



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adr, vertreten durch Mag. Kurt Kreith, 1010 Wien, Am Hof 5/11, vom 15. Jänner 2007 gegen den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 13. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im streitgegenständlichen Jahr 1997 neben Einkünften aus selbständiger Arbeit, Einkünften aus Kapitalvermögen und sonstigen Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an der P KEG.

Mit gem. § 295 BAO geändertem Bescheid vom 11.10. 1999 wurde die Einkommensteuer 1997 mit € 57.506,01 (791.300,00 S) festgesetzt, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -862.102,00 im zu versteuernden Einkommen angesetzt wurden.

Auf Grund einer bei der P KEG betreffend die Jahre 1997 bis 2001 durchgeführten Betriebsprüfung erließ das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach am 27.11.2006 einen Bescheid, mit welchem ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO betreffend den Bw. für die Jahre 1997 bis 2001 zu unterbleiben habe. Mit Bescheid des Finanzamtes 12/13/14 Purkersdorf vom 13. 12. 2006 wurde ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1997 erlassen. In die Bemessungsgrundlage flossen nunmehr ausschließlich die gegenüber dem Vorbescheid unverändert gebliebenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstigen Einkünfte ein. Die Einkommensteuer 1997 wurde mit € 88.831,64 (1.222.350,00 S) festgesetzt.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Änderung des Bescheides gem. § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamts Gänserndorf/Mistelbach zur Steuernummer X erfolgt sei. Der Bw. hätte Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der P KEG bezogen, über die ein Feststellungsbescheid vom 27.11.2006 (Nichtfeststellung der Einkünfte) vorliege. Der bisherige Verlustanteil (-862.102,00 S) sei einkommensteuerlich nicht mehr beachtlich und daher mit 0,00 S festgesetzt worden.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass die fünfjährige Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1997 mit Ablauf des Jahres 2002 geendet habe. Die in diesem Zeitraum erfolgten Amtshandlungen (Bescheiderlassung, Beginn der Betriebsprüfung im Jahr 2002) hätten nur zu einer Verlängerung der Verjährung um ein Jahr - somit bis Ende 2003 - geführt.

Die im Jahr 2004 erfolgten Prüfungshandlungen seien nicht als Amtshandlungen, die in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist, anzusprechen. Dies folge aus der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 dritter Satz, wonach "§ 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl I Nr 180/2004... sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl Nr 57/2004... gilt".

Somit würden im Jahr 2004 gesetzte Amtshandlungen nur dann zur Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr führen, wenn es sich bei dem Jahr 2004 bereits um ein Verlängerungsjahr handle. Dies sei aber für die Einkommensteuer 1997 eben nicht der Fall.

Sollte für 1997 Verjährung nicht gegeben sein, werde eingewendet, dass eine Maßnahme nach § 295 BAO eine nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides voraussetze. Ergehe ein solcher nicht (zB "Nichtbescheid"), so sei ein dennoch erlassener Änderungsbescheid rechtswidrig.

Der vom FA Gänserndorf erlassene Feststellungsbescheid sei ein Nichtbescheid, da es mangels Vorliegens neuer Tatsachen oder Beweismitteln zu Unrecht zu einer Wiederaufnahme des entsprechenden Feststellungsverfahrens gekommen sei. Gegen diese Wiederaufnahme sei fristgerecht berufen worden und im Fall einer Stattgabe der Berufung trete das Verfahren in jene Lage zurück, in der es sich vor Wiederaufnahme befunden habe. Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 1997 beruhe daher auf einem nicht rechtskräftigen Grundlagenbescheid.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, wenn dieser 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.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt Gänserndorf/Mistelbach Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO erlassen, in denen die von der P KEG in den Jahren 1997 bis 2001 erzielten Einkünfte je zur Hälfte den Komplementären zugewiesen wurden. Zusätzlich erließ das Finanzamt am 27.11.2006 auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 iVm § 188 BAO gestützte Bescheide mit dem Inhalt, dass eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO betreffend die Kommanditisten für die Jahre 1997 bis 2001 zu unterbleiben habe ("Nichtfeststellungsbescheide"). Die diesbezüglichen Bescheide ergingen an die KEG und den jeweiligen Kommanditisten und wurden jeweils beiden zugestellt.

Der Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1997 wurde mit Berufungsentscheidung des UFSK vom 13.12.2010, RV/0558-K/07, zunächst Folge gegeben, die (negativen) Einkünfte gem. § 188 BAO festgestellt und auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt. Mit Bescheid vom 5.9.2011, RG/0011-K/11, wurde der vom Finanzamt in

Beschwerde gezogene Bescheid gem. § 300 Abs. 1 lit. d BAO schließlich aufgehoben, die Beschwerde vom VwGH als gegenstandslos erklärt und das Verfahren eingestellt.

Die gegen den "Nichtfeststellungsbescheid" vom 27.11.2006 erhobene Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des UFSK vom 15. 12. 2010, RV/0360-K/10, als unzulässig zurückgewiesen, die dagegen eingebrachte Amtsbeschwerde wurde vom VwGH mit Erkenntnis vom 5.9.2012, Zl. 2011/15/0011, als unbegründet abgewiesen.

Der Gerichtshof hat darin die Rechtsansicht des UFS bestätigt, dass es sich beim "Nichtfeststellungsbescheid" um einen Nichtbescheid handelt, weil er gegen das bei Grundlagenbescheiden iSd § 188 BAO geltende Gebot der Einheitlichkeit verstoße.

Auf Grund des "Nichtfeststellungsbescheides" des Finanzamtes Gänserndorf/Mistelbach vom 28.11.2006 änderte das Finanzamt 12/13/14/Purkersdorf am 13. 12. 2006 den Einkommensteuerbescheid für 1997 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab.

Eine derartige Abänderung ist jedoch nur zulässig, wenn der Einkommensteuerbescheid 1997 von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist.

Erwiesen ist, dass der vom Finanzamt ausgefertigte "Bescheid" vom 27.11.2006 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften, der als Grundlage für die Änderung des Einkommensteuerbescheides 1997 gem. § 295 BAO am 13.12.2006 herangezogen wurde, ins Leere gegangen ist, weil es sich dabei um einen Nichtbescheid handelt. Damit hat jedoch ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt, um den bereits im Jahr 1999 erlassenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für 1997 gemäß § 295 Abs 1 BAO abzuändern.

Im Erkenntnis vom 24.11.1998, 93/14/0203, hat der VwGH ausgesprochen, dass im Falle 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 aufzuheben.

Wien, am 8. November 2012