

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache Bf., Adresse gegen den Bescheid des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 20. April 2010, betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich Einkommensteuer 1989

### **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) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

#### **Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt:**

Mit Einkommensteuerbescheid vom 5. Juli 1991 wurden dem Beschwerdeführer (Bf.) Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der M- GmbH und atypisch stille Gesellschafter (nunmehriger Rechtsnachfolger K-AG) zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erklärungsgemäßen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte der Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO vom 24. Mai 1991.

Aufgrund einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1989 bis 1991 bei der K-AG als Rechtsnachfolger der M- GmbH und atypisch stille Gesellschafter erließ das zuständige Finanzamt am 10. Februar 1997 einen geänderten Grundlagenbescheid für das Veranlagungsjahr 1989, welcher mittels Berufung vom 17. April 1997 bekämpft wurde.

Von diesem Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung des Bf. zuständige Finanzamt am 11. Juni 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1989, welcher unstrittig noch im Jahr 1997 in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisende Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zu ZI 2002/13/0224 eingebrachten und mit Beschluss vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH - Beschwerde vom 12. Dezember 2002, legt der Bf. dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen sei.

Aufgrund des Zurückweisungsbeschlusses des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0224 betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt 6/7/15, die den Grundlagenbescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück mangels gültigem Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Aus der oben zitierten Formulierung der VwGH - Beschwerde vom 12. Dezember 2002 ist eindeutig erkennbar, dass das FA mit der Zurückweisung der Berufung gegen den Grundlagenbescheid vom 5. Mai 2008 lediglich einen Mangel bestätigte, der dem Bf. bzw. seinem Vertreter schon spätestens am 12. Dezember 2002 bekannt und bewusst war.

Mit Schreiben vom 23. Juli 2008, im Finanzamt eingelangt am 25. Juli 2008, beantragte der Bf. neben der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 3. Juli 2008 (RV/7101547/2010) die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 11. Juni 1997.

Begründend wird ausgeführt, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grund könne gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung des § 295 BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahren sogar aufmerksam gemacht haben und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete.

Aus diesem Grund wurde der Antrag gestellt, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor der Erlassung des rechtswidrigen, weil von einem nichtigen Bescheid abgeleiteten, Bescheides bestanden hat.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 20. April 2010 in Ermangelung eines derartigen Antragesrechtes in § 295 BAO und mangels eines nicht wirksamen Grundlagenbescheides als Basis für eine Änderung gemäß § 295 BAO als unzulässig zurück.

In der Berufung vom 26. April 2010, eingelangt am 27. April 2010, hält der Bf. seinen Antrag mangels aufrechter rechtswirksamer Feststellungsbescheide aufrecht und führte folgendes aus:

Die Behörde begründete ihre Entscheidung damit, dass die Tatbestandsmerkmale des § 295 BAO nicht gegeben seien bzw. ein Antragsrecht auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides in der BAO nicht vorgesehen sei.

Nach Ansicht des Bf. sei jedoch im gegenständlichen Fall gemäß § 295 BAO vorzugehen, denn auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 geführt habe, in Wahrheit ein Nichtbescheid war, sei einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen. Es könne nicht sein, dass gemäß VwGH 24.11.1980, 93/14/0203 der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen sei, dieser aber dann nicht gemäß § 295 BAO wieder aufzuheben sei.

Diese Auslegung würde dem Zweck des § 295 BAO zuwiderlaufen. Denn hätte der Bf. damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre die Berufung gemäß § 252 BAO abgewiesen worden.

Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne in verfassungskonformer Interpretation § 295 BAO nur derart ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden sei.

Fakt ist, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert worden ist, und dass dies rechtswidrig sei, und diese Rechtswidrigkeit wie bereits oben ausgeführt auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne (VwGH 24.11.1980, 93/14/0203).

Damit seien die Voraussetzungen des § 295 BAO gegeben. Die gebotene amtswegige Änderung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides scheine nur deswegen nicht zu erfolgen, weil sich dies zu Gunsten des Bf. auswirken würde.

## **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.

Die auf § 295 BAO gestützte Erlassung eines Bescheides ist eine amtswegige Maßnahme. § 295 Abs. 1 BAO normiert ausdrücklich "*von Amts wegen*"; § 295 Abs. 2 BAO macht Abs. 1 "*sinngemäß*" anwendbar und § 295 Abs 3 BAO baut auf Abs. 1 auf (arg: "*auch ansonsten*").

Ein Antrag auf eine amtswegige Maßnahme ist nicht zulässig, weshalb er zurückzuweisen ist (vgl UFS 12.9.2008, RV/2574-W/08). Die denkbare Ausnahme, dass ein Antrag auf eine amtswegige Maßnahme gestellt würde und die Behörde tatsächlich die Maßnahme von Amts wegen vornähme, sodass der Antrag in der amtswegigen Maßnahme auch seine Erledigung fände (vgl Stoll, BAO, 2999f), liegt hier nicht vor, denn das Finanzamt hat eben nicht den vom Bw. gewünschten geänderten (neuen) Einkommensteuerbescheid 1989 erlassen.

Hinsichtlich des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO ist festzuhalten, dass seit Ergehen des abgeleiteten Bescheides vom 11. Juni 1997 bis zur Einbringung dieses Antrages kein neuer Grundlagenbescheid rechtlich existent wurde.

Der Bf. vertritt jedoch den Standpunkt, dass aufgrund des Wegfalls des abgeänderten Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 der auf dessen Grundlage erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 vom 11. Juni 1997 nicht mehr von diesem abzuleiten sei, und daher gemäß § 295 BAO im Sinne einer Rückgängigmachung der seinerzeitigen Anpassung nun in Anpassung an den ursprünglichen Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 (der im Übrigen auch nicht rechtswirksam erlassen wurde) abzuändern sei.

Mit dieser Ansicht missversteht der Bf. die grundsätzliche Aufgabe, die § 295 Abs. 1 BAO zukommt. 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 - hier der Einkommensteuerbescheid 1989 - 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 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.

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).

Im streitgegenständlichen Fall ist es unstrittig, dass das dem für die einheitliche und gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt bis zum 23. Juli 2008 - dem Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO - keinen rechtsgültigen Grundlagenbescheid erlassen hat.

Die oben genannte Verpflichtung des für die Erlassung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides zuständigen Finanzamtes zur Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 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 1997 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 Einkommensterverfahren 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.

Eine nunmehrige Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO ist daher auch deshalb unzulässig, weil zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 11. Juni 1997 und dem zu beurteilenden Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides vom 23. Juli 2008 kein rechtsgültiger Grundlagenbescheid ergangen ist.

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.

Aufgrund des nicht vorgesehenen Antragsrechtes in § 295 BAO und in Ermangelung eines wirksamen Grundlagenbescheides als Basis für eine Änderung gemäß § 295 BAO ist daher der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides (Einkommensteuerbescheides 1989) im streitgegenständlichen Fall als unzulässig zurückzuweisen.

Der "Feststellungsbescheid", auf den sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 stützte, wurde nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben; es wurde auch kein Feststellungsbescheid (erstmalig) erlassen. Es wurde vielmehr durch Zurückweisung der Berufung gegen diesen Feststellungsbescheid im Rahmen der Begründung des Zurückweisungsbescheides festgehalten, dass dieser "Feststellungsbescheid" keine Bescheidwirkungen entfaltete. Dieser Umstand führt zwar dazu, dass sich der Einkommensteuerbescheid 1989 als rechtswidrig erweist, da für die Abänderung gemäß § 295 BAO im Jahr 1998 die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO, nämlich die Abänderung eines Grundlagenbescheides nicht gegeben war. Dies wäre aber in einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen gewesen (vgl. hierzu etwa die hg. Erkenntnisse vom 6. April 1995, 93/15/0088, und vom 24. November 1998, 93/14/0203). Der Einkommensteuerbescheid 1989 erwuchs aber - unstrittig - unangefochten in Rechtskraft. Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO (idF BGBl. I Nr. 76/2011) ist im vorliegenden Fall noch nicht anzuwenden.

Eine Abänderung eines Grundlagenbescheides (oder eine erstmalige Erlassung eines solchen), auch nicht in der Weise, dass ein "negativer Grundlagenbescheid iSd § 188 BAO" erlassen worden wäre, liegt damit aber nicht vor. Damit ist die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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 12. Mai 2014