



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 4

GZ. RD/0055-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag gemäß § 311 BAO der CR, x, vertreten durch HR, y, vom 6. Oktober 2010 betreffend behauptete Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes Wien 1/23 auf amtsweigige Änderung der Bescheide vom 8. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte in den Jahren 1999 bis 2001 u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wobei für die KF-GesbR Feststellungsbescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO ergingen die den Einkommensteuerbescheiden zu Grunde gelegt wurden.

Nach einer abgabenbehördlichen Prüfung der Vermietungsgemeinschaft wurden am 19. Dezember 2003 im wieder aufgenommenen Verfahren neue Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 erlassen, gegen die Berufung erhoben wurde.

Mit Berufungsentscheidung vom 23. März 2010 Gz. RV/2148-W/05, RV/0514-W/10 wies der UFS die Berufung zurück, nachdem die Gesellschaft bürgerlichen Rechts infolge zwischenzeitiger Begründung von Wohnungseigentum (4. Dezember 2000) als beendet anzusehen sei und die Bescheide dem falschen Bescheidadressaten zugestellt worden waren. Die Bw. wurde in den Jahren 1999 bis 2001 zunächst antragsgemäß veranlagt.

Auf Grundlage der von der Bp. geänderten Feststellungsbescheide ergingen am 8. Jänner 2004 auf § 295 (1) BAO gestützte Einkommensteuerbescheide.

Die Bw. brachte mit 19. Mai 2010 einen Antrag auf geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 beim Finanzamt ein. Eine Bescheidaufhebung bzw. Aufhebung der Änderung der Einkommensteuer im Gefolge der o.a. Berufungsentscheidung sei nicht gebucht worden. Es wurde beantragt die den Einkommensteuerbescheiden zugrunde liegenden Steuern in Befolgung der UFS-Entscheidung zu stornieren. Mit Eingabe vom 6. Juli 2010 wurde der Antrag wiederholt.

Mit Bescheid vom 28. Juli 2010 wurde der Antrag auf Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 von Seiten des Finanzamtes Wien 1/23 zurückgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 seien am 8. Jänner 2004 auf Grund der Feststellungsbescheide vom 19. Dezember 2003 geändert worden und in Rechtskraft erwachsen.

Die Verpflichtung zur Änderung der Einkommensteuerbescheide setzte die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Ohne einen solchen sei eine Änderung gemäß § 295 BAO unzulässig (auf das VwGH Erkenntnis vom 24. November 1998 93/14/0203 wird hingewiesen). Unbestritten sei, dass die Einkommensteuerbescheide aufgrund der geänderten Feststellungsbescheide vom 8. Jänner 2004 angepasst worden seien, dennoch könne dieser Mangel nicht im Wege einer weiteren Änderung nach § 295 BAO saniert werden.

Der Zurückweisungsbescheid des UFS stelle keine taugliche Grundlage für eine Bescheidänderung dar nachdem lediglich festgestellt worden sei, dass den Feststellungsbescheiden vom 19. Dezember 2003 keine Bescheidqualität zukomme und demnach ein Nichtbescheid vorliege. Die Entscheidung stelle keinen Grundlagenbescheid dar, ein solcher sei auch nicht abgeändert oder aufgehoben worden nachdem ein solcher (rechteinwirksam) niemals existiert habe.

Folgeänderungen seien gemäß § 295 (1) BAO nur zulässig, wenn Einkommensteuerbescheide von Feststellungsbescheiden abzuleiten seien. Sei ein Bescheid aufgrund falscher Adressierung unwirksam ergangen so fehle auch die Grundlage für eine Abänderung gemäß § 295 (1) BAO und die vom Nichtbescheid abgeleiteten Bescheide seien rechteinwidrig. Rechteinwidrig abgeleitete Einkommensteuerbescheide seien grundsätzlich mit Berufung zu erledigen oder gemäß § 299 BAO ersatzlos aufzuheben und neue, vom wirksam ergangenen Grundlagenbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuleitende Bescheide zu erlassen. Werde keine Berufung eingebracht oder eine solche bereits rechtskräftig abgewiesen und sei auch die Jahresfrist gemäß § 302 Abs. 1 für eine auf § 299 gestützte Aufhebung bereits abgelaufen so sei dies nicht mehr möglich.

Ein entsprechender Mangel wäre nur im damaligen Einkommensteuerverfahren einzuwenden gewesen und hätte in weiterer Folge zur Aufhebung der abgeleiteten Bescheide führen müssen (vgl. VwGH 24. November 1998, 93/14/0203).

Eine Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide sei indes nicht eingebbracht und die Bescheide rechtskräftig geworden.

Der Antrag auf Erlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide werde mit Verweis auf UFS-Entscheidungen (u.a. Gz. RV/0184-W/09 v. 23.3.2010 bzw. RV/0890-L/09 vom 8. Jänner 2010) als unzulässig zurückgewiesen, da ein Antragsrecht nicht vorgesehen sei.

Die Bw. brachte mit Eingabe vom 6. Oktober 2010 beim UFS einen Devolutionsantrag ein und verwies darin auf die bezughabende Berufungsentscheidung des UFS. Aufgrund der genannten Entscheidung sei die Rechtsgrundlage für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide weggefallen und das Finanzamt hätte die Einkommensteuerbescheide, die aus den Gewinnfeststellungsbescheiden abgeleitet worden seien, stornieren müssen. Die Bw. habe das Finanzamt darauf aufmerksam gemacht und einen Antrag auf Änderung nach § 295 BAO gestellt, den das Finanzamt zu Recht (mangels Antragsrecht) zurückgewiesen habe. Das Finanzamt hätte jedoch von Amts wegen handeln müssen.

Es könne keinen Unterschied für die Anwendung des § 295 BAO machen, ob der Grundlagenbescheid inhaltlich oder formell unrichtig bzw. mangelhaft sei. Wäre ein Unterschied gegeben, müsste man in jedem Fall neben einer Berufung gegen einen Grundlagenbescheid automatisch für den Eventualfall der Nichtigkeit desselben auch gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide berufen, was der Rechtslage und Praxis zuwiderlaufe.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 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 amtsweigigen 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 23. März 2010 Gz. RV/2148-W/05, RV/0514-W/10 hat der UFS festgestellt, dass die den Einkommensteuerbescheiden 1999 bis 2001 zugrunde liegenden Feststellungsbescheide vom 19. Dezember 2003 mangels korrekter Zustellung keine Rechtswirkungen entfalten konnten und ins Leere gegangen sind. Für das Jahr 2001 wären die vom Feststellungsbescheid betroffenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut

der zit. Berufungsentscheidung darüber hinaus (ohne Feststellungsverfahren) der Bw. direkt zuzurechnen gewesen.

Die Bw. macht eine Verletzung der Entscheidungspflicht der ersten Instanz geltend die auf der nicht erfolgten ‚Stornierung‘ bzw. Aufhebung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 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. Ein solches Antragsrecht ist auch entbehrlich, weil § 295 BAO keinen Ermessensspielraum lässt und folglich von Amts wegen zwingend zu beachten ist (VwGH 28.3.1996, 94/16/0254).

Wie das Finanzamt im Rahmen seines Zurückweisungsbescheides vom 28. Juli 2010 unter Hinweis auf die ständige Rechtssprechung des UFS feststellt besteht für die Bw. kein Antragsrecht auf Erlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide, eine Meinung, der die Bw. im Rahmen ihres Devolutionsantrages folgt.

Nach herrschender Ansicht (vgl. auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295 Anm. 12, § 311 Anm. 18) kann die Verpflichtung zur Berichtigung gemäß § 295 BAO jedoch mittels Devolutionsantrag gemäß § 311 BAO eingefordert werden.

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

Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2001 vom 8. Jänner 2004 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) im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Mangels Bescheidqualität wurden die vom UFS mit Gz. RV/2148-W/05, RV/0514-W/10 zu beurteilenden Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) nicht abgeändert oder aufgehoben sondern die Berufung zurückgewiesen. Neue Feststellungs(Grundlagen)bescheide im Gefolge der Berufungsentscheidung des UFS hat das Finanzamt nicht erlassen.

In Ermangelung wirksamer Grundlagenbescheide als Basis für die Aufhebung (Abänderung) der Einkommensteuerbescheide für 1999 bis 2001 gemäß § 295 BAO liegt keine Verpflichtung der Behörde zur Aufhebung derselben vor, weshalb die Behörde I. Instanz nicht säumig geworden und nach Ansicht des UFS keine Entscheidungspflicht verletzt hat (vgl. UFS vom 11. November 2009, RD/0004-L/09).

Der Ansicht der Bw. wonach es keinen Unterschied machen darf ob ein Grundlagenbescheid inhaltlich oder formell unrichtig oder mangelhaft ist ist entgegenzuhalten, dass der UFS im Rahmen der o.a. Berufungsentscheidung festgestellt hat, dass die zugrunde liegenden Bescheide mangels tauglichem Bescheidaddressaten keine Rechtswirkungen entfalten konnten und ins Leere gegangen sind.

Gemäß Ritz BAO³ § 93 Rz. 21 führen Erledigungen die nicht alle in den §§ 93 bzw. 96 geforderten Teile enthalten, teils zu einem Verlust der Bescheidqualität, teils nur zu einer Rechtswidrigkeit der Erledigung.

Wäre ein Bescheidmangel durch die Abgabenbehörde II. Instanz sanierbar gewesen, lägen somit (lediglich) rechtswidrige Grundlagenbescheide (und somit keine Nicht-Bescheide) vor hätte dieser Umstand im Rahmen der Berufung zu einer entsprechenden (inhaltlichen) Behandlung (und nicht zu einer Zurückweisung der Berufung) führen müssen.

Die Bw. leitet (einen ihrer Ansicht nach vorliegenden Verstoß gegen den Rechtsschutz) daraus ab, dass bei jeder Berufung gegen den Grundlagenbescheid somit auch ‚automatisch für den Eventualfall der Nichtigkeit desselben auch gegen die abgeleiteten (Einkommensteuer-)Bescheide‘ berufen werden müsste, was weder dem Stand der Rechtslage noch der Praxis entspreche.

Nach Ansicht des UFS hätte die Bw. erkennen können, dass es den Feststellungsbescheiden an einem tauglichen Bescheidaddressaten fehlte und sie hätte somit gegen die Einkommensteuerbescheide berufen können wobei eine Abweisung dieser Berufung aus Sicht des Senates gemäß § 252 BAO unzulässig gewesen wäre, da die Bindungswirkung einen wirksamen Grundlagenbescheid voraussetzt (vgl. Ritz BAO³, § 252 Tz. 14). Der Rechtsschutz wäre aus Sicht des Senates damit gewahrt geblieben.

Die dargelegte Ansicht steht entgegen den Ausführungen der Bw. auch mit der Rechtssprechung in Einklang.

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 nachfolgenden 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). Da der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Bescheid aber rechtswirksam und unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist, ist die darin festgesetzte, nachzuzahlende Einkommensteuer als auszusetzender Betrag zutreffend herangezogen worden.'

Eine Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Abgabenbehörde I. Instanz liegt nicht vor. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. November 2010