



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JH, vom 30. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 6. April 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Bescheidabänderung gemäß § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass er ausspricht: Der Antrag vom 13. September 2008 betreffend Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Mit Schreiben vom 13. September 2008 stellte der Bw. einen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989:

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung vom 10. Februar 1997 auf dem der Einkommensteuerbescheid 1989 vom 3. Juli 1998 beruhe, sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 (Zurückweisung der Berufung vom 17. April 1997 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung) als nichtiger Bescheid qualifiziert worden. Aber auch wenn man den Feststellungsbescheid nicht als Nichtbescheid ansehen würde, müsste die Behörde gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie den bisherigen Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide müssten neue abgeleitete Bescheide erlassen werden. Es könne gemäß § 209a BAO auch keine Verjährung eingetreten sein, da

der Einkommensteuerbescheid 1989 indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 und 209a BAO sei 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 Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten, die Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Aus diesem Grund werde ausdrücklich beantragt, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor der Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

2. Mit Bescheid vom 6. April 2009 wurde der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 abgewiesen:

a. Gemäß § 295 Abs 1 BAO sei ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sei, ohne Rücksicht auf das Eintreten der Rechtskraft 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 würden, aufzuheben.

Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides sei somit die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liege nicht vor. Die Zurückweisung der Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit sei der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatbestandmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides lägen nicht vor.

Der Antrag sei daher abzuweisen.

b. Der Bw. werde noch darauf verwiesen, dass er im Vorlageantrag vom 3. März 2009 (betreffend den gleichzeitig gestellten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens) bereits fälschlich schreibe: „Weiters wurde mit gesondertem Zurückweisungsbescheid vom 2. September 2008 mein Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO für die Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen.“ Dazu würden auch noch weitere Ausführungen auf Seite drei des Vorlageantrages ergehen. Der Antrag (auf Abänderung gemäß § 295 BAO) sei jedoch erst mit heutigem Schreiben abgewiesen worden. Erklärbar sei dies damit, dass es sich hier um ein standardisiertes Muster hinsichtlich der K-Berufungen handle.

3. Gegen den Abweisungsbescheid vom 6. April 2009 (eingelangt am 8. April 2009) wurde am 30. April 2009 Berufung eingelegt:

Der Antrag auf Erlassung eines neuen Bescheides gemäß § 295 BAO werde ausdrücklich aufrechterhalten, da im gegenständlichen Fall bis heute kein neuer rechtswirksamer Feststellungsbescheid ergangen sei.

Die Behörde begründe ihre Entscheidung damit, dass die Tatbestandsmerkmale des § 295 BAO nicht gegeben seien.

Nach Ansicht des Bw. sei aber im gegenständlichen Fall gemäß § 295 BAO vorzugehen, denn auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, wonach der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung des Einkommensteuerbescheides geführt habe, in Wahrheit ein Nichtbescheid gewesen sei, müsse einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichgesetzt werden. Es könne nicht sein, dass der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen, dieser dann aber nicht gemäß § 295 BAO wieder aufzuheben sei (vgl. VwGH 24.11.1998, Zl. 93/14/0203). Diese Auslegung würde dem Zweck des § 295 zuwiderlaufen. Hätte nämlich der Bw. damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre die Berufung nach § 252 BAO abgewiesen worden. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne in verfassungskonformer Interpretation § 295 BAO nur derart ausgelegt werden, dass er im gegenständlichen Fall anzuwenden sei.

Fakt sei, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert worden sei. Dies sei rechtswidrig gewesen. Diese Rechtswidrigkeit könne auch durch einen etwaigen künftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden (VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Festgehalten werde, dass das zu diesem Thema ergangene VwGH-Erkenntnis vom 19.12.2007, 2006/13/0115 für den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliege. Neben den Einkünften seien auch die Aspekte Verjährung und Aussetzungszinsen zu beachten, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden zu kurz greife. Es sei einfach nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen hätten.

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 Bw. auswirken würde.

4. Am 11. Mai 2009 wurde die Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 6. April 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

5. Folgende Unterlage ist in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

Berufung vom 13. September 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 2. September 2008 (betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989). In Pkt 1 wird ausgeführt: „Grund für die nichtigen Bescheide waren Fehler in der Adressierung, insbesondere wurden in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt“ (mit namentlicher Nennung).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Beantragt wird die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 3. Juli 1998 gemäß § 295 BAO.
2. Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er nach § 295 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.

Auf § 295 Abs 1 oder 2 BAO gestützte Bescheide setzen die Abhängigkeit (Verhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleitetem Bescheid) voraus. Ein auf § 295 BAO gestützter Bescheid darf nur ergehen, wenn ein Grundlagenbescheid nachträglich (nämlich nach Zustellung des abgeleiteten Bescheides) erlassen oder abgeändert wird und wenn dieser nachträgliche Bescheid dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam wird (Ritz, BAO, § 295, Rz 3).

3. Im gegenständlichen Fall ergibt sich folgender Verfahrensablauf:

28.03.1991	Feststellungsbescheid 1989
10.02.1997	Abweichender Feststellungsbescheid durch BP für 1989
17.04.1997	Berufung gegen Feststellungsbescheid
03.07.1998	Einkommensteuerbescheid
28.10.2002	Berufungsentscheidung Feststellungsbescheid

12.12.2002	Beschwerde VwGH
27.02.2008	Zurückweisung der Beschwerde, da Feststellungsbescheid als Nichtbescheid anzusehen
07.05.2008	Bescheidmäßige Absprache über den Nichtbescheid
13.09.2008	Antrag gemäß § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989
06.04.2009	Abweisung des Antrages gemäß § 295 BAO
30.04.2009	Berufung gegen die Abweisung des Antrages nach § 295 BAO

4. Die Berufung ist aus folgenden Gründen abzuweisen:

a. Die Formulierung in § 295 Abs 1 BAO .."ist ein Bescheidabzuleiten, so ist er von Amts wegen zu ersetzen oder aufzuheben" verdeutlicht, dass die Bestimmung kein Antragsrecht vorsieht, sondern nur eine Vorgangsweise von Amts wegen. Die Verpflichtung zur Berichtigung kann nicht mittels Antrag nach § 295 BAO eingefordert werden (ständige Rspr des UFS, s dazu die Entscheidungen UFS 3.2.2009, RV/2576-W/08; UFS 4.5.2009, RV/0202-S/09; UFS 27.5.2009, RV/0079-S/09; UFS 27.5.2009, RV/0237-S/09; UFS 21.7.2009, RV/1863-W/09).

b. Zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 3. Juli 1998 und dem Antrag auf Berichtigung nach § 295 BAO vom 13. September 2008 ist ein rechtsgültiger Grundlagenbescheid nicht ergangen. Der Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ist ein Nichtbescheid, ein weiterer Feststellungsbescheid wurde nicht erlassen. Die Abänderung des Bescheides vom 3. Juli 1998 setzt aber die rechtliche Existenz eines darauffolgenden (geänderten) Grundlagenbescheides (nach dem Ergehen des Einkommensteuerbescheides) voraus. Der Mangel des Nichtbescheides vom 10. Februar 1997 kann nicht im Wege einer Berichtigung nach § 295 BAO korrigiert werden (s dazu auch die vom Bw. zitierte VwGH-Entscheidung 24.11.1998, 93/14/0203).

5. Der Antrag auf Erlassung eines Bescheides nach § 295 BAO wäre, da ein solcher Antrag nach dem Gesetz nicht zulässig ist, zurückzuweisen. Das Finanzamt hat den Antrag aber abgewiesen. Es ist daher der Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend abzuändern,

dass dieser keine Abweisung, sondern eine Zurückweisung ausspricht. Eine solche Abänderung liegt im Rahmen der Änderungsbefugnis gemäß § 289 Abs 2 BAO (UFS 22.4.2009, RV/2575-W/08 mit Verweis auf Ritz, BAO, § 289 Abs 1, Rz 42 bzw VwGH 21.10.1999, 98/15/0195).

6. Im übrigen ist auch der Darstellung des Bw. zu widersprechen, wonach eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 zu Gunsten des Bw. erfolgen müsste (und deshalb unterblieben sei). Dem steht die eigene Aussage des Bw. im Schreiben vom 13. September 2008 entgegen, wonach die Nichtigkeit deswegen eingetreten ist, weil im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung bereits verstorbene Personen angeführt worden sind. Dass der Feststellungsbescheid auch inhaltlich falsch gewesen ist, wird vom Bw. nicht behauptet (und schon gar nicht nachgewiesen). Damit wäre aber von dem für die einheitliche und gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt grundsätzlich ein inhaltlich gleicher Bescheid zu erlassen, der sich nur durch die beteiligten Personen (bisherige Gesellschafter und Rechtsnachfolger) vom Nichtbescheid unterscheiden würde. Dem Bw. würden bei Erlassung eines neuen Feststellungsbescheides dieselben Betriebsergebnisse wie im Nichtbescheid zugewiesen werden, sodass sich letztlich daraus ein (inhaltlich) gleichlautender Einkommensteuerbescheid ergeben würde. Gegenteiliges hat der Bw. jedenfalls nicht dargelegt.

Beilage: 1 Anonymisierungsliste

Linz, am 18. August 2009