

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der Verlassenschaft nach XY, zuletzt wohnhaft in Adresse, vertreten durch Mag. Peter Bauer, Währinger Straße 2-4, 1180 Wien, als Verlassenschaftskurator, über die Beschwerde vom 7. April 2015 gegen den gemäß § 295 Abs. 1 Bundesabgabenordnung geänderten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 10.03.2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000, zu Recht erkannt:

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

## Entscheidungsgründe

Der am Datum 2017 verstorbene Beschwerdeführer (Bf) war Arzt und erzielte als solcher Einkünfte aus selbstständiger und nichtselbstständiger Arbeit. Daneben ging er Beteiligungen ein. Begründend wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass die Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO aufgrund des im Grundlagenverfahren ergangenen teilweise stattgebenden Erkenntnisses vom 17.07.2015 erfolgt sei.

Steuersubjekt im Grundlagenverfahren ist die MU (in der Folge: X-GmbH & Mitges). Die Gewinnuntangente wurde zunächst mit dem Abänderungsbescheid vom 10. April 2003 erfasst (Einkommensteuererhöhung um EUR 38.036,96), der aufgrund einer Maßnahme nach § 303 Abs 4 BAO aus dem Rechtsbestand ausschied und durch einen neuen Sachbescheid vom 28. April 2005 ersetzt wurde. Die Bescheidänderung vom 10. März 2015 führte im Vergleich zum vorangegangenen Bescheid vom 28. April 2005 zu einer Gutschrift von EUR 112,64.

Mit gegenständlicher Bescheidbeschwerde wurden der Einwand der eingetretenen Verjährung erhoben sowie die unmittelbare Vorlage an das Bundesfinanzgericht und die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt wurden.

Mit Beschwerdevorentscheidung wies die belangte Behörde die Beschwerde nach Zitierung der §§ 209a Abs 1 und 295 Abs 1 BAO als unbegründet ab.

Der Bf beantragte mit Schriftsatz vom 9. Juli 2015 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, dem die belangte Behörde mit Vorlagebericht vom 20. Juli 2015 entsprach. Darin führte sie aus, den Einwendungen des Bf sei entgegenzuhalten, dass gemäß § 209a BAO die Verjährung nicht entgegenstehe, wenn eine Entscheidung in einem Erkenntnis zu erfolgen habe. Des Weiteren sei eine Verarbeitung gemäß 295 BAO durchzuführen - auch wenn Verjährung eingetreten wäre - da erst der Erstbescheid bei der MU ergangen ist und das Ergebnis beim Einkommensteuerakt zu einer geringfügigen Gutschrift führe. Eine Aufhebung des zuvor ergangenen Einkommensteuerbescheides (Anm: jener vom 10.04.2003) sei nicht begehrt worden sei, sodass im Falle einer Stattgabe durch das BFG der geringfügig höhere Abgabenbetrag fällig würde.

Auf den Vorlagebericht wurde nicht repliziert.

Am 14. November 2017 fand beim Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin statt. Im Rahmen dessen wurden die Anträge auf Senat und Mündlichkeit zurückgezogen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Rechtzeitigkeit von Beschwerde und Vorlageantrag:**

Der mit 10. März 2015 datierte angefochtene Bescheid wurde ohne Zustellnachweis verschickt. Die dagegen erhobene Bescheidbeschwerde langte am 7. April 2015 bei der belangten Behörde ein. Die mit 22. Juni 2015 datiert Beschwerdevorentscheidung wurde mit Zustellnachweis (RSb) versendet, dieser jedoch nicht vorgelegt. Der dagegen erhobene Vorlageantrag wurde am 9. Juli 2015 zur Post gegeben und langt noch am selben Tag bei der belangten Behörde ein.

In beiden Fällen ist die Monatsfrist gewahrt; Bescheidbeschwerde und Vorlageantrag sind rechtzeitig.

#### **Zulässigkeit der Beschwerde und Verlassenschaftskurator:**

Die Beschwerde ist zulässig.

Der Beschwerdeführer ist am Datum 2017 verstorben. Die Verlassenschaft besitzt im Einkommensteuerrecht keine Rechtspersönlichkeit. Der Gerichtskommissär wurde mit Beschluss des BFG vom 30. August 2017 aufgefordert, die präsumtiven Erben zu nennen und einen Vertreter der Erbengemeinschaft zu bezeichnen. Am 11. September 2017 teilte die belangte Behörde, dass Erblasser habe sein gesamtes Vermögen bereits zu Lebzeiten im Jahr 2000 verschenkt. Der Gerichtskommissär hat die Bestellung eines Verlassenschaftskurators beim zuständigen Bezirksgericht beantragt. Mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichts wurde der Verlassenschaftskurator bestellt.

Einen expliziten Beschwerdeantrag enthält die Beschwerde nicht. Im Fall der Stattgabe würde der zuvor ergangene Einkommensteuerbescheid wieder in formale Rechtskraft erwachsen, was für den Bf im Ergebnis ungünstiger als der angefochtene Bescheid

wäre. Erkennbar wird die Rechtsansicht vertreten, dass im Einkommensteuerverfahren der im Grundlagenverfahren ergangene Nichtbescheid beachtlich sein solle. Die Beschwerde ist daher so auszulegen, dass die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend begeht wird, die Einkünfte aus Gewerbetrieb mit Null festzusetzen.

Die Beschwerde ist auch mängelfrei.

### **Rechtsgrundlagen:**

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 01.01.2014 bis 30.12.2016 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

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

Absatz 2: Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung 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.

Absatz 3: Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

Absatz 4: Abgabenerklärungen gelten als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

Absatz 5: ...

§ 295 BAO in seit 01.01.2014 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 70/2013 lautet auszugsweise:

Absatz 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.

Absatz 2: ...

Absatz 3: ...

Absatz 4: Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

Absatz 5: ...

§ 252 BAO in der seit 01.01.2014 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 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 des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens und gegebenen Aktenlage ist folgender Sachverhalt festzustellen:**

Der Bf war Arzt und erzielte als solcher selbständige und nichtselbständige Einkünfte. Daneben ging er diverse Beteiligungen ein, unter anderem jene bei der MU.

Bei der Gesellschaft wurde eine die Jahre 1997 bis 2000 umfassende Außenprüfung durchgeführt, wobei festgestellt wurde, dass die per 1.1.2000 vorgenommene Einbringung der Beteiligungen in eine GmbH infolge eines negativen Verkehrswertes gescheitert war, weshalb die negativen Kapitalkonti nachversteuert wurden. Im Grundlagenverfahren war für das Jahr 2000 keine Feststellungserklärung abgegeben worden. Auch die Einkommensteuererklärung des Bf enthielt folglich keine Angaben zur Mitunternehmerschaft.

Aufgrund der Prüfungsfeststellungen erging für das Jahr 2000 der Feststellungsbescheid vom 04.04.2003. Die Tangente über die anteiligen Einkünfte erging am selben Tag an die belangte Behörde. Die belangte Behörde erlies auf dessen Grundlage den mit 10. April 2003 datierten geänderten Einkommensteuerbescheid, der unangefochten in

Rechtskraft erwuchs. Die Bescheidänderung führte zu einer um EUR 38.036,96 höheren Einkommensteuer.

Die gegen den Feststellungsbescheid erhobene Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 20.10.2009, RV/0777-S/07, erledigt. Der UFS kam zu dem Ergebnis, dass der angefochtene Bescheid nicht Bescheidqualität erlangt habe, also ein Nichtbescheid sei. Grund der Nichtigkeit war eine unrichtige Adressierung. Der Rechtszug zu den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts unterblieb.

Das im Grundlagenverfahren zuständige Betriebsfinanzamt erließ in weiterer Folge den mit 26. Februar 2010 datierten neuen Feststellungsbescheid, gegen den wiederum ein Rechtsmittel eingebracht wurde. Über die Bescheidbeschwerde sprach das BFG mit teilweise stattgebendem Erkenntnis vom 17. Juli 2014, RV/6100396/2014, ab. Gegen das BFG-Erkenntnis, in dem die ordentliche Revision für unzulässig erklärt wurde, wurde weder Beschwerde noch ao Revision erhoben.

Auf Grundlage des neuen F-Bescheides vom 26.02.2010 war kein geänderter Einkommensteuerbescheid erlassen worden. Erst aufgrund der Entscheidung des BFG erfolgte die Erlassung des angefochtenen Bescheides

Der angefochtene Bescheid bzw die Beschwerdevorentscheidung enthalten keine Feststellungen zu Verlängerungshandlungen.

### **Beweiswürdigung:**

Die Feststellung, dass im Grundlagenverfahren keine F-Erklärung eingereicht wurde, stützt sich auf die dem vorgelegten Akt einliegende Mitteilung über den Verfahrensstand der Finanzamtes XX vom 10.12.2009. Darin wird ausgeführt, dass die letzten F-Erklärungen für die Mitges. für das Jahr 1999 eingereicht worden waren. Für das Jahr 2000 ist daher der Erstbescheid von Amts wegen erlassen worden. Da intendiert war, dass die Mitunternehmerschaft durch Einbringung zum 1.1.2000 untergehen sollte, ist es schlüssig, dass keine F-Erklärung für das Jahr 2000 mehr eingereicht wurde.

Die übrigen Sachverhaltsfeststellungen ergaben sich widerspruchsfrei aus dem vorgelegten Verwaltungsakt. Die Feststellungen zur Mitunternehmerschaft stützen sich auf Abfragen aus der Findok.

### **rechtliche Beurteilung:**

Da der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid vom 10. April 2003 nicht in Berufung gezogen wurde, ist er in Rechtskraft erwachsen und gehört dem Rechtsbestand an.

Erkennbar vertritt der Bf die Rechtsansicht, dass der im Grundlagenverfahren bisher unberücksichtigt gebliebene Nichtbescheid vom 4.4.2003 zu berücksichtigen sei.

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 Bescheidanpassungen bildet § 295 BAO. Für das Rechtsmittelverfahren ist § 252 BAO beachtlich.

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

Vielmehr ist aufgrund des Fehlerkalküls der Rechtsordnung diesfalls der abgeleitete Bescheid (hier jener vom 10. April 2003) als mit - bloßer - inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet zu beurteilen, die durch Bescheidbeschwerde bekämpft werden kann, die aber in concreto unterblieben ist. Die Bescheidbeschwerde gegen den auf einen Nichtbescheid gestützten Einkommensteuerbescheid stand dem Abgabepflichtigen also schon immer offen (VfGH 09.06.2016, E 908/2015 -12, zitiert in VwGH 01.06.2017, Ra 2015/15/0031).

Im Beschwerdefall VfGH 09.06.2016, E 908/2015 -12, hatte sich der Verfassungsgerichtshof mit der Frage zu befassen, 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 (hier jener vom 10. April 2003) 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 einer gegen den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid gerichteten Berufung eingewendet werden können.

Eine Stattgabe der Beschwerde hätte nunmehr die Aufhebung des angefochtenen Bescheides zu Folge, wodurch der Einkommensteuerbescheid vom 26.04.2005 wieder in formale Rechtskraft erwüchse. Eine Abänderung des angefochtenen Bescheides derart, dass die gewerblichen Einkünfte auf Basis des nichtigen Grundlagenbescheides mit Null angesetzt werden, ist nicht möglich, weil die Bundesabgabenordnung dafür keine positivrechtliche Norm enthält. Hierfür wurde erst mit BGBI I 76/2011 ab 1.9.2011 durch Anfügen des Absatz 4 in § 295 BAO eine entsprechende Norm geschaffen. Diese Bestimmung war im Zeitpunkt des Ergehens des nichtigen Grundlagenbescheides im Oktober 2009 jedoch noch nicht in Kraft.

Die Einkommensteuerfestsetzung 2000 hängt mittelbar von der Erledigung des gegen den im März 2010 ergangenen Feststellungsbescheid eingebrachten Berufungsschriftsatzes vom 26. März 2010 ab. Zuzustimmen ist dem Bf, dass durch den Wegbruch eines gegen einen Bescheid gerichteten Berufungsverfahrens in einem Grundlagenverfahren die Rechtsfolge des § 209a BAO nicht eintritt. Folglich wurde das Recht der Abgabenbehörde

auf Festsetzung der Einkommensteuer 2000 erst mit Erhebung der Berufung vom 26. März 2010 perpetuiert.

Das Recht, die Einkommensteuer 2000 festzusetzen, ist im konkreten Fall aufgrund der Erlassung des Erstbescheides vom 28.04.2005, worin eine Verlängerungshandlung zu erblicken ist, mit 31.12.2006 verjährt, da für die Jahre 2007 und 2008 keine Verlängerungshandlungen ins Treffen geführt wurden.

Der im Grundlagenverfahren eingebrachte Berufungsschriftsatz vom 26. März 2010 wurde zwar noch vor Eintritt der absoluten Verjährung erhoben, doch kann nicht außer Acht bleiben, dass die zuvor anhängige Berufung vom 23. April 2003 das Recht der Abgabenbehörde auf Abgabenfestsetzung mangels Bescheidqualität nicht verewigt hatte. Das einmal erloschene Recht auf Abgabenfestsetzung kann durch eine spätere Beschwerde im selben Abgabenverfahren nicht wieder auflieben. § 209a Absatz 2 BAO wird nicht erfüllt.

Die Fiktion des § 209a Abs 4 BAO bestimmt, dass eine Abgabenerklärung den in Absatz 2 leg.cit. angeführten Anträgen gleichzuhalten ist. Laut Sachverhalt wurde für das Jahr 2000 im Grundlagenverfahren jedoch keine Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte der ASA Semiconductor Assembly System GmbH & Mitges eingebracht. Die Gewinnfeststellung und Gewinnzuteilungen wurden vielmehr von Amts wegen vorgenommen. Das Tatbestandsmerkmal der Abgabenerklärung des § 209a Absatz 4 BAO wird nicht erfüllt.

Da für eine Fallkonstellation wie im konkreten Fall die Möglichkeit eines Rechtsmittels immer offen stand (siehe die oben zitierte Judikatur), sind § 209a Abs 2 und 4 BAO eng auszulegen.

Das Vorliegen einer Abgabenerklärung ist neben einer Gutschrift im abzuleitenden Bescheid kumulative Voraussetzung für eine Bescheidänderung nach § 209a 4 BAO. Die von der belangten Behörde im Vorlagebericht vorgetragene Rechtsanschauung, die Gutschrift und die Erledigung mit Erkenntnis allein seien ausreichend, ist verfehlt.

Es war daher 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.

Zur Antwort auf Frage, ob nach § 295 BAO auch im Falle eines Nichtbescheides im Grundlagenverfahren Bindungswirkung im abgeleiteten Verfahren besteht, besteht eine umfassende Judikatur der Gör (vgl VfGH 09.06.2016, E 908/2015 -12, VwGH 01.06.2017, Ra 2015/15/0031 mwN).

Da sich keine Rechtsfrage iSd Artikel 133 Abs 4 B-VG gestellt, war die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 14. November 2017