



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag der Antragstellerin, diese vertreten durch FM Steuerberatung GmbH, 2460 Lindenbreite 19, vom 5. März 2012 entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Ad) Devolutionsantrag

Mit dem am 7. März 2012 eingelangten **Devolutionsantrag vom 5. März 2012** wurde I. die Erlassung von gemäß § 295 BAO idgF geänderten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1987 bis 1992 und II. die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1992 vom 18. März 1996 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit beantragt.

Den unter Pkt. I. angeführten Antrag begründend wurde auf § 192 BAO idgF, § 295 BAO idgF, § 307 Abs 3 BAO idgF und § 311 BAO idgF verwiesen und die dazu ergangene VwGH-Rechtsprechung samt Kommentarmerkungen zusammenfassend dargestellt.

Den unter Pkt. II. angeführten Antrag begründend wurde vorgebracht, die inhaltliche Rechtswidrigkeit habe die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Juni 2005 zu RV/0151-W/02 bewirkt.

Ad) Übergang der Entscheidungsbefugnis

Am **15. März 2012** trug der Unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt gemäß § 311 Abs 3 BAO idgF auf, innerhalb von drei Monaten zu entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt. Am **27. April 2012** antwortete das Finanzamt:

An der B OHG (umfirmiert 1988 in B KG) waren als Komplementäre (vorher persönlich haftende Gesellschafter) Frau B R mit 10% und Herr B A mit 89% beteiligt.

Die GroßBP-Wien führte 1996 bei der B OHG/KG für die Jahre 1987-1992 eine Außenprüfung durch. Die dabei getroffene Hauptfeststellung umfasste die Gewinnaufteilung der OHG/KG auf die Gesellschafter. Die Behörde anerkannte die konkudent zustande gekommene Ergebnisaufteilung im Verhältnis 50:50 nicht und nahm eine Gewinnzurechnung im Verhältnis 90 (B A) : 10 (B R) vor.

Am 14.02.1996 erfolgten zum F-Verfahren Bescheide für die Veranlagungsjahre 1987 bis 1992 mit Adressierung an die B OHG und am gleichen Tag die E-Bescheide 1987 bis 1992, da Herr B außer dieser Beteiligung keine Einkünfte hatte. Die Partei beeinspruchte die F-Bescheide mittels fristgerechter Berufung.

Es erging am 28.06.2005 eine Berufungsentscheidung des UFS Wien, Senat 7, in der die Berufung auf formell-rechtlicher Ebene zurückgewiesen wurde mit der Begründung

- *Das geprüfte Unternehmen hat bereits 1998 die Rechtform einer KG angenommen*
- *Die Behörde hat im Jahre 1996 trotz Kenntnis dieser Rechtsformänderung die Gesellschaft immer noch als OHG bezeichnet und die Wiederaufnahmebescheide 1987 bis 1992 an diese zugestellt.*
- *Die Bescheide entfalteten daher keine Rechtswirkungen.*

Wortlaut der BE:

Festzustellen ist: Die an die offene Handelsgesellschaft adressierten und zugestellten, mit 14. Februar 1996 datierten Feststellungen von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1987 bis 1992, Festsetzungen des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für die Jahre 1987 bis 1992 und Festsetzungen von Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1991 haben keine Rechtswirkungen.

Eine Erledigung ohne Rechtswirkungen ist mit Berufung nicht anfechtbar. Wird eine Berufung gegen eine rechtswirkungslose Erledigung eingebracht, ist diese Berufung mit Berufungsentscheidung zurückzuweisen.

Die BE erwuchs in Rechtskraft.

Die E-Bescheide des Herrn B A waren im Jahre 2005 (zum Zeitpunkt der Rechtskraft der BE des UFS) bereits alle absolut verjährt, da die Berufung gegen die F-Bescheide als Berufung gegen Nichtbescheide zu qualifizieren ist und eine solche Berufung keine mittelbare Abhängigkeit gem. § 209a BAO entfalten kann (siehe bundesweiter FB vom 29.11.2007, GZ, SZK-010103/0104-SVE/2007).

Aus diesem Grunde wurde eine Bescheidberichtigung gem. § 295 BAO von Amts wegen nicht durchgeführt.

Aus der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Juni 2005:

Angefochtene Bescheide waren die Bescheide vom 14. Februar 1996 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO idgF 1987 – 1992. Der Unabhängige Finanzsenat stellte fest, dass die am 14. Februar 1996 erlassenen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO idgF für die Jahre 1987 bis 1992 an den falschen Bescheidadressaten gerichtet waren und deshalb keine Rechtswirkungen entfalteten.

Über den Devolutionsantrag wurde erwogen:

I. ... über die Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates zur Entscheidung über den Devolutionsantrag:

Gemäß § 311 Abs 1 BAO idgF sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

Werden Bescheide der Abgabenbehörden I. Instanz der Partei nicht innerhalb von 6 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 II. Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Devolutionsanträge sind bei der Abgabenbehörde II. Instanz einzubringen (Abs 2 leg.cit.).

Die Abgabenbehörde II. Instanz hat der Abgabenbehörde I. Instanz aufzutragen, innerhalb einer Frist bis zu 3 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... (Abs 3 leg.cit.).

Die Zuständigkeit zur Entscheidung geht erst dann auf die Abgabenbehörde II. Instanz über, wenn die Frist abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde I. Instanz vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt (Abs 4 leg.cit).

Festgestellt wird, dass eine Aufforderung nach § 311 Abs 3 BAO idgF erging, die vom Finanzamt innerhalb offener Frist beantwortet wurde. Die Ausführungen im Antwortschreiben des Finanzamtes zusammenfassend wurde eine Verletzung der Entscheidungsfrist verneint. Die Zuständigkeit zur Entscheidung über den Devolutionsantrag ist daher auf den Unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

II. ... über die beantragten Bescheiderlassungen und Bescheidaufhebungen:

Im ggstl. Devolutionsantrag wurde beantragt, der Unabhängige Finanzsenat möge gemäß § 295 BAO idgF geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 – 1992 erlassen, die Einkommensteuerbescheide 1987 – 1992 vom 18. März 1996 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufheben und seiner Entscheidungsfindung § 192 BAO idgF, § 295 BAO idgF, § 307 Abs 3 BAO idgF, § 311 BAO idgF sowie die dazu ergangene VwGH-Rechtsprechung samt Kommentarmeinungen zugrunde legen.

Antragsbezogen war der Entscheidung folgende Sachlage zugrunde zu legen:

- Die im Rechtsbestand sich befindenden Einkommensteuerbescheide 1987 – 1992 sind die am 18. März 1996 erlassenen Einkommensteuerbescheide 1987 – 1992.
- Grundlagenbescheide waren die am 14. Februar 1996 erlassenen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO idgF für die Jahre 1987 bis 1992, die an den falschen Bescheidadressaten gerichtet waren und deshalb keine Rechtswirkungen entfaltet hatten. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 wurden die fehlenden Rechtswirkungen festgestellt.

Von dieser Sachlage ausgehend war antragsbezogen festzustellen:

- **§ 295 Abs 1 BAO idgF** ist anzuwenden, wenn ein Grundlagenbescheid nach Zustellung des abgeleiteten Sachbescheides erlassen wurde.

Die (jetzt) geltenden Grundlagenbescheide wurden *nicht nach sondern vor* den Einkommensteuerbescheiden 1987 – 1992 vom 18. März 1996 erlassen. Da ein auf § 295 Abs 1 BAO idgF gestützter Sachbescheid nur ergehen darf, wenn ein Grundlagenbescheid *nach Zustellung des abgeleiteten Sachbescheides* ergangen ist, wird die Entscheidungspflicht nicht verletzt, wenn ein auf § 295 Abs 1 BAO idgF gestützter Sachbescheid nicht ergeht, weil der Grundlagenbescheid vor dem abgeleiteten Sachbescheid erlassen wurde.

- Nach **ständiger VwGH-Rechtsprechung** verbietet § 295 Abs 1 BAO idgF, aus Anlass einer Berufungsentscheidung eine neuerliche Abänderung - zwecks Korrektur einer Unrichtigkeit - vorzunehmen (siehe Ritz, BAO⁴, § 295, Rz 9, und das do. zit. Erkenntnis VwGH 9.7.1997, 95/13/0044,0045).

Deshalb wird die Entscheidungspflicht nicht verletzt, wenn aus Anlass einer Berufungsentscheidung *kein* auf § 295 Abs 1 BAO idgF gestützter Sachbescheid erlassen wird.

- **§ 295 Abs 3 BAO idgF** ist anzuwenden, wenn ein grundlagenbescheid-ähnlicher Bescheid bei Erlassung des abgeleiteten Bescheides bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen war.

Die abgeleiteten Bescheide in der ggstl. Abgabensache waren die am 18. März 1996 erlassenen Einkommensteuerbescheide 1987 – 1992. Am 18. März 1996 gab es keinen bereits abgeänderten, aufgehobenen oder erlassenen rechtsgültigen Grundlagenbescheid oder grundlagenbescheid-ähnlichen Bescheid, da die Grundlagenbescheide vom 14. Februar 1996 ex tunc – und damit seit 14. Februar 1996 - rechtsfolgenlos waren und damit nie zum Rechtsbestand gehörten.

Nie zum Rechtsbestand Gehörendes wurde nicht erlassen und ist infolgedessen weder abänderbar noch aufhebbar.

Deshalb wird die Entscheidungspflicht nicht verletzt, wenn ein rechtsfolgenloser Grundlagenbescheid oder rechtsfolgenloser grundlagenbescheid-ähnlicher Bescheid der Grund dafür ist, dass *kein* auf § 295 Abs 3 BAO idgF gestützter Sachbescheid erlassen wird.

- **§ 295 Abs 4 BAO idgF** ist anzuwenden, wenn eine Berufung deshalb zurückgewiesen wird, weil Nichtbescheide vorliegen und die Antragsfrist nach § 304 BAO idgF für den gemäß § 303 Abs 1 BAO idgF zu stellenden Antrag auf Verfahrenswiederaufnahme noch nicht abgelaufen ist.

§ 304 BAO idgF ist eine Sonderregelung für Verfahrenswiederaufnahmen auf Antrag; ihre Anwendbarkeit setzt daher voraus, dass ein Antrag auf Verfahrenswiederaufnahme gestellt wurde. Nach der aus den Verwaltungsakten sich ergebenden Sachlage wurde ein Antrag auf Verfahrenswiederaufnahme nicht gestellt.

Deshalb wird die Entscheidungspflicht nicht verletzt, wenn ein nicht gestellter Antrag auf Verfahrenswiederaufnahme der Grund dafür ist, dass *kein* auf § 295 Abs 4 BAO idgF gestützter Sachbescheid erlassen wird.

- **§ 295a BAO idgF** ist anzuwenden, wenn ein rückwirkendes Ereignis stattfindet, das Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches ändert.

Da die Grundlagenbescheide vom 14. Februar 1996 ex tunc rechtsfolgenlose Bescheide waren und diese fehlenden Rechtsfolgen durch die Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 nicht bewirkt wurden, wurden Bestand und Umfang von Abgabenansprüchen durch die Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 nicht geändert.

Deshalb wird die Entscheidungspflicht nicht verletzt, wenn eine Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches nicht ändernde Berufungsentscheidung der Grund dafür ist, dass *kein* auf § 295a BAO idgF gestützter Sachbescheid erlassen wird.

- **§ 299 BAO idgF** ist anzuwenden, wenn sich ein Bescheid als nicht richtig erweist. Gemäß § 302 Abs 1 (2. Halbsatz) BAO idgF sind Bescheidaufhebungen nach § 299 BAO idgF bis zum Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheides zulässig.

Die aufzuhebenden Einkommensteuerbescheide 1987 – 1992 wurden am 18. März 1996 erlassen und damals rechtsgültig zugestellt. Im Zeitraum nach Erlassung der Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 war die mit 1 Jahr nach Bekanntgabe limitierte Frist für die Bescheidaufhebung nach § 299 BAO idgF längst abgelaufen.

Deshalb wird die Entscheidungspflicht nicht verletzt, wenn *kein* auf § 299 BAO idgF gestützter Sachbescheid erlassen wird, weil die Frist für die Durchführung dieses Rechtsbehelfs bereits abgelaufen ist.

- **§ 302 Abs 1 (1. Halbsatz) BAO idgF** ist bei Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden bis zum Ablauf der Verjährungsfrist anzuwenden.

Aus Sicht der – auf den Devolutionsantrag bezogen - jüngsten beantragten Einkommensteuerveranlagung 1992 entstand der Abgabenanspruch mit Ablauf des Kalenderjahres 1992 (§ 4 BAO idgF) und die absolute (10-jährige) Verjährung für die Festsetzung der Einkommensteuer 1992 trat 2002 ein (§ 209 Abs 3 BAO idgF).

Deshalb wird die Entscheidungspflicht nicht verletzt, wenn im Zeitraum nach Erlassung der Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 deshalb keine Einkommensteuerbescheide 1987 – 1992 erlassen werden, weil die absolute Bemessungsverjährung bereits stattfand.

- **§ 307 Abs 3 BAO idgF** war nicht anzuwenden, da nach der aus der Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 sich ergebenden Sachlage kein Wiederaufnahmebescheid aufgehoben wurde.

Deshalb wird die Entscheidungspflicht nicht verletzt, wenn die Rechtswirksamkeit von vor der behaupteten Wiederaufnahme angeblich gültigen § 188 BAO – Feststellungsbescheiden für die Jahre 1987 – 1992 nicht festgestellt wird.

- **§ 192 BAO idgF** normiert die Verbindlichkeit von Grundlagenbescheiden als typische Bescheidwirkung abgeleiteter Sachbescheide.

Die Bindungswirkung für abgeleitete Sachbescheide setzt voraus, dass die Erlassung von Sachbescheide zulässig ist. Im Zeitraum nach Erlassung der Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 durften keine Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 – 1992 erlassen werden, weil die absolute Bemessungsverjährung bereits stattfand.

Deshalb wird die Entscheidungspflicht nicht verletzt, wenn eine Bindungswirkung für abgeleitete Sachbescheide deshalb nicht eintritt, weil im Zeitraum nach Erlassung der Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2005 keine Einkommensteuerbescheide 1987 – 1992 erlassen werden durften.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend wird festgestellt, dass die Abgabenbehörde I. Instanz die Entscheidungspflicht nicht verletzt hat.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung ist ein Devolutionsantrag zurückzuweisen, wenn keine Entscheidungspflicht besteht oder wenn sie erloschen ist (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung³, Rz 41 zu § 311 unter Hinweis auf VwGH 22.6.2001, 2000/13/0178):

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet im Sinne dieser VwGH-Rechtsprechung und weist den ggstl. Devolutionsantrag zurück.

Wien, am 23. Mai 2012