

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Margit Doppelhammer LL. M. in der Beschwerdesache XinAdresse, vertreten durch WT Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Straße gegen den Bescheid des Finanzamtes A, St. Nr. 11111, BV 24 vom 22. Juli 2009, betreffend Einkommensteuer 2006 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Einleitend wird festgehalten:

Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der

mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit den oben angeführten Änderungen hat sich die Terminologie geändert. An die Stelle der Berufung tritt die Bescheidbeschwerde, an die der Berufungsvorentscheidung die Beschwerdevorentscheidung. Das Bundesfinanzgericht entscheidet mit Beschluss oder in der Sache selbst mit Erkenntnis.

Im gegenständlichen Beschluss wird die geänderte Terminologie der neuen Rechtslage verwendet.

1. Sachverhalt

1.1. Allgemeines

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) war seit dem Jahr 1997 bis Ende 2006 alleiniger unbeschränkt haftender Gesellschafter der E X KEG und erzielte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit Schenkungsvertrag vom 28. Dezember 2006 erhielt der Bf. die Kommanditanteile des einzigen Kommanditisten. Laut Firmenbuch wurde die Gesellschaft aufgelöst und der Betrieb infolge der Anwachsung gemäß § 142 UGB vom Bf. in Form eines Einzelunternehmens fortgeführt. Die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgte im Jänner 2007.

1.2. Beschwerderelevantes Verwaltungsgeschehen

1.2.1. Einkünftefeststellung der KEG für das Jahr 2006

Im Jahr 2009 fand bei der KEG (St.Nr. 100/7957) eine Außenprüfung statt. Dabei wurde festgestellt, dass bisher in Abzug gebrachte Ausgaben für Marketing-Events nichtabzugsfähige Repräsentationsausgaben im Sinne des § 20 EStG darstellen würden und die Einkünfte der Gesellschaft (und der Gesellschafter) um diese Ausgaben zu erhöhen seien. Das Finanzamt erließ mit Datum 21. Juli 2009 einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 2006 sowie einen geänderten Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006. Beide Bescheide weisen als Bescheidadressaten die KEG aus.

Die gegen den geänderten Feststellungsbescheid erhobene Beschwerde wurde mit der Begründung, dass der Bescheid mit der Adressierung an die KEG einen rechtsunwirksamen Nichtbescheid darstelle vom Bundesfinanzgericht als unzulässig zurückgewiesen.

1.2.2. Einkommensteuerveranlagungen des Bf. für das Jahr 2006

Mit Bescheid vom 9. November 2007 setzte das Finanzamt das Einkommen und die Einkommensteuer 2006 erklärungsgemäß fest. Die im Einkommen berücksichtigten Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechen den zugewiesenen Einkünften gemäß dem (Erst)Feststellungsbescheid der KEG. Sowohl der (Erst)Feststellungsbescheid der KEG als auch der erklärungsgemäß ergangene Einkommensteuerbescheid 2006 des Bf. sind in Rechtskraft erwachsen.

Mit Datum 22. Juli 2009 erging vom Finanzamt ein Einkommensteuerbescheid 2006 mit dem Zusatz „Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Bescheid vom 9. November 2007“. In der Bescheidbegründung wurde auf die Änderungen betreffend die bescheidmäßigen Feststellungen zur Steuernummer 100/7957 (=KEG) vom 21. 7. 2009 verwiesen.

Der Erstbescheid, die Änderungen und der geänderte Bescheid stellen sich wie folgt dar:

	Erstbescheid vom 9.11.2007	Änderungen	Bescheid gemäß § 295 vom 22.7.2009
	EUR	EUR	EUR
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (betreffen zG. anteilige Einkünfte aus dem Fest- stellungsverfahren der KEG)	86.143,06	15.699,87	101.842,93
Nachversteuerung lt. § 11a EStG	6.405,88		6.405,88
Summe Einkünfte	92.548,94		108.248,81
Kirchenbeitrag	-100,00		-100,00
Verlustabzug	-69.411,70	-11.774,90	-81.186,60
Einkommen	23.037,24	3.924,97	26.962,21
Einkommensteuer	4.302,38	1.518,64	5.821,02

Die steuerliche Vertretung brachte mit Schriftsatz vom 20. August 2009 Beschwerde gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid vom 22. Juli 2009 ein.

Darin wurde beantragt, die Einkommensteuerfestsetzung 2006 mit 4.302,38 EUR unverändert zu belassen. Begründet wurde dies damit, dass die Änderung des Einkommensteuerbescheides auf einer Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO basiere, gegen diese Änderungen (gemeint offensichtlich gegen den Feststellungsbescheid vom 21. Juli 2009) rechtzeitig Berufung eingebracht worden sei und dass es nach Stattgabe dieser Berufung zu keiner Änderung gegenüber dem Erstbescheid kommen würde.

Beantragt wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen am 17. März 2010 der Rechtsmittelbehörde vor und beantragte die Abweisung im Sinne der Stellungnahme der Außenprüfung.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2014 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

1.3. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bf. war im Jahr 2006 Gesellschafter einer KEG, die infolge Anwachsung der Anteile gemäß § 142 UGB aufgelöst und im Jahr 2007 im Firmenbuch gelöscht wurde. Das Finanzamt hat am 22. Juli 2009 einen auf § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 erlassen. Die darin vorgenommene geänderte Festsetzung des Einkommens und der Einkommensteuer 2006 wurde auf einen geänderten Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 21. Juli 2009 gestützt, der an die beendete KEG gerichtet war.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus Unterlagen (Bescheide, Anbringen des Bf.) in den vorgelegten Akten des Finanzamtes und ist unstrittig.

3. Rechtslage:

Nach § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt.

§ 295 BAO regelt als speziellere Norm zum Vorfragentatbestand des § 303 BAO die Anpassung abgeleiteter Bescheide bei nachträglichen Änderungen von Grundlagenbescheiden wie folgt:

(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.“*

Eine Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO ist nur dann zulässig, wenn Einkommen(oder Körperschaft)steuerbescheide von wirksamen Feststellungsbescheiden abzuleiten sind. Geht ein Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO ins Leere so fehlen taugliche Feststellungsbescheide für eine Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO (VwGH 24. 11. 1998, 93/14/0203).

Ein nicht wirksam erlassener Grundlagenbescheid (nichtiger individueller Verwaltungsakt) liegt u.a. vor, wenn ein Feststellungsbescheid über die Einkünfte gemäß § 188 BAO an die bereits beendete Personengesellschaft und nicht – wie in § 191 Abs. 2 BAO angeordnet – an die Gesellschafter, denen im betreffenden Jahr Einkünfte zufließen – gerichtet wurde (Ritz BAO⁵, § 79 Tz. 4, § 191 Tz. 14 und § 295 Tz. 21d, VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0256).

Wird ein Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassen, obwohl der hiefür herangezogene Grundlagenbescheid ins Leere gegangen ist und keine Rechtswirkungen entfaltet hat (somit rechtlich nicht existent war) kann diese Rechtswidrigkeit auch nicht dadurch saniert werden, dass nachträglich ein (rechtswirksamer) Grundlagenbescheid erlassen wird (Ritz BAO⁵, § 295 Tz. 13 mit Verweis auf VwGH 24. 11. 1998, 93/14/0203; idS auch UFS 13. 11. 2013, RV/0893-W/10).

Nach § 279 Abs. 1 zweiter Satz BAO ist das Verwaltungsgericht in den Fällen, in denen meritorisch mit Erkenntnis zu entscheiden ist, berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Eine Bescheidbeschwerde, die gegen einen nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid eingebracht wurde, dem aber kein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid zu Grunde liegt, stellt nach herrschender Ansicht einen Anwendungsfall einer Aufhebung im Sinne des § 279 Abs. 1 BAO dar (Ritz BAO⁵, § 279 Tz. 6 mit Verweis auf VwGH 24. 11. 1998, 93/14/0203; UFS 10. 3. 2011, RV/0064-W/06).

Nach § 279 Abs. 2 BAO tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat.

Eine neuerliche Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO hat - nach Vorliegen eines rechtswirksamen Feststellungsbescheides - nur dann zur erfolgen, wenn der Abgabenfestsetzung die Bemessungsverjährung nicht entgegensteht (Ritz BAO⁵, § 279 Tz. 39).

Nach § 302 Abs. 1 BAO ist die Abänderung, Zurücknahme und Aufhebung von Bescheiden nach § 295 BAO nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Die Verjährungssperre nach § 209a Abs. 2 BAO (wonach die Verjährung auch solchen Abgabenfestsetzungen nicht entgegensteht, die von der Erledigung eines Grundlagenbescheides abhängig sind) kommt nach der Rechtsprechung in Fällen in denen die Zurückweisung einer Beschwerde gegen einen Feststellungsbescheid erfolgt, weil dieser einen Nichtbescheid darstellt, nicht zur Anwendung (VwGH 30.5.2012, 2008/13/0074 und 2008/13/0084).

Ergänzend wird angemerkt, dass gemäß § 252 Abs. 1 BAO abgeleitete Bescheide nicht mit der Begründung angefochten werden können, dass die in einem rechtswirksam erlassenen Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Bescheidbeschwerden gegen abgeleitete Abgabenfestsetzungsbescheide, die sich

gegen die getroffenen Feststellungen im Grundlagenbescheid richten, sind daher nach ständiger Judikatur (u.a. VwGH 7. 7. 2004, 2004/13/0069, 19. 3. 2002, 2002/14/0005) als unbegründet abzuweisen. Dies setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber auch wirksam geworden ist (Ritz⁵, § 252 Tz. 3 mit Verweis auf VwGH 22. 3. 1982, 82/14/0210).

4. Erwägungen:

Die vom Finanzamt mit 21. Juli 2009 ergangene Bescheidausfertigung über die Feststellung der Einkünfte 2006 der im Jahr 2007 (infolge Anwachsung gemäß § 142 UGB) beendeten KEG, in der die Einkünfte entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung geändert wurden, enthielt im Bescheidspruch nicht den gesetzlich in § 191 Abs. 2 BAO vorgegebenen Bescheidadressaten. Dieser war unrichtigerweise an die KEG gerichtet was zur Folge hat, dass das als Feststellungsbescheid bezeichnete Dokument, einen nichtigen Verwaltungsakt (Nichtbescheid) darstellt und als solcher keine Rechtswirkungen entfaltet hat.

Da der in der Bescheidbegründung angegebene Feststellungsbescheid keine taugliche Grundlage für eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO bildete, war die mit Einkommensteuerbescheid vom 22. Juli 2009 durchgeföhrte Abänderung des Einkommens und der Einkommensteuer 2006 nicht zulässig.

Der dagegen eingebrochenen Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 22. Juli 2009 gemäß § 279 BAO aufzuheben.

4. Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Dass nach § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheide als rechtsgrundlos ergangene Bescheide aufzuheben sind, wenn diese unter Zugrundelegung einer Erledigung im Feststellungsverfahren erlassen wurden, die mangels Bescheidqualität keine Rechtswirksamkeit entfaltet, ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erklärt.

A, am 30. Juni 2014