

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 27.12.2006 gegen den Bescheid des seinerzeitigen Finanzamtes ***A*** vom 19.12.2006 betreffend Einkommensteuer 1997 (Änderung gemäß § 295 Abs 1 BAO), zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) erzielte im Jahr 1997 neben Einkünften aus selbständiger und unselbständiger Arbeit sowie Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, unter anderem Einkünfte aus einer stillen Beteiligung an der ***B*** KEG.

Am 07.12.2006 erließ die Abgabenbehörde hinsichtlich der Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschafter auf § 92 Abs 1 lit b BAO und § 190 Abs 1 iVm § 188 BAO gestützte Erledigungen, mit denen ausgesprochen wurde, dass der Anteil des jeweiligen Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschafter am Ergebnis der KEG nicht in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen sei und hinsichtlich der Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschafter eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben habe. Die Einkünfte wurden gesondert mit einer als Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO intendierten Erledigung ausschließlich den Komplementären zugewiesen.

Mit Bescheid vom 19.12.2006 wurde gemäß § 295 Abs 1 BAO ein geänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 erlassen, in dem die Einkünfte aus der stillen Beteiligung des Bf an der ***B*** KEG in Höhe von -720.973 ATS nicht berücksichtigt wurden. Begründend wurde lediglich ausgeführt, dass die Änderung gemäß § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes ***C*** zu Steuernummer ***XXX/XXXX*** vom 07.12.2006 erfolgt sei.

Mit Schriftsatz vom 27.12.2006 erhob der Bf Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1997 vom 19.12.2006 und verwies darauf, dass das Recht zur Festsetzung der gegenständlichen Einkommensteuer bereits verjährt sei und die im Jahr 2002 begonnene Betriebsprüfung bei der ***B*** KEG könne nicht als Verfolgungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO eingestuft werden. Der Bf machte ausdrücklich darauf aufmerksam, dass sich seine Berufung nicht gegen Entscheidungen richte, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien, und stellte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat.

Mit Hinweis auf § 252 Abs 1 BAO wurde die Beschwerde mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerde vorentscheidung) vom 25.01.2007 abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 31.01.2007 stellt der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies erneut darauf, dass das Recht zur Festsetzung der gegenständlichen Einkommensteuer bereits verjährt sei.

Mit Schreiben vom 17.12.2012 und vom 30.04.2013 übermittelte der Bf eine gleichlautende Ergänzung zu seiner Beschwerde und verwies auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 05.09.2012, 2011/15/0024 und führte wie folgt aus: *„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. Die vom Finanzamt vorgenommenen gesplitteten Erledigungen an die Komplementäre im Sinne des § 188 BAO und an die Kommanditisten mit dem Ausspruch, dass eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu unterbleiben hat, stellen demgegenüber keine Bescheide dar. Sie können daher auch keine Rechtswirksamkeit erlangen.“*

Der Bf beantragte die Stattgabe seiner Berufung und die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides.

Mit Vorlagebericht vom 21.09.2022 wurde die Bescheidbeschwerde von der Abgabenbehörde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt. Die Abgabenbehörde verwies in ihrer Stellungnahme darauf, dass nach § 295 Abs 1 BAO geänderte Bescheide als rechtsgrundlos ergangene Bescheide aufzuheben seien, wenn diese unter Zugrundelegung einer Erledigung im Feststellungsverfahren erlassen worden seien, die mangels

Bescheidqualität keine Rechtswirksamkeit entfalte, weshalb der bisher laut Erklärung geltend gemachte Verlustanteil für 1997 in Höhe von -720.973 ATS demnach nunmehr im Sinne des Beschwerdebegehrens anzuerkennen sei.

Mit Fax vom 12.10.2022 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf war im Streitjahr 1997 stiller Gesellschafter der ***B*** KEG und erzielte als solcher aus seiner Beteiligung im Kalenderjahr 1997 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -720.973 ATS.

Am 07.12.2006 erließ die Abgabenbehörde an die Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschafter als Bescheidadressaten gerichtete, auf § 92 Abs 1 lit b BAO und § 190 Abs 1 iVm § 188 BAO gestützte Erledigungen, mit denen ausgesprochen wurde, dass der Anteil des jeweiligen Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschafters am Ergebnis der KEG nicht in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen sei und hinsichtlich der Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschafter eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben habe. Die Einkünfte wurden gesondert mit einer als Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO an die Komplementäre adressierte, intendierten Erledigung vom 19.12.2006 ausschließlich den Komplementären zugewiesen.

Mit Bescheid vom 19.12.2006 wurde gemäß § 295 Abs 1 BAO ein geänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 erlassen, in dem die Einkünfte aus der stillen Beteiligung des Bf an der ***B*** KEG in Höhe von -720.973 ATS nicht berücksichtigt wurden.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 295 Abs 1 BAO ist ein von einem Feststellungsbescheid abzuleitender Bescheid 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt entschieden hat, ist ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt, ein Grundlagenbescheid im Sinne des § 188 BAO. 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, muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhalts bleibt wirkungslos (vgl. VwGH vom 05.09.2012, 2011/15/0024).

Im Hinblick darauf, dass für die Komplementäre und die übrigen Gesellschafter (Kommanditisten und atypisch stille Gesellschafter) derselben Personengesellschaft (***B*** KEG) getrennte behördliche Erledigungen ergangen sind, wurde gegen das bei Grundlagenbescheiden im Sinne des § 188 BAO geltende Gebot der Einheitlichkeit verstoßen. Die als Bescheid über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1997 intendierte Erledigung vom 07.12.2006, mit der bezüglich des Bf ausgesprochen wurde, dass sein Anteil als atypisch stiller Gesellschafter am Ergebnis der KEG nicht in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen sei und eine Feststellung seiner Einkünfte zu unterbleiben habe, hat keine Rechtswirksamkeit erlangt. Da es sich bei letzterem um einen Nichtbescheid handelt, hat es an einem tauglichen Grundlagenbescheid gefehlt, um den Bescheid betreffend Einkommensteuer für 1997 gemäß § 295 Abs 1 BAO abzuändern.

Im Erkenntnis vom 24.11.1998, 93/14/0203, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass im Fall einer unzulässigen, weil auf Grundlage von Nichtbescheiden erfolgten Änderung gemäß § 295 Abs 1 BAO der abgeänderte Bescheid aufzuheben ist.

Da sich aus den dargestellten Gründen die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1997 als unzulässig erweist, war der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 1997 vom 19.12.2006 aufzuheben.

Der Einkommensteuerbescheid 1997 vom 08.10.2003 tritt daher wieder in den Rechtsbestand.

Da der angefochtene Bescheid aus den oben dargelegten Gründen aufzuheben war, wird auf die Frage der Verjährung nicht mehr eingegangen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2 Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 14. Oktober 2022