

GZ. RV/2141-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden-Vöcklabruck betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994 und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte in den berufungsgegenständlichen Jahren neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Pensionist solche aus Gewerbebetrieb (Vermittlung von Versicherungsverträgen) sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Die **Erstbescheide für die Jahre 1992 bis 1994** (vom 15. Dezember 1994, 12. Jänner 1995 und 18. Dezember 1995 bzw. 21. März 1996, BVE) ergingen im Wesentlichen erklärungsgemäß, wobei die Tätigkeit als Versicherungsvermittler im Wesentlichen der Ehegattin des Bw. Maria KK zugerechnet wurde.

Hinsichtlich der Einkünfte als Versicherungsvertreter war für die Zeiträume 1985 bis 1991 bereits in mehreren Abgabenverfahren und auch in Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof strittig, ob diese dem Bw. oder seiner Ehegattin bzw. beiden im Rahmen einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen seien. Im Erkenntnis vom 29. November 1994, Zl. 93/14/0150 betreffend das Feststellungsverfahren zu St.Nr. 101/2409-06 (Maria KK und Mitgesellschafter) erkannte der VwGH im Wesentlichen, dass die vom Finanzamt angenommene Mitunternehmerschaft nicht vorgelegen sei.

Im Zuge einer **die Jahre 1992 bis 1994 betreffenden Betriebsprüfung** wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1994 wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen (Bescheide vom 14. Mai 1998 und 10. Juni 1998) wobei insbesondere die Einkünfte aus der Tätigkeit als Versicherungsvermittler im Wesentlichen wie bisher der Ehegattin Maria KK zugerechnet wurden.

In der Begründung der nach der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide (BP-Bericht vom 27. April 1998) wurde diesbezüglich ausgeführt, dass die Ehegattin des Abgabepflichtigen als Inhaberin des Maklerbüros Steuersubjekt gewesen sei und sich ihres Ehegatten als Erfüllungsgehilfe bedient habe.

In der Folge wurden die berufungsgegenständlichen Jahre **gem. § 293 Abs. 3 BAO bzw. § 296 BAO wiederum geändert** (Bescheide vom 28. September 2000) wobei die Zurechnung der gegenständlichen Versicherungsvermittlungseinkünfte wiederum an die Ehegattin Maria KK erfolgte.

Mit **Bescheid vom 13. Dezember 2001** (GZ. AO 720/22-6/2001) hob die Finanzlandesdirektion für OÖ. die Bescheide des Finanzamtes VB vom 28. September 2000 betreffend Einkommensteuer für 1992 bis 1994 sowie Gewerbesteuer für 1992 und 1993 gem. § 299 Abs. 1 lit. b sowie Abs. 2 der BAO in Ausübung des Aufsichtsrechtes auf.

Gem. § 299 Abs. 5 BAO trat daher das Verfahren in die Lage zurück in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hatte.

Dies war der Stand der Sachbescheide (vom 14. Mai 1998 bzw. 10. Juni 1998), welche nach der Wiederaufnahme des Verfahrens erlassen worden waren, wobei die Tätigkeit nach wie vor der Ehegattin des Bw., Maria KK zugerechnet worden waren.

Nach weiteren Ermittlungen durch das Finanzamt (z.B. Niederschrift vom 11. Februar 2002) erließ das Finanzamt auf § 293 Abs. 3 BAO (Einkommensteuer) bzw. § 296 BAO (Gewerbesteuer) gestützte geänderte Bescheide (datiert vom 24. September 2002) in denen die Einkünfte aus der Tätigkeit als Versicherungsvermittler analog der Vorjahre dem Bw. überwiegend zugerechnet wurden.

Begründend führte das Finanzamt dazu aus:

Die Erledigung weicht von ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab.

Entsprechend den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) im Erkenntnis vom 29. November 1994 (Erwägungsgründe Punkt 6), 93/14/0150, sind Einkünfte aus der Vermittlung von Versicherungen und Immobilienbeteiligungen derjenigen Person, die die Vermittlungstätigkeit eigenverantwortlich ausübt, auch dann zuzurechnen, wenn sie sich eines Strohmannes bedient, der gegenüber der Versicherungsanstalt auftritt und dessen Name als Betreuernamen auf Versicherungspolizzen und ähnlichen Papieren aufscheint. Wie bereits im Betriebsprüfungsbericht (BP-Bericht) vom 23. Februar 1990, AB-Nr. 287/89, unter Tz. 12 und auch in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 1999 betreffend Maria KK und Mitgesellschafter (St.Nr. 101/2409-6) dargestellt, wurden die Anbahnungsgespräche (Vertragsverhandlungen und -abschlüsse sowie Kundenbesuche ausschließlich von dem sich seit Mitte 1986 in Frühpension befindlichen Josef KK hinsichtlich aller Versicherungsarten mit Ausnahme der Kfz-Versicherung, die von der Ehegattin Maria KK betreut wurde, durchgeführt. Auf die diesbezüglichen genauen Ausführungen im BP-Bericht und in der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen.

Das Finanzamt hat daher sämtliche Einkünfte aus der Vermittlung von Versicherungen und Immobilienbeteiligungen mit Ausnahme der Kfz-Versicherungen dem Josef KK zugerechnet. Hingegen waren die Einnahmen bzw. Umsätze aus den Kfz-Versicherungsvermittlungen der Maria KK zuzurechnen. Da anlässlich der für die Jahre 1985 bis 1987 durchgeföhrten Betriebsprüfung geeignete Unterlagen für eine Vermittlung dieser Kfz-Versicherungsprovisionen nicht vorgelegt wurden (Tz. 7 des BP-Berichtes betreffend Maria KK vom 23. Februar 1990, AB-Nr. 293/89), schätzte der Prüfer jene mit rund 10 % der von Maria KK erklärten Gesamteinnahmen. Josef KK erachtete in Gegenwart eines anderen Prüfers des Finanzamtes VB am 11. Februar 2002 diese für die Vorjahre gewählte Schätzung auch für die Jahre 1992 bis 1994 mit rund 10 % der von Maria KK erklärten Gesamteinnahmen als zielführend und sachlich richtig (Niederschrift vom 11. Februar 2002). Deshalb werden die Kfz-Versicherungseinnahmen der Maria KK auch in den Jahren 1992 bis 1994 mit rund 10 % der erklärten Gesamteinnahmen geschätzt; auf die drei angeschlossenen detaillierten Berechnungstabellen wird verwiesen.

Die nunmehrigen Änderungen der Einkommensteuer und Gewerbesteuer (Messbetrags)bescheide haben ihren Ausgangspunkt in den bescheidmäßigen Änderungen bzw. Feststellungen des Finanzamtes VB zu St.Nr. 101/2409-06 (Maria KK und Mitgesellschafter) vom 2. Dezember 1999 (bescheidaufhebende Berufungsvorentscheidung). Dies führt u.a. bei Josef KK zunächst zu gem. § 295 Abs. 3 BAO (Einkommensteuer) bzw. gem. § 296 BAO (Gewerbesteuer) geänderten Erstbescheiden vom 28. September 2000. Hinsichtlich der Jahre 1992 bis 1994 hob die Finanzlandesdirektion für OÖ. diese mit Bescheid vom 13. Dezember 2001 gem. § 299 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 BAO jedoch auf, weshalb die Erlassung der gegenständlichen Bescheide notwendig wurde. Diesbezüglich wird auf die Begründung des Aufhebungsbescheides verwiesen.

Zu einzelnen Positionen wird nachfolgend ergänzend erläutert (genaue Zahlen sind den 3 angeschlossenen Tabellen zu entnehmen, die schon Bestandteil der Niederschrift vom 11. Februar 2002 waren):

Einkommensteuer:

1. Da die Vermittlung der Versicherungen und Immobilienbeteiligungen – wie eingangs dargestellt – mit Ausnahme der Kfz-Versicherungen von Josef KK durchgeführt wurde, waren folgende Aufwände und Kosten dem Josef KK zuzurechnen:

- a) Gewerbesteueraufwand zur Gänze;
- b) Kammerumlage zur Gänze;
- c) Subprovisionen zur Gänze;
- d) Kilometergeld Reisespesen, Reisekosten, Kfz-Kosten zum Großteil und zwar: die von Josef KK und Maria KK geltend gemachten Kilometergelder waren anzusetzen, jedoch nur bei und im Verhältnis der zugerechneten Einnahmen zwischen Josef KK und Maria KK (Kfz-Versicherungstätigkeit) aufzuteilen (siehe die drei angeschlossenen Berechnungstabellen, da es der täglichen Erfahrung entspricht als höhere Provisionseinnahmen mit einer entsprechend höheren Fahrleistung einhergehen);
- e) Telefonkosten, Portokosten und Unkostenanteil Büro wie in den genannten BP-Berichten vom 23. Februar 1990 bzw. an Anlehnung an diese BP-Berichte. Auf die drei angeschlossenen Berechnungstabellen für 1992, 1993 und 1994 wird verwiesen.
- f) Bürobedarf: der im Vergleich zu den Prüfungsjahren 1985 bis 1987 in den Jahren 1992 bis 1994 geringere Bürobedarf wurde aus den eingangs dargestellten Gründen im letztgenannten Zeitraum zur Gänze bei Josef KK gewinnmindernd berücksichtigt.

2. Die von Maria KK vereinzelt abgesetzten Gehaltszahlungen an Josef KK waren mangels eines Beschäftigungsverhältnisses auszuscheiden.

3. Investitionsrücklagen (steuerfreier Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972, IRL) wurden von Maria KK und Monika KK in den Jahren 1987 bis 1990 gebildet, jedoch nur jene aus 1989 und 1990 von Monika KK gewinnerhöhend (mit Zuschlag gem. § 9 Abs. 2 EStG 1972) im Jahr 1991 aufgelöst. Die übrigen IRL wurden weder gewinnerhöhend aufgelöst noch ist aus den Akten eine bestimmungsgemäße Verwendung erkennbar.

Auf Grund der eingangs dargestellten Rechtslage hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte war in Anlehnung an den BP-Bericht vom 23.2.1990 bezüglich Josef KK (Tz. 16 betreffend 1987) die Bildung der IRL bei Josef KK vorzunehmen und grundsätzlich im 4. Jahr nach der Bildung gewinnerhöhend (mit Zuschlag) aufzulösen. Bei Maria KK und bei Monika KK waren somit keinerlei IRL mehr zu berücksichtigen. Daraus folgt für Josef KK (der Übersicht halber werden auch die Jahre vor 1992 dargestellt):

1987: gewinnmindernde Bildung von IRL lt. BP-Bericht (insgesamt 96.037,00 S).

1988: gewinnmindernde Bildung von IRL in der Gesamthöhe von 46.288,00 S.

1989: gewinnmindernde Bildung von IRL in der Gesamthöhe von 44.896,00 S.

1990: gewinnmindernde Bildung von IRL in der Gesamthöhe von 49.873,00 S.

1991: gewinnerhöhende Auflösung der IRL 1987 mit 20 % Zuschlag (19.207,00 S); gewinnerhöhende Auflösung der ursprünglich von Monika KK 1989 gebildeten IRL (23.333,00 S) mit 10 % Zuschlag (2.333,00 S); gewinnerhöhende Auflösung der ursprünglich von Monika KK 1990 gebildeten IRL (28.750,00 S) mit 5 % Zuschlag (1.436,00 S).

1992: gewinnerhöhende Auflösung der IRL 1988 in der Gesamthöhe von 46.288,00 S mit 20 % Zuschlag (9.258,00 S).

1993: gewinnerhöhende Auflösung der ursprünglich von Maria KK gebildeten IRL 1989 von 21.563,00 S mit 20 % Zuschlag (4.313,00 S).

1994: gewinnerhöhende Auflösung der ursprünglich von Maria KK gebildeten IRL 1990 von 21.158,00 S mit 20 % Zuschlag (4.232,00 S).

4. Hinsichtlich des Mietobjektes HBBI wird auf die Ausführungen im BP-Bericht betreffend Josef KK vom 27. April 1998 AB-Nr. 101025/98, Tz. 18 verwiesen.

Gewerbesteuer:

Gem. § 296 BAO ist der Gewerbesteuermessbescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, wenn der Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid abgeändert oder nachträglich erlassen und dadurch die Höhe des Gewinnes aus Gewerbebetrieb berührt wird.

Die sich aus den Einkommensteuerbescheiden ergebenden geänderten Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren – ohne Berücksichtigung der Ergebnisse aus der MP-Beteiligung – daher gem. § 6 Gewerbesteuergesetz 1953 als Bemessungsgrundlage für den Gewerbeertrag anzusetzen.

Als weitere Information wurden drei Seiten mit Tabellen der Begründung beigelegt.

Mit **Schreiben vom 28. Oktober 2002 wurde** gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1994 und die Gewerbesteuer- und Gewerbesteuermessbescheide 1992 und 1993

Berufung erhoben.

Begründend führte der Bw. an, dass das Finanzamt eine Abänderung dieser Bescheide gem. § 295 Abs. 3 BAO bzw. gem. § 296 BAO vornehme. Lt. Begründung erfolge diese Änderung auf Grund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes VB vom 2. Dezember 1999 zu St.Nr. 101/2409.

Dieser Bescheid sei als Berufungsvorentscheidung zur Berufung vom 14. November 1992 der Maria KK und Mitgesellschafter betreffend die Jahre 1985 bis 1991 an die GesbR Maria KK und Mitgesellschafter ergangen.

Der Spruch dieses Bescheides laute: Über die Berufung wird auf Grund des § 276 BAO entschieden. Der Berufung wird stattgegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Mehr sage der Bescheid im Spruch nicht aus. Alles weitere sei Begründung. In diesem Bescheid seien die Feststellungsbescheide der Mitunternehmerschaft Maria KK und Mitges. auf Grund des Erkenntnisses des VwGH aufgehoben worden, weil der Verwaltungsgerichtshof entschieden habe, dass zwischen dem Bw. und seiner Frau Maria KK nie eine solche Gesellschaft bestanden habe. In dem Bescheid des Finanzamtes vom 2. Dezember 1999 erfolge ausdrücklich der Hinweis, dass es nicht Gegenstand der Berufungsvorentscheidung sei, an wen nunmehr eine Zurechnung der Einkünfte im Einzelnen zu erfolgen habe.

Die Möglichkeit der Abänderung von Bescheiden gem. § 295 Abs. 3 BAO sei nur gegeben, wenn ein Bescheid vorliege, der einem Grundlagenbescheid zumindest ähnlich sei und in seiner Rechtswirkung und materiell andere Bescheide beeinflusse. Eine Bindung könne jedoch nur an Spruchbestandteile eines solchen Bescheides gegeben sein. Der Spruchteil des

Beschedes vom 2. Dezember 1999, mit welchem die Abänderung nach § 295 Abs. 3 BAO begründet werde, sage aber nur aus, dass der Berufung stattgegeben werde und die Bescheide aufgehoben würden. Der Bescheid, der einer Berufung stattgebe und in der das Nichtvorliegen einer GesbR bestätigt werde, könne keine Folgewirkung für seine Steuerbescheide 1992 bis 1994 in der Form auslösen, dass ihm nunmehr die Einkünfte seiner Frau zugerechnet würden, noch dazu wo dieser Bescheid in der Begründung, nicht im Spruch, ausdrücklich feststelle, dass er keine Aussage darüber treffe, an wen eine Zurechnung der Einkünfte im Einzelnen zu erfolgen habe.

Eine Folgeänderung nach § 295 Abs. 3 BAO könne nur in Verfolgung einer vorgegebenen Bindung stattfinden, die sozusagen nur vom "Spruch zu Spruch" bestehen könne. Dies sei im gegenständlichen Fall jedoch nicht gegeben. Von der Begründung eines Bescheides könne niemals eine Bindungswirkung ausgehen. Außerdem betreffe der Bescheid vom 2. Dezember 1999 nicht ihn, sondern eine andere Partei und eine andere Steuernummer und könne schon aus diesem Grund keine Folgewirkung für ihn entfalten. Bei seinen Steuerbescheiden 1992 bis 1994 handle es sich um eine entschiedene Sache. Wenn die Finanzbehörde eine andere rechtliche Beurteilung als bisher über die Zurechnung der Einkünfte treffe, so könne das kein Grund für eine Abänderung der Bescheide gem. § 295 Abs. 3 BAO sein, ebenso wenig wie die Ungewissheit über das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Nach § 295 Abs. 3 BAO könne ein Bescheid abgeändert werden, wenn der Spruch dieses Bescheid anders hätte lauten müssen. Nur wenn der zeitlich nachfolgende Bescheid auf Grund gesetzlicher Bestimmungen anders hätte lauten müssen, könne er nach § 295 Abs. 3 BAO abgeändert werden. Das EStG sage nicht eindeutig aus, wie die Einkünfte zuzurechnen seien. Die Einkommensteuerrichtlinien legten aber fest, dass die Einkünfte der Person zuzurechnen seien, die das zivilrechtliche Risiko des Betriebes trage. Nun habe aber sogar die FLD für OÖ. in der Berufungsentscheidung vom 30. Dezember 1992, GZ. 13/90/2-BK/Ko-1992, ergangen an Maria KK und Mitgesellschafter, die Feststellung getroffen, dass Maria KK kein unbeträchtliches ziviles Risiko trage. Auch bei der abgabenbehördlichen Prüfung durch das Finanzamt VB betreffend die Jahre 1992 bis 1996 habe die Betriebsprüfung nach ausführlicher rechtlicher Begründung und nach Rücksprache mit der FLD OÖ. eindeutig festgestellt, dass die Zurechnung der Einkünfte an Maria KK zu erfolgen habe. Diese Betriebsprüfung habe im April 1998 stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt sei das VwGH-Erkenntnis vom 29. November 1994, auf Grund dessen der Bescheid vom 2. Dezember 1999 des Finanzamtes VB erlassen worden sei, bereits vorgelegen. Die Änderung der rechtlichen Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes rechtfertige jedoch für sich allein keinen abgabenbehördlichen

Eingriff in einen nachfolgenden Bescheide. Aus diesen Tatsachen lasse sich eindeutig ableiten, dass die nachfolgenden Bescheide keinesfalls auf Grund gesetzlicher Bestimmungen anders hätte lauten müssen (siehe auch Stoll, Seite 2858 und VwGH vom 26.Juni 1989, 88/15/28).

Es bestehe bei der Finanzbehörde eindeutig eine Ungewissheit darüber, wem die Einkünfte zugerechnet werden sollten. Bei der Betriebsprüfung für die Jahre 1985 bis 1987 seien lt. BP-Bericht und in weiterer Folge auch für die Jahre 1988 bis 1991 die Einkünfte der Maria KK ihm zugerechnet worden. Auf Grund seiner eingebrachten Berufung habe die Berufungsbehörde mit Entscheidung vom 30. Dezember 1992 entschieden, dass zwischen ihm und seiner Gattin eine GesbR vorliege. Die Berufungsbehörde habe also erkannt, dass die Zurechnung der Einkünfte seiner Gattin an ihn nicht den gesetzlichen Bestimmungen entspreche. Nachdem allerdings der VwGH entschieden habe, dass zwischen ihm und seiner Gattin keine Gesellschaft vorgelegen habe, sei vom Finanzamt VB trotzdem mit Bescheid vom 2. Oktober 2000 die Zurechnung der Einkünfte für die Jahre 1985 bis 1991 an ihn vorgenommen worden. Bei der Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1996 sei lt. BP-Bericht Zurechnung der Einkünfte doch wieder an Maria KK vorgenommen worden und sei dies auch ausführlich begründet worden. Diese Ungewissheit der Finanzbehörde könne keine Abänderung der Steuerbescheide 1992 bis 1994 gem. § 295 Abs. 3 BAO begründen. Eine gewisse Rechtsbeständigkeit müsse doch noch erhalten bleiben.

Bezüglich der Abänderung der Gewerbesteuermessbescheide und Gewerbesteuerbescheide 1992 und 1993 gem. § 296 BAO wende er ein, dass diese ebenfalls rechtswidrig sei. Nur wenn der Gewinn Spruchbestandteil eines Feststellungsbescheides gem. § 188 BAO sei, bestehe eine diesbezügliche Bindung für den Gewerbesteuermessbescheid. Werde der Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht in einem Feststellungsbescheid festgestellt, sondern im Einkommensteuerbescheid ausgewiesen, so sei dieser Ausweis kein Teil des Bescheidspruches, sondern gehöre lediglich zur Begründung des Abgabenbescheides. Daher bestehen in seinem Fall für das Gewerbesteuermessverfahren keine Bindung.

Hinsichtlich der Sachentscheidung über die rechtliche Beurteilung der Zurechnung der Einkünfte und Ermittlung des Gewinnes wurden vom Bw. noch weitere mehrseitige detaillierte Einwendungen zu einzelnen Ausgabenposten erhoben und insbesondere hinsichtlich der Zurechnung der Vermittlungsprovisionen an ihn ausführliche Darlegungen gemacht, warum die Zurechnung an seine Ehegattin Maria KK und nicht an ihn vorzunehmen sei. Hinsichtlich dieser Ausführungen wird auf das Berufungsschreiben verwiesen.

Mit **Vorlagebericht vom 28. November 2002** wurde die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 295 Abs. 3 BAO ist ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

Bei diesem "anderen Bescheiden" handelt es sich nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesem ähnlich sind und ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen (VwGH vom 14. Mai 1991, 90/14/0149).

Der VwGH hat § 295 Abs. 3 BAO im Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0149, auch auf Bescheide für anwendbar bezeichnet, die unterschiedliche Bescheidadressaten hatten, allerdings dieselben Personen betroffen haben, aber in keinem Über- oder Unterordnungsverhältnis stehen (zwei Gewinnfeststellungsbescheide, wobei beide Personengesellschaften dieselben Gesellschafter hatten). Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 1993, 92/13/0176, ist § 295 Abs. 3, wenn in einem Einkommensteuerbescheid statt der Zehntelabsetzung (§ 28 Abs. 2 Z 1 EStG 1972) der betreffende Aufwand zur Gänze als Werbungskosten berücksichtigt wird, zur Änderung der die Folgejahre betreffenden Einkommensteuerbescheide (zwecks Nichtberücksichtigung der Zehntelbeträge) anzuwenden (Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, Tz. 17 zu § 295).

Das Finanzamt stützt sich im vorliegenden Fall für die Bescheidabänderung gem. § 295 Abs. 3 BAO auf den Bescheid vom 2. Dezember 1999 zu St.Nr. 101/2409-06 (Maria KK und Mitgesellschafter). Diese Berufungsvorentscheidung betrifft die Jahre 1985 bis 1991 und setzt die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. November 1994, Zi. 93/14/0150 um, worin der Verwaltungsgerichtshof festgestellt hat, dass zwischen den Ehegatten KK hinsichtlich der Tätigkeit der Versicherungsvermittlung keine Mitunternehmerschaft bestanden hat.

Die mit Berufung angefochtenen, gem. § 295 Abs. 3 BAO geänderten, Bescheide betreffen die Jahre 1992 bis 1994.

Soweit sich durch die aufhebende Berufungsentscheidung vom 2. Dezember 1999 zur Mitunternehmerschaft Änderungen bei den Einkommensteuerbescheiden der beteiligten Personen für die Jahre 1985 bis 1991 ergeben, sind die Einkommensteuerbescheide gem. § 295 Abs. 1 BAO entsprechend anzupassen.

Die bescheidmäßige Feststellung für die Jahre 1985 bis 1991 sagt jedoch per se nichts darüber aus, wie die Tätigkeit in den Folgejahren zu beurteilen ist.

Es ist zum einen denkmöglich, dass in den Folgejahren die Tätigkeit als Mitunternehmerschaft betrieben worden ist; es könnte auch sein, dass die Einkünfte aus der Vermittlungstätigkeit zur Gänze dem Bw. oder zur Gänze der Maria KK zuzurechnen sind, oder es ist auch möglich, dass die Vermittlungsgeschäfte in den folgenden Jahren 1992 bis 1994 in irgendeinem beliebigen Verhältnis zwischen den beiden Beteiligten aufgeteilt und zugerechnet würden.

Es ist somit festzuhalten, dass durch die Erlassung der Berufungsentscheidung vom 2. Dezember 1999 hinsichtlich der Mitunternehmerschaft nichts darüber ausgesagt wird, wie in den Folgejahren bei den Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten die Zurechnung der Versicherungsvermittlungseinkünfte zu erfolgen hat. Noch dazu, da in dem Bescheid ausdrücklich in der Begründung der Hinweis erfolgt, dass es nicht Gegenstand dieser Berufungsvorentscheidung war über die Zurechnung der Einkünfte abzusprechen.

Voraussetzung für eine Abänderung eines Bescheides gem. § 295 Abs. 3 BAO ist jedoch, dass der Spruch dieses Bescheides **anders hätte lauten müssen**, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Da jedoch zwischen dem Bescheid vom 2. Dezember 1999 (aufhebende Berufungsvorentscheidung) und den gegenständlichen Einkommensteuerbescheiden 1992 bis 1994 keine Verbindung derart besteht, dass durch die Erlassung der Berufungsvorentscheidung feststehen würde, dass andere als die bisherigen Bescheidsprüche zu ergehen hätten, ist eine Abänderung der Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1994 nicht zulässig.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 1999 die wieder offene Berufung betreffend die Mitunternehmerschaft hinsichtlich der Jahre 1985 bis 1991 nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. November 1994, ZI. 93/14/0150 erledigt.

Das Nichtvorliegens einer Mitunternehmerschaft ist somit nicht erst zum 2. Dezember 1999, sondern schon mit Ergehen des VwGH-Erkenntnisses festgestanden.

Darüber hinaus wurden hinsichtlich der Jahre 1992 bis 1994 die Erstbescheide (1992: 15. Dezember 1994, 1993: 12. Jänner 1995 und 1994: 18. Dezember 1995) nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses erlassen. Weiters wurden die Jahre 1992 bis 1994 einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen und die Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1994 nach einer Wiederaufnahme der Verfahren mit Bescheide vom 14. Mai 1998 bzw. 10. Juni 1998 neuerlich erlassen.

In der Folge wurden diese Bescheide gem. § 293 Abs. 3 BAO nochmals mit Bescheide vom 28. September 2000 abgeändert. Die Einkünfte wurden immer im Wesentlichen der Maria KK zugerechnet.

Auch wenn nicht auszuschließen ist, dass in den Jahren 1992 bis 1994, wie in den Vorjahren, die Einkünfte überwiegend dem Bw. zuzurechnen wären, so ändert dies nichts daran, dass eine Änderung rechtskräftiger Bescheide nur nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten vorzunehmen ist.

Falls als Folge der Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1994 im Rahmen der Wiederaufnahme inhaltlich unrichtige Einkommensteuerbescheide ergangen sein sollten, so wäre darüber hinaus einerseits das Instrument der Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO zur Verfügung gestanden um diese allenfalls als materiell unrichtig zu qualifizierenden Bescheide aufzuheben, und andererseits hätte im Rahmen der mit 28. September 2000 gem. § 293 Abs. 3 BAO vorgenommenen Bescheidänderung wiederum die Möglichkeit bestanden die Einkünfte anders als bisher zuzurechnen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass nach § 295 Abs. 3 BAO ein Bescheid zu ändern ist, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen worden. Da durch die Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Mitunternehmerschaft für die Jahre 1985 bis 1991 jedoch nichts dazu ausgesagt wird, wem die Einkünfte ab den Jahren 1992 zuzurechnen sind, besteht zwischen diesen Bescheiden keine solche Bindung, dass man davon ausgehen müsste, dass für die Jahre 1992 bis 1994 andere Einkommensteuerbescheide erlassen werden hätten müssen.

Der Berufung war daher hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1994 Folge zu geben und die Bescheide aufzuheben.

Die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 wurden ebenfalls angepasst, wobei sich das Finanzamt auf § 296 BAO stützt.

Wie oben dargelegt ist die Änderung der Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 gem. § 295 Abs. 3 BAO nicht zulässig. Die Bescheide waren daher im Rahmen dieser Berufungsentscheidung aufzuheben.

In der Folge fällt somit auch die Voraussetzung eines geänderten Einkommensteuerbescheides (vgl. § 296 BAO wenn der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid abgeändert wird) weg. Somit fällt auch die Voraussetzung für die gem. § 296 BAO geänderten Gewerbesteuerbescheide weg.

Es war daher auch der Berufung hinsichtlich der Gewerbesteuerbescheide 1992 und 1993 Folge zu geben und die Bescheide aufzuheben.

Linz, 30. März 2004