



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Denk - Mag. Ferdin WTH u. Stb. GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4710 Grieskirchen, Stadtplatz 27, vom 26. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch AD Elisabeth Röbl, vom 14. Juni 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Veranlagung 1990, 1995 und 1996 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12. Dezember 2002 ist laut im Akt befindlichen Bescheidabschrift ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1990 ergangen, mit dem die Körperschaftsteuer vorläufig mit 48.077,80 € festgesetzt wurde. Eine Begründung, warum die Festsetzung vorläufig ergangen sein soll, ist der Bescheidabschrift nicht zu entnehmen.

Mit dem Anbringen vom 22. Februar 2007 wurde beantragt, die bisher ergangene vorläufige Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1990 nunmehr als endgültig festzusetzen. Dazu wurde ausgeführt, dass in Hinblick auf die geänderten Feststellungen durch das Finanzamt Wien für den 8., 16., 17. Bezirk zu St. Nr. 843/4364 beantragt werde, bei der Berichtigung des Bescheides die Einkünfte wiederum festzusetzen, wie sie auf Grund der Feststellung im Steuerbescheid für das Jahr 1990 vom 11.11.1993 ergangen sind. Damals seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit - 3.717.213,00 ATS festgesetzt worden. Auf

Grund der nunmehr ergangenen Belastungen hafte derzeit ein Rückstand von € 87.431,05 aus. Es wurde zudem beantragt, einen Betrag von € 60.493,53 bis zur Erledigung der Veranlagung bzw. der Berufung gegen den Bescheid über Aussetzung zu stunden.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Einkünfte aus der Beteiligung, wie sie durch das Finanzamt Wien für den 8., 16., 17. Bezirk zu St. Nr. 843/4364 auf Grund der ergangenen Betriebsprüfung festgesetzt wurden, hinfällig seien, weil die Bescheide nichtig sind. Dadurch seien die ursprünglich festgestellten Einkünfte für die Veranlagung heranzuziehen. Diese hätten seinerzeit in dem Bescheid vom 11.11.1993 Eingang gefunden. So seien diese nunmehr auch wiederum zu berücksichtigen. Die nunmehr im vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen vom 12.12.2002 festgesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien demnach zu berichtigen und es ergäbe sich dadurch ein Verlust. Dadurch werde die damals festgesetzte Körperschaftsteuer wiederum in Höhe von 48.077,80 € rückgängig gemacht.

Die nunmehr auf Grund der Berichtigung zufolge der Betriebsprüfung festgestellten Einkünfte seien durch Nichtzustellung des Steuerbescheides demnach hinfällig. Die sich nunmehr auf Grund des Wegfalls dieser Bemessungsgrundlage ergebende Minderung der Steuer bedinge, dass demnach auch die Aussetzungszinsen davon nicht zu erheben seien. Diese würden € 11.706,00 betragen. Es wurde beantragt, diese bisher vorliegenden Aussetzungszinsen daher auch in diesem Zusammenhang zu stunden, bis diese abgeschrieben werden.

Bis zur Erledigung der beantragten Festsetzung der Körperschaftsteuer bzw. der Berichtigung der Festsetzung von Aussetzungszinsen wurde beantragt, einen Betrag von € 60.493,53 zu stunden, weil voraussichtlich dieser Betrag durch die Erledigung der Eingaben wieder zum Wegfall kommt und die Entrichtung eine ungebührliche Härte darstellen würde.

Im Anbringen vom 12. März 2007 wurde vorgebracht, mit dem Antrag vom 22. Februar 2007 sei ein Antrag gestellt worden, unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass die Änderungen, die durch das Feststellungsfinanzamt für den 8., 16., 17. Bezirk zufolge der Betriebsprüfung festgestellt wurden, jedoch mangels Zustellung nicht rechtskräftig geworden sind und auch für diese nunmehr genannten Jahre 1990, 1995 und 1996 der seinerzeit gestundete (ausgesetzte) Betrag wiederum zur Fälligkeit vorgeschrieben wurden, die Vorschreibung der Stundungszinsen außer Ansatz zu lassen. Grundsätzlich seien diese Beträge nunmehr aushaftend auf Grund von „Nicht“- Bescheiden.

Im seinerzeitigen Antrag sei zwar darauf hingewiesen worden, dass für das Jahr 1990 noch eine vorläufige Veranlagung ergangen ist und diese auch noch nicht endgültig erklärt wurde. Es erhebe sich jedoch die Frage, ob die Vorläufigkeit gemäß § 200 BAO überhaupt zu Recht festgestellt wurde. Nach Ansicht der Berufungswerberin (Bw.) liege eine zeitlich bedingte

Ungewissheit nicht vor; jedenfalls wäre diese Ungewissheit auch schon damals durch die durchgeführte Betriebsprüfung und die daraus sich ergebenden Feststellungen beseitigt worden.

Die Feststellungen seien bereits im Besprechungsprogramm über die Betriebsprüfung der Jahre 1994 - 1996 zu Pkt. 6 — Beteiligung M. AG — festgehalten worden. Dadurch wäre an sich die Betriebsprüfung abgeschlossen gewesen und weitere nachfolgende Feststellungen hätten an sich mit irgendwelchen Prüfungshandlungen nichts mehr zu tun. Nach Ansicht der Bw. sei daher auch eine Endgültigerklärung nicht mehr möglich.

So gesehen hafte derzeit ein Betrag zur Zahlung aus, der jedoch auf nicht erlassenen Bescheiden beruht. Gemäß § 226 BAO sei daher auch eine Vollstreckbarkeit dieser derzeit noch aushaftenden Abgaben nicht möglich, weil eben diese Abgaben nicht bescheidmäßig festgesetzt sind.

Es wurde daher beantragt, den derzeitigen Gesamtbetrag zu stunden bzw. von weiteren Einbringungsmaßnahmen diesbezüglich Abstand zu nehmen bis zur Erledigung dieser Eingaben.

Im Übrigen wurde beantragt, den Betrag abzuschreiben.

Es wurde die Berufung gegen den Bescheid über die Vorschreibung von Aussetzungszinsen auf den nunmehr zur Gänze vorgeschriebenen Betrag in der Höhe von € 16.921,37 erweitert.

Die Ausführungen über den Wegfall der Aussetzungszinsen würden auch die Jahre 1995 und 1996 betreffen, weil auch für diese Jahre die Änderungen zufolge der Betriebsprüfung ergangen seien und diese wegen des Mangels der Zustellung als nicht ergangen anzusehen seien.

Am 14. Juni 2006 hat das Finanzamt einen Bescheid erlassen, der folgenden Spruch hatte:

„Das Ansuchen von Fa. Bw. vom 22. 2. 2007, eingebracht am 28. 2. 2007 betreffend Veranlagung 1990, 1995 und 1996 wird abgewiesen.“

Der Bescheid wurde am 19. Juni 2007 der Bw. zugestellt und enthielt folgende Begründung:

„Die Bescheide des Feststellungsverfahrens zu St. Nr.: 843/4364 1990, 1995 und 1996 sind rechtlich nicht existent geworden, was im Berufungsverfahren betreffend Gewinnfeststellungsbescheid 1990, 1995 und 1996 zur Folge hatte, dass die Berufungen wegen fehlender Rechtsmittellegitimation zurückzuweisen waren.“

„Wenn nunmehr daraus geschlossen wird, dass infolge Rechtsunwirksamkeit der Grundlagenbescheide 1990, 1995 und 1996 und damit nicht bestandener Bindungswirkung auch die davon abgeleiteten Körperschaftsteuervorschreibungen für 1990, 1995 und 1996 rechtsunwirksam (gewesen) seien, so wird hiermit die Rechtslage aus nachstehenden Gründen jedoch grundlegend verkannt. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 188

Abs. 1 lit. c BAO einheitlich und gesondert festzustellen, wenn an diesen mehrere Personen beteiligt sind. Einheitliche Feststellungen wirken gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte (§ 188 BAO) zufließen (§ 191 Abs. 3 litera b BAO). In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für die Abgabenbescheide von Bedeutung sind, sind diesen Abgabenbescheiden zugrunde zu legen, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig ist (§ 192 BAO). Aus dieser Bestimmung ist abzuleiten, dass Feststellungsbescheide nach § 188 BAO Grundlagenbescheide mit Bindungswirkung für die abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheide der an einer Personengemeinschaft beteiligten (beteiligt gewesenen) Mitgesellschafter sind, wobei jedoch die Erlassung von abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheiden die Rechtskraft des vorgelagerten Grundlagenbescheides nicht zwingend voraussetzt. Feststellungen eines Grundlagenbescheides sind somit abgeleiteten (Körperschaftsteuer)Bescheiden auch dann schon zugrunde zu legen, wenn der Grundlagenbescheid noch in Berufung gezogen ist, und die Rechtmäßigkeit der darin getroffenen Feststellungen noch geprüft wird. Die Zuordnung von Gewinn- bzw. Verlustanteilen an die jeweiligen Mitgesellschafter ist Spruchbestandteil der Feststellungsbescheide. Diese Präjudizialität bedingt aber nicht notwendigerweise, dass der Grundlagenbescheid als in der Bescheidhierarchie höherrangiger Bescheid zwingend vor den abgeleiteten Abgabenbescheiden zu ergehen hat (ÖStZ 1988, Seite 220; SWK 1998, Seite 59; FJ 1999, Seite 267). Dies ergibt sich unmissverständlich aus dem Wortlaut des § 295 Abs. 1 BAO, wonach ein von einem Feststellungsbescheid abgeleiteter Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob seine Rechtskraft bereits 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 ist. Die im § 192 BAO normierte Bindungswirkung zwischen Grundlagen- und abgeleiteten Bescheiden besteht nur dann, wenn der Grundlagenbescheid rechtswirksam ergangen ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210; VwGH 17.10.1984, 83/13/0186; VwGH 6.4.1995, 93/15/0088; Stoll, BAO-Kommentar, Wien 1994, 2028; Ritz, BAO-Kommentar 1999, § 192 Tz. 1). Wirksam wird bzw. ist ein Feststellungsbescheid nur demjenigen gegenüber, demgegenüber er ergangen ist und wirkt dem er auch rechtmäßig bekannt gegeben worden ist (ÖStZ 1989, Seite 214; Ritz, BAO Kommentar 1999 § 191 Tz. 4). Die Bekanntgabe schriftlicher Bescheide erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 BAO regelmäßig durch Zustellung. Fehlt es nunmehr wie im Anlassfall an der wirksamen Zustellung der für 1990, 1995 und 1996 erlassenen (berichtigten) Gewinnfeststellungsbescheide, so sind damit diese als (Grundlagen)Bescheide intendierten Erledigungen dem Steuerpflichtigen gegenüber rechtlich nicht existent geworden, was zur Folge hatte, dass damit eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung insgesamt nicht stattgefunden hat (VwGH 27.6.1991, 91/13/0002; ÖStZB 1992, 181; SWK 1991, R 184). Nach Lehre und Rechtsprechung leiten sich aus einem solchen einer Partei des Feststellungsverfahrens gegenüber rechtlich nicht existent gewordenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO keinerlei Rechtswirkungen ab (VwGH v. 6.4.1995, 93/15/0088; VwGH v. 12.1.1983, 81/13/0060 bzw. ÖStZB 1983, Seite 284). Damit ist weder die Abgabenbehörde noch die betroffene Partei an die darin getroffenen Feststellungen gebunden und insbesondere auch keine behördliche Verpflichtung gegeben, diese Feststellungen einem davon abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheid zugrunde zu legen. Im Übrigen wird durch rechtsunwirksame Bescheide auch der Lauf der Berufungsfrist nicht in Gang gesetzt, so das jene Partei, der gegenüber ein Grundlagenbescheid nicht wirksam geworden ist, diesbezüglich auch nicht rechtsmittellegitimiert ist.

Werden nunmehr wie im Anlassfall geschehen Feststellungen eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO der Körperschaftsteuerbesteuerung eines Mitgesellschafters zugrunde gelegt, obwohl der Grundlagenbescheid dieser Partei gegenüber gar nicht wirksam geworden ist, und diesfalls gar keine Bindungswirkung bestanden hat, so ist der davon dennoch abgeleitete Körperschaftsteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig und daher mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar. Dies bedeutet aber nicht, dass diese rechtswidrige (Körperschaft)Steuervorschreibung dadurch zwangsläufig auch rechtsunwirksam ist (VwGH v. 6.4.1995, 93/15/0088). Rechtsunwirksam wäre ein solcher rechtswidrigerweise erlassener abgeleiteter Körperschaftsteuerbescheid nämlich nur dann, wenn auch er der Person, für die

er bestimmt ist, nicht wirksam bekannt gegeben (zugestellt) worden wäre, bzw. wenn es sich dabei um einen Nichtbescheid handelte. Es ist somit im Hinblick auf die konkreten Einwendungen strikt zwischen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Rechtsunwirksamkeit von Bescheiden zu differenzieren, da sich an die jeweilige Bescheidqualität — von den unterschiedlichen auslösenden Ursachen abgesehen — völlig unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfen. Während nämlich rechtlich nicht existent gewordenen (rechtsunwirksame) Bescheide überhaupt keine Rechtswirkungen auslösen, entfalten (inhaltlich) rechtswidrige, der Partei, für die sie bestimmt sind, aber rechtmäßig zugestellte und dieser gegenüber damit wirksam gewordene Bescheide im Gegensatz dazu sehr wohl die mit Bescheiden typischerweise verbundenen Rechtswirkungen. Dies solange, als sie nicht durch eines der im Abgabenverfahrensrecht zu Gebote stehenden Mittel aus dem Rechtsbestand beseitigt sind. Rechtswirksam ergangene und auf ein Leistungsgebot lautende Abgabenbescheide wie etwa Körperschaftsteuerbescheide stellen dem Bescheidadressaten gegenüber Abgabenzahlungsansprüche somit auch dann formell und bindend fest, wenn sie inhaltlich unrichtig sind, entfalten Vollstreckbarkeitswirkung und sind, da mit rechtmäßiger Bescheidzustellung der Rechtsmittelfristlauf in Gang gesetzt wird, auch anfechtbar.

Diese abgeleiteten Bescheide, nämlich die Körperschaftsteuerbescheide 1990, 1995 und 1996, waren dessen ungeachtet aber dem Steuerpflichtigen gegenüber rechtswirksam, da diese Erledigungen jeweils in Bescheidform ergangen, an den Steuerpflichtigen gerichtet gewesen, diesem auch rechtswirksam zugestellt worden sind und im Übrigen auch alle sonstigen nach dem Gesetz für Bescheide geforderten Voraussetzungen erfüllt haben.

Die Rechtswirksamkeit dieser KSt-Bescheide 1990, 1995 und 1996 bedingte, dass sich an sie trotz materieller Unrichtigkeit die typischen Bescheidwirkungen anknüpften. Insbesondere war der Steuerpflichtige damit, solange diese rechtswidrigen Körperschaftsteuerbescheide umkämpft geblieben sind, an das im jeweiligen Bescheidspruch dargestellte Leistungsgebot, nämlich Körperschaftsteuer für 1990, 1995 und 1996 in bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Fälligkeitstag zu entrichten, gebunden. Im gegebenen Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der steuerpflichtige gegenständlich durch die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO, wonach abgeleitete Bescheide nicht mit der Begründung, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend sind, angefochten werden könnten, nicht gehindert war, gegen die rechtswidrigen Vorschreibungen für 1990, 1995 und 1996 zu berufen, weil diese Bestimmung nämlich keine Anwendung findet, wenn der Grundlagenbescheid der Partei des abgeleiteten Körperschaftsteuerverfahrens gegenüber gar nicht wirksam geworden ist (ÖStZ 1989, Seite 214). Der Steuerpflichtige hatte nach geschilderter Sach- und Rechtslage somit durchaus die Möglichkeit, Berufung zu erheben und dadurch die rechtswidrigen aber rechtswirksamen Körperschaftsteuervorschreibungen für 1990, 1995 und 1996 zu erheben und dadurch die rechtswidrigen aber rechtswirksamen Körperschaftsteuervorschreibungen für 1990, 1995 und 1996 erfolgreich zu bekämpfen. Von dieser Möglichkeit wurde aber nicht Gebrauch gemacht. Mittlerweile ist das Recht auf Festsetzung von Abgaben verjährt, somit können die Bescheide nicht mehr abgeändert werden. Ihr Antrag war daher als unbegründet abzuweisen.“

In der gegenständlichen Berufung vom 26. Juni 2007 wurde die Aufhebung der bescheidmäßigen Vorschreibung der Körperschaftsteuer für 1990 in Höhe von € 48.783,46, der Körperschaftsteuer für 1995 in Höhe von € 14.898,51 und der Körperschaftsteuer für 1996 in Höhe von € 6.833,64 beantragt.

Weiters wurde die Aussetzung der Körperschaftsteuer für 1990, 1995 und 1996 in Höhe von € 70.515,61 sowie der vorgeschriebenen Zinsen in Höhe von € 16.921,37 bis zur Erledigung dieser Berufung beantragt.

Zudem beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Zur Begründung führte die Bw. aus, das Finanzamt hätte die eingereichten Anträge auf Berichtigung deshalb zurückgewiesen, weil laut formeller Rechtskraft der erlassenen abgeleiteten Bescheide diese in Rechtskraft seien und eine Änderung wegen Verjährung nicht mehr Platz greifen könne. Hierzu sei auszuführen, dass die genannten Abgabenbescheide auf Feststellungsverfahren zu Steuernummer 843/4364 beruhten für die genannten Jahre und die dagegen eingereichten Berufungen deswegen als gegenstandslos zurückgewiesen wurden, weil die genannten Gewinnfeststellungsbescheide nicht rechtlich existent waren. Die neu ergangene Feststellung des Finanzamtes Wien für den 8./16./17. Bezirk ist am 12.2.2007 ergangen und auch der genannten Firma zugestellt worden.

Faktum sei, dass demnach die genannten abgeleiteten Bescheide auf Feststellungsbescheide beruhen, die rechtlich nicht existent sind und die abgeleiteten Bescheide schon zur damaligen Zeit auf Grund der (rechtlich nicht existenten) Feststellungsbescheide tatsächlich auch ergingen. Nunmehr seien jedoch diese Feststellungsbescheide überhaupt nicht rechtlich existent und daher seien die abgeleiteten Bescheide jedenfalls abzuändern, wodurch natürlich auch die tatsächliche Vorschreibung zum Wegfall komme. Wenn hier eingeworfen werde, dass eine Abänderung wegen Verjährung auch nicht mehr Platz greifen kann, stütze sich die Bw. auch auf § 209a Abs. 2 BAO, wonach einer Abgabenfestsetzung der Eintritt einer Verjährung nicht entgegensteht, wenn die Berufung oder der Antrag vor dem Zeitpunkt der Verjährung eingereicht wurde. Nun handle es sich im gegenständlichen Fall darum, festzustellen, ob es sich nunmehr um eine mittelbare oder unmittelbare Abhängigkeit von diesem Antrag oder der Berufung handelt, wenn man von einer Abänderung des abgeleiteten Bescheides spricht. Nach Ansicht der Bw. hänge die Erledigung des abgeleiteten Bescheides im gegenständlichen Fall jedenfalls von der eingebrachten Berufung gegen die Feststellungsbescheide ab, weil nur dadurch gewährleistet sei, dass letztlich den Feststellungen im abgeleiteten Bescheid Rechnung getragen wird. Schließlich hätte der Umstand der eingebrachten Berufung dahin geführt, dass die Bescheidgrundlagen des Feststellungsbescheides nochmals geprüft wurden und sich herausgestellt hätte, dass der der Abgabenfestsetzung zu Grunde gelegte Abgabenfeststellungsbescheid nicht existent ist. Sohin sei nach Ansicht der Bw. auch demnach der davon abgeleitete Bescheid auf Grund dieser gesetzlichen Bestimmung unabhängig von der eingetretenen Verjährung abzuändern.

Diese Abänderung bewirke, dass jedenfalls diese Abgabenfestsetzungen in Wegfall kommen; Die Neufestsetzung sei nach Ansicht der Bw. jedenfalls verjährt, wie auch die Abgabenbehörde im letzten Absatz richtig festgestellt hätte.

Im Übrigen wurde auf die Ausführungen des Bundesministeriums für Finanzen vom 5.3.2007 zu § 209a Abs. 2 BAO (SWK-Heft 9 20. März 2007) verwiesen, wonach klar zum Ausdruck

komme, dass eine mittelbare Abhängigkeit für von einem Feststellungsbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheid (Körperschaftsteuerbescheid) besteht:

Der Spruch der am 16. Juli 2007 ergangenen Berufungsvorentscheidung lautet:

„Berufungsvorentscheidung betreffend die Berufung vom 26. Juni 2007

von Bw

vertreten durch

Stb.

gegen (Bescheidbezeichnung/en)

den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Änderung der Bescheide für die Jahre 1990, 1995 und 1996

Über die Berufung wird auf Grund des § 276 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.“

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Ausgehend davon, dass die Steuerfestsetzungen für die Veranlagungszeiträume 1990, 1995 und 1996 bereits absolut verjährt sind, ist unter diesem Gesichtspunkt zu untersuchen, ob dennoch (trotz absoluter Verjährung) eine geänderte Steuerfestsetzung in den betreffenden Jahren noch vorgenommen werden kann. Geänderte Steuerfestsetzungen wären verjährungsrechtlich (trotz der inzwischen bereits eingetretenen Verjährung) gemäß § 209 a BAO noch zulässig, wenn sich diese als mittelbare oder unmittelbare Abhängigkeit von Berufungs- oder Antragserledigungen erweisen würden.

In Betracht kämen:

Unerledigte Berufungen (gemäß § 209 a Abs. 1 BAO oder unerledigte Aufhebungs-, Abänderungs- oder Berichtigungsanträge (gemäß § 302 Abs. 2 lit. a und b und § 209a Abs. 2 BAO); jeweils unter der Voraussetzung, dass der mit Berufung bekämpfte oder der vom Antrag betroffene letztgültige Abgabenbescheid (KÖST-Bescheid) vor Ablauf der individuellen Verjährungsfrist erlassen und die Berufung bzw. der Antrag innerhalb der gesetzlichen Fristen (§§ 243, 302 BAO) eingebracht wurden.

Werden nunmehr wie im Anlassfall geschehen Feststellungen eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO der Körperschaftsteuerbesteuerung eines Mitgesellschafters zugrunde gelegt, obwohl der Grundlagenbescheid dieser Partei gegenüber gar nicht wirksam geworden ist, und diesfalls gar keine Bindungswirkung bestanden hat, so ist der davon dennoch abgeleitete Körperschaftsteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig und daher mit Aussicht auf Erfolg bekämpfbar. Dies bedeutet aber nicht, dass diese rechtswidrige (Körperschaft)Steuervorschreibung dadurch zwangsläufig auch rechtsunwirksam ist (VwGH v. 6.4.1995, 93/15/0088).

Die Zurückweisung einer Berufung mangels Existenz des bekämpften Bescheides ist als keine in einem Feststellungsverfahren ergehende Erledigung anzusehen.

Ihrem Antrag auf Stattgabe der Berufung kann nicht gefolgt werden, da für die betroffenen Jahre kein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften vorlag, somit eine Berufung dagegen nicht möglich ist, und folglich für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide keine Berichtigungsmöglichkeit besteht. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.“

Im Vorlageantrag vom 9. August 2007 wurde ausgeführt, unter Hinweis auf die Ausführungen in der Berufung werde nochmals beantragt die Bescheide betreffend die Jahre 1990, 1995 und 1996, die auf Grund der Feststellungen des Finanzamtes Wien für den 8. 16. u. 17. Bezirk zu Steuernummer 843/4364 am 5.6.2000 ergangen sind und in der Folge auch im Bescheid vom 12.12.2002 betreffend diese Jahre nochmals enthalten sind; zu berichtigen, weil diese auf nicht existenten Feststellungen (Nichtbescheid) des Finanzamtes beruhten. Durch diese Berichtigungen trete das Verfahren in das Stadium vor Anwendung und Auswirkung dieser Feststellungen wieder ein, wodurch die auf Grund der nicht existenten Feststellung ergangenen Abänderungen wiederum in Wegfall kommen würden. Die rechtliche Grundlage stütze sich auf die Abänderungen in den Bescheiden gemäß § 295 BAO im Zusammenhang mit § 209a BAO.

Mit dem Anbringen vom 14. Juli 2009 wurde auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 289 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 20/2009 lautet:

„(1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.“

(2) Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Berufungsentscheidungen (Abs. 2) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Behörden an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden.“

Der angefochtene Bescheid hat folgenden Spruch:

„Das Ansuchen von Fa. Bw. vom 22. 2. 2007, eingebracht am 28. 2. 2007 betreffend Veranlagung 1990, 1995 und 1996 wird abgewiesen.“

Diesem Bescheid lag das Anbringen vom 22. Februar 2007 zu Grunde, welche folgende Anträge enthielt:

- 1) die bisher ergangene vorläufige Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1990 als endgültig festzusetzen,
- 2) bei der Berichtigung des Bescheides die Einkünfte wiederum festzusetzen, wie sie auf Grund der Feststellung im Steuerbescheid für das Jahr 1990 vom 11.11.1993 ergangen sind;
- 3) die bisher vorliegenden Aussetzungszinsen zu stunden, bis diese abgeschrieben werden

Im ergänzenden Schriftsatz vom 12. März 2007 wurde beantragt:

- 1) den derzeitigen Gesamtbetrag zu stunden bzw. von weiteren Einbringungsmaßnahmen diesbezüglich Abstand zu nehmen bis zur Erledigung dieser Eingaben;
- 2) den Betrag abzuschreiben;

und die Auffassung vertreten, eine Endgültigerklärung sei nicht mehr möglich.

In weiterer Folge wurde erstmals in der gegenständlichen Berufung die Aufhebung der Vorschreibung der Körperschaftsteuer für 1990 in Höhe von € 48.783,46, der Körperschaftsteuer für 1995 in Höhe von € 14.898,51 und der Körperschaftsteuer für 1996 in Höhe von € 6.833,64 beantragt.

Für die Beurteilung von Anbringen (vgl. dazu auch *Ritz*, BAO³, § 85 Tz. 1) kommt es nicht auf die Bezeichnungen von Schriftsätze und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (zB VwGH 31.5.2000, 94/13/0157; 23.4.2001, 99/14/0104; 28.1.2003, 2001/14/0229; 27.1.2005, 2004/16/0101). Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozesserklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte (zB VwGH 26.6. 2003, 2002/16/0286-0289). Allerdings ist das Erklärte der Auslegung zugänglich (VwGH 16.7.1996, 95/14/0148). Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 26.6.1995, 92/18/0199, ZfVB 1996/4/1626; 28.1.2003, 2001/14/0229). Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (VwGH 16.7.1996, 95/14/0148; 2.8.2000, 97/13/0196, 0197, 0198; 28.1.2003, 2001/14/0229). Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum

Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (zB VwGH 20.2.1998, 96/15/0127). Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist – im Hinblick auf § 115 – die Absicht der Partei zu erforschen (VwGH 3.6.1992, 92/13/0127; 20.2.1998, 96/15/0127; 29.3.2001, 2000/14/0014; 28.1.2003, 2001/14/0229). Die Behörde hat nicht den Sinn einer mehrdeutigen Parteienbekundung in der Richtung zu bestimmen, die für den Standpunkt der Partei nach der Beurteilung der Behörde am günstigsten wäre (VwGH 8.4.1992, 91/13/0123).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass das Anbringen vom 22. Februar 2007 nach den aufgestellten Kriterien zu analysieren ist. Demnach enthält dieses Anbringen unzweifelhaft einen Antrag auf Endgültigerklärung iSd. § 200 Abs. 2 BAO betreffend die Körperschaftsteuerfestsetzung für 1990, der der Entscheidungspflicht unterliegt (vgl. *Ritz*, BAO³, § 200 Tz. 11). Dem Anbringen ist auch ein Antrag auf eine Berichtigung der Körperschaftsteuerfestsetzung für 1990 zu entnehmen, welche die Festsetzung der Körperschaftsteuer in einem von der Bw. angeführten Höhe beabsichtigt. Schließlich enthält das Anbringen vom 22. Februar 2007 einen Antrag auf Stundung. Im ergänzenden Schriftsatz vom 12. März 2007 wurde ein weiteres Stundungsansuchen gestellt, die Abschreibung von Abgaben beantragt und Gründe dargelegt, warum eine Endgültigerklärung nun doch nicht zulässig sei. Eine Zurücknahme des Antrages auf Endgültigerklärung iSd. § 200 Abs. 2 BAO betreffend die Körperschaftsteuerfestsetzung für 1990 ist nicht erfolgt.

Wenn nun das Finanzamt im angefochtenen Bescheid über ein Ansuchen „*betreffend Veranlagung 1990, 1995 und 1996*“ abspricht, dann erledigt das Finanzamt ein Anbringen, das gar nicht gestellt wurde. Auch wenn aus der ausführlichen Begründung hervorgeht, dass das Finanzamt offenbar die „Veranlagung“ der Körperschaftsteuer für 1990, 1995 und 1996 gemeint hat, ändert dies nichts an der Unrichtigkeit des Spruches, ist doch der Spruch des Bescheides und nicht deren Begründung mit Berufung anfechtbar. Im Übrigen geht aus der Begründung des Bescheides nicht hervor, welchen tatsächlich gestellten Antrag das Finanzamt konkret erledigen wollte. Die Entscheidungsbefugnis der Abgabenbehörde über Anträge ist durch den Inhalt der Anbringen begrenzt. Eine darüber hinausgehende Entscheidungsbefugnis besteht nur dann, wenn die Abgabenbehörde dazu gesetzlich ermächtigt oder verpflichtet ist. Im gegenständlichen Fall ergibt sich eine derartige Verpflichtung oder Ermächtigung aus dem Gesetz nicht. Schon aus diesem Grunde ist der angefochtene Bescheid aufzuheben, da ein Antrag, mit dem im Spruch des angefochtenen Bescheides angeführten Inhalt, gar nicht gestellt wurde. Den im Rechtsmittelverfahren gestellten Abänderungsanträgen (Aufhebung von Körperschaftsteuerbescheiden für 1990, 1995 und 1996) ist in diesem Verfahren ist nicht zu folgen, da diese sowohl über den Gegenstand des angefochtenen Bescheides (Veranlagung 1990, 1995 und 1996), als auch über das ursprüngliche Antragsbegehr (Endgültigerklärung betreffend Körperschaftsteuer 1990) hinausgehen.

Durch die Erlassung der Berufungsentscheidung tritt die vom Finanzamt erlassene Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2007, welche den angefochtenen Bescheid abänderte, aus dem Rechtsbestand (*Ritz*, BAO³, § 276 Tz. 24). Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die in der Berufungsvorentscheidung ergangenen Abänderungen zulässig waren, oder über die Abänderungsbefugnis, welche durch die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (vgl. *Ritz*, BAO³, § 276 Tz. 7), hinausgehen, kann somit unterbleiben.

Linz, am 16. Juli 2009