 Rz 11). Dies habe zur Konsequenz, dass der Bescheid vom 12.11.04 nichtig sei. Weiters werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sogar

ein nachträglich richtiger Feststellungsbescheid die ursprüngliche falsche Änderung nach § 295 BAO nicht mehr heile. Dies ergebe sich eindeutig aus VwGH vom 24.11.1998, 93/14/0203. Der VwGH stelle hier fest: *Selbst dann, wenn in der Folge inhaltlich gleichlautende Grundlagenbescheide erlassen würden, könnte die Nichtigkeit abgeleiteter Bescheide nicht mehr nachträglich saniert werden. Die Nichtigkeit des erstinstanzlichen Bescheides (Anmerkung: Feststellungsbescheides) schlage auf den angefochtenen Bescheid (Anmerkung: Einkommensteuerbescheid) durch, weswegen dieser aufzuheben sei.*

Werde – wie zu erwarten sei – ein weiterer Feststellungsbescheid erlassen, weil es sich bei dem Bescheid vom 12.11.04 um einen nichtigen Bescheid handle, sei zu beachten, dass Einkommensteuerbescheide, die vor diesem neuen Feststellungsbescheid ergangen seien, jedenfalls neu zu erlassen seien. Denn ein nachträglich ergangener Feststellungsbescheid könne die unzulässige Abänderung nicht sanieren (VwGH vom 24.11.1998, 93/14/0203).

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Finanzamt hat am 25. November 2004 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 aufgrund des Feststellungsbescheides vom 12.11.2004 (zugestellt am 16.11.2004, Endgültigerklärung eines vorläufigen Bescheides) betreffend die X gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert.

Der Bw. geht davon aus, dass der geänderte Bescheid betreffen Einkommensteuer 1994 auf einem nichtigen Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1994 beruhe, und daher die Abänderung zu Unrecht erfolgt sei.

In Beantwortung einer schriftlichen Anfrage (E-Mail vom 29.5.05) des Unabhängigen Finanzsenates hat die zuständige Sachbearbeiterin des Finanzamtes Salzburg-Stadt, Frau I.M., fernmündlich mitgeteilt, dass der Bescheid vom 12. November 2004, mit dem der vorläufig ergangene Bescheid vom 23.7.1998 endgültig erklärt werden hätte sollen, auch (wie schon der Bescheid vom 19. August 2004) nicht rechtswirksam ergangen sei, und deshalb am 22. Dezember 2004 (zugestellt am 23. Dezember 2004) neuerlich ein gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültiger (Nicht)Feststellungsbescheid erlassen worden sei. Diese Angaben wurden in einer dem Unabhängigen Finanzsenat am 2. Mai 2005 per E-Mail übermittelten Sachverhaltsdarstellung zusammengefasst.

Da sohin laut Finanzamt Salzburg Stadt ein nichtiger Grundlagenbescheid vorlag, sind die Einwendungen des Bw. gegen die Erlassung eines geänderten Einkommensteuerbescheides berechtigt. Dem Bw. ist daher darin zu folgen, dass die vom Finanzamt Feldkirch vorgenommene Bescheidänderung vom 25. November 2004 mangels eines am 12. November 2004 rechtswirksam erlassenen Feststellungsbescheides (Endgültigerklärung des vorläufigen Nichtfeststellungsbescheides) zu Unrecht erfolgt ist, und war daher der gemäß § 295 Abs. 1

BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 25. November 2004 aufzuheben (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes reduziert sich das Problem des rechtswirksam ergangenen Bescheides im gegenständlichen Fall nicht auf das der Zustellung. Vielmehr wurden im Bescheid vom 12.11.04 laut Sachbearbeiterin Beteiligte angeführt, die zu diesem Zeitpunkt bereits verstorben waren, und seien die Beteiligten nicht vollständig aufgenommen worden, sodass der Bescheid insgesamt keine Rechtswirksamkeit erlangen konnte. Dies deshalb, da laut Frau M. die Mitges. nicht mehr existiert habe, und der Bescheid deshalb an alle Beteiligten adressiert werden musste.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personumschreibung notwendiger Bestandteil des Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird. (vgl. VwGH 2.8.2000, 99/13/0014 mit weiteren Verweisen).

Die in § 191 Abs. 3 lit. b BAO festgelegte Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO oder eines Bescheides, mit dem ausgesprochen wird, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, tritt in einer Zusammenschau nur bei kumulativem Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

1. Der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO).
2. Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs. 1 BAO iVm § 101 Abs. 3 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen (vgl. VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Da im gegenständlichen Fall jedenfalls Mängel im Sinne des Pkt. 1 vorlagen, konnte der Feststellungsbescheid keine Rechtswirkungen entfalten.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch der Feststellungsbescheid vom 23. Dezember 2004 mit Berufung bekämpft wurde, wobei die Einwendungen aber laut Finanzamt Salzburg-Stadt nicht formal-, sondern ausschließlich materiellrechtlicher Natur seien.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 3. Mai 2005