

TE Vwgh Erkenntnis 2004/3/31 2000/13/0017

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.03.2004

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/07 Verfassungsgerichtshof;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §295 Abs1;
BAO §295;
B-VG Art144;
VerfGG 1953 §87 Abs2;
VwGG §42 Abs3;
VwGG §42;
VwGG §63 Abs1;
VwRallg;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2000/13/0018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerden

1) des HP (2000/13/0017) und 2) der EP (2000/13/0018), beide in W, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, jeweils vom 10. Dezember 1999, Zlen. 1) RV/526-16/11/99 (2000/13/0017), und 2) RV/527-16/11/99 (2000/13/0018), betreffend jeweils Einkommensteuer 1984, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Jeder der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von jeweils EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer hatten in ihren am 23. Jänner 1986 beim Wohnsitzfinanzamt eingelangten Einkommensteuererklärungen für das Jahr 1984 unter anderem als Miteigentümer von Liegenschaften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Diese hatten nach dem Inhalt der Abgabenerklärungen beim Erstbeschwerdeführer für eine Liegenschaft mit dem Hinweis auf das Finanzamt Linz und die dortige Steuernummer 242/1454/06 S 68.883,- und mit dem Hinweis auf das Finanzamt Linz und eine dortige Steuernummer 246/8109/06 minus S 1,106.970,-, somit insgesamt minus S 1,038.087,- betragen. Die Zweitbeschwerdeführerin erklärte solche Einkünfte unter Hinweis auf die erstgenannte Steuernummer des Finanzamtes Linz mit S 7.654,-, unter Hinweis auf die zweitgenannte Steuernummer des Finanzamtes Linz mit minus S 737.980,- und zusätzlich noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für ein Grundstück in Wien im Betrag von S 77.259,-, woraus für die Zweitbeschwerdeführerin in ihrer Abgabenerklärung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Betrage von insgesamt minus S 653.067,- resultierten. In den am 29. Jänner 1986 erlassenen Einkommensteuerbescheiden waren diese insgesamt jeweils negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuerveranlagung erklärungsgemäß (Erstbeschwerdeführer minus S 1,038.087,-, Zweitbeschwerdeführerin minus S 653.067,-) zu Grunde gelegt worden.

Am 6. März 1986 ergingen vom Finanzamt Landeck an das Wohnsitzfinanzamt der Beschwerdeführer Mitteilungen über die gesonderte Feststellung von Einkünften, welche für das Jahr 1984 für den Erstbeschwerdeführer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von minus S 628.845,- und für die Zweitbeschwerdeführerin solche von minus S 419.230,- auswiesen. In den daraufhin gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheiden des Wohnsitzfinanzamtes der Beschwerdeführer für das Jahr 1984 vom 4. November 1986 wurden der Abgabenbemessung beim Erstbeschwerdeführer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von minus S 1,666.932,- und bei der Zweitbeschwerdeführerin solche von minus S 1,072.297,- zu Grunde gelegt. Begründet wurden diese Bescheide unter Hinweis auf die Bestimmung des § 295 BAO mit bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Landeck zu Steuernummer 231/7299.

Am 18. Dezember 1986 ergingen vom Finanzamt Klagenfurt zur dortigen Steuernummer 13/0633 an das Wohnsitzfinanzamt der Beschwerdeführer Mitteilungen über die gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1984, welche für den Erstbeschwerdeführer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 33.408,- und für die Zweitbeschwerdeführerin solche von S 3.712,- auswiesen. Zu einer Abänderung der Einkommensteuerbescheide der Beschwerdeführer für das Jahr 1984 nach § 295 Abs. 1 BAO führte das Einlangen dieser Mitteilungen des Finanzamtes Klagenfurt zunächst nicht.

In einem vom Finanzamt Landeck zu Steuernummer 231/7299 am 10. März 1988 erlassenen "Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO" wurde die Feststellung getroffen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO für eine näher genannte, auch die beiden Beschwerdeführer umfassende Mitunternehmerschaft zu unterbleiben habe. Die von der betroffenen Personengruppe betriebene Vermietungstätigkeit sei nämlich als Liebhaberei zu beurteilen.

Am 26. September 1988 erließ das Wohnsitzfinanzamt daraufhin gegenüber dem Erstbeschwerdeführer einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1984, mit welchem der Abgabenbemessung an Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wiederum der schon im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 29. Jänner 1986 angesetzte Betrag von minus S 1,038.087,- zu Grunde gelegt wurde. Am 20. September 1988 erließ das Wohnsitzfinanzamt gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin einen solchen Bescheid, mit welchem auch ihrer Abgabenbemessung für das Jahr 1984 wiederum der schon im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1984 vom 29. Jänner 1986 angesetzte Betrag an Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von minus S 653.067,- zu Grunde gelegt wurde. Die Mitteilungen des Finanzamtes Klagenfurt vom 18. Dezember 1986 blieben unberücksichtigt. Diese mit der bescheidmäßigen Feststellung des Finanzamtes Landeck zu Steuernummer 231/7299 unter Hinweis auf § 295 BAO begründeten abgeänderten Einkommensteuerbescheide erwachsen in Rechtskraft.

Im Ergebnis einer gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 erfolgreich erhobenen Berufung erging vom Finanzamt Landeck am 7. März 1990 an das Wohnsitzfinanzamt eine geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Einkünften, mit welcher für das Jahr 1984 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Erstbeschwerdeführer erneut wieder mit minus S 628.845,- und für die Zweitbeschwerdeführerin ebenso wiederum mit minus S 419.230,- bekannt gegeben wurden. Eine neuerliche Abänderung der Einkommensteuerbescheide der Beschwerdeführer gemäß § 295 Abs. 1 BAO auf Grund dieser Mitteilungen des

Finanzamtes Landeck vom 7. März 1990 durch das Wohnsitzfinanzamt unterblieb jedoch.

Mit hg. Erkenntnis vom 21. September 1993, 90/14/0057, wurde jener Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 25. Jänner 1990, auf Grund dessen die vorgenannten geänderten Mitteilungen des Finanzamtes Landeck vom 7. März 1990 an das Wohnsitzfinanzamt der Beschwerdeführer ergangen waren, auf Grund einer Präsidentenbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Mit Ersatzbescheid vom 20. Dezember 1993 wies die Finanzlandesdirektion für Tirol sodann die gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 erhobenen Berufungen ab.

Am 30. Dezember 1993 langten beim Wohnsitzfinanzamt der Beschwerdeführer mit 28. Dezember 1993 datierte Mitteilungen über die gesonderte Feststellung von Einkünften des Finanzamtes Landeck ein, in denen zu Steuernummer 231/7299 des Finanzamtes Landeck das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften unter anderem für das Kalenderjahr 1984 bekannt gegeben wurde.

Am 19. Jänner 1994 erließ das Wohnsitzfinanzamt der Beschwerdeführer daraufhin gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1984, mit welchen der Abgabebemessung dieses Jahres Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Erstbeschwerdeführer in Höhe von S 33.408,- und für die Zweitbeschwerdeführerin in Höhe von S 80.971,- zu Grunde gelegt wurden. Begründet wurden diese Bescheide unter Hinweis auf § 295 BAO ausschließlich mit den bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Landeck zu Steuernummer 231/7299. Auf die Mitteilungen des Finanzamtes Klagenfurt vom 18. Dezember 1986 wurde in den Begründungen dieser Bescheide nicht Bezug genommen.

Gegen diese abgeänderten Einkommensteuerbescheide erhoben die Beschwerdeführer Berufung, in welcher sie darauf hinwiesen, dass das Wohnsitzfinanzamt den bescheidmäßigen Abspruch des Finanzamtes Landeck über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung schon in den nach § 295 Abs. 1 BAO ergangenen Bescheiden vom 20. und 26. September 1988 zum Anlass für die Abänderung der Einkommensteuerbescheide genommen habe und deshalb nicht berechtigt sei, die Einkommensteuerbescheide aus demselben Titel ein weiteres Mal abzuändern.

Nach dem Ergehen von abweisenden Berufungsvorentscheidungen, in deren Begründung das Finanzamt darauf hingewiesen hatte, dass die Verlustanteile der Beschwerdeführer in den vorangegangenen Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 1984 irrtümlich viel zu hoch angesetzt worden seien, stellten die Beschwerdeführer jeweils den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und machten zusätzlich zum Vorbringen über die verfahrensrechtliche Unzulässigkeit der behördlichen Vorgangsweise noch geltend, dass der bekämpften neuerlichen Bescheidabänderung aus dem Grund des § 295 Abs. 1 BAO auch der Eintritt von Bemessungsverjährung entgegengestanden wäre.

Mit ihren Bescheiden vom 6. Dezember 1994 (erlassen gegenüber dem Erstbeschwerdeführer) und vom 2. Dezember 1994 (erlassen gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin) wies die belangte Behörde die Berufungen ab. In den Begründungen dieser Bescheide sah die belangte Behörde als strittig lediglich die Frage an, ob den bekämpften Abänderungsbescheiden nach § 295 Abs. 1 BAO im Sinne des § 302 Abs. 1 BAO die Bemessungsverjährung entgegenstehe, was aus näher dargestellten Erwägungen zu verneinen sei.

Diese Bescheide wurden auf Grund der von den Beschwerdeführern erhobenen Beschwerden mit dem hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 95/13/0044 und 0045 (im Folgenden kurz: Vorerkenntnis), wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben. In den Entscheidungsgründen dieses Erkenntnisses hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass jede Abänderung rechtskräftiger Bescheide nach § 295 Abs. 1 BAO voraussetzt, dass ein dem abzuändernden Abgabenbescheid zu Grunde liegender Feststellungsbescheid entweder abgeändert oder aufgehoben oder erstmalig erlassen worden ist. Mit dem den Mitteilungen des Finanzamtes Landeck vom 28. Dezember 1993 zu Grunde liegenden Bescheid über das Unterbleiben einer Einkünftefeststellung (dem die Berufungen abweisenden Ersatzbescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 20. Dezember 1993) war der gleich lautende Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 aber weder abgeändert noch aufgehoben noch erstmalig erlassen worden. Da die auf der Basis des nachfolgend beseitigten Feststellungsbescheides der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 25. Jänner 1990 ergangenen Mitteilungen des Finanzamtes Landeck vom 7. März 1990 das Wohnsitzfinanzamt zu einer Bescheidabänderung nach § 295 Abs. 1 BAO seinerzeit nicht veranlasst hatten, durften die Mitteilungen des Finanzamtes Landeck vom 28. Dezember 1993 zum Rechtsgrund für eine aus demselben Grund bereits erfolgte

Bescheidabänderung nach § 295 Abs. 1 BAO nicht ein zweites Mal genommen werden. Zur Beseitigung des in den Berufungsvorentscheidungen aufgezeigten rechtlichen Fehlers eignete sich die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO nicht, weil diese Vorschrift das zur Einkommensteuerveranlagung berufene Finanzamt nicht dazu berechtigte, aus Anlass des Ergehens eines Bescheides über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften eine neuerliche Abänderung des abgeleiteten Bescheides aus dem gleichen Feststellungsgrund mit dem Ziel einer Korrektur des abgeleiteten Bescheides aus dem Grunde seiner materiellen Unrichtigkeit unter anderen Gesichtspunkten vorzunehmen.

Mit Ersatzbescheiden vom 1. Oktober 1997 hob die belangte Behörde die bekämpften abgeänderten Einkommensteuerbescheide vom 19. Jänner 1994 unter Hinweis auf das Vorerkenntnis ersatzlos auf.

In der Zwischenzeit war gegen den die Berufungen gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 abweisenden Ersatzbescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 20. Dezember 1993 der Verfassungsgerichtshof angerufen worden. Mit Erkenntnis vom 7. März 1995, B 301/94, sprach der Verfassungsgerichtshof aus, dass die vor ihm zulässig beschwerdeführenden Parteien durch diesen Ersatzbescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz verletzt worden waren, und hob den Ersatzbescheid auf. Die diesem Ersatzbescheid nach dem aufhebenden hg. Erkenntnis vom 21. September 1993, 90/14/0057, infolge der durch § 63 Abs. 1 VwGG ausgelösten Bindung zu Grunde gelegte Rechtsansicht würde das Gesetz, wäre sie sein Inhalt, mit Verfassungswidrigkeit belasten.

Mit ihrem in Befolgung des in § 87 Abs. 2 VfGG statuierten Gebotes erlassenen Bescheid vom 23. Dezember 1997 entschied die Finanzlandesdirektion für Tirol über die Berufungen gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 mit einem Spruch, in welchem für das Jahr 1984 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Erstbeschwerdeführer erneut wieder mit minus S 628.845,-- und für die Zweitbeschwerdeführerin ebenso wiederum mit minus S 419.230,-- festgestellt wurden.

Nach Einlangen einer Verständigung über diesen Bescheid am 12. August 1998 erließ das Wohnsitzfinanzamt der Beschwerdeführer daraufhin am 1. September 1998 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1984, mit welchen der Abgabebemessung dieses Jahres Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Erstbeschwerdeführer in Höhe von minus S 595.437,-- und für die Zweitbeschwerdeführerin in Höhe von minus S 338.259,-- zu Grunde gelegt wurden. Begründet wurden diese Bescheide unter Hinweis auf § 295 BAO wiederum mit den bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Landeck zu Steuernummer 231/7299. Diese Bescheide wurden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen, der dem Erstbeschwerdeführer gegenüber erlassene Bescheid vom 1. September 1998 wurde mit Bescheid vom 29. September 1998 nach § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

In ihren gegen die neuerlich abgeänderten Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1984 erhobenen Berufungen wiesen die Beschwerdeführer darauf hin, dass auf Grund inhaltlich gleich lautender Feststellungen des Finanzamtes Landeck schon die gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheide vom 4. November 1986 ergangen seien, in welchen der Abgabebemessung beim Erstbeschwerdeführer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von minus S 1,666.932,-- und bei der Zweitbeschwerdeführerin solche von minus S 1,072.297,-- zu Grunde gelegt worden seien. Der Inhalt der am 12. August 1998 beim Wohnsitzfinanzamt eingelangten Mitteilungen des Finanzamtes Landeck gleiche vollständig dem Inhalt jener Mitteilungen, auf deren Grundlage die Einkommensteuerbescheide vom 4. November 1986 erlassen worden seien; dies habe zum "Wiederaufleben" dieser Bescheide vom 4. November 1986 zu führen. Die Rechtswidrigkeit der vom Finanzamt nunmehr eingeschlagenen Vorgangsweise sei offenkundig, weil diese Vorgangsweise dem Inhalt des Vorerkenntnisses diametral zuwiderlaufe.

Nach dem Ergehen abweisender Berufungsvorentscheidungen, in deren Begründungen das Finanzamt auf den Unterschied der verfahrensrechtlichen Situation zum Zeitpunkt der Erlassung der nunmehr bekämpften Bescheide gegenüber jener zum Zeitpunkt der am 19. Jänner 1994 ergangenen Bescheide verwies, stellten die Beschwerdeführer jeweils den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwiesen erneut auf die Entscheidungsgründe des Vorerkenntnisses. Die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO stelle nicht jenes Instrumentarium dar, mit dessen Hilfe ein der Abgabenbehörde möglicherweise unterlaufener Irrtum korrigierbar sei, habe der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis ausgesprochen. Auch im vorliegenden Fall werde eine neuerliche

Abänderung des abgeleiteten Bescheides aus dem gleichen Feststellungsgrund mit dem Ziel einer Korrektur des abgeleiteten Bescheides aus dem Grunde seiner materiellen Unrichtigkeit unter anderen Gesichtspunkten versucht. Das zwischenzeitliche Ergehen anderer Bescheide könne daran nichts ändern.

Mit den angefochtenen Bescheiden wies die belangte Behörde die Berufungen ab. Nach Darstellung des Verfahrensganges und Wiedergabe der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO führte die belangte Behörde in der Begründung der angefochtenen Bescheide aus, die letzten vor den nunmehr bekämpften abgeänderten Einkommensteuerbescheiden dem Rechtsbestand angehörenden Einkommensteuerbescheide der Beschwerdeführer für das Jahr 1984 - die abgeänderten Bescheide vom 19. Jänner 1994 seien mit den Ersatzbescheiden der belangten Behörde vom 1. Oktober 1997 beseitigt worden - seien der gegenüber dem Erstbeschwerdeführer am 26. September 1988 und der gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin am 20. September 1988 erlassene Bescheid gewesen. Diesen Bescheiden sei der Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu Grunde gelegen. Mit dem Feststellungsbescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 23. Dezember 1997 seien hingegen für das Jahr 1984 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Erstbeschwerdeführer in Höhe von minus S 628.845,- und für die Zweitbeschwerdeführerin in Höhe von minus S 419.230,- festgestellt worden, womit das in § 295 Abs. 1 BAO für die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides statuierte Erfordernis der nachträglichen Abänderung eines Grundlagenbescheides erfüllt sei. Da die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO eine Abänderung des abgeleiteten Bescheides auch in über den Änderungsgrund hinausreichenden Belangen erlaube, hätten aus diesem Anlass die Ansätze der Einkünfte der Beschwerdeführer aus Vermietung und Verpachtung für das Streitjahr insgesamt richtig gestellt werden können, wobei auch die anteiligen Einkünfte nach den seinerzeitigen Mitteilungen des Finanzamtes Klagenfurt vom 18. Dezember 1986 zu berücksichtigen gewesen seien. Bemessungsverjährung sei in den Berufungen nicht mehr releviert worden und der bekämpften Bescheidabänderung aus näher dargelegten Gründen auch nicht entgegengestanden. Der in den bekämpften Bescheiden vorgenommene Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entspreche den von den Beschwerdeführern in ihren Abgabenerklärungen angeführten Einkunftsquellen; die Höhe der Einkünfte sei den jeweils letztgültigen Mitteilungen angepasst worden, was im letzten Absatz der Begründung der angefochtenen Bescheide jeweils zahlenmäßig erläutert wird.

Die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden hat der Verwaltungsgerichtshof zur gemeinsamen Beratung und Beschlussfassung verbunden und nach Erstattung von Gegenschritten sowie Vorlage der jeweiligen Verwaltungsakten durch die belangte Behörde und Erstattung weiterer Schriftsätze durch den Erstbeschwerdeführer und die belangte Behörde erwogen:

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er nach der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO 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.

Die Beschwerdeführer berufen sich auf Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes im Vorerkenntnis und meinen, dass auch die nunmehr angefochtenen Bescheide aus dem gleichen Grund wie die mit dem Vorerkenntnis geprüften Bescheide rechtswidrig seien. Der Feststellungsbescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 sei durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1995 "ex tunc aus dem Rechtsbestand beseitigt" worden, weshalb der Feststellungsbescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 23. Dezember 1997 den Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 entgegen der Auffassung der belangten Behörde nicht habe abändern können. Der Feststellungsbescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 23. Dezember 1997 habe die gleiche Feststellung getroffen, die schon zuvor jener - "erstmal" - die Verluste von S 628.845,- und S 419.230,- ausweisenden - Mitteilung des Finanzamtes Landeck vom 6. März 1986 zu Grunde gelegen sei, die zur Erlassung der nach § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheide vom 4. November 1986 geführt habe. Alle zeitlich dazwischen gelegenen Feststellungsbescheide seien ebenso wie die darauf basierend abgeänderten Einkommensteuerbescheide durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1995 "ex tunc aus dem Rechtsbestand beseitigt" worden, sodass jedes andere Ergebnis als das des Inhaltes der nach § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten

Einkommensteuerbescheide vom 4. November 1986 mit den Aussagen des Vorerkenntnisses in Widerspruch gerate, wovon lediglich die nicht in Zweifel gezogene Erforderlichkeit der Berücksichtigung der Mitteilungen des Finanzamtes Klagenfurt vom 18. Dezember 1986 auszunehmen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof kann dem in mehrfacher Hinsicht nicht beipflichten und sieht sich zu folgenden Klarstellungen veranlasst:

Zu der von den Beschwerdeführern schon in der Beschwerdeschrift angesprochenen und in den weiteren Schriftsätzen des Erstbeschwerdeführers im verwaltungsgerichtlichen Verfahren entsprechend weiterverfolgten Überlegung der Beseitigung von Bescheiden mit Wirkung ex tunc ist zunächst zu sagen, dass sich diese Wirkung eines aufhebenden höchstgerichtlichen Erkenntnisses zunächst nur auf den mit einem solchen Erkenntnis aufgehobenen Bescheid bezieht, was zur Folge hat, dass eine Berufungsbehörde, deren Bescheid aufgehoben wird, nach § 63 Abs. 1 VwGG oder § 87 Abs. 2 VfGG verhalten ist, einen der Rechtsanschauung des Höchstgerichtes entsprechenden Ersatzbescheid über die vor ihr anhängige, wieder unerledigte Berufung zu erlassen. Auf den mit der wieder unerledigten Berufung bekämpften erstinstanzlichen Bescheid kann sich die Aufhebung der zuerst ergangenen Berufungsentscheidung durch das Höchstgericht in keinem Fall erstrecken, weshalb im Beschwerdefall von der von den Beschwerdeführern gesehenen Beseitigung des Feststellungsbescheides des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1995 "mit Wirkung ex tunc" keine Rede sein kann. Der Feststellungsbescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 wurde nie beseitigt, sondern zweimal abgeändert und einmal "bestätigt":

Die erste Abänderung des Feststellungsbescheides des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 erfolgte durch den Berufungsbescheid der Finanzlandesdirektion von Tirol vom 25. Jänner 1990. Nachdem dieser Berufungsbescheid mit dem hg. Erkenntnis vom 21. September 1993, 90/14/0057, aufgehoben worden war, war die Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid vom 10. März 1988 wieder unerledigt. Mit dem - von den Beschwerdeführern verschiedentlich angesprochenen - Hinweis des Vorerkenntnisses auf die Beseitigung dieses Berufungsbescheides ex tunc durch das hg. Erkenntnis vom 21. September 1993, 90/14/0057, hat der Gerichtshof aufgezeigt, dass der Feststellungsbescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 damit wieder in Geltung stand, woraus verfahrensrechtlich resultierte, dass der - zum Anlass für die damals bekämpfte Bescheidabänderung genommene - Ersatzbescheid der Finanzlandesdirektion von Tirol vom 20. Dezember 1993 keine Abänderung und auch keine erstmalige Erlassung eines Grundlagenbescheides im Sinne des § 295 Abs. 1 BAO dargestellt hatte.

Mit diesem Ersatzbescheid der Finanzlandesdirektion von Tirol vom 20. Dezember 1993 wurde der Feststellungsbescheid des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 durch Abweisung der Berufung "bestätigt", was rechtlich bedeutet, dass die Berufungsbehörde durch diesen Ersatzbescheid eine mit diesem Bescheid im Spruch übereinstimmende Entscheidung ("ex nunc") erlassen hatte (siehe die bei Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar², Tz 3 zu § 289 BAO wiedergegebene Judikatur). Die Aufhebung dieses Berufungsbescheides durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1995, B 301/94, bewirkte nur, dass die Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid vom 10. März 1988 neuerlich unerledigt war, nicht hingegen die von den Beschwerdeführern vermeinte Beseitigung auch dieses erstinstanzlichen Bescheides.

Die zweite Abänderung des Feststellungsbescheides des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 schließlich erfolgte durch den Berufungsbescheid der Finanzlandesdirektion von Tirol vom 23. Dezember 1997, welcher zum Anlass für die hier bekämpfte Abänderung der abgeleiteten Bescheide genommen wurde.

Soweit die Beschwerdeführer mit der aus § 42 Abs. 3 VwGG abgeleiteten rückwirkenden Gestaltungswirkung eines aufhebenden Erkenntnisses operieren und sich hierfür auf einen Fachartikel im Schrifttum berufen, greifen ihre verfahrensrechtlichen Überlegungen im Beschwerdefall deswegen nicht, weil die aus § 42 Abs. 3 VwGG abgeleiteten Folgewirkungen (siehe hiezu etwa die Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 2003, 2003/14/0032), wollte man sie - ohne unmittelbar gleiche Rechtsgrundlage im Verfassungsgerichtshofgesetz - auch für aufhebende Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes in seiner ihm nach Art. 144 B-VG zukommenden Funktion als gegeben annehmen, für eine Fallkonstellation nicht gelten können, für welche die das Verwaltungsverfahren regelnden Normen, wie hier in der Bestimmung des § 295 BAO, spezielle Anordnungen getroffen haben. Sieht § 295 Abs. 1 BAO gerade auch für den Fall der Aufhebung eines Grundlagenbescheides ohnehin die Erforderlichkeit der (bescheidmäßig

zu verfügbaren) Abänderung des von ihm abgeleiteten Abgabenbescheides vor, dann kann Grundlagenbescheide aufhebenden höchstgerichtlichen Erkenntnissen angesichts der Gesetzesvorschrift des § 295 Abs. 1 BAO rechtlich nicht schon eine unmittelbare Beseitigungswirkung für abgeleitete Bescheide unterstellt werden.

Als Ergebnis der bisher angestellten Erwägungen ist somit festzuhalten, dass das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1995, B 301/94, die von den Beschwerdeführern gesehene Wirkung einer Beseitigung des Feststellungsbescheides des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 ebenso wenig entfalten konnte wie die einer Beseitigung "aller zwischen dem 6. März 1986 und dem 23. Dezember 1997 erlassenen Feststellungs- und Einkommensteuerbescheide". Der Vollständigkeit halber ist dem Erstbeschwerdeführer zu erwidern, dass auch die Einkommensteuerbescheide vom 19. Jänner 1994 nicht durch das hg. Vorerkenntnis, sondern durch den Ersatzbescheid der belangten Behörde vom 1. Oktober 1997 beseitigt wurden.

Ob die hier angefochtenen Bescheide mit dem Gesetz im Einklang stehen, entscheidet sich allein an der Beantwortung der Frage der gesetzmäßigen Anwendung der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO durch die belangte Behörde. Hiebe ist zwischen den Tatbestandsvoraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO und seiner Rechtsfolge zu unterscheiden.

Die Rechtsfolge des Vorliegens der Befugnis (und Obliegenheit) der Abgabenbehörde, einen Abgabenbescheid wegen erstmaliger Erlassung, Aufhebung oder Abänderung eines Grundlagenbescheides abzuändern, von dem er abgeleitet ist, besteht in der der Abgabenbehörde damit eröffneten Möglichkeit (und Verpflichtung), einen an die Stelle des abgeänderten Abgabenbescheides tretenden neuen Bescheid zu erlassen, welcher dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid und der materiellen Rechtslage entspricht. Die grundsätzliche Funktion der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen, steht einer Abänderung des Abgabenbescheides, die über die durch die Abänderung, Aufhebung oder erstmalige Erlassung des Grundlagenbescheides bewirkten Folgen hinausgeht, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegen, weil der bisherige abgeleitete Bescheid mit der auf § 295 BAO gestützten Abänderung zur Gänze außer Kraft tritt (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 28. Mai 1998, 96/15/0083, vom 19. Oktober 1999, 98/14/0118, vom 22. Juni 2001, 2000/13/0175, und vom 28. November 2001, 97/13/0204).

Eine Abkehr von dieser Judikatur ist den Aussagen des Vorerkenntnisses nicht zu entnehmen. Dass § 295 Abs. 1 BAO als Instrumentarium zur Korrektur des abgeleiteten Bescheides aus dem Grunde seiner materiellen Unrichtigkeit unter anderen Gesichtspunkten im damaligen Beschwerdefall nicht taugte, hatte seinen Grund allein darin, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für die Abänderungsbefugnis nicht vorlagen, weshalb die von der Behörde damals gesetzten Rechtsfolgen als rechtswidrig anzusehen waren.

Dieser zur Rechtswidrigkeit der mit dem Vorerkenntnis geprüften Bescheide führende Mangel liegt jetzt nicht vor, wie die belangte Behörde mit dem Hinweis auf den Unterschied der nunmehrigen Verfahrenslage zur seinerzeitigen Verfahrenslage zutreffend erkannt hat. Den mit den hier angefochtenen Bescheiden aufrechterhaltenen Abänderungsbescheiden des Wohnsitzfinanzamtes vom 1. (29.) September 1998 war nämlich eine durch den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 23. Dezember 1997 bewirkte nachträgliche Abänderung des unmittelbar vor diesem Zeitpunkt in Geltung gestandenen Feststellungsbescheides des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 vorausgegangen, mit welcher an die Stelle des Ausspruches eines Unterbleibens der Einkünftefeststellung jener der Feststellung jeweils negativer Einkünfte der Beschwerdeführer aus der betroffenen Einkunftsquelle getreten war.

Dass im Zuge des lange währenden und durch einen wiederholten Wechsel der bescheidmäßig gestalteten Rechtslage gekennzeichneten Verwaltungsrechtsstreits über die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit zuvor schon Feststellungsbescheide gleichen Inhaltes wie des vom 23. Dezember 1997 ergangen waren (der der Mitteilung des Finanzamtes Landeck vom 6. März 1986 zu Grunde liegende Feststellungsbescheid ebenso wie der Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 25. Jänner 1990) und dass der Feststellungsbescheid aus 1986 auch schon zu einer Bescheidabänderung nach § 295 Abs. 1 BAO, nämlich zur Erlassung der Einkommensteuerbescheide vom 4. November 1986 geführt hatte, ist entgegen der von den Beschwerdeführern vertretenen Auffassung rechtlich nicht von Bedeutung. Tatbestandsvoraussetzung der behördlichen Abänderungsbefugnis und -obliegenheit nach § 295 Abs. 1 BAO ist die Abänderung, Aufhebung oder erstmalige Erlassung eines Feststellungsbescheides, ohne dass es auf den Inhalt früher ergangener und vor der aktuellen Änderung bereits wieder abgeänderter Feststellungsbescheide ankäme. Wurde ein Feststellungsbescheid abgeändert, dann steht der damit ausgelösten Abänderungsbefugnis im Sinne des § 295 Abs. 1 BAO der Umstand nicht entgegen, dass der (erneut) geänderte Inhalt des

Feststellungsbescheides dem Inhalt eines früher ergangenen, dann aber wieder abgeänderten Feststellungsbescheides gleicht. Nicht aus der Inhaltsgleichheit des Feststellungsbescheides der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 20. Dezember 1993 mit dem des Finanzamtes Landeck vom 10. März 1988 entsprang die im Vorerkenntnis erkannte Rechtswidrigkeit der dort geprüften Bescheide, sondern aus dem Fehlen einer durch den Feststellungsbescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 20. Dezember 1993 bewirkten inhaltlichen Abänderung der vor seiner Erlassung bestehenden Bescheidrechtslage. Dass im Beschwerdefall eine solche Abänderung vorliegt, hat die belangte Behörde zutreffend dargestellt.

Dass der bekämpften Bescheidabänderung der Eintritt von Bemessungsverjährung im Sinne des § 302 Abs. 1 BAO idF vor der Änderung durch das AbgRmRefG entgegengestanden wäre, machen die Beschwerdeführer - im Hinblick auf den Verfahrensablauf und die diesbezüglichen Begründungsausführungen der angefochtenen Bescheide mit gutem Grund - nicht mehr geltend. Anders als in den mit dem Vorerkenntnis geprüften Bescheiden wurde in den Begründungen der hier angefochtenen Bescheide auch der Ansatz der für die Abgabenbemessung herangezogenen Einkünfte der Beschwerdeführer aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1984 nachvollziehbar dargestellt. Das allenfalls gegenteilig zu verstehende Vorbringen des Erstbeschwerdeführers in seiner Replik auf die Gegenschrift steht mit den Ausführungen seiner Beschwerdeschrift insoweit nicht im Einklang, als seiner Beschwerdeschrift deutlich entnommen werden kann, dass auch dem Erstbeschwerdeführer die inhaltliche Richtigkeit der Bescheidabänderung klar geworden ist, um deren Zulässigkeit der vorliegende Streit ging.

Die Beschwerdeführer wurden durch die angefochtenen Bescheide im geltend gemachten Recht nicht verletzt. Ihre Beschwerden waren deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 31. März 2004

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000130017.X00

Im RIS seit

07.05.2004

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at