



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., geb. xx.xxxx.19xx, 2xxx N., E-Straße, vertreten durch Julius Morak & Mag. Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, 2345 Brunn am Gebirge, Bahnstraße 5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, betreffend Einkommensteuer 1997, 2000 bis 2001 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist in den Jahren 1997, 2000 und 2001 jeweils als Kommanditist u.a. an der K-KEG sowie an der K1-KG beteiligt. Diese Gesellschaften wurden mit Gesellschaftsvertrag vom Datum1 bzw. Datum2 gegründet. Den Betriebsgegenstand dieser Gesellschaften bildet jeweils der gewerbliche Grundstückshandel.

1. Beteiligung betreffend K-KEG:

Über die Aufnahme von Kommanditisten mit einer geplanten Pflichteinlage von insgesamt ca. S 5 Mio. bestimmen lt. Gesellschaftsvertrag alleine die persönlich haftenden Gesellschafter. Die Beteiligung eines jeden Kommanditisten am Vermögen dieser Gesellschaft bestimmt sich verhältnismäßig nach seinen jeweiligen einbezahlten Pflichteinlagen. Gewinn- und Verlustanteile, Entnahmen der Gewinnanteile sowie Kapitalrückzahlungen werden über variable Verrechnungskonten abgerechnet.

vertraglich festgelegte Gewinn- und Verlustzuweisung:

Komplementäre:	Die Komplementäre nehmen grundsätzlich am Gewinn- und Verlust der KEG nicht teil. Sie erhalten jedoch unabhängig von der Gewinnverteilung jeweils eine pauschale Haftungsvergütung von 3% des Jahresnettoumsatzes, mindestens jedoch S 100.000,-- ausbezahlt.
Kommanditisten:	Die Kommanditisten nehmen am Gewinn und Verlust der Gesellschaft teil. Die Verteilung des Gewinnes erfolgt im Verhältnis der vertraglich vereinbarten Kommanditeinlagen. Verluste sind auch über die Höhe der Kommanditeinlage zu übernehmen, maximal jedoch bis zu 300% der Kommanditeinlage.

Mit 5. Dezember 2006 erließ das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO dieser Gesellschaft zuständige Finanzamt einen Bescheid, mit dem das Feststellungsverfahren 1997 wiederaufgenommen wurde sowie Feststellungsbescheide betreffend die Jahre 1997 bis 2001. Mit den Feststellungsbescheiden vom 5. Dezember 2006 hat das Finanzamt die Einkünfte je zur Hälfte den beiden Komplementären der K-KEG zugewiesen. Im *Spruch* der Feststellungsbescheide vom 5. Dezember 2006 sind auch nur die *Komplementäre* angeführt, denen die Einkünfte je zur Hälfte zugewiesen wurden.

Des Weiteren hat das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der K-KEG zuständige Finanzamt mit 1. Dezember 2006 für die Jahre 1997 bis 2001 sog. "Nichtfeststellungsbescheide" erlassen, mit denen ausgesprochen wurde, dass hinsichtlich der *Kommanditisten* die Einkünfte nicht festgestellt werden. Diese Nichtfeststellungsbescheide wurden jeweils lediglich den Kommanditisten und der K-KEG zugestellt.

Im Gefolge der bescheidmäßigen Feststellungen des für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. StNr1, betreffend K-KEG erließ das Finanzamt mit 12. März 2007 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1997.

2. Beteiligung betreffend K1-KG:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2000 und 2001 wurde hinsichtlich der Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der K1-KG für das Jahr 2000 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen und für das Jahr 2001 den Feststellungen der BP entsprechend ein Feststellungsbescheid erlassen.

Mit den im Zuge der amtsweigigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Feststellungsbescheiden vom 8. und 9. November 2006 wurden für die Jahre 2000 und 2001 die Einkünfte den *Komplementären* der Personengesellschaft, nicht aber deren Kommanditisten, zugewiesen. Diese behördlichen Erledigungen enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten.

Mit weiteren Erledigungen vom 25. Oktober 2006 wurde für die Jahre 2000 und 2001 festgestellt, dass eine Feststellung der Einkünfte in Bezug auf die Jahre 2000 und 2001 betreffend die *Kommanditisten* zu unterbleiben habe. Die behördliche Erledigung vom 25. Oktober 2006 enthält weiters keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO.

Gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheid 1997 vom 12. März 2007 wurde mit Eingabe vom 12. April 2007 fristgerecht berufen und eine ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides beantragt. Begründend wurde ausgeführt, das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 1997 sei aufgrund bereits eingetretener Bemessungsverjährung im Jahre 2003 erloschen. Für die Einkommensteuer 1997 ende die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2002, die in diesem Zeitraum erfolgten diversen Amtshandlungen (Bescheiderlassung, Berufungserledigung etc.) haben zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um insgesamt nur ein Jahr, somit bis Ende 2003 geführt.

Die im Jahre 2002 bei der K-KEG begonnene Betriebsprüfung könne nicht als Verfolgungs-handlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO eingestuft werden, da diese Prüfung nur für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens durchgeführt worden sei. Somit handle es sich um Verfolgungs-handlungen iSd Finanzstrafgesetzes, da die Rechtsgrundlage für diesen Prüfungsauftrag § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG gewesen sei. Erhebungen "für Zwecke von Finanzstrafverfahren" würden aber nicht der Abgabenerhebung dienen. Nach Ansicht des UFS komme es in diesem Zusammenhang entscheidend darauf an, in welcher Eigenschaft die Behörde – aus Sicht des Adressaten – nach außen hin in Erscheinung trete, nicht hingegen darauf, ob es möglich gewesen sein konnte, dass das Finanzamt mit derselben Handlung auch andere Zwecke, nämlich Zwecke der Abgabenerhebung verfolgt habe.

Würden diese Prüfungshandlungen im Jahre 2002 – entgegen der Auffassung des Bw. doch als Amtshandlungen einzustufen sein, so käme es im Jahre 2004 dennoch zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist, weil das Jahr 2004 nicht bereits ein Verlängerungsjahr sei. Dies folge aus der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO, wonach "§ 209 Abs. 1 zweiter Satz idF BGBI I 180/2004 ... sinngemäß für im Jahre 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 idF BGBI 57/2004 gilt". Somit führen im Jahr 2004 gesetzte Amtshandlungen nur dann zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, wenn es sich bei dem Jahr 2004 bereits um ein Verlängerungsjahr handle. Das sei aber eben für die Einkommensteuer 1997 aber nicht der Fall.

Darüber hinaus wird in den Berufungen vom 12. April 2007 und vom 1. Dezember 1996 gegen die Einkommensteuerbescheide 1997, 2000 und 2002 geltend gemacht, eine Maßnahme nach § 295 BAO setze eine nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. *Ergehe* ein solcher Feststellungsbescheid als Folge einer fehler-

haften Adressierung oder einer unterlassenen Zustellung *nicht*, so sei ein dennoch gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassener Änderungsbescheid rechtswidrig.

Die vom Bw. angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1997, 2000 und 2001 würden auf den bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Gänserndorf/Mistelbach zu der St.Nr. StNr1 bzw. StNr2 beruhen. Hinsichtlich dieser "Feststellungsbescheide" handle es sich um sog. "Nichtbescheide". Mangels des Vorliegens neuer Tatsachen oder Beweismittel seien diese Feststellungsbescheide zu Unrecht ergangen. Gegen diese Wiederaufnahme sei fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ergriffen worden. Werde der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, so trete das Verfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden habe. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheide scheide somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus. Im vorliegenden Fall basieren die mit Berufung bekämpften Einkommensteuerbescheide 1997, 2000 und 2001 nicht auf rechtskräftigen Grundlagen- bzw. Feststellungsbescheiden.

Im Übrigen werde darauf aufmerksam gemacht, dass sich diese Berufung nicht gegen Entscheidungen richtet, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien. Aus verfahrensökonomischen Gründen werde eine Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO beantragt, bis dass es im Verfahren zur St.Nr. StNr2, K1-KG zu einer rechtskräftigen Erledigung gekommen sei.

Des Weiteren beantragte der Bw. eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO sowie eine Entscheidung über diese Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juli 2009 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 207 Abs. 2 BAO iVm § 208 Abs. 1 lit a BAO das Recht, die Einkommensteuer festzusetzen, nach Ablauf von 5 Jahren ab jenem Jahr verjähre, in dem der Abgabenspruch entstanden sei. Gemäß § 209 Abs. BAO idF AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004, verlängere sich die Verjährungsfrist ab 1. Jänner 2005 um ein Jahr durch eine nach außen gerichtete Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenspruches. Die Verjährungsfrist verlängere sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr vorgenommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert sei. Die absolute Verjährungsfrist betrage gemäß § 209 Abs. 3 BAO idF AbgÄG 2004 zehn Jahre.

In diesem Zusammenhang seien jedoch die Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 18 BAO zu beachten: Für Nachforderungen als Folge einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO sei die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen sei. § 209 Abs. 1 zweiter Satz idF AbgÄG 2004

gelte sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem BGBl 57/2004 und setze eine Amtshandlung voraus, die von der Abgabenbehörde unternommen worden sei. Nach § 49 BAO seien die Abgabenbehörden mit der Erhebung der im § 1 BAO bezeichneten Abgaben (daher auch der Einkommensteuer) betrauten Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes. Unter Erhebungen seien gemäß § 49 Abs. 2 BAO alle zur Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu subsumieren. Dazu würden jedenfalls alle zur Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen gehören, die die Ermittlung und Festsetzung der Abgaben zum Ziel haben. Hierzu zählen neben abgabenbehördlichen Prüfungen jedenfalls auch Nachschauen iSd § 144 BAO bzw. Ergänzungs- und Bedenkenvorhalte.

Der Verjährung werde nur durch Amtshandlungen unterbrochen, die als Schritte der Erhebung iSd § 49 BAO anzusehen seien und nach außen in Erscheinung treten. Nach der Rspr des Verwaltungsgerichtshofes werden mit der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens durch das örtlich und sachlich zuständige Finanzamt eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO gesetzt. Der in der Literatur vertretenen Rechtsansicht, dass Ermittlungshandlungen der Finanzstrafbehörde keine die Verjährung verlängernden Amtshandlungen darstellen, trete der VwGH in dem Erkenntnis vom 17.4.2008, Zl. 2006/15/0077, somit entgegen. Jedoch seien nur solche Amtshandlungen geeignet die Verjährung zu unterbrechen, die von der sachlich zuständigen Abgabenbehörde zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches vorgenommen worden seien. Eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO setze daher voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung eines Steueranspruches unternehme.

Die von der Bw. vertretene Rechtsansicht, dass Ermittlungshandlungen der Finanzstrafbehörde keine Verlängerungshandlungen darstellen, lasse außer Acht, dass das für die Erhebung der Einkommensteuer zuständige Finanzamt seine Eigenschaft als Abgabenbehörde iSd § 49 Abs. 1 BAO nicht dadurch verliere, dass es zugleich seine Zuständigkeit nach § 58 FinStrG wahrnehme. Dass ein örtlich und sachlich für die Erhebung der Einkommensteuer (eines Mitunternehmers/Mitbeteiligten) zuständiges Finanzamt mit einem Vorhalt auch eine Verfolgungshandlung iSd § 14 Abs. 3 FinStrG setze, stehe dessen Eignung als taugliche Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO daher nicht entgegen.

Gleiches müsse wohl auch dann gelten, wenn das für das Feststellungsverfahren sachlich und örtlich zuständige Finanzamt Verfolgungshandlungen gegen einen oder mehrere Mitunternehmer setze und dabei gleichzeitig Ermittlungshandlungen zur Feststellung des steuerlichen Gewinnes der Mitunternehmerschaft vornehme.

Für den vorliegenden Fall sei überdies festzuhalten, dass die Rechtsgrundlage für die bei der KG vorgenommene Betriebsprüfung neben § 99 FinStrG auch § 144 BAO gewesen sei. Das Finanzamt sei daher – wie aus dem Prüfungsauftrag ersichtlich – gegenüber der KEG nicht nur als Finanzstrafbehörde, sondern auch als Abgabenbehörde zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen aufgetreten. Im Rahmen des BP-Verfahrens betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte bei der K-KEG seien folgende nach außen gerichtete Amtshandlungen gesetzt worden:

Datum:	Handlung:
19.11.1998	Erstbescheid Veranlagung 1997 (Feststellung gemäß § 188 BAO)
02.06.1999	Aufhebung des Erstbescheides vom 19.11.1998 gemäß § 299 BAO
20.10.1999	neuer Erstbescheid – Veranlagung 1997 (Feststellung gemäß § 188 BAO)
10.10.2002	Prüfungsauftrag betreffend 1997-2000
23.10.2002	Prüfungsbeginn
11.03.2003	Erweiterung des Prüfungsauftrages auf 2001
27.03.2003	Prüfungshandlungen betr. den gesamten Prüfungszeitraum im Büro G. der X-KEG;
02.04.2003	Einvernahme von Univ. Prof. Dr. K. zur Frage der Buchführungspflicht der KEG für den gesamten Prüfungszeitraum
08-10/2003	div. Vorsprachen Mag. XY (unbeschränkt haftender Gesellschafter der X-KEG) im Finanzamt St. Pölten betreffend den gesamten Prüfungszeitraum
27.07.2004	Besprechung der offenen Punkte betr. den gesamten Prüfungszeitraum mit dem steuerlichen Vertreter Dr. Keppert im Beisein des Fachvorstandes des FA 9/18/19
28.07.2004	Erweiterung des Prüfungsauftrages vom 10.10.2002 (Beauftragung eines weiteren Prüfers)
15.07.2005	Schriftlicher Vorhalt betreffend das Jahr 1997 und andere
01.09.2005	Abweisung eines Fristverlängerungsantrages zu obigem Vorhalt
23.09.2005	Telefonat betreffend Unterlagen zum Vorhalt vom 15.7.2005
26.06.2006	schriftlicher Vorhalt
16.11.2006	Niederschrift über den Prüfungsabschluss
05.12.2006	Wiederaufnahme- und Sachbescheid 1997 (Feststellung gem. § 188 BAO)

Selbst bei Außerachtlassung der Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 18 BAO wäre durch Anwendung des § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004 keine Verjährung eingetreten. Werden gemäß § 209 Abs. 1 erster Satz BAO idF des AbgÄG 2004 innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches vorgenommen, verlängere sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.

Die Einkommensteuer 1997 würde grundsätzlich mit 31.12.2002 verjähren, habe sich aber durch die Erlassung des Erstbescheides am 10.6.1999 um ein Jahr bis 31.12.2003 verlängert. Gemäß § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO idF AbgÄG 2004 verlängere sich die (verlängerte) Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen (zur Durchsetzung

eines Abgabenanspruches) in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert sei.

Durch die Prüfungshandlungen, das Gutachten und die Einvernahme von Prof. Dr. K. und die Vorsprachen von Herrn Mag. XY im Jahre 2003 (jenes Jahr bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1997 verlängert sei) habe sich die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2004 verlängert.

Die Besprechung am 27.7.2004 und die Erweiterung des Prüfungsauftrages am 28.7.2004 haben entsprechende Amtshandlungen im "Verlängerungsjahr" dargestellt, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2005 verlängert habe.

Der schriftliche Fragenvorhalt vom 15.7.2005 haben im "Verlängerungsjahr 2005" die neuerliche Verlängerung der Festsetzungsverjährung bis zum 31.12.2006 zur Folge gehabt.

Aufgrund dieser im Jahre 2006 gesetzten Verlängerungshandlungen im Bereich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der KG habe sich die Verjährungsfrist für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1997 bis 31.12.2007 verlängert. Somit sei der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1997 vom 12.3.2007 innerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

Mit Eingabe vom 13. August 2009 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der Begründung des Vorlageantrages wurde darauf verwiesen, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1997 das Recht zur Festsetzung der Steuer bereits verjährt sei. Im Übrigen beruhe der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1997 auf einem Feststellungsbescheid, der rechtswidrig ergangen und somit ein Nichtbescheid sei.

Die Berufung vom 1. Dezember 2006 gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe vom 20. Dezember 2012 werde auf zwei Grundsatzentscheidungen des VwGH vom 5.9.2012, Zlen. 2011/15/0024 und 2011/15/0031, verwiesen, welche der Bw. am 3. Oktober 2012 zugestellt worden seien. Nach diesem Erkenntnis habe eine bescheidmäßige Erledigung des Finanzamtes gegenüber einer Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter *einheitlich* zu ergehen. Die im Anlassfall vom Finanzamt Gänserndorf-Mistelbach vorgenommenen gesplitteten Erledigungen an die *Komplementäre* iSd § 188 BAO und an die *Kommanditisten* mit dem Ausspruch, dass eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe, würden demnach *keine Bescheide* darstellen. Sie würden demnach kei-

ne Rechtswirksamkeit erlangen (vgl. VwGH 5.9.2012, Zl. 2011/15/0024; 5.9.2012, Zl. 2011/15/0031).

Die vom Bw. bekämpften Einkommensteuerbescheide für die 1997, 2000 und 2001 sowie die nicht in offenen Rechtsmitteln befindlichen Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 seien ebenfalls von solchen "Nichtbescheiden" abgeleitet worden. Daher seien sämtliche gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 bis 2001, welche auf "Feststellungsbescheiden" nach erfolgten Betriebsprüfungen bei den Gesellschaften beruhen und ab dem Jahre 2006 erlassen worden seien, ohne rechtliche Grundlage erlassen worden und allesamt zweifelsfrei rechtswidrig. Auf diese Tatsache sei bereits in der Berufung hingewiesen und dies nunmehr durch den VwGH bestätigt worden. Die "Nichtbescheiden" seien bezüglich der folgenden Gesellschaften erlassen worden:

- K-KEG (damalige St.Nr. 18-StNr1);
- K1-KG (damalige St.Nr. 18-StNr2);
- K3-KG (damalige St.Nr. 18-StNr3).

Es werde abermals eine Stattgabe der Berufung beantragt und eine Aufhebung der aller bekämpften sowie nicht bekämpften Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 hinsichtlich der Ergebnistangenten der oben genannten Gesellschaften beantragt. Somit sei der Veranlagungsstand vor Änderungen durch die Betriebsprüfungen herzustellen.

In Eventu werde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer 1997 bis 2001 gemäß § 303 BAO gestellt. In diesem Zusammenhang werde auf die neu hervorgekommenen Tatsachen durch die bereits angeführten Grundsatzentscheidungen des VwGH verwiesen. Bezuglich der Fristen halte der steuerliche Vertreter des Bw. fest, dass die Entscheidungen des VwGH vom 5. September 2012 mit 3. Oktober 2012 wirksam zuge stellt worden seien und der Fristenlauf mit diesem Tag begonnen habe.

Mit Eingabe vom 7. Jänner 2013 wurde der seinerzeit gestellte Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie einer Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ist gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er 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 Fest-

stellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Nach § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Nach Abs. 2 leg.cit. beträgt die Verjährungsfrist bei Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren und bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden gemäß § 209 Abs. 1 BAO innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Abgabenfestsetzung spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Nach § 323 Abs. 18 BAO gilt § 209a BAO Abs. 1 und 2 BAO für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBI I 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBI I 180/2004, des § 209 Abs. 3 BAO durch BGBI I 57/2004 sowie des § 304 durch BGBI I 57/2004 sinngemäß.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Hängt nach § 209a Abs. 2 BAO eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85)

ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 für die Vorauszahlungen schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer 1997 Verjährung eingetreten ist, da eine bei der K-KEG im Jahre 2002 begonnene Betriebsprüfung nicht als Verfolgungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO eingestuft werden könne. Würden – entgegen der Auffassung der Bw. – diese Handlungen dennoch als Verfolgungshandlungen einzustufen sein, käme es nach Auffassung des Bw. zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist, weil das Jahr 2004 nicht bereits ein Verlängerungsjahr sei.

Im Übrigen setze nach Auffassung der Bw. eine Maßnahme nach § 295 BAO die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergehe ein solcher nicht, da infolge fehlerhafter Adressierung oder unterlassener Zustellung ein "Nichtbescheid" vorliege, so sei ein dennoch erlassener Änderungsbescheid rechtswidrig.

Nach § 209a Abs. 2 BAO steht in der seit 1. Jänner 2005 geltenden Fassung einer Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn sie unmittelbar oder mittelbar von einer Abgabenfestsetzung von einem in Berufung gezogenen Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) abhängt. Wird eine Berufung gegen einen Feststellungsbescheid vor Eintritt der Verjährung der davon "abgeleiteten" Einkommensteuer eingebracht, so steht der Umstand, dass sie erst nach Verjährungsbeginn meritorisch erledigt wird, der Anpassung "abgeleiteter" Einkommensteuerbescheide nicht entgegen (vgl. VwGH 4.2.2009, Zl. 2006/15/0182).

Die Bestimmung des § 209a BAO hindert nicht den Eintritt der Verjährung, sondern gestattet lediglich die bescheidmäßige Festsetzung für von Berufungserledigungen abhängigen Abgabenfestsetzungen trotz bereits eingetretener Verjährung und setzt auch die absolute Verjährungsfrist außer Kraft (vgl. VwGH 4.2.2009, Zl. 2006/15/0182).

Normzweck der Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO ist es, die Partei vor Rechtsnachteilen (durch Eintritt der Bemessungsverjährung) zu schützen, die lediglich dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen gegen den Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) nicht unverzüglich erledigt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 209a Rz 11).

Soweit die Erledigung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides von der Erledigung einer rechtzeitig eingebrachten Berufung gegen den Feststellungsbescheid abhängt, kann der Erlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide grundsätzlich nicht der Eintritt der Verjährung entgegen gehalten werden.

Keine Bindungswirkung iSd § 209a Abs. 2 BAO entfaltet jedoch ein Feststellungsbescheid, dem *keine Bescheidqualität* zukommt. Von der Erledigung einer Berufung gegen einen sog. "Nichtbescheid", die nur in der Zurückweisung derselben bestehen kann, hängt jedoch die in § 209a Abs. 2 BAO geforderte Abgabenfestsetzung nicht ab (vgl. VwGH 30.5.2012, Zl. 2008/13/0074). Eine andere Betrachtung bzw. keine Bescheidabänderung hinsichtlich abgeleiteter Einkommensteuerbescheide ist daher geboten, wenn sich hinsichtlich der Feststellungsbescheide bzw. Grundlagenbescheide nachträglich herausstellt, dass sog. "**Nichtbescheide**" vorliegen.

Als "Nichtbescheide" sind behördliche Dokumente anzusehen, die zwar Form und Inhalt eines Bescheides haben, aber als Folge fehlerhafter Adressierung, mangelhafter tatsächlicher Zustellung, fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO oder einer Zustellung nicht an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person zur Gänze unwirksam sind (vgl. Ellinger /Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 209a Rz. 21). Ebenso rechtlich wirkungslos bleibt ein Feststellungsbescheid, der nicht an alle beteiligten Mitunternehmer ergeht und somit gegen das bei Grundlagenbescheiden iSd § 188 BAO geltende Gebot der *Einheitlichkeit* verstößt (vgl. VwGH 5.9.2012, Zl. 2011/15/0024).

Soweit hinsichtlich der Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide) "Nichtbescheide" vorliegen, ist bei der Erlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide allenfalls der Eintritt der Bemessungsverjährung nach den Bestimmungen des § 209 BAO zu prüfen.

Im vorliegenden Fall erweist sich jedoch die Erlassung der mit Berufung angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1997, 2000 und 2001 bereits aus anderen Gründen als rechtswidrig:

Die Erlassung auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheide setzt die Abhängigkeit (somit ein Verhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleiteten Bescheid) voraus. Ein auf § 295 BAO gestützter Bescheid darf daher nur ergehen, wenn ein Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) nachträglich erlassen oder **abgeändert** und wenn dieser nachträgliche Bescheid dem Adressaten gegenüber **wirksam** ist. Besteht diese Bindungen bzw. Wirkungen nicht, liegt

eine Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß § 295 Abs. 1 BAO nicht vor (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 93/15/0088).

Wird ein Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassen, obwohl der für hiefür herangezogene Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) ins Leere gegangen ist (somit rechtlich nicht existent war), so ist diese Rechtswidrigkeit nicht dadurch sanierbar, dass nachträglich der Grundlagenbescheid erlassen wird. Es hat daher eine aufhebende Berufungserledigung und allenfalls danach eine neuerliche Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu erfolgen (vgl. VwGH 24.11.1998, Zl. 93/14/0203; Ritz, BAO-Kommentar, § 295, Rz. 13).

Ein Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) ist als "**Nichtbescheid**" im Falle einer fehlerhaften Adressierung, mangelnder tatsächlicher Zustellung, des fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO sowie im Falle keiner Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person anzusehen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295, Rz 27). Ebenso rechtlich wirkungslos bleibt ein Feststellungsbescheid, der nicht an alle beteiligten Mitunternehmer ergeht, als somit gegen das bei Grundlagenbescheiden iSd § 188 BAO geltende Gebot der *Einheitlichkeit* verstößen wird. Demnach hat bei einer Personengesellschaft, welche gegenüber dem Finanzamt unter Benennung ihrer Gesellschafter mit dem Begehr auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO (durch Einreichung einer Erklärung betreffend der Einkünfte von Personengesellschaften) auftritt, eine einheitliche bescheidmäßige Erledigung zu erfolgen (vgl. VwGH 5.9.2012, Zl. 2011/15/0024).

Als sog. "Nichtbescheid" bzw. als absolut nichtiger Verwaltungsakt entfaltet der Feststellungsbescheid keine rechtlichen Wirkungen (vgl. 30.5.2012, Zl. 2008/13/0074).

1. E 1997 – Feststellungsbescheid betreffend K-KEG:

Im vorliegenden Fall erließ mit 5. Dezember 2006 das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO dieser Gesellschaft zuständige Finanzamt einen Bescheid, mit dem das Feststellungsverfahren 1997 wiederaufgenommen wurde sowie einen Feststellungsbescheid 1997. Mit diesem Feststellungsbescheid vom 5. Dezember 2006 hat das Finanzamt die Einkünfte je zur Hälfte den beiden Komplementären der K-KEG zugewiesen. Im *Spruch* des Feststellungsbescheides vom 5. Dezember 2006 sind auch nur die *Komplementäre* angeführt, denen die Einkünfte je zur Hälfte zugewiesen wurden.

Des Weiteren hat das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der K-KEG zuständige Finanzamt mit 1. Dezember 2006 für die Jahre 1997 bis 2001 sog. "Nichtfeststellungsbescheide" erlassen, mit denen ausgesprochen wurde, dass hinsichtlich der *Kommanditisten* die Einkünfte nicht festgestellt werden. Diese Nichtfeststellungsbescheide wurden jeweils lediglich den Kommanditisten und der K-KEG zugestellt.

Im Gefolge der bescheidmäßigen Feststellungen des für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. StNr1, betreffend K-KEG erließ das Finanzamt mit 12. März 2007 den bekämpften und gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1997 (s. UFS 22.11.2012, GZ. RV/3588-W/08 betreffend K-KEG).

Im vorliegenden Fall wurde gegen das bei Grundlagenbescheiden iSd § 188 BAO geltende Gebot der **Einheitlichkeit** verstoßen. Der dem bekämpften Einkommensteuerbescheid 1997 zu Grunde liegende Feststellungsbescheid der K-KEG stellt daher ein "**Nichtbescheid**" dar, der keine rechtlichen Wirkungen entfaltet. Eine Abänderungsbefugnis des Finanzamtes gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1997 nicht gegeben, die Erlassung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1997 gemäß § 295 Abs. 1 BAO war rechtswidrig.

2. E 2000 und 2001 – Feststellungsbescheid betreffend K1-KG:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2000 und 2001 wurde hinsichtlich der Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der K1-KG für das Jahr 2000 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen und für das Jahr 2001 den Feststellungen der BP entsprechend ein Feststellungsbescheid erlassen.

Mit den im Zuge der amtsweigigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Feststellungsbescheiden vom 8. und 9. November 2006 wurden für die Jahre 2000 und 2001 die Einkünfte den *Komplementären* der Personengesellschaft, nicht aber deren Kommanditisten, zugewiesen. Diese behördlichen Erledigungen enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten.

Mit weiteren Erledigungen vom 25. Oktober 2006 wurde für die Jahre 2000 und 2001 festgestellt, dass eine Feststellung der Einkünfte in Bezug auf die Jahre 2000 und 2001 zu unterbleiben habe. Die behördliche Erledigung vom 25. Oktober 2006 enthält weiters keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO.

Im vorliegenden Fall wurde im Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der K1-KG gegen das bei Grundlagenbescheiden iSd § 188 BAO geltende Gebot der **Einheitlichkeit** verstoßen. Darüber hinaus enthält die behördliche Erledigung vom 25. Oktober 2006 keinen Verweis auf § 101 Abs. 3 BAO.

Die den bekämpften Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide der K1-KG stellen daher "**Nichtbescheide**" dar, welche keine rechtlichen Wirkungen entfalten. Eine Abänderungsbefugnis des Finanzamtes gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist

hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 somit nicht gegeben. Die Erlas-
sung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO
war rechtswidrig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Jänner 2013