



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat-Wien-10 über die Berufung der Bw., vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 2345 Brunn am Gebirge, Wolfholzgasse 1, 2. Stock, vom 16. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. Jänner 2010 betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) am 30. September 2010 in nicht öffentlicher Sitzung entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eingeantwortete Erbin ihres am 1. November 1996 verstorbenen Ehemannes A.M.. Die Einantwortung erfolgte am 6. Februar 1998.

Bis zum Todestag war die Bw. gemeinsam mit ihrem Gatten an der Hausgemeinschaft M.M. & Mitgesellschafter mit dem Standort in W. beteiligt.

Am 22. September 1998 erließ das Finanzamt einen an die „Verlassenschaft nach A.M. z.H. S-WirtschaftstreuhandgesmbH“ adressierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996.

Im Jahr 1999 fand betreffend die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht eine Betriebsprüfung statt, infolge derer das Finanzamt am 17. Mai 2000 Bescheide betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1996 erließ.

---

In diesem Zusammenhang erging am 25. Mai 2000 ein an die „Verlassenschaft nach A.M. z.H. S- WirtschaftstreuhandgesmbH“ gerichteter Bescheid gemäß § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1996, der eine Einkommensteuernachforderung in Höhe von ATS 1,173.218,00 auswies.

Eine gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtete Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 20. November 2000 abgewiesen. Diese war an die Bw. als Erbin nach A.M. adressiert.

Gemäß der vorliegenden Datenabfrage wurde die Einkommensteuernachforderung am 14. Februar 2001 gemäß § 212a BAO ausgesetzt.

Die Berufung gegen die Feststellungsbescheide wurde von der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Berufungsentscheidung vom 5. September 2007, GZ. RV/4209-W/02, als unzulässig zurückgewiesen, mit dem Hinweis auf die höchstgerichtliche Judikatur, nach der sich die Wirkung eines Feststellungsbescheides auf alle Personen, die im Spruch des Bescheides genannt würden, richte. Im Verfahren seien die Bw. wie auch die „Verlassenschaft nach A.M.“ als Beteiligte der GesbR (Anteil jeweils 50%) angeführt. Nachdem die Verlassenschaft am 6. Februar 1998 eingeantwortet worden sei, die „Verlassenschaft nach A.M.“ den falschen Bescheidadressaten darstelle, sei der Bescheid ins Leere gegangen.

Diese Berufungsentscheidung wurde an „M.M. & Mitgesellschafter z.H. Steuerberater“ adressiert.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge am 19. Dezember 2006 neuerlich Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1996, gerichtet an „M.M. & Mitgesellschafter z.H. Steuerberater“.

Die dagegen mit Eingabe vom 26. Februar 2007 eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. Jänner 2008, Gz. RV/0918-W/07, als unzulässig zurückgewiesen, da die Gesellschaft bürgerlichen Rechtes mit dem Ableben des A.M., somit mit 1. November 1996 beendet worden sei und ein an eine nicht mehr existierende Gemeinschaft gerichteter Bescheid keine Rechtswirkung entfalte, daher ins Leere gegangen sei.

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2010 (gerichtet an: „M-M als Erbin nach A.M. z.H. SteuerberatungsgesmbH“) verfügte das Finanzamt den Ablauf der Aussetzung der Einhebung betreffend die Einkommensteuer 1996 im Betrag von € 84.850,41 und setzte gleichzeitig Aussetzungszinsen in Höhe von € 29.129,01 fest.

In der gegen diese Bescheide form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin (Bw.) aus, dass sie eingeantwortete Erbin ihres verstorbenen Ehemannes sei. Die Bw. sei bis zum Todestag ihres Gatten am 1. November 1996 an der Hausgemeinschaft M.M. & Mitgesellschafter mit dem Standort in W., beteiligt gewesen. Im Jahr 2000 habe ein Betriebsprüfungsverfahren stattgefunden. Das Finanzamt sei den Feststellungen der Betriebsprüferin gefolgt und habe u.a. abgeänderte Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1996 in Form einer auf der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO fußenden Änderung erlassen. Mit Schriftsatz vom 31. August 2000 sei gegen die abgeänderten Steuerbescheide Berufung erhoben worden. In weiterer Folge sei das Rechtsmittel vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt worden. Gemäß Berufungsentscheidung des UFS vom 8.5.2007, GZ. RV/2548-W/02, seien die angefochtenen Bescheide aufzuheben, dies mit der Begründung, dass eine Abänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO nur zulässig sei, wenn die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre von Feststellungsbescheiden abzuleiten seien. Seien die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre ins Leere gegangen, so würden taugliche Feststellungsbescheide für eine Abänderung fehlen. Dies sei ein Umstand, der dazu führe, dass unzulässig ergangene abgeänderte Einkommensteuerbescheide im Rechtsmittelverfahren aufzuheben seien.

Der am 17. Mai 2000 erlassene Feststellungsbescheid für die Einkünfte 1996 der M.M. & Mitgesellschafter sei somit vom UFS aufgehoben worden. Da dieser Feststellungsbescheid 1996 ins Leere gegangen sei, seien die unzulässig ergangenen Einkommensteuerbescheide 1996 aufzuheben. Am Steuerkonto der Bw. sei entsprechend der UFS-Entscheidung mit Buchungsdatum 22. Mai 2007 die am 6. Juli 2000 abgeänderte Festsetzung der Einkommensteuer 1996 in Höhe von € 87.029,21 wieder gutgeschrieben worden und am selben Tag die Aussetzung der Einhebung verfügt worden.

Am Steuerkonto M.M. & Mitgesellschafter sei die vom UFS am 8. Mai 2007 entschiedene Bescheidaufhebung bis dato nicht berücksichtigt worden. Die am 25 Mai 2000 gebuchte abgeänderte Festsetzung der Einkommensteuer 1996 in Höhe von € 85.261,08 sei im Sinne der Bescheidaufhebung durch den UFS gutzuschreiben. Weiters laufe gleichzeitig die Aussetzung aus. Aussetzungszinsen seien keine festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. März 2010 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung als unbegründet ab und führte nach Zitierung des § 212a Abs. 5 BAO aus, dass der Ablauf der Aussetzung bescheidmäßig von der Abgabenbehörde erster Instanz anlässlich einer über die Berufung ergehenden, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu ergeben habe. Nach der ständigen

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes würden zu derartigen Erledigungen auch die Zurückweisungsbescheide zählen. Hinsichtlich der Erlassung des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 5 BAO stehe der Behörde kein Wahlrecht zu, sich in irgendeiner Form von Ermessensüberlegungen leiten zu lassen, vielmehr seien Ablaufbescheide zwingende gesetzliche Folge jeder Art von Berufungserledigungen, sei es meritorisch (Berufungs(vor-)entscheidung), formell oder in anderer Weise (VwGH 23.9.1997, 97/14/0078).

Da die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1996 vom 17. Mai 2000 bereits am 5. September 2006 durch den UFS, GZ. RV/4209-W/02, erledigt wurde, wäre zwingend der Ablauf der Aussetzung zu verfügen gewesen. Die Berufung sei gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen worden.

Die in der Berufung genannte Entscheidung des UFS vom 8.5.2007, GZ. RV/2548-W/02, beziehe sich auf die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993-1996 (Änderung nach § 295 BAO) sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 der Bw. zur Steuernummer xxx/xxxx.

Am 31. August 2000 sei gegen den gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1996 vom 25. Mai 2000 zur Steuernummer yyy/yyyy eine Berufung eingebbracht worden, die mit Berufungsvorentscheidung am 20. November 2000 erledigt worden sei. Diese Berufungsvorentscheidung sei an die Erbin adressiert und dem steuerlichen Vertreter zugestellt worden. Dieser Bescheid sei in Rechtskraft erwachsen.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung seien, seien diesen Abgabenbescheiden zu Grunde zu legen, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig sei (§ 192 BAO). Aus dieser Bestimmung sei abzuleiten, dass Feststellungsbescheide nach § 188 BAO Grundlagenbescheide mit Bindungswirkung für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der an einer Personengemeinschaft beteiligten (beteiligt gewesenen) Mitgesellschafter seien, wobei jedoch die Erlassung von abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden die Rechtskraft des vorgelagerten Grundlagenbescheides nicht zwingend voraussetze. Feststellungen eines Grundlagenbescheides seien somit abgeleiteten (Einkommensteuer-)Bescheiden auch dann schon zu Grunde zu legen, wenn der Grundlagenbescheid noch in Berufung gezogen sei und die Rechtmäßigkeit der darin getroffenen Feststellungen noch geprüft werde. Nach Lehre und Rechtsprechung würden sich aus einem solchen einer Partei des Feststellungsverfahrens gegenüber rechtlich nicht existent gewordenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO keinerlei Rechtswirkungen ableiten lassen (VwGH 6.4.1995, 93/15/0088, 12.1.1983, 81/13/0060). Damit sei weder die Abgabenbehörde noch die betroffene Partei an die darin

---

getroffenen Feststellungen gebunden und insbesondere sei auch keine behördliche Verpflichtung gegeben, diese Feststellungen einem davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid zu Grunde zu legen.

Würden nunmehr, wie im Anlassfall geschehen, Feststellungen eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO der Einkommensbesteuerung eines Mitgesellschafters zu Grunde gelegt, obwohl der Grundlagenbescheid dieser Partei gegenüber gar nicht wirksam geworden sei, und diesfalls gar keine Bindungswirkung bestanden habe, so sei der davon dennoch abgeleitete Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig und daher mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar. Dies bedeute aber nicht, wie die Bw. offensichtlich vermeine, dass diese rechtswidrige (Einkommen-)Steuervorschreibung dadurch zwangsläufig auch rechtsunwirksam sei (VwGH 6.4.1995, 15/0088). Es sei somit im Hinblick auf die konkreten Berufungseinwendungen strikt zwischen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Rechtsunwirksamkeit von Bescheiden zu differenzieren, da sich an die jeweilige Bescheidqualität – von den unterschiedlich auslösenden Ursachen abgesehen – völlig unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfen würden. Während nämlich rechtlich nicht existent gewordene (rechtsunwirksame) Bescheide überhaupt keine Rechtswirkungen auslösen, würden (inhaltlich) rechtswidrige, der Partei, für die sie bestimmt seien, aber rechtmäßig zugestellte und dieser gegenüber damit wirksam gewordene Bescheide im Gegensatz dazu sehr wohl die mit Bescheiden typischerweise verbundenen Rechtswirkungen auslösen. Dies solange, als sie nicht durch eines der im Abgabenverfahrensrecht zu Gebote stehenden Mittel aus dem Rechtsbestand beseitigt seien. Rechtsunwirksam ergangene und auf ein Leistungsgebot lautende Abgabenbescheide wie etwa Einkommensteuerbescheide würden dem Bescheidadressaten gegenüber Abgabenzahlungsansprüche somit auch dann bindend feststellen, wenn sie inhaltlich unrichtig seien und seien, da mit rechtmäßiger Bescheidzustellung der Rechtsmittelfristlauf in Gang gesetzt werde, auch anfechtbar.

Die am 20. November 2000 erlassene Berufungvorentscheidung sei dessen ungeachtet aber der Bw. gegenüber rechtswirksam, da diese Erledigung in Bescheidform ergangen, an die Bw. gerichtet gewesen und dieser auch rechtswirksam zugestellt worden sei und habe im Übrigen auch alle sonstigen nach dem Gesetz für Bescheide geforderten Voraussetzungen erfüllt habe. Die Rechtswirksamkeit dieses Einkommensteuerbescheides habe bedingt, dass sich an sie trotz materieller Unrichtigkeit die typischen Bescheidwirkungen angeknüpft hätten. Insbesondere sei die Bw. damit, solange diese rechtswidrigen Einkommensteuerbescheide unbekämpft geblieben seien, an das im jeweiligen Bescheidspruch dargestellte Leistungsgebot, nämlich Einkommensteuer 1996 in bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Fälligkeitstag zu entrichten, gebunden.

Im gegebenen Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass die Bw. durch die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO, wonach abgeleitete Bescheide nicht mit der Begründung, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend seien, angefochten werden könnten, nicht gehindert gewesen sei, gegen die rechtswidrigen

Einkommensteuervorschreibungen zu berufen, weil diese Bestimmung nämlich keine Anwendung finde, wenn der Grundlagenbescheid der Partei des abgeleiteten Einkommensteuerverfahrens gegenüber gar nicht wirksam geworden sei.

Die Bw. als Erbin des verstorbenen Gatten hätte nach geschilderter Sach- und Rechtslage somit durchaus die Möglichkeit gehabt, gegen die gesetzwidrig abgeleiteten Einkommensteuerbescheide Berufung zu erheben bzw. einen Vorlageantrag einzubringen und dadurch die rechtswidrigen aber rechtswirksamen Einkommensteuervorschreibungen erfolgreich zu bekämpfen.

Eine Änderung bzw. Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1996 komme mangels Verjährung nicht mehr in Betracht.

Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung sei anlässlich der Berufungserledigung gegen den Feststellungsbescheid zu Recht erfolgt und die Berufung sei daher abzuweisen gewesen.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung.

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

*Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, ist gemäß § 212a BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.*

*Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden a) Berufungsvorentscheidung oder b) Berufungsentscheidung oder c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen (§ 212a Abs. 5 BAO).*

Im Abgabenverfahren ist bei jeder Verfahrenshandlung zu prüfen, ob sie an die richtige Person (Abgabepflichtiger, Verlassenschaft, Erbe etc.) gerichtet ist, da andernfalls die Bescheide keine Wirkung zu erzielen vermögen und diesbezüglich fehlerhafte Bescheide nur

---

durch neu zu erlassende Bescheide saniert werden können (vgl. VwGH vom 9.12.1992, 91/13/0013).

Gemäß Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes erging der Ablaufbescheid auf Grund des mit 5. September 2006 datierten Bescheides des Unabhängigen Finanzsenates, GZ. RV/4209-W/02, über die Zurückweisung der Berufung vom 31. August 2000 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1993 bis 1996, adressiert an „M-M und Mitges“.

Die mit der „Personenumschreibung“ getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (Beschluss des VwGH vom 3.8.2000, 99/15/0170).

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1972 bzw. 1994 ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 der Unternehmer. Unternehmer können auch Miteigentumsgemeinschaften sein, wenn sie als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen (etwa Hausgemeinschaften, wenn die Vermietung in ihrem Namen erfolgt, vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, Tz. 31 zu § 2).

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, hat die Miteigentumsgemeinschaft mit dem Ableben des A.M. zu bestehen aufgehört. Der Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. September 2006, GZ. RV/4209-W/02, über die Zurückweisung der Berufungen vom 31. August 2000 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1993 bis 1996 ist somit an eine nicht mehr existierende Gemeinschaft ergangen und konnte daher keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. Beschluss des VwGH vom 19.9.2007, 2007/13/0061).

Demzufolge liegt derzeit keine das Berufungsverfahren gegen die Feststellungsbescheide vom 25. Mai 2000 abschließende Erledigung vor, weshalb der Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu Unrecht erging und aufzuheben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. September 2010