



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 1120 Wien, X-Straße, vertreten durch Dr. Friedrich Ossberger, 1150 Wien, Diefenbachgasse 54/11, vom 22. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch ADir. Monika Schiller, vom 12. September 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf Bescheidabänderung gemäß § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Der Bescheid vom 12.09.2008, mit dem der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO abgewiesen wird, wird abgeändert:

Der Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides betreffend Einkommensteuer für 1989 wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (=Bw.) beantragte ursprünglich mit Eingabe vom 16.07.2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 24.04.1997. Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 24.07.2008 zurück. In der Berufung (vom 18.08.2008) gegen den Zurückweisungsbescheid stellte der Bw. (im Rubrum) auch einen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Erlassung eines Bescheides gem. § 295 BAO für 1989 mit folgender Begründung ab:

„Gemäß § 295 Abs. 1 BAO 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.

Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides ist somit die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liegt jedoch nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen den Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit ist der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatsbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides liegen daher nicht vor.“

Der Bw. erhob Berufung:

„Der Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gem. § 295 BAO wird ausdrücklich aufrechterhalten, da im gegenständlichen Fall bis heute keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide ergangen sind (aus diesem Grund ist auch das Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 19.12.2007, Zl. 2006/13/0115 auf gegenständlichen Fall nicht anwendbar).

Die Behörde begründet ihre Entscheidung damit, dass die Tatbestandsmerkmale des § 295 BAO nicht gegeben sind. M.E. ist jedoch auch eindeutig im gegenständlichen Fall gem. § 295 BAO vorzugehen, denn auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung meines Einkommensteuerbescheides geführt hat, in Wahrheit ein Nichtbescheid war, ist einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen. Es kann nicht sein, dass gem. VwGH 24.11.1980, Zl 93/14/0203 der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen ist, dieser aber dann nicht gem. § 295 wieder aufzuheben ist. Diese Auslegung würde dem Zweck des § 295 BAO zuwider laufen. Denn dann hätte ich damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre meine Berufung gem. § 252 BAO abgewiesen worden. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes kann in verfassungskonformer Interpretation § 295 nur derart ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

Fakt ist, dass mein Einkommensteuerbescheid 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert wurde und dass dies rechtswidrig war, und diese Rechtswidrigkeit wie oben ausgeführt auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten

Feststellungsbescheid nicht saniert werden kann (Verwaltungsgerichtshof 24.11.1980, 93/14/0203).

Damit sind auch die Voraussetzungen des § 295 BAO gegeben. Die gebotene amtswegige Änderung meines gegenständlichen Einkommensteuerbescheides scheint nur deswegen nicht zu erfolgen, weil sich dies zu meinen Gunsten auswirken würde."

Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vor.

Auf die sachverhaltsmäßigen Ausführungen in der Berufung vom 18.08.2008 gegen den per 24.07.2008 erlassenen Zurückweisungsbescheid hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO für 1989, insbesondere auf die tabellarische Darstellung der Eingaben, Anträge und Bescheide wird verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der im Jahr 2008 gestellte Antrag auf Erlassung eines gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides für 1989 zu Recht abgewiesen wurde.

Hinsichtlich des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO ist unstrittig, dass seit Ergehen des abgeleiteten Bescheides vom 24.04.1997 bis zur Einbringung dieses Antrages kein neuer Grundlagenbescheid rechtlich existent wurde. Der Bw. vertritt den Standpunkt, dass aufgrund der Unwirksamkeit des abgeänderten Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 der auf dessen Grundlage erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 nicht mehr von diesem abzuleiten ist und daher gemäß § 295 BAO im Sinne einer Rückgängigmachung der seinerzeitigen Anpassung nun in Anpassung an den ursprünglichen Grundlagenbescheid abzuändern sei.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO 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 09.07.1997, 95/13/0044 und 95/13/0045).

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 28.03.1996, 94/16/0254).

Die Verpflichtung zur Änderung oder Aufhebung nach § 295 BAO kann mittels eines Devolutionsantrages gemäß § 311 Abs. 2 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 es dem für die einheitliche und gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt bis zum 18.08.2008 - dem Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO - nicht gelungen ist, einen rechtswirksamen Grundlagenbescheid zu erlassen. Die oben genannte Verpflichtung des für die Erlassung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides zuständigen Finanzamtes zur Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 des Bw. setzt jedoch die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Wurde ein solcher (noch) nicht rechtswirksam 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 nicht 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 gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid wegen des Fehlens eines wirksam ergangenen Grundlagenbescheides wäre daher - entgegen der Behauptung der Bw. - damals erfolgreich gewesen.

Eine nunmehrige Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO ist daher auch deshalb unzulässig, weil – wie oben dargelegt - zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 24.04.1997 und dem zu beurteilenden Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides von 18.08.2008 kein rechtswirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist.

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

Wien, am 19. Juli 2011