



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag gemäß § 311 BAO des Dw, vertreten durch die KPS Kotlig/Prokopp/Stadler GmbH, Steuerberatungskanzlei, 2353 Guntramsdorf, Klingerstraße 9, vom 13. Mai 2011 wegen behauptete Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf auf amtswegige Änderung der Einkommensteuerbescheide 1997 und 2000 entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

Begründung

Es ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Mit Bescheiden gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 9. April 2003 wurden auf Basis von Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 4. April 2003 die im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheide 1997 und 2000 betreffend den Devolutionswerber erlassen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Bescheid vom 20. Oktober 2009, RV/0777-S/07 die gegen die angeführten Feststellungsbescheide vom 4. April 2003 eingebrachte Berufung für die Jahre 1997, 1999 und 2000 als unzulässig zurückgewiesen, da die angefochtenen Erledigungen infolge unrichtiger Bescheidadressierung keine Bescheidqualität erlangt haben.

Aufgrund dieser Berufungsentscheidung wurden vom Finanzamt Salzburg-Stadt mit 26. Februar 2010 neuerlich, betraglich unveränderte Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 2000 erlassen.

Nach Ansicht des Devolutionswerbers hätte das Finanzamt nun von Amts wegen seine Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 2000 aufgrund dieser UFS-Entscheidung aufheben müssen.

Da die Abgabenbehörde erster Instanz ihrer Entscheidungspflicht nicht nachgekommen ist, beantragte der Devolutionswerber den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1997 und 2000.

Dazu ist rechtlich folgendes auszuführen:

§ 295 BAO lautet:

(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er 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.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist 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.

§ 311 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

(2) Werden Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs 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 zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Devolutionsanträge sind bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz einzubringen.

(3) Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat der Abgabenbehörde erster Instanz aufzutragen, innerhalb einer Frist bis zu drei 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. Die Frist kann einmal verlängert werden, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz das Vorliegen von in der Sache gelegenen Gründen nachzuweisen vermag, die eine fristgerechte Entscheidung unmöglich machen.

(4) Die Zuständigkeit zur Entscheidung geht erst dann auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz über, wenn die Frist (Abs. 3) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde erster Instanz vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt.

(5) Devolutionsanträge sind abzuweisen, wenn die Verspätung nicht auf ein überwiegendes Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuführen ist.

(6) Obliegt die Entscheidung über Devolutionsanträge dem unabhängigen Finanzsenat, so sind die §§ 270 bis 272, 278, 279 sowie 282 bis 287 sinngemäß anzuwenden. Aufträge und Verlängerungen nach Abs. 3 sowie Aufträge nach § 311a Abs. 2 obliegen dem Referenten. Mit Berufungsentscheidung vom 20. Oktober 2009, RV/0777-S/07 hat der unabhängige Finanzsenat entschieden, dass die Berufung als unzulässig zurückgewiesen wird, da der Feststellungsbescheid vom 9. April 2003 mangels korrekten Bescheidadressaten keine Rechtswirkungen entfalten konnte und ins Leere gegangen ist.

Der Devolutionswerber machte eine Verletzung der Entscheidungspflicht der ersten Instanz geltend, die auf der nicht Aufhebung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1997 und 2000 auf Grundlage des § 295 BAO beruht.

Nach dem Gesetzeswortlaut handelt es sich bei einer Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO um eine amtswegige Maßnahme. § 295 BAO sieht - anders als etwa § 299 BAO – kein Antragsrecht zusätzlich zur Vorgangsweise von Amts wegen vor.

Erfolgt eine Bescheidänderung auf Basis eines „Nichtbescheides“, kann dieser Mangel nicht im Wege einer weiteren Abänderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO saniert werden. Die fehlende Befugnis zur Abänderung ist vielmehr im Verfahren betreffend den (unzulässigerweise) „abgeleiteten“ Bescheid einzuwenden, was dann zur Aufhebung des entsprechenden Bescheides führen muss. Eine Abweisung gemäß § 252 BAO ist in einem derartigen Falle unzulässig (vgl. VwGH 22.3.1983, 82/14/0210, UFS 12.9.2008, RV/2574-W/08).

Es stellt sich die Frage, ob das Finanzamt zur Aufhebung der (abgeleiteten) Einkommensteuerbescheide auf Grund der ihm zugrunde liegenden "Nicht-Bescheide" verpflichtet war.

Die Einkommensteuerbescheide für 1997 und 2000 vom 9. April 2003 ergingen auf Grundlage des § 295 BAO und sind rechtswirksam und unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Gemäß § 295 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist (wie im vorliegenden Fall die Einkommensteuerbescheide 1997 und 2000) im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Mangels Bescheidqualität wurde der vom UFS mit RV/0777-S/07 zu beurteilende Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) nicht abgeändert oder aufgehoben, sondern es wurde die Berufung zurückgewiesen. In der Folge wurden vom Finanzamt Salzburg-Stadt mit 26. Februar 2010 neuerlich, betraglich unveränderte Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 2000 erlassen.

Aus dem zweiten Satz des § 295 Abs. 1 BAO (Argument „Änderung und Aufhebung“) ergibt sich, dass ein auf § 295 Abs. 1 (bzw. Abs. 2) gestützter Bescheid nur zu erlassen ist, wenn hierdurch ein abgeleiteter Bescheid aufgehoben oder geändert wird. Würde die nachträgliche Erlassung eines Grundlagenbescheides zu keiner Änderung des abgeleiteten Bescheides führen, so ist kein auf § 295 Abs. 1 bzw. 2 gestützter unveränderter Bescheid zu erlassen (Ritz, BAO³, § 295, Tz 9).

Werden Feststellungsbescheide der Einkommensbesteuerung zu Grunde gelegt, obwohl die Grundlagenbescheide nicht wirksam geworden sind, so sind davon dennoch abgeleitete Einkommensteuerbescheide inhaltlich rechtswidrig und wie der VwGH (in den nachfolgend angeführten Erkenntnissen) darlegt, mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar.

So hat der VwGH mit Erkenntnis vom 24. November 1998, 93/14/0203, im Zuge der Berufung gegen Einkommensteuerbescheide ausgeführt, dass diesen zugrundeliegende Feststellungsbescheide ins Leere gegangen sind. Damit hat ein Grund gefehlt, um die Einkommensteuer gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass dem Einkommensteuerbescheid nachfolgend inhaltlich gleichlautende Bescheide erlassen worden waren:

"Da sich die Abänderung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre vom 22. August 1991 als unzulässig erweist, hätte die belangte Behörde diese Bescheide im Rechtsmittelverfahren aufheben müssen. In Verkennung der Rechtslage hat sie diese Bescheide jedoch bestätigt."

Im Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2007/15/0294, führt der VwGH u.a. aus:

"Es ist unbestritten, dass die "Feststellungsbescheide" ins Leere gegangen sind. Damit haben für den abgeleiteten Bescheid taugliche Feststellungsbescheide gefehlt. Der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Bescheid wäre, worauf die belangte Behörde zutreffend hinweist, aus dem Grunde des Fehlens eines Feststellungsbescheides anfechtbar gewesen und hätte in einem

allfälligen Rechtsmittelverfahren aufgehoben werden müssen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. November 1998, 93/14/0203). Der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Bescheid aber rechtswirksam und unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist."

Eine Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Abgabenbehörde erster Instanz liegt somit nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Juli 2011