

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 vom 5. Jänner 2007 und betreffend Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird Statt gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung wird abgewiesen.

Der Aufhebungsbescheid bleibt unverändert.

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 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb infolge Beteiligungen an der D. KEG (D.KEG), K. OHG (K.OHG) und Z. GmbH & Co (Z.GmbH & Co).

I.

Mit 5. Jänner 2007 änderte das Finanzamt Wien 2/20 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab, da durch das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach zur St.Nr. xxx/xxxx am 13. Dezember 2006 ein geänderter Feststellungsbescheid für das Jahr 1998 ergangen sei.

Dagegen brachte der Bf. **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) ein und führte 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) sei die gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassene Änderung rechtswidrig.

Der bekämpfte Bescheid berufe sich die Feststellungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach zur St.Nr. xxx/xxxx vom 13. Dezember 2006. Der vom Finanzamt Gänserndorf Mistelbach erlassene „Feststellungsbescheid“ sei jedoch ein Nichtbescheid, da in diesem Feststellungsverfahren der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben worden und somit der Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 basiere auf einen nicht rechtskräftigen Grundlagenbescheid.

Zudem sei das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer bereits verjährt, da die Verfolgungshandlungen betreffend die begonnene Betriebsprüfung bei der D. KEG nicht als Verfolgungshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO einzustufen seien. Diese Prüfung habe sich nur auf die KEG und nicht auf die atypisch stillen Gesellschafter bezogen und sei außerdem im Zusammenhang mit einem Finanzstrafverfahren durchgeführt worden. Hierbei habe es sich um eine Verfolgungshandlung im Sinne des Finanzstrafgesetzes und nicht zum Zwecke der Abgabenerhebung gehandelt (BMF, SWK 2/2005, S. 66; Ritz, BAO-Kommentar, § 209, Tz. 30; UFS vom 4. Oktober 2005, RV/0289-I/05). Nach Ansicht des UFS komme es entscheidend darauf an, in welcher Eigenschaft die Behörde nach außen in Erscheinung trete und nicht darauf, ob es möglich sei, dass das Finanzamt mit derselben Handlung auch andere Zwecke, nämlich Zwecke der Abgabenerhebung, verfolge (vgl. hiezu auch Anmerkungen von Baldauf, UFS-Aktuell, 2005, 417).

Das Finanzamt gab vorerst der Berufung mittels **Berufungsvorentscheidung** statt, hob den angefochtenen Bescheid auf, da die dem Bescheid zugrunde liegende Gewinntangente des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, St.Nr. 18, xxx/xxxx vom 13. Dezember 2006 aufgrund der Nichtigkeit des Bescheides nicht hätte ergehen dürfen.

In der Folge hob jedoch das Finanzamt die stattgebende Berufungsvorentscheidung mit **Aufhebungsbescheid** vom 21. Jänner 2008 auf und erließ gleichzeitig eine abweisende **Berufungsvorentscheidung** betreffend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998. In dieser Berufungsvorentscheidung, ebenfalls datiert mit 21. Jänner 2008, legte das Finanzamt dar, aus welchen Gründen das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer nicht verjährt sei. Verfolgungshandlungen im Sinne des § 14 Abs. 3 Finanzstrafgesetz seien solche Akte, die in ihrer Art und Bedeutung die Absicht der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehenen Weise zu prüfen. Nur solche Handlungen seien der finanzstrafrechtlichen Sphäre zuzurechnen, bei denen ein konkreter Tatverdacht geäußert worden sei. Alle jene Handlungen, bei denen ein konkreter Tatverdacht nicht nach Außen gerichtet worden sei, seien der Abgabenbehörde zuzurechnen.

Im VwGH-Erkenntnis vom 25. November 1999, Zl. 98/15/0081 habe der VwGH ausgesprochen, dass die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens durch das sachlich und örtlich zuständige Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz wegen Nichtabgabe oder unrichtiger Steuererklärungen auch auf die Geltendmachung der dort genannten

Abgabenansprüche abziele und daher verjährungsunterbrechende Wirkung habe. Der Prüfungsauftrag und alle in diesem Zusammenhang erfolgten Außenhandlungen der Außenprüfer seien daher Verlängerungshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO.

II.

Im Aufhebungsbescheid vom 21. Jänner 2008 führte das Finanzamt aus, dass die Begründung der stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2007 nicht richtig gewesen sei. Die stattgebende Entscheidung sei damit begründet worden, dass der Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf vom 13. Dezember 2006 ein Nichtbescheid sei. Vielmehr habe es sich um einen Nichtfeststellungsbescheid gehandelt, worin ausgesprochen worden sei, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der K. OHG zu unterbleiben habe.

Infolge des im Bereich des § 299 BAO bestehenden Vorranges des Prinzips der Rechtmäßigkeit vor dem Prinzip der Rechtssicherheit stehe einer Aufhebung der BVE vom 22. Februar 2007 nichts entgegen. Die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides sei vom amtswegen zu verfügen, da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe. Im Rahmen der Ermessensübung sei nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit von Bescheiden (Legalitätsprinzip) der Bescheid vom 22. Februar 2007 daher gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben.

In der **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) gegen den Aufhebungsbescheid vom 21. Jänner 2008 führte der Bf. begründend aus, dass eine Aufhebung nach § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze, eine bloße Möglichkeit reiche nicht aus (Ritz, BAO-Kommentar, § 299, Tz. 13).

Die Aufhebung sei rechtswidrig verfügt worden, da die Gewissheit der Rechtswidrigkeit für die Behörde nicht gegeben gewesen sei. Die Behörde habe den gegenständlichen Betriebsprüfungsauftrag nicht dahingehend untersucht, ob dieser auch jene stille Gesellschaft, an der der Bf. beteiligt sei, umfasst habe. Dementsprechend habe auch das Finanzamt nicht den für die Frage der Verjährung maßgeblichen Sachverhalt geklärt.

Beide Berufungen wurden dem **Bundesfinanzgericht** (BFG) zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit **Vorhalt** vom 27. August 2014 wurde das nunmehr für die D.KEG zuständige Finanzamt Klagenfurt nach Darlegung des Sachverhaltes ersucht bekannt zu geben, ob nach der Entscheidung des UFS vom 4. März 2013, zu RV/3085-W/08 ein neuer händischer Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1998 betreffend die D.KEG erlassen wurde oder wird.

Mit **Antwort** vom 23. September 2014 teilte das Finanzamt Klagenfurt mit, dass es betreffend die D.KEG keinen neuen händischen Feststellungsbescheid 1998 erlassen habe und auch nicht beabsichtige einen neuen Feststellungsbescheid 1998 zu erlassen.

Mit **Schriftsatz** vom 4. November 2014 zog der Bf. seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat zurück.

Über die Beschwerden wurden erwogen:

I. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 1998

Folgender Sachverhalt ist erwiesen:

Der Bf. machte aus Beteiligungen an der D.KEG, K.OHG und Z.GmbH & Co Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend.

Betreffend die D.KEG liegt folgender Sachverhalt vor:

Mit 28. Jänner 2000 wurden durch das Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien die Einkünfte der D.KEG gem. § 188 BAO festgestellt und dem Bf. ein Verlust von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von S – 465.000,00 zugewiesen.

In der Folge wurde u.a. das Feststellungsverfahren betreffend die D.KEG wieder aufgenommen, der Akt an das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach abgetreten und am 18. Dezember 2006 betreffend die D.KEG ein „Feststellungsbescheid für die Jahre 1998 bis 2001“ erlassen.

Gegen diesen „Feststellungsbescheid für die Jahre 1998 bis 2001“ wurde am 10. Jänner 2007 Berufung (nunmehr: Beschwerde) eingebracht.

Im Jahr 2011 wurde der Akt an das Finanzamt Klagenfurt abgetreten.

Mit UFS-Entscheidung vom 4. März 2013, zur GZ RV/3085-W/08 und andere Zahlen, wurde die Berufung vom 10. Jänner 2007 als unzulässig zurückgewiesen, da der „Feststellungsbescheid“ vom 18. Dezember 2006 ein Nichtbescheid ist. Laut UFS hat die behördliche Erledigung vom 18. Dezember 2006 keine Rechtswirksamkeit erlangt. Die UFS-Entscheidung vom 4. März 2013 erwuchs in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 27. August 2014 fragte das BFG beim Finanzamt Klagenfurt an, ob betreffend die D.KEG ein neuer Feststellungsbescheid für das Jahr 1998 erlassen wird. Mit Antwort-Mail vom 23. September 2014 wurde dies verneint.

Folgende rechtliche Bestimmung gelangt zur Anwendung:

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, ZI. 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. 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 jenem Feststellungsbescheid, der Grundlage für den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten (angefochtenen) Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5. Jänner 2007 war, um einen Nichtbescheid (siehe UFS-Entscheidung vom 4. März 2013, RV/3085/W-08 u.a.).

Wenn der Bf. nun in seiner Berufung vom 31. Juli 2007 vorbringt, die Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO des angefochtenen Bescheides ist rechtswidrig, kann ihm nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1998 vom 5. Jänner 2007 ist aufzuheben (vgl. auch UFS-Entscheidung vom 10. März 2011, RV/0064-W/06).

II. Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid

Soweit der Bf. in der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vorbringt, die Gewissheit der Rechtswidrigkeit sei für die Behörde nicht gegeben gewesen, ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach mit Bescheid vom 13. Dezember 2006 im Abgabeverfahren betreffend die D.KEG festgestellt hat, dass in Bezug auf die jeweiligen Gesellschafter der D.KEG die Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat. Der Wissensstand des Finanzamtes Wien 2/20 war somit zum Zeitpunkt der Erlassung der stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2007 jener, dass die Einkünftefeststellungen für die jeweiligen Gesellschafter zu unterbleiben haben. Die stattgebende Berufungsvorentscheidung hat jedoch das Finanzamt Wien 2/20 damit begründet, dass der bekämpfte Einkommensteuerbescheid auf Grund der Nichtigkeit des Bescheides vom 13. Dezember 2006 nicht hätte ergehen dürfen. Dass damit die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2007 inhaltlich rechtswidrig war, liegt auf der Hand und hat das Finanzamt zu Recht den Aufhebungsbescheid vom 21. Jänner 2008 erlassen. Denn erst mit der UFS-Entscheidung vom 4. März 2013, zu RV/3085-W/08 und andere Geschäftszahlen, stellte sich heraus, dass die Erledigungen vom 13. Dezember 2006 des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach zur St.Nr. xxx/xxxx Nichtbescheide sind und keine Rechtswirksamkeit erlangt haben.

Wenn der Bf. in der Berufung desweiteren einwendet, das Finanzamt habe den gegenständlichen Betriebsprüfungsauftrag nicht dahingehend untersucht, ob dieser auch jene stille Gesellschaft umfasse, an der er beteiligt ist und, ob der maßgebliche

Sachverhalt für die Frage der Verjährung geklärt sei, ist zu erwidern, dass beide Einwendungen für die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO nicht relevant sind. § 299 BAO gestattet nämlich Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Indem das Finanzamt Wien 2/20 am 22. Februar 2007 mittels Berufungsvorentscheidung der Berufung vom 31. Jänner 2007 stattgegeben hat, weil es zu diesem Zeitpunkt von einem Nichtbescheid betreffend den Bescheid vom 13. Dezember 2006 des Finanzamtes Gänserndorf/Mistelbach St.Nr. 18 xxx/xxxx ausgegangen ist, hat es den damaligen Sachverhalt nicht richtig angenommen und die Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2007 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Der Aufhebungsbescheid ist somit zu Recht ergangen und die Beschwerde dagegen als unbegründet abzuweisen.

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 den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Aufhebung eines abgeleiteten Bescheides, wenn der Grundlagenbescheid keine Rechtswirkung entfaltet, entspricht der VwGH-Judikatur. Auch hinsichtlich des angefochtenen Aufhebungsbescheides sieht das Gericht in der Feststellung des Finanzamtes Wien 2/20, dass die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2007 inhaltlich rechtswidrig war, keine Abweichung des Erkenntnisses von der Rechtsprechung des VwGH. Die Revision ist somit in beiden Punkten nicht zulässig.

Wien, am 18. November 2014