

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Berufungssache des Bf, vertreten durch Consultatio Revisions- u Treuhand GmbH und Co KG, Karl Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, diese vertreten durch Mag. Julius Stangel, über die Beschwerde vom 16.05.2012 in der Fassung des Ergänzungsschriftsatzes vom 17. Mai 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 18.04.2012, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002, zu Recht erkannt:

- I. Der Berufung wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
- II. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

In Streit steht allein die im Jahr 2012 erfolgte Berichtigung nach § 295 Abs 1 Bundesabgabenordnung der Einkommensteuer für das Jahr 2002. Gegenständlich angefochten ist der gemäß § 295 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid vom 13.04.2012, der aufgrund der bescheidmäßigen Änderung im Grundlagenverfahren (MU) die Steuergutschrift von EUR 32.416,52 auf EUR 10.416,52 verringerte.

Mit Schriftsatz vom 17. Mai 2017 (Ergänzungsschriftsatz) wurde der im Grundlagenverfahren ergangene Beschluss des BFG übermittelt, mit welchem die dort erhobenen Rechtsmittel für die Jahre 2002 und 2003 als unzulässig zurückgewiesen worden waren. Das Finanzamt hatte für die Streitjahre sowohl Feststellungs- als auch Nichtfeststellungsbescheide erlassen und habe damit gegen das Gebot der Einheitlichkeit verstoßen (VwGH 05.09.2012, 2011/15/0024). Vielmehr würden für beide Jahre Nichtbescheide vorliegen. Der Bf führte die im Feststellungsverfahren vorliegenden Nichtbescheide in seinem Beschwerdeverfahren für sich ins Treffen.

Am 5. September 2017 wurde die belBeh über die neue Sachlage und die beabsichtige Stattgabe der Berufung in Kenntnis gesetzt, die dagegen keine Einwände erhoben hat. Der BFG-Beschluss war ihr nicht zugegangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtslage ab 2014:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die Ausfertigung von noch vor dem 1. Jänner 2014 verkündeten Rechtsmittelentscheidungen hat jedoch noch im Namen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz nach den zum 31. Dezember 2013 geltenden Verfahrensbestimmungen zu erfolgen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes. Gegenständliche Berufung fällt unter leg. cit. und ist daher als Bescheidbeschwerde zu erledigen.

Zulässigkeit der Berufung/Beschwerde:

Aufgrund dem bei der Mitunternehmerschaft ergangenen Beschluss, der die Nichtigkeit der dortigen Grundlagenbescheide zu Tage brachte, ist bei lebensnaher Auslegung des Ergänzungsschriftsatzes davon auszugehen, dass nur noch die Nichtigkeit der im Feststellungsverfahren ergangenen Bescheide als Berufungsgrund ins Treffen geführt wird. Die Berufung ist daher in der Fassung des Ergänzungsschriftsatzes vom 17. Mai 2017 zu erledigen.

Auch wenn die Berufung keinen expliziten Berufungsantrag enthält, begehrt der Bf erkennbar die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Die Berufung ist sohin formgerecht und zulässig.

Rechtzeitigkeit von Berufung und Vorlageantrag

Der mit 13. April 2012 datierte angefochtene Bescheid wurde ohne Zustellnachweis versendet. Der Berufungsschriftsatz vom 16. Mai 2012 wurde am selben Tag per Fax eingebracht. Im Berufungsschriftsatz wird ausgeführt, der Bescheid sei am 18. April 2012 zugestellt worden. Da kein Zustellnachweis vorliegt und das Ende der Rechtsmittelfrist somit nicht bestimmbar ist und eine Zustelldauer von fünf Tagen bei an einem Freitag ausgefertigten Bescheiden mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang steht, ist die Berufung als rechtzeitig anzusehen.

Die mit 6. September 2012 datierte Berufungsvorentscheidung wurde ohne Zustellnachweis verschickt. Die gesonderte Begründung wurde mit Zustellnachweis RSb versendet und am 11. September 2012 persönlich vom Parteienvertreter übernommen. Mit der Zustellung der Begründung ist aber nicht gesagt, dass der Bescheid als solches an diesem Tag zugestellt wurde. Der Schriftsatz vom 10. Oktober 2012 wurde nach dem

Sendeprotokoll am selben Tag mit elektronischem Fax der belangten Behörde übermittelt. Da der Vorlageantrag vor dem 12. Oktober 2012 eingebracht wurde, ist er jedenfalls als rechtzeitig anzusehen.

Rechtsgrundlagen:

Der angefochtene Bescheid ist am 18. April 2012 ergangen, sodass die Verfahrenslage in diesem Zeitpunkt maßgeblich ist.

Gemäß § 209 Abs 3 BAO, idF BGBl I BGBl 105/2010, verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). ...

§ 209a BAO in der vom 01.09.2011 bis 31.12.2013 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 76/2011 lautet:

Absatz 1: Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Absatz 2: Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

...

§ 295 Abs 1 BAO in der vom 01.09.2011 bis 31.12.2013 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 76/2011 lautet: 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.

§ 252 BAO in der für das Streitjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 97/2007 lautet auszugsweise:

Absatz 1: Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) ...

Absatz 3: Ist ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 geändert oder aufgehoben worden, so kann der ändernde oder aufhebende Bescheid nicht mit der Begründung angefochten

werden, dass die in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlass gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Aufgrund der Aktenlage ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Die Einkommensteuer 2002 wurde erstmals mit vom 2. September 2003 datierten Bescheid iHv EUR 4.195,98 festgesetzt. Im Jahr 2003 wurde beim Bf eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchgeführt, die mit vom 4. November 2003 datierter Berufungsvorentscheidung endete und wodurch sich eine Einkommensteuergutschrift EUR 32.450,73 ergab. Im Jahr 2004 wurden drei Bescheidänderungen und im Jahr 2006 eine Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO durchgeführt. Gegenständlich angefochten ist der gemäß § 295 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid vom 13.04.2012, der aufgrund der bescheidmäßigen Änderung im Grundlagenverfahren (MU) die Steuergutschrift von EUR 32.416,52 auf EUR 10.416,52 verringerte.

Bei der MU wurde eine die Jahre 2002 bis 2004 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Der ursprüngliche Feststellungsbescheid 2002 datierte vom 20. April 2004 und erwuchs unangefochten in formale Rechtskraft.

Die mit 2. April 2012 datierten zwei Bescheide für das Jahr 2002, und zwar zugleich ein Feststellungs- und ein Nichtfeststellungsbescheid, ergingen im Jahr 2012. Die dagegen erhobene Berufung wurde vom BFG mit Beschluss vom 8. März 2017, RV/7102722/2013, als unzulässig zurückgewiesen.

Beweiswürdigung:

Obiger Sachverhalt ergab sich widerspruchsfrei aus dem Verwaltungsakt und wird weder vom Bf noch von der belangten Behörde bestritten.

Rechtliche Beurteilung:

Der Einkommensteuerbescheid ist ein von einem Feststellungsbescheid gem § 188 BAO abgeleiteter Bescheid. Der Feststellungsbescheid bildet die Grundlage für den darauf aufbauenden Einkommensteuerbescheid. Bescheidmäßige Änderungen im Feststellungsverfahren haben eine entsprechende Anpassung des darauf aufbauenden Bescheides zur Folge und sind von Amts wegen durchzuführen. Rechtsgrundlage für solche Bescheidenanpassungen bildet § 295 BAO. Für das Rechtsmittelverfahren ist § 252 BAO beachtlich.

Die Nichtigkeit des Grundlagenbescheides hat nach der Rechtsprechung des Verwaltungs- und des Verfassungsgerichtshofs keine Bescheidenanpassung nach § 295 Abs 1 BAO zur Folge. Diese Fallkonstellation wird weiters eben gerade nicht von § 252 BAO umfasst.

Vielmehr ist aufgrund des Fehlerkalküls der Rechtsordnung der abgeleitete Bescheid als mit - bloßer - inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet zu beurteilen, die durch Berufung/ Bescheidbeschwerde bekämpft werden kann.

Die Berufung/Beschreibbeschwerde gegen den auf einen Nichtbescheid gestützten Einkommensteuerbescheid stand dem Abgabepflichtigen also schon immer offen (VfGH 09.06.2016, E 908/2015-12) .

Im Beschluss VfGH 09.06.2016, E 908/2015-12, hat sich der Verfassungsgerichtshof mit der Frage befasst, ob im Fall der Nichtanwendbarkeit der §§ 209a Abs. 2 und 4 BAO eine verfassungswidrige Rechtsschutzlücke entstehe. Der Verfassungsgerichtshof kam zu dem Ergebnis, dass die behauptete Rechtsschutzlücke nicht bestehe, weil der Rechtsschutz durch Berufung gegen die auf Nichtbescheide gestützten Einkommensteuerbescheide erlangt werden könnte. Ebenso entschied der Verwaltungsgerichtshof mit VwGH 01.06.2017, Ra 2015/15/0031.

Mangels gesetzlicher Bindung an einen Formalbeschluss ist die Nichtigkeit eines Grundlagenbescheides im abgeleiteten Verfahren als Vorfrage zu beantworten. Die Nichtigkeit der Grundlagenbescheide hätte von Anfang in gegenständlicher Berufung eingewendet werden können.

Im Feststellungsverfahren sind für das Streitjahr 2002 zwei Bescheide ergangen, und zwar für den einen bestimmten Personenkreis ein Feststellungsbescheid und für einen anderen bestimmten Personenkreis ein Bescheid, wonach für die Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben habe. Damit hat das für die Mitunternehmerschaft zuständige Finanzamt gegen das Gebot der Einheitlichkeit (Grundsatz der Einheitlichkeit der Entscheidung/ Erledigung) verstoßen, indem es zwei Teilerledigungen erlassen hatte. Eine solche Vorgangsweise hat in jedem Bereich der Rechtsordnung die Nichtigkeit zu Folge. Teilerledigungen sind nur zulässig, wenn sie gesetzlich vorgesehen sind. Die im Beschluss des BFG vom 8. März 2017, RV/7102722/2013, vertretene Rechtsansicht, die sich auf VwGH 05.09.2012, 2011/15/0024, und Ritz, BAO⁵, § 188, Tz 18a, stützt, ist nicht zu beanstanden.

Da der Bescheidänderung vom 13. April 2012 ein Nichtbescheid zu Grunde gelegt worden war, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Artikel 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine solche Rechtsfrage war im konkreten Fall nicht zu beantworten, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 6. September 2017