

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf.,
Adr., vertreten durch Prof Dr Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG,
Theobaldgasse 19, 1060 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamts Wien 9/18/19
Klosterneuburg vom 27. November 2006 und vom 20. Dezember 2006 betreffend
Einkommensteuer für das Jahr 2000 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die angefochtenen Einkommens teuerbescheide werden gemäß § 279 Abs. 1
Bundesabgabenordnung (BAO) aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im streitgegenständlichen Jahr neben Einkünften
aus selbständiger Arbeit, Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Einkünften aus
Kapitalvermögen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb ua aus einer Beteiligung an der U
(U).

Die U ist seit 2007 eine KG (*vgl. UFS RV/0316-K/07 vom 13.11.2012*).

Der Einkommensteuerbescheid 2000 des Bf. wurde mehrfach nach § 295 BAO
abgeändert.

Mit 21. August 2006 änderte das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg den
Einkommensteuerbescheid des Bf. für das Jahr 2000 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab.
Die Änderung erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes
1/23 zur St.Nr. 123/4567 (K) vom 16. August 2006.

Mit **27. November 2006** erfolgte eine weitere **Änderung des
Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2000** gemäß § 295 Abs. 1 BAO durch
das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg. Diese Änderung erfolgte aufgrund
der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach zur
St.Nr. 000/1111 (U) vom 30. Oktober 2006.

Gegen diesen Bescheid ("Einkommensteuerbescheid 2000 vom 27. November 2006") brachte der Bf. am 4.12.2006 **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) ein und führte darin unter Zitierung der Rechtsansicht des Bundesministerium für Finanzen vom 28. Oktober 2005, SWK Nr. 33, S. 926 aus, dass eine Maßnahme nach § 295 BAO eine nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides voraussetze. Ergehe ein solcher Feststellungsbescheid nicht (z.B. bei Vorliegen eines "Nichtbescheides" als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), sei ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Weiters wurde in der Berufung ausgeführt, dass sich der bekämpfte Bescheid auf die Feststellungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach zur St.Nr. 000/1111 vom 30. Oktober 2006 berufe. Bei dem vom Finanzamt Gänserndorf Mistelbach erlassenen „Feststellungsbescheid“ handle es sich aber aus nachstehendem Grund um einen Nichtbescheid:

"Dieser Feststellungsbescheid ist in einem mangels Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 BAO zu Unrecht wiederaufgenommenen Verfahren ergangen. Gegen diese Wiederaufnahme wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ergriffen. Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt das Verfahren nach § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (Ritz, BAO³, § 307 Tz 8 mit Verweis auf VwGH 24.1.1990, 86/13/0146). Daher basiert der gegenständliche Bescheid nicht auf einem rechtskräftigen Grundlagenbescheid".

Weiters wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich diese Berufung nicht gegen Entscheidungen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien, richte und daher ersucht, (zwecks Vermeidung einer entbehrlichen Aufblähung des Verfahrens) von der Erlassung einer abweisenden Berufungs(vor)entscheidung abzusehen.

Mit 20. Dezember 2006 änderte das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 gemäß § 295 Abs. 1 BAO wiederum ab. Diese neuerliche Änderung erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach zur St.Nr. 300/0000 (S) vom 1. Dezember 2006.

In der Folge hob das Finanzamt mit stattgebender Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 11. Oktober 2013 den "gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 20. Dezember 2006" auf. Dabei wurde vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass damit die diesbezüglichen Anträge auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO sowie Wiederaufnahme gem. § 303 BAO betr. Einkommensteuer 2000 vom 28.12.2012 (siehe vorgelegter Akt/1999) miterledigt wurden.

Dagegen wurde am 28. Oktober 2013 ein **Vorlageantrag** (gem. § 276 BAO) eingebracht, der wie folgt begründet wurde:

"Mit Einkommensteuerbescheid 2000 vom 27. November 2006 wurde die Einkommensteuer nach einer Folgeänderung gem § 295 Abs 1 BAO mit € 279.775,37

(statt bisher € 79.929,80) festgesetzt. Gegen diese Festsetzung wurde in offener Frist das Rechtsmittel der Berufung ergriffen.

Am 20. Dezember 2006 kam es zu einer neuerlichen Folgeänderung gem § 295 Abs 1 BAO, die zu einer geringfügigen Erhöhung der festgesetzten Einkommensteuer um € 1.156,59 führte.

Die zuvor eingebrachte Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 gilt somit gem § 274 BAO auch als gegen den späteren Bescheid ergriffen.

Im Zuge der stattgebenden Berufungsvorentscheidung wurde nun nur die Einkommensteuererhöhung vom € 1.156,59, jedoch nicht jene vom 27. November 2006 um € 199.845,57 beseitigt. Der Bescheid vom 27. November 2006 beruht aber — wie der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 13. November 2012, GZ RV/0316-K/7 klarstellte — auf einem Nichtbescheid.

Dem Berufungsbegehren wurde daher nicht vollinhaltlich statt gegeben."

Mit Schriftsatz vom 20. April 2016 zog der Bf. seinen in der Beschwerde gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Beschwerde wurden erwogen:

Folgender Sachverhalt ist erwiesen:

Der Bf. machte im Streitjahr 2000 (u.a.) aus einer Beteiligung an der U Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend.

Betreffend die U ist folgender Sachverhalt aktenkundig:

Die U ist seit 2007 eine KG.

Mit Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS-Entscheidung) Klagenfurt vom 13. November 2012, RV/0316-K/07, wurden u.a. die Berufungen der U

"- vom 4. 12.2006 gegen die Erledigung des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 8.11.2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte **2000**,

- vom 4. 12.2006 gegen die Erledigungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 8.11.2006 betreffend Feststellung der Einkünfte **2000** und 2001,

- vom 30.11.2006 gegen die Erledigungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 30.10.2006 an die Kommanditisten und an die U über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte für **2000**,

- vom 30.11.2006 gegen die Erledigungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 30.10.2006 an die Kommanditisten und an die U betreffend die Jahre **2000** und 2001 über das Unterbleiben von Feststellungen betreffend jeden einzelnen Kommanditisten...."

als unzulässig zurückgewiesen, weil gegen das bei Grundlagenbescheiden im Sinne des § 188 BAO geltende Gebot der Einheitlichkeit (VwGH 2011/15/0024 vom 5.9.2012)

verstoßen worden sei. Daher haben (laut dieser UFS-Entscheidung) die behördlichen Erledigungen betreffend Feststellung der Einkünfte 2000-2005 und Unterbleiben der Feststellung von Einkünften in Bezug auf die Kommanditisten 2000-2005 keine Rechtswirksamkeit erlangt. Diese UFS-Entscheidung vom 13. November 2012 erwuchs in Rechtskraft.

Folgende rechtliche Bestimmungen gelangen zur Anwendung:

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO (in der für den Streitzeitraum gültigen Fassung) werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert in einem eigenen (Feststellungs)Bescheid zu einer eigenen Steuernummer festgestellt.

Die in diesen Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen sind für abgeleitete Abgabenbescheide bindend (§ 192 BAO).

Gem. § 295 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ist ein Bescheid, wenn er 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**. 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.

§ 295 Abs. 1 BAO hat ausschließlich die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung oder den Konsequenzen ihrer Aufhebung in Einklang zu bringen.

Im Erkenntnis vom 24. November 1998, Zl. 93/14/0203, sprach der VwGH aus, dass im Falle einer unzulässigen, weil auf Grundlage von Nichtbescheiden erfolgten Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der abgeänderte Bescheid aufzuheben ist.

Der Verwaltungsgerichtshof führt im Erkenntnis vom 5. September 2012, 2011/15/0024 aus, dass - wie wiederholt entschieden - ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt, ein Grundlagenbescheid im Sinne des § 188 BAO ist. Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt somit auch für den Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung nicht zu erfolgen hat. Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos.

Handelt es sich bei einer als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung um einen Nichtbescheid, ist eine darauf gestützte Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO rechtswidrig. Der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheid wäre im Falle seiner Bekämpfung mit Berufung aufzuheben oder seit dem AbgÄG 2011 auf Antrag einer Partei gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben (vgl. VwGH 2012/15/0127 vom 26.2.2015).

Liegen somit die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht vor, ist der abgeleitete Bescheid aufzuheben.

Wie oben bereits ausgeführt, handelt es sich bei jenen Feststellungsbescheiden, die Grundlage für die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten (angefochtenen) Einkommensteuerbescheide 2000 vom 27. November 2006 und vom 20.12.2006 waren, um Nichtbescheide (vgl. UFS-Entscheidung vom 9. November 2012, RV/0785-K/07, siehe auch UFS-Entscheidung vom 4. März 2013, RV/3085/W-08 u.a.). Die den bekämpften Einkommensteuerbescheiden zu Grund liegenden Erledigungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach haben (wie oben dargestellt) keine Rechtswirksamkeit erlangt. Es haben daher taugliche Feststellungsbescheide gefehlt, um den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 21.8.2006 abzuändern. Wenn der Bf. nun in seiner Berufung bzw. im Vorlageantrag vorbringt, die Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO des angefochtenen Bescheides sei rechtswidrig, kann ihm nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 20.12.2006 ("Änderung gem. § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 27.11.2006", aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamts Gänserndorf Mistelbach zur Steuernummer 300/0000 vom 1.12.2006) wurde mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 11.10.2013 aufgehoben. Das Bundesfinanzgericht bestätigt diese Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2000 vom 20.12.2006 durch das Finanzamt. Ebenfalls wird (aus den genannten Gründen) der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 27.11.2006 aufgehoben.

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Aufhebung (bzw. Abänderung) eines abgeleiteten Bescheides, wenn der Grundlagenbescheid keine Rechtswirkung entfaltet, entspricht der VwGH-Judikatur.

Die Revision ist somit nicht zulässig.

Wien, am 27. April 2016