



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Hofräatin Mag. Karoline Windsteig, Dr. Robert Zsifkovits, Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien und Michael Hammer, Wirtschaftskammer Wien, über die Berufung des Bw, W., O.Straße, vertreten durch E. u. M. Triska, StB GmbH, 3340 Waidhofen a.d. Ybbs, Conrad von Hötzendorfstraße 7, vom 31. August 2006 gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 8. August 2006 hinsichtlich des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1997 vom 28. Juni 2000, in weiterer Folge betreffend den gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheid 1997 vom 21. November 2000 und den gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1997 vom 19. April 2001, nach der am 24. Juni 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) erzielte im Jahre 1997 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

Das Finanzamt veranlagte den Bw. mit Einkommensteuerbescheid vom 29. Juni 1999 vorläufig zur Einkommensteuer, in dem ein steuerfreier Sanierungsgewinn im Ausmaß von 193.737,00 ATS den Gesamtbetrag der Einkünfte des Bw. minderte.

Infolge der Erlassung eines Grundlagenbescheides gem. § 188 BAO vom 16. Juni 2000 und der daraus resultierenden Bindungswirkung für abgeleitete Bescheide erging am 28. Juni 2000 für das Jahr 1997 ein auf § 295 BAO gestützter vorläufiger Einkommensteuerbescheid.

Diesem Bescheid wurden bescheidmäßige Feststellungen des Finanzamtes XY zur Steuernummer xxx/iii vom 16. Juni 2000 zu Grunde gelegt und der Sanierungsgewinn nunmehr nur noch in Höhe von 77.843,00 ATS Einkünfte mindernd berücksichtigt.

Im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens hat das Finanzamt am 21. November 2000 das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 1997 wieder aufgenommen und im damit verbundenen Einkommensteuerbescheid vom 21. November 2000 unter anderem keinen Sanierungsgewinn in Abzug gebracht.

In der Folge erging, auf Grund bescheidmäßiger Feststellungen des Finanzamtes V. zur Steuernummer uuu/ppp vom 28. September 2000, für das Jahr 1997 am 19. April 2001 ein gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid, der den oben bezeichneten Einkommensteuerbescheid vom 21. November 2000 ersetzt hat.

Am 14. Dezember 2005 brachte der Bw. beim Finanzamt einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO ein. Die beantragte Wiederaufnahme betreffe den gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1997 vom 28. Juni 2000, den gem. § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Bescheid vom 21. November 2000 sowie den gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Bescheid vom 19. April 2001.

Der Bw. führte begründend zum Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes aus, dass der UFS mit Zurückweisungsbescheid vom 12. September 2005 festgestellt habe, dass dem dem oben genannten Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegenden Bescheid gem. § 188 BAO vom 16. Juni 2000 mangels gültigen Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle, und dieser somit keine normative Kraft entfalten habe können. Es handle sich dabei um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

Mit Vertrag vom 7. bzw. 12. November 1991 sei zwischen der G.L. GmbH und der K.L.O. GmbH eine atypisch stille Gesellschaft begründet worden, die beim Finanzamt unter der Bezeichnung „G.F.xx“ erfasst wurde. In der Folge sei die G.L. GmbH gem. § 245 AktG in eine AG umgewandelt worden, andererseits gemäß Spaltungsplan vom 15. Juli 1997 ein Bereich, in dem die atypisch stille Beteiligung enthalten gewesen sei, abgespalten. Die stille Beteiligung wäre rückwirkend zum 31. Dezember 1997 gemäß Art III UmGrStG in die G.L. GmbH eingebrochen worden und dies habe eine steuerliche Beendigung der Personengesellschaft bewirkt.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO dar und sei als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren.

Der Bw. verwies dazu auf eine schriftliche Erledigung des Finanzministeriums vom 28. Oktober 2005, wonach ein erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) bei Ergehen eines „Nichtbescheides“ als Folge fehlerhafter Adressierung rechtswidrig sei. Dies könne nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht komme auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des „abgeleiteten“ Abgabenverfahrens, wenn die „Nichtexistenz“ des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die „abgeleitete“ Einkommensteuer zuständigen Behörde nicht bekannt gewesen wäre.

Zum Grundlagenbescheid gab der Bw. überdies an, dass beim Finanzamt XY eine atypisch stille Gesellschaft zum Zweck der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO unter der Bezeichnung „G.F.xx“ steuerlich geführt und diese durch ihre Einbringung in eine GmbH rückwirkend zum 31. Dezember 1997 als Personengesellschaft beendet worden sei.

Der UFS hat mit Zurückweisungsbescheid über die Berufung gegen den Grundlagenbescheid vom 16. Juni 2000 mangels gültigen Bescheidadressaten entschieden.

Auf Grund des Bescheides vom 16. Juni 2000 sei der ursprüngliche gem. § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1997 durch den nunmehr vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1997 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Sanierungsgewinne auf Ebene des abgeleiteten Bescheides hätten Einkommensteuernachzahlungen resultiert. Aus Sicht des Bw. sei die vorgenommene Änderung des Einkommensteuerbescheides 1997 gem. § 295 BAO auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche dies nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

In rechtlicher Hinsicht führte der Bw. aus, dass an der Wiederaufnahme des Verfahrens ein rechtliches Interesse bestünde, zumal die Abänderung des Einkommensteuerbescheides vom 28. Juni 2000 jeglicher Grundlage entbehre, da besagter Grundlagenbescheid ein Nichtbescheid sei, und auch ein nachträglich rechtswirksamer Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen könne (VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Jener Rechtszustand sei herzustellen, der ohne Abänderung gem. § 295 BAO vorgelegen sei, somit sei der Einkommensteuerbescheid in der ursprünglichen Fassung vom 29. Juni 1999 zu erlassen gewesen.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorgelegen sei, der im Ergebnis dem abgeänderten Bescheid vom 28. Juni 2000 entsprechen würde. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides. Die gegenständlich beantragte Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung gem. § 295 BAO zu korrigieren.

Die Abgabenbehörde erster Instanz führte im Begründungsteil des angefochtenen Abweisungsbescheides aus, dass der UFS mit Zurückweisungsbescheid den Feststellungsbescheid betreffend die Steuernummer xxx/iii vom 16. Juni 2000 – mangels gültigen Bescheidaddressaten – als nicht rechtswirksam ergangen erklärt habe.

Die daraus sich ergebende Abänderung des Einkommensteuerbescheides gem. § 295 BAO sei somit auf Basis eines Nichtbescheides rechtswidrig erfolgt. Das Finanzamt wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es sich bei dem gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 28. Juni 2000 jedoch nicht um den letztgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 handeln würde. Dieser sei vielmehr im Zuge einer Betriebsprüfung im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO ersatzlos aufgehoben sowie in der Folge durch den Einkommensteuerbescheid vom 19. April 2001 ersetzt worden und sei nunmehr als ein in Rechtsbestand stehender Einkommensteuerbescheid zu beurteilen.

Der auf § 295 BAO gestützte Änderungsbescheid vom 19. April 2001 sei nach Ansicht des Finanzamtes auf Basis von Mitteilungen des Finanzamtes V. zur Steuernummer iii/zzz und uuu/ppp ergangen und damit zu Recht erfolgt.

Auch wenn der zur StNr. xxx/iii ergangene Grundlagenbescheid (G.F.xx) vom 16. Juni 2000 nichtig gewesen wäre, liege auf Grund obiger Ausführungen ein rechtmäßiger Einkommensteuerbescheid vor.

In seiner Berufung gegen den Abweisungsbescheid führte der Bw. ergänzend aus, dass der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 28. Juni 2000 für das Streitjahr 1997 aufzuheben sei, da er auf Basis eines „Nicht- Grundlagenbescheides“ ergangen sei. Der Bw. verwies in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des VwGH, des UFS und auf Ritz, BAO<sup>3</sup> § 295 Rz 13 (VwGH 27.6.1991, 91/13/9992; VwGH 24.11.1998, 93/14/0203; UFSW 20.4.2005, RV/1650-W/04; UFSK 23.11.2005, RV/0104-K/05).

Mit der Aufhebung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1997 vom 28. Juni 2000 werde den auf Grundlage dieses Bescheides ergangenen Bescheiden (Einkommensteuerbescheid 1997 gem. § 303 Abs. 4 BAO vom 21. November 2000 und Einkommensteuerbescheid 1997 gem. § 295 BAO vom 19. April 2001) ebenfalls die Rechtsgrundlage entzogen und seien diese daher, weil sie auch auf Basis eines Nichtbescheides erlassen worden seien, aufzuheben.

Dies ergebe sich aus den Bestimmungen des §§ 295 BAO ff, wonach im Falle der Änderung oder des Wegfalles der Grundlagenbescheide die in der Bescheidhierarchie nachfolgenden (abgeleiteten) Bescheide entsprechend abgeändert oder – wie im vorliegenden Fall – aufgehoben werden müssen, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass das formalisierte Anknüpfungsmerkmal (Bescheid niedrigerer Ordnung) eine Änderung erfahren habe (VwGH

23.10. 1968, 1600/67). Die Aufhebung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1997 vom 28. Juni 2000, vom 21. November 2000 und vom 19. April 2001 führte zum Wiederaufleben des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 29. Juni 1999. Dies sei bezüglich der Einkommensteuer 1997 der letzte verfassungskonform erlassene Bescheid gewesen.

Die Ursache der Unwirksamkeit der abgeleiteten Bescheide sei – wie oben beschrieben – im Grundlagenbescheid vom 16. Juni 2000 als Nichtbescheid gelegen, demnach sich dieser Mangel auf Grund des „hierarchischen Systems von Bescheiden“ (Stoll BAO Kommentar Bd. 3, 2854 f) bis in den zuletzt ergangenen Bescheid fortsetze. Die vom Finanzamt in diesem Zusammenhang angeführten Änderungsbescheide auf Basis der Feststellungen des Finanzamtes V. seien daher nicht zu beachten gewesen.

Die Berücksichtigung des rechtmäßigen Grundlagenbescheides, der zum Ergehen des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1997 vom 14. April 2001 geführt habe, könne nur durch den Erlass eines neuen abgeleiteten Bescheides iSd § 295 BAO Rechnung getragen werden, in dem auch der Wegfall des Grundlagenbescheides betreffend „G.F.xx“ vom 16. Juni 2000 berücksichtigt werde.

Der Bw. beantragte die Stattgabe seiner Berufung und das Verfahren hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1997 wieder aufzunehmen und die Einkommensteuerbescheide 1997 vom 28. Juni 2000, vom 21. November 2000 und vom 19. April 2001 aufzuheben. Der steuerliche Vertreter teilte schriftlich am 28. Mai 2009 im Auftrag des Bw. den Verzicht auf die in der Berufung beantragte Abhaltung einer mündlichen Verhandlung mit.

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

Aus dem Akteninhalt geht unstrittig hervor, dass der Bw. zunächst mit Einkommensteuerbescheid 1997 vom 29. Juni 1999 vorläufig zur Einkommensteuer veranlagt wurde. Das Finanzamt hat am 28. Juni 2000 auf Basis des Grundlagenbescheides vom 16. Juni 2000 einen gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 erlassen, in dem es unter anderem die Höhe des geltend gemachten Sanierungsgewinnes um 115.894,00 ATS verringert hatte.

Das Finanzamt hat in weiterer Folge nach einer Außenprüfung das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1997 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Die bescheidmäßige Verfügung der Wiederaufnahme dieses Verfahrens führte zur gänzlichen Aufhebung des rechtswidrigen aber rechtswirksamen bzw. rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides 1997 vom 28. Juni 2000 und zur Erlassung eines neuen Sachbescheides, des Einkommensteuerbescheides 1997 vom 21. November 2000, in dem die

Abgabenbehörde erster Instanz unter anderem keinen Sanierungsgewinn mehr Einkünfte mindernd beachtete. Bereits dieser Bescheid trat zum Zeitpunkt seiner Erlassung zur Gänze an die Stelle des Einkommensteuerbescheides vom 28. Juni 2000.

Auf Basis noch nicht berücksichtigter Mitteilungen des Finanzamtes V. über gewerbliche Einkünfte aus weiteren Beteiligungen des Bw. erließ die Abgabenbehörde erster Instanz sodann am 19. April 2001 für das Jahr 1997 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid, der wiederum den vorgenannten, im amtswegig wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheid ersetzte.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in der Folge die Berufung gegen den Grundlagenbescheid vom 16. Juni 2000 wegen eines unrichtigen Bescheidaddressaten mit Berufungsentscheidung vom 12. September 2005 zurückgewiesen, woraufhin der Bw. den in Rede stehenden Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1997 am 14. Dezember 2005 beim Finanzamt einbrachte.

In seinem Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Bw. darauf, dass die Qualifizierung des Grundlagenbescheides vom 16. Juni 2000 als Nichtbescheid eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO darstellen würde. Es seien daher die Einkommensteuerbescheide vom 28. Juni 2000, vom 21. November 2000 und vom 19. April 2001, weil sie auf Basis eines Nichtbescheides ergangen seien, aufzuheben.

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen:

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, 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.

Maßnahmen gemäß § 295 Abs. 1 BAO sind Änderungen sowie Aufhebungen abgeleiteter Bescheide. Auf § 295 Abs. 1 oder 2 BAO gestützte Bescheide setzen die Abhängigkeit, somit ein Verhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleiteten Bescheid, voraus (Ritz, BAO<sup>3</sup> § 295 Tz 3).

Im konkreten Fall ist zwar der Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 28. Juni 2000 auf Grundlage des nicht rechtswirksamen Grundlagenbescheides vom 16. Juni 2000 rechtswidrig ergangen, jedoch übersieht der Bw. in seinen Berufungsausführungen, dass durch die am 21. November 2000 vom Finanzamt verfügte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuerbescheid 1997 vom 28. Juni 2000 aufgehoben wurde. Mit dieser Aufhebung erging gleichzeitig am 21. November 2000 ein das wiederaufgenommene Verfahren abschließender rechtsgültiger Einkommensteuerbescheid 1997, der insgesamt und zur Gänze an die Stelle des früheren Bescheides trat.

Aus dieser Sicht ist das Vorbringen des Bw., dass die infolge des nichtigen Grundlagenbescheides vom 16. Juni 2000 erforderliche Aufhebung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1997 vom 28. Juni 2000 den auf Grundlage dieses Bescheides ergangenen Bescheiden (Einkommensteuerbescheid 1997 gem. § 303 Abs. 4 BAO vom 21. November 2000 und Einkommensteuerbescheid 1997 gem. § 295 BAO vom 19. April 2001) die Rechtsgrundlage entzogen worden wäre, verfehlt.

Wie bereits oben ausgeführt hat das Finanzamt die Wiederaufnahme des gegenständlichen Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO durchgeführt und ist dabei in ihrer nach erfolgter Wiederaufnahme des Verfahrens ergehenden neuen Sachentscheidung nicht an eine im früheren Verfahren vertretene Rechtsauffassung gebunden, sie hat vielmehr die nunmehr als richtig erkannte Rechtsansicht ihrem neuen Sachbescheid zu Grunde zu legen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 307 Anm 6).

Aus dem Verhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleitetem Bescheid ergibt sich eine Abhängigkeit allein zwischen dem auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid vom 28. Juni 2000 und dem Grundlagenbescheid vom 16. Juni 2000. Mit der Aufhebung des erstgenannten Bescheides ist in der Folge der neue Einkommensteuerbescheid vom 21. November 2000 rechtswirksam ergangen, wobei auf Basis weiterer rechtswirksamer Grundlagenbescheide des Finanzamtes V. zu den St. Nrn.: iii/zzz und uuu/ppp die Abgabenbehörde erster Instanz am 19. April 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO den nunmehr letztgültigen Einkommensteuerbescheid 1997 erlassen hat. Das Einkommensteuerverfahren des Jahres 1997 ist somit durch diesen Bescheid rechtskräftig abgeschlossen.

Vor diesem Hintergrund steht fest, dass der Einkommensteuerbescheid 1997 vom 19. April 2001 kein vom am 16. Juni 2000 ergangenen Grundlagenbescheid abgeleiteter Bescheid ist. Der Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1997 im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO, mit der Begründung, der Grundlagenbescheid sei mangels gültigen Bescheidadressaten rechtsunwirksam, war somit aus verfahrensrechtlicher Sicht nicht zulässig und das Finanzamt hat diesen zu Recht im angefochtenen Bescheid abgewiesen .

Daraus folgt weiters, dass auf das übrige Berufungsvorbringen im Zusammenhang mit der Beurteilung der Frage, ob der Grundlagenbescheid als rechtsunwirksamer Bescheid eine neu hervorgekommene Tatsche im Sinne des § 303 BAO darstelle, nicht mehr einzugehen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Juni 2009