



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 5

GZ. RV/0104-K/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Freistück-Prodinger, Dr. Martin Neureiter und Mag. Gottfried Warter über die Berufung des Dr.D.U., 5... H, A 4, vertreten durch Kittl & Co Wirtschaftstreuhand KEG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Kaiser-Karl-Straße 3, vom 30. Dezember 2004 gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 1. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer 1994 nach der am 9. November 2005 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw., ein Geschäftsführer, wies in der Einkommensteuererklärung für 1994 neben Einkünften aus selbständiger Arbeit iHv S 1.009.012,00 sowie Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iHv S 787.030,00 aus diversen Beteiligungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv - S 622.894,00 aus. Letztere setzten sich wie folgt zusammen:

K-AG vorm K-U-GmbH	- 16.740,00
K-AG vorm K-U-GmbH	- 17.768,00
T-GmbH	-102.661,00
C-GmbH	-173.178,00
J-GmbH	-
S-GmbH u. Mitges..	-312.547,00
lt. Erklärung	-622.894,00

Das Finanzamt veranlagte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Einkommensteuerbescheid 1994 vom 28. Feber 1996 erklärungsgemäß.

In der Folge ergingen auf Grund diverser Änderungen in den Feststellungsverfahren "neue" Feststellungsbescheide, die nachfolgend angeführte Berichtigungen der Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 BAO zur Folge hatten.

Nach dem vorläufigen Feststellungsbescheid 1994 vom 20. November 1997 betreffend die S-GmbH.u.Mitges.. der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1994 vom 26. November 1997:

K-AG vorm K-U-GmbH	- 16.740,00
K-AG vorm K-U-GmbH	- 17.768,00
T-GmbH	-102.661,00
C-GmbH	-173.178,00
J-GmbH	-
S-GmbH.u.Mitges..	-306.547,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-616.894,00

Nach der vorläufigen Berufungsvorentscheidung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der S-GmbH.u.Mitges.. für 1994 vom 23. Juli 1998 der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1994 vom 29. Juli 1998:

Gesonderte Mitteilung vom 23. Juli 1998	
K-AG vorm K-U-GmbH	- 16.740,00
K-AG vorm K-U-GmbH	- 17.768,00
T-GmbH	-102.661,00
C-GmbH	-173.178,00
J-GmbH	-
S-GmbH.u.Mitges..	-312.547,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-622.894,00

Am 31. August 2000 erklärte das Finanzamt den Feststellungsbescheid 1994 vom 23. Juli 1998 für endgültig.

Im gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 8. Oktober 2002 wurden die Änderungen der T-GmbH und der C-GmbH berücksichtigt:

K-AG vorm K-U-GmbH	- 16.740,00
K-AG vorm K-U-GmbH	- 90.474,00
T-GmbH	-226.437,00
C-GmbH	
J-GmbH	-
S-GmbH.u.Mitges..	-312.547,00
It. Bescheid vom 8. Okt. 2002	-646.198,00

In weiterer Folge erließ das Finanzamt bei der S-GmbH.u.Mitges.. einen **Nichtfeststellungsbescheid vom 29. Juli 2004**, in dem in Abänderung der vorläufigen Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 1998, endgültig erklärt am 31. August 2000,

ausgesprochen wurde, dass eine einheitlich und gesonderte Feststellung zu unterbleiben habe. Dagegen wurde am 15. September 2004 berufen.

Im **Schreiben** der für die Veranlagung der S-GmbH.u.Mitges.. **zuständigen Sachbearbeiterin** teilte sie dem Finanzamt des Bw. mit, dass der Bescheid vom 29. Juli 2004 sowie die Endgültigerklärung vom 31. August 2000 aus formalrechtlichen Gründen ohne Rechtswirksamkeit geblieben seien und die gegen den Nichtfeststellungsbescheid vom 29. Juli 2004 eingebrachte Berufung zurückgewiesen würde.

Im **endgültigen Nichtfeststellungsbescheid vom 12. November 2004** wurde die vorläufige Veranlagung für endgültig erklärt, der Bescheid aber abgeändert und darin ausgesprochen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung betreffend die S-GmbH.u.Mitges.. zu unterbleiben habe. Dagegen wurde am 9. Dezember 2004 Berufung erhoben.

Am **1. Dezember 2004** wies das Finanzamt der S-GmbH.u.Mitges.. die Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid vom 29. Juli 2004 mit der Begründung zurück, dass der angefochtene Nichtfeststellungsbescheid nicht dem Rechtsbestand angehörte.

Nach Übersendung des Nichtfeststellungsbescheides vom 12. November 2004 an das für den Bw. zuständige Finanzamt erließ dieses am **1. Dezember 2004** einen gemäß **§ 295 (1) BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 1994**, in dem die Einkünfte aus der S-GmbH.u.Mitges.. nicht mehr erfasst waren. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen:

K-AG vorm K-U-GmbH	- 16.740,00
K-AG vorm K-U-GmbH	- 90.474,00
T-GmbH	-226.437,00
C-GmbH	-
J-GmbH	-
S-GmbH.u.Mitges..	-
It. Bescheid vom 1. Dez. 2004	-333.651,00

Bei dem für die S-GmbH.u.Mitges.. neuerlich erlassenen **endgültigen Nichtfeststellungsbescheid vom 22. Dezember 2004**, zugestellt am 23. Dezember 2004, hat das Finanzamt den vorläufigen Bescheid vom 23. Juli 1998 insoweit abgeändert, als es ausgesprochen hat, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung zu unterbleiben habe.

In der gegen den **gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1994** vom 1. Dezember 2004 erhobenen **Berufung** vom 29. Dezember 2004 brachte der Bw. vor, dass eine Berichtigung gemäß § 295 Abs. 1 BAO einen Grundlagenbescheid erfordere. Es sei nur ein nichtiger – also kein – Grundlagenbescheid ergangen. Das Finanzamt habe die gegen den Nichtfeststellungsbescheid vom 29. Juli 2004 erhobene Berufung mit Bescheid

zurückgewiesen. Bei dem Nichtfeststellungsbescheid vom 12. November 2004 würde es sich wiederum um einen Nichtbescheid handeln.

In der **abweislichen Berufungsvorentscheidung** vom **25. Jänner 2005** betreffend Einkommensteuer 1994 führte das Finanzamt aus, dass abgeleitete Bescheide vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen dürften (vgl. Ritz, BAO, Rz. 10 zu § 295 BAO). Nach der Rechtsprechung sei aus dem dem Abgabenrecht eigenen System von Grundlagenbescheid und abgeleitetem Bescheid ersichtlich, dass keine Verpflichtung der Behörde bestehe, mit der Erlassung eines Bescheides bis zur Erlassung bzw. Abänderung des Grundlagenbescheides zuzuwarten (vgl. VwGH vom 18. 8. 1994, 94/16/0176, und vom 28. 5. 1998, 96/15/0083).

Im **Vorlageantrag** begehrte der Bw., den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1994 vom 1. Dezember 2004 aufzuheben. Mangels eines rechtsgültigen Grundlagenbescheides hätte das Finanzamt die Änderung gar nicht vornehmen dürfen. Es behauptet nicht einmal das Vorhandensein eines Grundlagenbescheides, vermeine nur, einen geänderten abgeleiteten Bescheid erlassen zu dürfen, wenn es plane, einen geänderten Grundlagenbescheid zu erlassen. Die Vorgangsweise entspreche nicht dem österreichischen Rechtssystem.

Am **14. Feber 2005** wies das Finanzamt der S-GmbH.u.Mitges.. die Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid vom 12. November 2004 mit der Begründung zurück, dass es sich bei diesem Nichtfeststellungsbescheid um einen "Nichtbescheid" gehandelt habe.

In der am 9. November 2005 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** führte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend aus, dass bei der Ansicht des Finanzamtes die Ergebnisse eines Nichtbescheides im Einkommensteuerbescheid zu Unrecht in Ansatz blieben. Angesichts der oft dürftigen Hinweise auf den Feststellungsbescheid bzw. oft spärliche Begründungen wäre eine vollständige Kontrolle insbesondere bei mehreren Beteiligungen nicht mehr bzw. nur äußerst schwierig möglich. Unnötigerweise müsste gegen eine auf einem Nichtbescheid basierende Folgeänderung im Einkommensteuerverfahren Berufung erhoben werden. Würde er – allenfalls bei mehreren Beteiligungen – etwas übersehen, hätte er als steuerlicher Vertreter mit Haftungsfolgen zu rechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 188 Abs. 1 lit. d BAO** werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert festgestellt.

Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist gemäß **§ 188 Abs. 3 BAO** auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß **§ 191 Abs. 1 lit. c BAO** in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind; ...

Einheitliche Feststellungsbescheide wirken gemäß **§ 191 Abs. 3 lit. b BAO** gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188);

Gemäß **§ 192 BAO** werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Ist gemäß **§ 295 Abs. 1 BAO** 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.

Strittig ist nun, ob der gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid 1994 am 1. Dezember 2004 zu Recht erlassen wurde oder nicht.

Das Finanzamt änderte den Einkommensteuerbescheid 1994 vom 1. Dezember 2004 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab. Eine derartige Abänderung ist jedoch nur zulässig, wenn der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1994 von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist. Unstrittig ist, dass es sich bei der Endgültigerklärung des Feststellungsbescheides 1994 vom 31. August 2000, dem Nichtfeststellungsbescheid vom 29. Juli 2004 und dem das gegenständliche Berufungsverfahren "auslösenden" Nichtfeststellungsbescheid vom 12. November 2004 um so genannte "Nichtbescheide" handelte, diese also ins Leere gingen. Damit hat aber am 1. Dezember 2004 ein tauglicher Nichtfeststellungsbescheid gefehlt, auf dessen Basis der Einkommensteuerbescheid 1994 gemäß § 295 Abs. 1 BAO hätte abgeändert werden können. Selbst wenn der den Nichtfeststellungsbescheiden vom 29. Juli 2004 und 12. November 2004 inhaltlich vollkommen gleichende Nichtfeststellungsbescheid 1994 vom 22. Dezember 2004 ein rechtswirksam erlassener sein sollte – wurde doch auch gegen diesen Bescheid Berufung erhoben -, so wäre dennoch dieser "Mangel" des angefochtenen

Bescheides hiedurch nicht saniert (vgl. die Ausführungen im Erkenntnis vom 24. 11. 1998, 93/14/0203).

Den vom Finanzamt für seine Ansicht, dass abgeleitete Bescheide vor einem Grundlagenbescheid erlassen werden dürften, ins Treffen geführten Erkenntnissen des VwGH vom 18. 8. 1994, 94/16/0176, und vom 28. 5. 1998, 96/15/0083, ist zwar die Aussage zu entnehmen, dass keine Verpflichtung der Behörde bestehe, mit der Erlassung eines abgeleiteten Bescheides bis zur Erlassung bzw. Abänderung des Grundlagenbescheides zuzuwarten.; doch handelte es sich im Erkenntnis vom 18. 8. 1994, 94/16/0176, um die erstmalige Festsetzung auf Grund eines "Anbringens", über das das Finanzamt zu entscheiden hatte, der § 295 (1) BAO war somit noch gar nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Vielmehr verwies der VwGH in diesem Erkenntnis auf § 295 Abs. 1 BAO für den Fall der nachträglichen Änderung des Grundlagenbescheides.

Die Nichtbeachtung der Bindungswirkung gemäß § 192 BAO führte im Erkenntnis vom 28. 5. 1998, 96/15/0083, zur Aufhebung des dort angefochtenen Bescheides. Gerade diese Bindungswirkung ist aber im gegenständlichen Verfahren zu beachten. § 295 Abs. 1 BAO verlangt, dass ein FeststellungsBESCHEID "nachträglich" erlassen, abgeändert, oder aufgehoben wird. Zudem muss der Grundlagenbescheid gegenüber den Beteiligten, denen gegenüber dann der abgeleitete Bescheid erlassen wird, wirksam geworden sein (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Aufl., Tz. 3 zu § 295 BAO, und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 6. 4. 1995, 93/15/0088).

Im Zeitpunkt der Erlassung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1994 vom 1. Dezember 2004 "wirkte" noch die im Bescheid vom 23. Juli 1998 getroffene einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus der S-GmbH.u.Mitges.., die dem Bw. einen Anteil iHv – S 312.547,00 zuwies. Nach Änderungen von anderen Beteiligungen erging für den Bw. am 8. Oktober 2002 ein neuerlicher, gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtigter Einkommensteuerbescheid 1994, in dem die Einkünfte aus der S-GmbH.u.Mitges.. mit dem zuvor genannten Betrag erfasst waren.

Da bei Erlassung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1994 vom 1. Dezember 2004 betreffend die S-GmbH.u.Mitges.. noch kein "tauglicher", die Nichtfeststellung der Einkünfte der S-GmbH.u.Mitges.. für 1994 aussprechender Nichtfeststellungsbescheid vorlag, war dem Finanzamt eine solche Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1994 verwehrt. Wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung zutreffend ausführte, hätte eine andere Auffassung zur Folge, dass dem Bw. die in einem Nichtbescheid ausgesprochene Nichtfeststellung zu Unrecht angelastet würde und er gegen den in der Folge erlassenen gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen

Einkommensteuerbescheid Berufung erheben müsste bzw. die Nichterhebung allenfalls Haftungsfolgen für den Steuerberater nach sich ziehen würde. Bei einer Fülle von Beteiligungen wäre dies mit einem unnötigen Aufwand zu Lasten eines jeden Steuerzahlers verbunden.

Obigen Ausführungen folgend ist daher der Berufung vollinhaltlich Folge zu geben und der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 1. Dezember 2004 aufzuheben.

23. November 2005