



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) bezog, neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, solche aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an mehreren Mitunternehmerschaften, darunter eine Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter der beim Finanzamt Z unter St.Nr. 123/4567 (nunmehr beim Finanzamt Y unter St.Nr. 7654/321) erfassten XY-BeteiligungsKEG (nunmehr KG) und Mitgesellschafter, im Folgenden kurz XY-KEG und Mitgesellschafter. Die Einkünfte des Bw aus dieser Beteiligung wurden zunächst mit -106.652,00 S für das Jahr 1994 und -30.000,00 S für das Jahr 1996 festgestellt und der Einkommensteuerveranlagung des Bw zu Grunde gelegt.

Am 19. Dezember 2005 ergingen gemäß § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1996, die der vom Finanzamt Z mit Erledigung vom 16. Dezember 2005 getroffenen Feststellung, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die XY-KEG und Mitgesellschafter zu unterbleiben habe, entsprechend diese Einkünfte mit Null berücksichtigten.

Mit Schreiben vom 13. März 2006 beantragte der Bw, die Einkommensteuerbescheide vom 19. Dezember 2005 gemäß § 299 BAO aufzuheben, in eventu das Verfahren gemäß § 303 BAO wiederaufzunehmen. Als Begründung führte der Bw an, dass es sich bei den Erledigungen des Finanzamtes Z vom 16. Dezember 2005 um Nichtbescheide handle, da die Bescheidadressaten nicht richtig bezeichnet worden seien. Erfahren habe der Bw von diesem Umstand durch ein Schreiben vom 19. Dezember 2005.

Das Finanzamt erließ mit Datum 25. Juli 2006 Abweisungsbescheide. Da ein Bescheid, dem in einem Feststellungsbescheid getroffene Entscheidungen zu Grunde liegen, nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass der Feststellungsbescheid zu Unrecht ergangen oder die getroffenen Entscheidungen unrichtig seien, sei der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO abzuweisen. Auch der Wiederaufnahmsantrag sei abzuweisen, da keine Tatsachen neu hervorgekommen seien. Die Abweisungsbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Bescheid vom 29. Dezember 2008 wies der unabhängige Finanzsenat die gegen die Feststellung des Finanzamtes Z vom 16. Dezember 2005 erhobene Berufung als unzulässig zurück. Mangels ordnungsgemäßer Zustellung und mangels gültiger Bescheidadressierung seien die Nichtfeststellungsbescheide nicht wirksam ergangen.

Mit Schreiben vom 6. April 2009, in welchem der Bw u.a. darauf hinwies, dass seine Wiederaufnahmsanträge vom März 2006 noch unerledigt seien, da sich der Spruch der Abweisungsbescheide nur auf die Aufhebungsanträge bezogen habe, beantragte der Bw erneut die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1996. Die Rechtsansicht, dass es sich bei den Grundlagenbescheiden um ein rechtliches Nichts handle, habe der unabhängige Finanzsenat mit seiner Entscheidung vom 29. Dezember 2008 bestätigt. Eine Maßnahme nach § 295 BAO setze die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides voraus. Da ein derartiger Bescheid nie ergangen sei, seien die Einkommensteuerbescheide vom 19. Dezember 2005 rechtswidrig. Diese Rechtswidrigkeit könne mit einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens geltend gemacht werden, wenn die Nichtexistenz des Grundlagenbescheides dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt nicht bekannt war; der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, stelle im abgeleiteten Abgabeverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache dar; die Wiederaufnahme sei in einem solchen Fall auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht (BMF vom 28. Oktober 2005, SWK 33, S. 926). Ein grobes Verschulden des Bw liege nicht vor, da er darauf vertrauen durfte, dass kein Finanzamt ohne Vorliegen der diesbezüglichen Voraussetzungen einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlassen werde. Da der Bw mit Schreiben vom 21. Jänner 2009 von der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenats Kenntnis erlangt habe, sei die Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO gewahrt.

Mit dem zu St.Nr. xxxx ergangenen Bescheid vom 19. August 2009 sprach das mittlerweile zuständig gewordene Finanzamt Y erneut aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die XY-KEG und Mitgesellschafter zu unterbleiben habe.

Mit Bescheiden vom 2. September 2009 verfügte das Finanzamt hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und 1996 die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung, dass dem Wiederaufnahmsantrag des Bw stattgegeben werde, und erließ mit gleichem Datum neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1996, in welchen dem Bescheid des Finanzamtes Y vom 19. August 2009 entsprechend die Einkünfte des Bw aus seiner Beteiligung an der XY-KEG wiederum mit Null angesetzt wurden.

Der Bw erhob gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 und 1996 vom 2. September 2009 Berufung. Das Finanzamt habe in den wiederaufgenommenen Verfahren trotz seiner Einschätzung, dass die angefochtenen Bescheide auf einem Nichtbescheid basierten, diese nicht aufgehoben, sondern nur deren Begründung ausgetauscht und somit unverändert im Rechtsbestand gelassen. Dies sei rechtswidrig. Wenn die Behörde mit ihrem Bescheid im Wiederaufnahmeverfahren die Entscheidung, die das frühere Verfahren abschloss, abändert, anstatt sie aufzuheben, verstoße sie gegen die Bestimmungen des § 307 Abs. 1 BAO. Verfahrensziel der Wiederaufnahme könne gegenständlich nur die Beseitigung der auf Nichtbescheiden beruhenden Einkommensteuerbescheide vom 19. Dezember 2005 sein. Der Wiederaufnahmsbescheid habe daher ausschließlich kassatorisch zu ergehen, ohne Verbindung mit einem abschließenden Sachbescheid. Bereits die Bewilligung der Wiederaufnahme habe die Aufhebung des früheren Bescheides bewirkt. Weiters könne der Nichtfeststellungsbescheid vom 19. August 2009 die unzulässige Abänderung der Einkommensteuerbescheide vom 19. Dezember 2005 nicht sanieren. Die Rechtsansicht des Finanzamtes hätte zur Folge, dass durch die Erlassung zu Unrecht auf § 295 BAO gestützter Bescheide die Verjährungsfrist ausgehebelt werden könnte. Sollte das Finanzamt meinen, dass es sich bei den Einkommensteuerbescheiden vom 2. September 2009 um gemäß § 295 BAO abgeänderte Bescheide handle, so würde dem der Eintritt der Verjährung entgegenstehen.

In einem Schreiben vom 1. März 2011 führt der Bw unter Bezugnahme auf die Abweisungsbescheide vom 25. Juli 2006 aus, dass, wie daraus zu ersehen sei, ihm das Finanzamt für den Fall einer Abänderung oder Aufhebung der Feststellungsbescheide eine Anpassung von Amts wegen zugesichert habe. Auch seien die im Schreiben vom 14. März 2006 gestellten Wiederaufnahmsanträge noch nicht erledigt worden.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Bei der Einkommensteuer entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO). Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs (§ 209 Abs. 3 BAO). Bezogen auf die Einkommensteuer der Jahre 1994 und 1996 war die absolute Verjährungsfrist bei Erlassung der angefochtenen Bescheide daher bereits abgelaufen.

Liegt eine der in § 209a BAO normierten Voraussetzungen vor, ist eine Festsetzung auch noch nach Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht gemäß § 209a Abs. 2 BAO der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung 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.

Ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens ist rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO, wenn er vor dem Ablauf der Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wird.

Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden (§ 307 Abs. 1 BAO). Diese Verbindung setzt die Zulässigkeit eines neuen Sachbescheides voraus (Stoll, BAO, 2959). Erfolgt die Bewilligung der Wiederaufnahme (als Folge des § 304 zulässigerweise) nach Eintritt der Bemessungsverjährung, so ist auch die neue Sachentscheidung trotz Eintrittes der Verjährung zulässig (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 304 TZ 8).

Daraus folgt, dass eine neue (zulässige) Sachentscheidung zwingend gleichzeitig mit dem Wiederaufnahmebescheid zu erlassen ist, es sei denn, dass in dieser Sache überhaupt kein Bescheid hätte ergehen dürfen. Sache in diesem Sinne ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des durch die Wiederaufnahme aus dem Rechtsbestand beseitigten Bescheides gebildet hat (vgl. VwGH 18.9.2000, 98/17/0206). Bei Abgabenbescheiden ist dies die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses (VwGH 30.7.1992, 90/17/0333). Auf

den konkreten Fall umgelegt ist Sache somit die Festsetzung der Einkommensteuer für die Kalenderjahre 1994 und 1996.

Durch die rechtskräftige Wiederaufnahme des Verfahrens kommt es, auf Grund des Verbindungsgebotes des § 307 Abs. 1 BAO, nicht zum Wiederaufleben vorher in der Sache (Einkommensteuer 1994 und 1996) ergangener Bescheide. Die ersatzlose Aufhebung des das Verfahren bisher abschließenden Sachbescheides ist deshalb nur dann zulässig, wenn in der Sache (Einkommensteuer 1994 und 1996) überhaupt kein Bescheid hätte ergehen dürfen.

Der Bw bezog in den Jahren 1994 und 1996 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (positive) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 36.724,00 S (1994) und 21.615,00 S (1995). Für die Jahre 1994 und 1996 sind daher gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG in der in den Berufungsjahren anzuwendenden Fassung Veranlagungen durchzuführen, haben somit zwingend die Einkommensteuer dieser Jahre festsetzende Bescheide zu ergehen. Eine ersatzlose Aufhebung durch die die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheide kommt folglich nicht in Betracht.

Die das Verfahren abschließenden Bescheide datieren vom 19. Dezember 2005, weshalb der Wiederaufnahmsantrag vom 6. April 2009 innerhalb der Fünfjahresfrist und folglich rechtzeitig eingebracht wurde. Da das Finanzamt somit zulässigerweise die Wiederaufnahme bewilligt hat, ist ungeachtet des Eintritts der Verjährung auch die neue Sachentscheidung zulässig.

Im Übrigen ließ der Bw die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide vom 2. September 2009 unangefochten. Diese Bescheide sind somit rechtskräftig und stellen daher, im Hinblick auf das Verbindungsgebot bzw. den Umstand, dass eine ersatzlose Aufhebung der das Verfahren bisher abschließenden Bescheide vom 19. Dezember 2005 aus den angeführten Gründen nicht in Betracht kommt, vielmehr zwingend neue Bescheide an die Stelle der durch die Wiederaufnahme beseitigten Bescheide zu treten haben, jedenfalls den verfahrensrechtlichen Titel für die Erlassung neuer Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1996 dar.

Zu den Ausführungen des Bw im Schreiben vom 1. März 2011 ist zu bemerken, dass Gegenstand des Berufungsverfahrens die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1996 vom 2. September 2009 sind. Die Bescheide vom 25. Juli 2006, die den - ebenfalls auf den mangelnden Bescheidcharakter der „Feststellungsbescheide“ vom 16. Dezember 2005 gestützten - Aufhebungsantrag des Bw abgewiesen haben, wurden nicht bekämpft und sind daher rechtskräftig geworden. Über einen allenfalls noch unerledigten Wiederaufnahmsantrag des Bw war im Rahmen der gegenständlichen Entscheidung auch nicht abzusprechen.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist (§ 192 BAO). Gemäß § 190 Abs. 1 2. Satz BAO sind die für Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben. Auch ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt, ist ein Grundlagenbescheid im Sinn des § 188 BAO (VwGH 24.2.2000, 97/15/0129). Solange Feststellungsbescheide dem Rechtsbestand angehören, ist ihr Inhalt zwingende Grundlage der abgeleiteten Bescheide (VwGH 16.3.1994, 93/13/0213). Dies gilt auch für die Erlassung eines zweitinstanzlichen Abgabenbescheides (vgl. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143; 26.9.2000, 2000/13/0042).

Das Finanzamt Y hat, nachdem der davor an die XY-KEG und Mitgesellschafter gerichtete Nichtfeststellungsbescheid aus formellen Gründen – laut Zurückweisungsbescheid des unabhängigen Finanzsenats vom 29. Dezember 2008 mangelte es hinsichtlich dreier Beteiligter an der ordnungsgemäßen Zustellung bzw. Adressierung - ins Leere gegangen ist, mit Datum 19. August 2009 neuerlich einen Bescheid erlassen, mit dem ausgesprochen wurde, dass u.a. hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Jahre 1994 und 1996 eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die XY-KEG und Mitgesellschafter zu unterbleiben habe.

Jene formellen Mängel, die zum Zurückweisungsbescheid vom 29. Dezember 2008 geführt haben, haften dem Nichtfeststellungsbescheid vom 19. August 2009 nicht mehr an. Andere Gründe, die zu einer Unwirksamkeit des Nichtfeststellungsbescheides vom 19. August 2009 geführt hätten, sind nicht erkennbar und wurden im Berufungsverfahren auch nicht vorgetragen. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass dieser Bescheid wirksam ergangen ist.

Der Inhalt des Nichtfeststellungsbescheides vom 29. Dezember 2008 war im Hinblick auf die in § 192 BAO getroffene Anordnung den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden vom 2. September 2009 zwingend zu Grunde zu legen. Eine Nichtberücksichtigung dieses Bescheides hätte zur Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides geführt. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid hat deshalb in diesem Bereich unverändert zu bleiben.

Abschließend sei noch auf die zu einem gleich gelagerten Sachverhalt ergangenen Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenats vom 19.11.2008, RV/0580-S/07, und vom 27.2.2008, RV/0451-S/07, verwiesen.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 15. März 2011