



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. wohnhaft in Stadt, vertreten durch WP und STB, vom 22. Februar 2007 gegen den Bescheid des FA vom 1. Februar 2007 betreffend Abweisung des Ansuchens vom 17. November 2006 auf Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1987 gemäß § 295 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 1. Februar 2007, mit dem das Ansuchen auf Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1987 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgewiesen wurde, wird abgeändert.

Das Ansuchen des Bw. vom 17. November 2006 auf Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1987 gemäß § 295 Abs. 1 BAO wird als *unzulässig zurückgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Dezember 1987 nahm die E-GmbH. (in der Folge: E-GmbH) als Geschäftsherr die B-AG unter Einbringung einer Kapitaleinlage von S 20 Mio. rückwirkend ab 1. Jänner 1987 als atypisch stillen Gesellschafter auf, die diese Beteiligung ihrerseits treuhändig für 45 Treugeber hielt, mit denen sie Ende 1987 Treuhandvereinbarungen über Unterbeteiligungen abgeschlossen hat.

Am 20. November 1987 zeichnete auch der Berufungswerber (Bw.) solche Anteilsscheine und beteiligte sich dabei mit einer Kapitaleinlage von S 400.00,00 als stiller Gesellschafter an der E-GmbH.

Anlässlich der steuerlichen Erfassung dieser Personen(Publikums-)gesellschaft ging das zuständige Finanzamt N (FA N) zunächst auch ertragsteuerlich von einer unechten stillen Gesellschaft mit Mitunternehmerstellung der still Beteiligten aus und führte deshalb für die „E-GmbH und Mitgesellschafter“ einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellungen (§ 23 Z 2 EStG 1988) gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO durch (Steuernummer uuu/vvvv).

Am 23. November 1988 erließ das FA N in diesem Feststellungsverfahren einen vorläufigen Feststellungsbescheid für 1987 und stellte damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Wesentlichen erklärungsgemäß einheitlich iHv. S - 35.776.436,00 und gesondert ua. für den Bw. iHv. S - 424.000,00 fest. Mit gleich datierter Mitteilung informierte das FA N das zur Einkommensteuererhebung zuständige Wohnsitzfinanzamt des Bw. (FA) über dieses gesonderte Feststellungsergebnis für 1987.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1987 erklärte der Bw. neben Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit insbesondere auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus diversen Beteiligungen im Gesamtbetrag von S - 325.646,00 (darin Beteiligungseinkünfte betreffend E-GmbH und Mitges. iHv. S – 424.000,00) sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen im Betrag von S 4.097.777,00.

Am 12. Juni 1989 erließ das FA für den Bw. einen mitteilungs- und erklärungsgemäßen Einkommensteuerbescheid für 1987 und setzte damit die Einkommensteuer für dieses Jahr mit S 259.079,00 fest.

Mit Bescheid vom 19. Juni 1989 wurde dieser Einkommensteuerbescheid 1987 wegen der darin unberücksichtigt gebliebenen Investitionsrücklage (S 284.856,00) allerdings ohne Auswirkung auf die bisherige Steuerfestsetzung gemäß § 293 BAO berichtigt.

Am 27. Dezember 1989 erging für den Bw. aufgrund zu niedrig berücksichtigter Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit erneut ein gemäß § 293 BAO berichtigter Einkommensteuerbescheid 1987, mit dem es zu einer höheren Steuervorschreibung iHv. S 262.517,00 kam. Dieser Bescheid wurde mangels Anfechtung rechtskräftig.

Im Zeitraum Juli 1992 bis Jänner 1993 fand bei der E-GmbH und Mitges. eine Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfung für die Jahre 1987 bis 1990 statt. Dabei gelangten die Prüfungsorgane zur Auffassung, dass es sich bei dieser Personengesellschaft mangels ausreichend ausgeprägten Unternehmerrisikos der still Beteiligten um eine echte stillle Gesellschaft handle, und eine einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO daher nicht stattzufinden habe, weil die stillen Gesellschafter als bloße Kapitalgeber Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielten (Tz. 10 des BP-Berichtes vom 4. Mai 1993, ABNr. aa/bb).

Das FA N schloss sich diesen Prüfungsfeststellungen an und erließ am 15. Juli 1993 an die „E-GmbH und Mitges. zu Handen Stb AB, Kanzleianschrift“ adressierte endgültige Bescheide für 1987 bis 1990, mit denen insb. auch der hier interessierende vorläufige Feststellungsbescheid 1987 vom 23. November 1988 unter Feststellung, dass die Voraussetzungen für eine einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO nicht vorlägen, ersatzlos aufgehoben wurde.

Mit Mitteilung vom 15. Juli 1993 setzte das FA N das FA von diesen endgültigen negativen Feststellungsbescheiden bei der E-GmbH und Mitges. für 1987 bis 1990 (§§ 188, 190 Abs. 1, 200 Abs. 2 BAO) in Kenntnis und ersuchte deshalb, ua. die Einkommensteuerbemessungsgrundlagen des Bw. für 1987 wie folgt zu korrigieren:

1987	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	+ 424.000,00
Kapitaleinkünfte § 27 Abs. 1 Z 1 EStG (btto)	- 24.000,00
anrechenbare KESt	0,00

Aufgrund dieser geänderten gesonderten Mitteilung änderte das FA den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 1987 vom 27. Dezember 1989 mit Bescheid vom 8. April 1994 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab, brachte in diesem bei ansonsten unveränderten Bemessungsgrundlagen nun Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. S 98.354,00 (darin Beteiligungseinkünfte E-GmbH und Mitges. S 0,00 gegenüber bisher S - 424.000,00) sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv. S 4.073.777,00 (bisher S 4.097.777,00) zum Ansatz und setzte die Einkommensteuer für 1987 deshalb neu mit S 507.117,00 (Nachforderung S 244.600,00) fest. Auch dieser geänderte Einkommensteuerbescheid 1987 vom 8. April 1994 erwuchs in Rechtskraft.

Bereits am 13. August 1993 war vom damaligen steuerlichen Vertreter der E-GmbH und Mitges. gegen die negativen Feststellungsbescheide für 1987 bis 1990 vom 15. Juli 1993 Berufung eingelegt und beantragt worden, die angefochtenen Bescheide unter Anerkennung einer Mitunternehmerschaft aufzuheben, und die vorläufigen Feststellungsbescheide der Streitjahre für endgültig zu erklären.

Diese Berufung wies die Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat) mit Berufungsentscheidung vom 18. September 1996, GZ. xxxx, als unbegründet ab und erließ damit im Ergebnis mit den angefochtenen Bescheiden im Spruch übereinstimmende endgültige negative Feststellungsbescheide für 1987 bis 1990.

Gegen diese abschlägige Berufungsentscheidung erhoben die E-GmbH, die E-GmbH und Mitges. und ein still Beteiligter Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der jedoch die Behandlung ablehnte (Beschluss v. 23. Februar 1999, Zi. B yyyy) und die Beschwerde in der Folge antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.

Mit Beschluss vom 21. Oktober 1999, Zl. zzzz, wies der VwGH diese Beschwerde mangels Rechtsverletzungsmöglichkeit zurück, weil der angefochtene Bescheid an eine nicht existente Personengemeinschaft gerichtet und damit im Ergebnis nicht wirksam erlassen worden sei. Die bekämpfte Berufungsentscheidung sei nämlich an die „E-GmbH und Mitges.“ ergangen, bei diesem Bescheidadressat handle es sich jedoch im Hinblick darauf, dass handelsrechtlich jeweils nur stille Gesellschaftsverhältnisse zwischen der E-GmbH und den Treugebern vorgelegen seien, und die belangte Behörde die Rechtsmittelwerberin nach Inhalt der abweisenden Berufungsentscheidung auch steuerlich als echte stille Gesellschaft qualifiziert habe, weder um ein zivilrechtlich rechtsfähiges Gebilde noch um ein Rechtssubjekt im abgabenrechtlichen Sinn.

Im fortgesetzten Verfahren wies die FLD für Wien Niederösterreich und Burgenland das FA N mit Schreiben vom 30. September 2002 an, bei der unter StNr. uuu/vvvv geführten Personen gesellschaft aus nachstehenden Gründen für die Jahre 1987 bis 1990 einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellungen gemäß § 188 BAO *neu* durchzuführen.

Die gesellschaftsvertraglich eingeräumte Abschichtungsgarantie (mindestens 100 % des Nominales der Einlage beim Ausscheiden) gelte laut maßgeblichem Vertragswerk nicht für nach 31. Dezember 1991 ausscheidende stille Gesellschafter. Da solche Gesellschafter demnach durchaus das Risiko von (teilweisen) Einlagenverlusten treffe, werde nunmehr in Abkehr zu bisher die Auffassung vertreten, dass es sich bei den Beteiligungen an der E-GmbH doch um atypisch stille mit den sich daran anschließenden Rechtsfolgen handelt. Formalrechtlich sei aufgrund der Aussagen des VwGH im Beschluss vom 21. Oktober 1999 und der aktuellen höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Adressierung von Feststellungsbescheiden iSd. § 188 BAO davon auszugehen, dass nicht nur die beschwerdeverfangen gewesene Berufungsentscheidung vom 18. September 1996, sondern auch schon die vorge lagerten erstinstanzlichen Feststellungsbescheide für 1987 bis 1990 ins Leere gegangen, und damit bisher noch keine wirksamen Erstbescheide erlassen worden sind.

Die Neudurchführung der Einkünftefeststellungen für 1987 bis 1990 habe allerdings nicht erklä rungskonform, sondern ua. das Gründungsjahr 1987 betreffend in der Weise zu erfolgen, dass die den stillen Gesellschaftern laut Erklärung rückwirkend ab 1.1.1987 zugewiesenen Beteiligungsverluste jeweils nur aliquot für den Zeitraum des tatsächlichen Bestandes der stil len Beteiligung berücksichtigt werden.

Bei der Ausfertigung der neuen Feststellungsbescheide sei zu beachten, dass über das Vermögen des Geschäftsherrn E-GmbH am 26. März 1997 das Konkursverfahren eröffnet, und dadurch auch die in Rede stehende atypisch stille Gesellschaft aufgelöst worden sei.

Die Feststellungsbescheide seien daher nicht mehr an die Mitunternehmerschaft, sondern an diejenigen (bzw. deren Rechnachfolger) zu richten, denen in den Jahren 1987 bis 1990 ge-

meinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO). Mangels eines gemeinsamen Zustellbevollmächtigten seien auch jedem Bescheidaddressaten entsprechende Bescheidausfertigungen zuzustellen.

Das angesprochene Konkursverfahren der E-GmbH (LG Ort GZ. SZahl/Jahr) wurde laut Firmenbuchstand (FN cccc) am 27. Dezember 2002 nach Schlussverteilung aufgehoben. Mit Wirksamkeit 31. Mai 2003 wurde die E-GmbH amtswegig entprotokolliert.

Am 15. November 2002 fertigte das FA N im Feststellungsverfahren der ehem. Mitunternehmerschaft anweisungsgemäß neue Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 1987 bis 1990 aus, die an die „E-GmbH“ und „jeden einzelnen ehem. still Beteiligten“ adressiert und auch so zugestellt wurden.

Mit dem an den Bw. adressierten Feststellungsbescheid 1987 vom 15. November 2002 stellte das FA N für diesen abweichend zu bisher anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. S - 70.030,00 fest, worüber am 18. November 2002 wiederum eine entsprechende Mitteilung an das FA erging.

Am 20. Dezember 2002 erließ selbiges daher für den Bw. erneut einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1987, berücksichtigte darin nun bei im Übrigen unveränderten Bemessungsgrundlagen (insb. auch keine Folgekorrektur bei den Kapitaleinkünften) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. S 28.354,00 (darin Beteiligungsverlust E-GmbH und Mitges. S 70.030,00 gegenüber bisher S 0,00) und setzte die Einkommensteuer für dieses Jahr demgemäß neu mit € 33.670,56 ~ S 463.317,00 (Gutschrift S 43.800,00) fest. Dieser geänderte Einkommensteuerbescheid 1987 vom 20. Dezember 2002 wurde mit ungezügtem Ablauf der einmonatigen Berufungsfrist rechtskräftig.

Zur selben Zeit legte die vom Masseverwalter der E-GmbH inzwischen bevollmächtigte Z Wirtschaftsberatung GmbH mit Schriftsatz vom 16. Dezember 2002 namens der insolventen E-GmbH sowie jedes einzelnen ehem. atypisch stillen Gesellschafter wiederum Berufung gegen die Feststellungsbescheide für 1987, 1988 und 1989 vom 15. November 2002 ein (138 Bescheide) und bekämpfte diese damit wegen der Ergebnisverteilung für 1987 bzw. der Verlustzuweisungen für 1988 und 1989.

Darüber hinaus erhoben auch einige ehem. stillen Gesellschafter zwischen Mitte November 2002 und Anfang des Jahres 2003 jeweils gegen die am 15. November 2002 an sie ausgefertigten Feststellungsbescheide für 1987 bis 1989 bzw. 1987 bis 1990 gesondert Berufung. Der nunmehrige Bw. berief mit Schriftsatz vom 12. Dezember 2002 ebenfalls gesondert gegen die an ihn ergangenen Feststellungsbescheide 1987 bis 1990 selben Datums.

Das FA N legte sämtliche vorangeführten Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS), Außenstelle, zur Entscheidung vor. Anlässlich der beantragten mündlichen Berufungsverhandlungen am 15. Dezember 2003 zogen die Z Wirtschaftsberatung GmbH die Berufung vom 16. Dezember 2002 namens aller 46 Rechtsmittelwerber und der Großteil jener Rechtsmittelwerber, die gesondert berufen hatten, auch diese Berufungen zurück. Der Bw. nahm seine unter GZ. RV/1289-W/03 erfasste Berufung gleichfalls zurück.

Mit Bescheiden vom 15. Dezember 2003 erklärte der UFS diese zurückgenommenen Berufungen gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos (RV/1289-W/03, RV/1284-W/03, RV/1286-W/03, RV/1287-W/03, RV/1288-W/03, RV/1884-W/03).

Soweit keine Rechtsmittelzurücknahme erfolgte (1 Rechtsmittelwerber), wies der UFS die gesonderten Berufungen des konkreten Rechtsmittelwerbers (Beteiligter X) mit Bescheid vom 25. November 2003 gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurück (RV/1290-W/03). In diesen Gegenstandsloserklärungsbescheiden (§ 256 Abs. 3 BAO) und im angesprochenen Berufungszurückweisungsbescheid stellte der UFS zusammengefasst fest, dass die angefochtenen Feststellungsbescheide für 1987 bis 1990 vom 15. November 2002 im Hinblick auf die einheitliche Wirkung solcher Bescheide (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) nicht wirksam ergangen, und daher die gegen diese Nicht-Bescheide erhobenen Berufungen unzulässig seien. Die an die insolvente E-GmbH adressierten Feststellungsbescheide hätten gesetzeskonform an den bestellten Masseverwalter ergehen und außerdem sämtlichen ehem. still Beteiligten zugestellt werden müssen. Ebenso hätten auch die an die einzelnen ehem. still Beteiligten der E-GmbH adressierten Feststellungsbescheide nicht wie geschehen nur diesen, sondern allen ehem. Beteiligten zugestellt werden müssen. Konsequenz daraus sei, dass den als Feststellungsbescheide für 1987 bis 1990 intendierten Erledigungen vom 15. November 2002 jeweils keine Bescheidqualität zukomme, und daher das Feststellungsverfahren bezüglich der Streitjahre in den Stand zurücktrete, in dem es sich vor Erlassung der angefochtenen Erledigungen vom 15. November 2002 befunden habe.

Mit schriftlicher Eingabe vom 4. Mai 2005 brachte die Z und Z WP- u STB GmbH dem inzwischen zuständig gewordenen Finanzamt NN (FA N) zur Kenntnis, dass sie im neu durchzuführenden Feststellungsverfahren der ehem. Mitunternehmerschaft (StNr. neu ccc/dddd) die (gelöschte) E-GmbH und - mit einer Ausnahme (Beteiligter X) - auch alle übrigen ehem. stillen Gesellschafter vertrete, und legte gleichzeitig nochmals Ergebnisverteilungen für sämtliche ehem. Beteiligten für die Jahre 1987 bis 1996 vor.

Am 12. August 2005 fertigte das FA N im konkreten Feststellungsverfahren aufgrund des dargestellten Verfahrensvergangs abermals, nun an „E-GmbH und ehem. atypisch stille Gesellschafter“ gerichtete Feststellungsbescheide iSd. § 188 BAO ua. für das Jahr 1987 aus.

Mit dem Feststellungsbescheid für 1987 vom 12. August 2005 stellte dieses nunmehr der Eingabe vom 4. Mai 2005 entsprechend Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich iHv.

S - 35.968.550,00 und ua. für den Bw. anteilig iHv. S - 424.000,00 fest.

Über dieses geänderte Feststellungsergebnis für 1987 ging dem FA am 4. November 2005 wiederum eine entsprechende Mitteilung des FA N (E-Mail) zu, die aktenkundig in keiner amtswegigen Anpassung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1987 des Bw. mündete.

Am 21. November 2006 ging beim FA ein mit 17. dieses Monates datiertes Schreiben der steuerlichen Vertreterin des Bw. ein, in dem unter anderem ersucht wurde, „hinsichtlich des am 27. Dezember 2002 eingelangten Einkommensteuerbescheides 1987 von der gemäß § 295 Abs. 1 BAO vorgesehenen Abänderung abgeleiteter Bescheide von Amts wegen Gebrauch zu machen“, und begründend dazu wie folgt vorgebracht wurde:

„Gegen den Feststellungsbescheid 1987 von E-GmbH (FA N, StNr. eee/ffff) wurde Berufung eingebracht. Nach Erledigung der Berufung ist im August 2005 ein neuer Feststellungsbescheid ergangen. Gem. § 295 Abs. 1 BAO ist auch der davon abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1987 von Herrn Bw. entsprechend zu ändern und der Herrn Bw. zugewiesene Verlustanteil mit iHv. S 424.000,00 anzusetzen.“

Gemäß § 209a BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat oder unmittelbar oder mittelbar von einer Berufungsentscheidung abhängt, der Ablauf der in § 209 Abs. 3 BAO normierten Frist (absolute Verjährung) nicht entgegen.

Aus dem beiliegenden Informationsschreiben der W-AG geht hervor, dass die notwendigen Informationen diesbezüglich bereits seit November 2005 bzw. Jänner 2006 bei Ihnen vorliegen. Laut Herrn Dr. MM (steuerlicher Vertreter im Berufungsverfahren E-GmbH) wurden bei allen anderen Anlegern die abgeleiteten Bescheide entsprechend dem neuen Feststellungsbescheid von E-GmbH bereits abgeändert.

Wir ersuchen daher, den Einkommensteuerbescheid 1987 entsprechend dem neuen zugrundeliegenden Feststellungsbescheid abzuändern.“

Mit Bescheid vom 1. Februar 2007 wies das FA „das Ansuchen des Bw. vom 17. November 2006 betreffend Änderung des Einkommensteuerbescheides 1987 vom 20.12.2002“ ab und begründete dies folgendermaßen:

„Am 23.11.1988 wurde hinsichtlich der E-GmbH und Mitges der Feststellungsbescheid für 1987 erlassen, der durch einen endgültigen Bescheid vom 23.8.1993 ersetzt wurde.“

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht und schließlich Beschwerde beim VwGH erhoben. Der VwGH verneinte den Bescheidcharakter, sodass am 18.11.2002 ein neuer Erstbescheid erlassen wurde. Dagegen wurde wiederum eine Berufung eingebracht. Das Berufungsverfahren endete infolge formeller Unrichtigkeit mit einer Gegenstandsloserklärung. Sohin wur-

den die Einkünfte der E-GmbH u ehemals atypische stille Gesellschafter mit Bescheid vom 12.8.2005 neuerlich festgestellt.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist eine Bescheidänderung gem. § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1987 infolge absoluter Verjährung nicht mehr möglich. Da der Feststellungsbescheid für 1987 aufgehoben wurde, besteht keine mittelbare Abhängigkeit des abgeleiteten Bescheides von einem an sich die Verjährungsfrist nicht beeinträchtigenden Berufungsverfahren.“

Dagegen legte die steuerliche Vertreterin des Bw. am 22. Februar 2007 Berufung ein, beantragte darin, den Einkommensteuerbescheid für 1987 entsprechend dem neuen zugrundeliegenden Feststellungsbescheid 1987 vom 12. August 2005 abzuändern, und brachte rechtsmittelbegründend ergänzend zu bisher wie folgt vor:

„Laut Ansicht des BMF (siehe Erlassentwurf zur Änderung gemäß § 295 BAO) sind Änderungen von Abgabenbescheiden auch nach Ablauf der Verjährungsfrist zulässig, wenn es sich beispielsweise um Abgabenfestsetzungen handelt, die mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängen, bzw. wenn nach dem Normzweck des § 209a Abs. 2 BAO (Schutz der Partei vor Rechtsnachteilen, die sich daraus ergeben könnten, dass die Abgabenbehörde über Anbringen nicht unverzüglich entscheidet bzw. entscheiden kann) dies erforderlich ist (beispielsweise bei Anbringen, die eine Änderung oder Aufhebung von Grundlagenbescheiden abgeleiteter Bescheide gemäß § 295 BAO anregen).

Beide Voraussetzungen für die Änderung des gegenständlichen Bescheides liegen vor.

Die Änderung des gegenständlichen abgeleiteten Bescheides hängt sehr wohl mittelbar mit der Erledigung einer gegen den Grundlagenbescheid gerichteten Berufung zusammen. Darüber hinaus beeinträchtigt eine ganze Latte von Anträgen (siehe Auszug Erlassentwurf zur Änderung gemäß § 295 BAO) die Verjährung. Das genaue Verfahrensprozedere (sämtliche Berufungen und Anträge) ist uns als bloße Feststellungsbeteiligte naturgemäß nicht bekannt. Den von Ihnen angesprochenen Bescheiden über die Gegenstandsloserklärungen der Berufungen liegt jedenfalls ein Entgegenkommen der Berufungswerber aus verwaltungsökonomischen Gründen, um dem UFS ein Mammutverfahren und mehr als 45 Berufungentscheidungen zu ersparen, zu Grunde.

Im genannten Bescheid über die Gegenstandsloserklärung wurde auch festgehalten, dass es sich bei den Bescheiden 2002 um Nicht-Bescheide handelt und das Abgabenverfahren in den Stand zurücktritt, in dem es sich vor Erlassung der Bescheide vom 15.11.2002 befunden hat (Berufungen und Anträge sind dem bereits vorausgegangen).

Vor diesem Hintergrund ist evident, dass die Abgabenfestsetzung mittelbar von der Erledigung von Berufungen oder Anträgen abhängt.

Es liegt zudem eine dem Normzweck des § 209a Abs. 2 BAO entsprechende Situation vor,

denn weder E-GmbH noch Herrn Bw. als atypisch stiller Gesellschafter kann die Verzögerung des Verfahrens angelastet werden. Die Änderung des abgeleiteten Bescheides entsprechend dem geänderten Grundlagenbescheid ist daher (auch nach Ablauf der Verjährungsfrist) geboten. Eine Unterlassung der Änderung des abgeleiteten Bescheides entsprechend des Grundlagenbescheides wäre im gegenständlichen Fall unbillig und Haftungsfolgen wären zu prüfen. Wir möchten nochmals darauf hinweisen, dass der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1987 von E-GmbH und ehemals atypisch stille Gesellschafter (Steuernummer ccc/dddd) bereits am 12. August 2005 erlassen wurde (siehe beiliegender Grundlagenbescheid) und die notwendigen Informationen diesbezüglich bereits seit November 2005 bzw. Jänner 2006 bei Ihnen vorliegen.

Lt. Herrn Dr. MM (steuerlicher Vertreter im Berufungsverfahren E-GmbH) wurden bei allen anderen Anlegern die abgeleiteten Bescheide bereits entsprechend dem neuen Feststellungsbescheid von E-GmbH abgeändert. Im Sinne einer verwaltungsökonomischen Vorgehensweise ersuchen wir Sie nochmals unser Angebot, mit dem verfahrensführenden Vertreter Herrn Dr. MM in Kontakt zu treten, wahrzunehmen.

Weiters stehen auch wir Ihnen für Fragen jederzeit zur Verfügung. Wir ersuchen um positive Erledigung."

Im Berufungsschriftsatz vom 22. Februar 2007 wurden für den Fall der Rechtsmittelvorlage an den UFS auch Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und auf Berufungsentscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt. Außerdem waren dieselben folgende Beilagen angeschlossen:

- Auszug aus den Richtlinien des BMF zur Änderung gemäß § 295 BAO vom 30. Jänner 2007, BMF-010103/0004-VI/2007 (Pkt. 5 Bemessungsverjährung; Pkt. 6 Zuständigkeit)
- einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid betreffend E-GmbH und ehem. atypisch stille Gesellschafter für 1987 vom 12. August 2005 samt Bescheidanlagen (in Kopie).

Das FA legte diese Berufung unter Anchluss des Veranlagungsaktes des Bw. unmittelbar dem UFS zur Entscheidung vor. Im Zuge des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens wurde auch der Feststellungsakt der ehem. Mitunternehmerschaft E-GmbH und Mitges. zur Einsichtnahme beigeschafft.

Mit Eingabe vom 24. März 2011 zog die Parteienvertreterin die Anträge auf mündliche Berufungsverhandlung und Berufungsentscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 185 BAO sind als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies insb. in den §§ 186 bis 188 BAO angeordnet wird.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, ... oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass Feststellungsbescheide wie etwa solche gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO Bindungswirkung für die davon abgeleiteten Abgabenbescheide (z.B. Einkommensteuerbescheide der an den gemeinschaftlichen Einkünften Beteiligten) entfalten. Diese Bindungswirkung besteht unter der Voraussetzung, dass der Feststellungsbescheid wirksam ergangen und auch gegenüber dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides wirksam ist, bereits vor Rechtskraft des Grundlagenbescheides (vgl. § 192 BAO).

§ 295 Abs. 1 BAO, auf den der Bw. das entscheidungsgegenständliche Anbringen vom 17. November 2006 gestützt hat, lautet wie folgt:

Ist 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 Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Der Normzweck dieser Bestimmung besteht vor obigem rechtlichen Hintergrund also darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der Grundlagenbescheide in Einklang zu bringen, damit sie diesen und der materiellen Rechtslage entsprechen (VwGH 09.07.1997, 95/13/0044 und 0045; VwGH 01.03.2004, 2000/13/0017 und 0018).

Maßnahmen iSd. § 295 Abs. 1 BAO sind Änderungen oder Aufhebungen abgeleiteter Bescheide. Solche Maßnahmen sind kraft ausdrücklicher Anordnung in dieser Bestimmung selbst dann durchzuführen, wenn damit die Durchbrechung der Rechtskraft des abgeleiteten Bescheides verbunden ist.

Die Erlassung von auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheiden setzt ein Abhängigkeitsverhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleitetem Bescheid voraus.

Weiteres Erfordernis ist, dass ein Feststellungsbescheid nachträglich, also nach Zustellung des abgeleiteten Bescheides erlassen, abgeändert oder aufgehoben wird, und dass der nachträgli-

che Feststellungsbescheid insb. auch gegenüber dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides wirksam ergangen ist.

Wird ein abgeleiteter Bescheid aus Anlass eines tatsächlich ins Leere gegangenen Grundlagenbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert oder aufgehoben, dann ist er rechtswidrig. Diese Rechtswidrigkeit kann mittels Berufung bekämpft werden und führt diesfalls zur ersatzlosen Bescheidaufhebung (UFS 16.07.2007, RV/0229-L/02). Bleibt ein solcher abgeleiteter Bescheid jedoch unangefochten, dann erwächst er trotz anhaftender Rechtswidrigkeit in Rechtskraft (VwGH 24.11.1998, 93/14/0203; VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294; UFS RD/0004-L/09).

§ 302 Abs. 1 BAO normiert, dass „Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, ..., zulässig sind“. Aufgrund dieser gesetzlichen Anordnung dürfen somit (auch) abgeleitete Bescheide, sofern es sich um der Festsetzungsverjährung unterliegende Abgabenbescheide handelt, grundsätzlich nur bis zum Ablauf der (regulären bzw. absoluten) Bemessungsverjährungsfrist (§§ 207 ff. BAO) geändert oder aufgehoben werden (Ritz BAO³ § 302 Rz 3).

Nach Verjährungseintritt sind Maßnahmen iSd. § 295 Abs. 1 BAO nur in den gesetzlich explizit geregelten Fällen zulässig (vgl. § 302 Abs. 1 leg. cit.: „...soweit nicht anderes bestimmt ist...“). Eine solche Ausnahmebestimmung stellt ua. der vom Bw. angesprochene § 209a BAO dar, der in seiner seit 1. Jänner 2005 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 180/2004) wie folgt lautet:

„(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung 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.

(3)...“

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass im aktuellen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid des Bw. für 1987 vom 20. Dezember 2002 anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der ehem. atypisch stillen Beteiligung an der E-GmbH entsprechend dem diesbezüglichen Feststellungsbescheid gemäß § 188 Abs. 1 lt. b BAO für 1987 vom 15. November 2002 in Höhe von S – 70.030,00 berücksichtigt sind.

Außer Streit steht auch, dass gegen vorgenannten Feststellungsbescheid Ende 2002/Anfang 2003 Berufungen eingebracht, diese Ende 2003 vom UFS erledigt wurden, und sodann im Feststellungsverfahren der ehem. Mitunternehmerschaft E-GmbH u. Mitges. am 12. August 2005 ein neuer Feststellungsbescheid für 1987 erlassen wurde, mit dem Bw. abweichend zu bisher ein Verlustanteil in Höhe von S 424.000,00 (wie erklärt) zugewiesen wurde.

Da anlässlich dieses nachträglich geänderten Feststellungsergebnisses keine amtswegige Anpassung für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1987 des Bw. erfolgte, urgierte die Parteienvertreterin mit Schreiben vom 17. November 2006 diesbezüglich beim FA und ersuchte, „betreffend Einkommensteuerbescheid 1987 vom 20. November 2002 von der gemäß § 295 Abs. 1 BAO vorgesehenen Abänderung abgeleiteter Bescheide von Amts wegen Gebräuch zu machen und im ersetzenenden Bescheid anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß Feststellungsbescheid 1987 vom 12. August 2005 iHv. S - 424.000,00 zum Ansatz zu bringen“. Dabei vertrat sie in dieser Eingabe den Standpunkt, dass die begehrte Folgeänderung ungeachtet absoluter Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO) der abgeleiteten Einkommensteuer 1987 durchzuführen sei, weil gegenständlich die Anspruchsvoraussetzungen für eine verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung iSd. § 209a Abs. 2 BAO vorlägen. Die Änderung des Einkommensteuerbescheides für 1987 sei ihrer Ansicht nach nämlich mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängig, weil gegen den Feststellungsbescheid der ehem. Mitunternehmerschaft E-GmbH und Mitges. für 1987 berufen und nach Beendigung des Rechtsmittelverfahrens der aktuelle Feststellungsbescheid 1987 vom 12. August 2005 erlassen worden wäre.

Das FA wertete dieses Parteianbringen vom 17. November 2006 nach seinem Erklärungsgehalt (Ritz, BAO³ § 85 Rz. 1) als „Ansuchen um Erlassung eines gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides für 1987“ und wies dieses Ansuchen mit dem angefochtenen Bescheid vom 1. Februar 2007 als unbegründet ab, weil die begehrte Folgeänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO wegen absoluter Verjährung der Einkommensteuer 1987 und Nichtvorliegens der Anspruchsvoraussetzungen iSd. § 209a Abs. 2 BAO nicht möglich sei. Die behauptete mittelbare Abhängigkeit der Einkommensteuerfestsetzung für 1987 von der Erledigung einer Berufung scheitere nach erstinstanzlicher Beurteilung daran, dass der Feststellungsbescheid 1987 vom 12. August 2005 ein neuer Bescheid nach „Aufhebung“ der vorangegangenen, angefochten gewesenen Feststellungsbescheide für 1987 und damit keine „Erledigung einer Berufung iSd. § 209a Abs. 2 BAO“ sei. Die Berufung gegen den endgültigen negativen Feststellungsbescheid 1987 vom 23. August 1993 (richtig: 15. Juli 1993) habe nämlich zum Ergebnis geführt, dass dieser „Feststellungsbescheid“ mangels wirksamer Erlassung ein Nicht-Bescheid gewesen sei. Die weitere Berufung gegen den daraufhin ausgefertigten

Feststellungsbescheid 1987 vom 18. November 2002 (richtig 15.11.2002) sei infolge formeller Unrichtigkeit mit Gegenstandsloserklärungsbescheid iSd. § 256 Abs. 3 BAO erledigt worden.

Gegen diesen abschlägigen Bescheid richtet sich die vorliegende Berufung, mit der explizit „die Abweisung des Antrages auf Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1987 von Amts wegen“ bekämpft wird.

Inhaltlich hält der Bw. im Berufungsschriftsatz an seiner schon bisher vertretenen Rechtsansicht, dass vorliegend die Anspruchsvoraussetzungen für eine verjährungsungebundene Änderung des Einkommensteuerbescheides 1987 iSd. § 295 Abs. 1 BAO iVm. § 209a Abs. 2 BAO erfüllt seien, uneingeschränkt fest und verweist dazu zunächst auf die Aussagen im Erlass des BMF betreffend Bescheidänderung gemäß § 295 BAO vom 30. Jänner 2007, wonach Änderungen von abgeleiteten Abgabenbescheiden gemäß § 295 BAO im Anwendungsbereich des § 209a BAO (etwa bei mittelbarer Abhängigkeit der Abgabenfestsetzung von der Erledigung einer Berufung bzw. eines Antrages) aufgrund des Normzweckes dieser Bestimmung (Schutz der Partei vor Rechtsnachteilen ausgelöst durch verzögerte Erledigung von Parteianbringen) auch noch nach Ablauf der Verjährungsfrist zulässig seien.

Da im Berufungsfall genau ein solcher Sachverhalt vorliege, weil im Feststellungsverfahren der E-GmbH u. Mitges. für 1987 Berufung erhoben, zudem eine Reihe von Anträgen gestellt worden und die im Zuge der Erledigung dieser Anbringen entstandene Verfahrensverzögerung ausschließlich der Behördensphäre zuzuschreiben sei, erweise sich der angefochtene Bescheid daher als verfehlt.

Soweit damit das Nichtvorliegen einer mittelbaren Abhängigkeit iSd. § 209a Abs. 2 BAO darauf gestützt worden sei, dass es sich beim Feststellungsbescheid 1987 vom 12. August 2005 infolge Gegenstandsloserklärung der gegen den vorangegangenen Feststellungsbescheid 1987 vom 15. November 2002 erhobenen Berufungen um keine „Berufungserledigung“ handle, stelle dies laut Rechtsmittelvorbringen schon deshalb keine tragfähige Begründung für die Nichtvornahme der Folgeänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO dar, weil diese Grundlagenbescheidberufungen nur aufgrund eines Entgegenkommens der Rechtsmittelwerber (Berufungszurücknahmen), um der Berufungsbehörde die Ausfertigung einer Vielzahl von „Berufungsentscheidungen“ zu ersparen, mit Gegenstandsloserklärungsbescheiden erledigt worden wären.

Außerdem übersehe diese Entscheidungsbegründung, dass im konkreten Gegenstandsloserklärungsbescheid ausdrücklich festgehalten sei, dass das Feststellungsverfahren der E-GmbH und Mitges. für 1987 mit Beendigung des Berufungsverfahrens wieder in den Stand zurücktrete, in dem es sich vor Erlassung des angefochtenen Feststellungsbescheides 1987 vom 15. November 2002 befunden habe.

Gestützt auf diese Rechtsmitteleinwände stellt der Bw. in gegenständlicher Berufung vom 22.

Februar 2007 daher (abermals) den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 1987 entsprechend dem neuen zugrunde liegenden Feststellungsbescheid abzuändern.

Diesem Rechtsmittelbegehen muss jedoch der gewünschte Erfolg aus Anlass dieser Berufungsentscheidung schon aus folgendem Grund versagt bleiben.

Aus dem Wortlaut des oben zitierten § 295 Abs. 1 BAO geht unmissverständlich hervor, dass die Erlassung eines auf diese Bestimmung gestützten Bescheides eine *amtswegige* Maßnahme ist.

§ 295 Abs. 1 BAO sieht also - anders als etwa §§ 201 BAO, 295a BAO, 299 BAO oder 303 BAO - *kein Antragsrecht* neben der Vorgangsweise von Amtes wegen vor.

Ein paralleles Antragsrecht erscheint auch überflüssig, da die Abgabenbehörden bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zur Anpassung abgeleiteter Bescheide verpflichtet sind (vgl. § 295 Abs. 1 BAO: „...so *ist* er...zu ersetzen“), und einer Verletzung dieser Entscheidungspflicht mit Devolutionsantrag gemäß § 311 Abs. 2 erster Satz, zweiter Tatbestand BAO entgegen getreten werden kann. Diese Bestimmung normiert nämlich, „dass, falls Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten ... nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekannt gegeben werden, jede Partei der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen kann“.

Ein solcher Devolutionsantrag kann aufgrund des Normzweckes aber nur dann zum Erfolg führen, wenn tatsächlich eine Verpflichtung zur amtswegigen Bescheiderlassung bestanden, und die Abgabenbehörde erster Instanz diese verletzt hat (UFS 06.10.2009, RD/0001-L/09; UFS 11.11.2009, RD/0004-L/09).

Ob im vorliegenden Fall aufgrund des am 12. August 2005 mit geändertem Feststellungsergebnis für den Bw. ausgefertigten Feststellungsbescheides 1987 eine Verpflichtung zur amtswegigen Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1987 gemäß § 295 Abs. 1 BAO bestanden hat und allenfalls verletzt wurde, ist hier aber nicht zu prüfen, weil Gegenstand dieser (Berufungs)Entscheidung kein Devolutionsantrag iSd. § 311 Abs. 2 erster Satz, zweiter Tatbestand BAO, sondern das vom FA abgewiesene Ansuchen des Bw. vom 17. November 2006, den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1987 gemäß § 295 Abs. 1 BAO entsprechend dem nachträglichen Feststellungsbescheid für 1987 vom 12. August 2005 zu ändern, ist.

Diesem gegenständlichen Ansuchen fehlt es aber, da § 295 Abs.1 BAO tatbestandsgemäß kein Antragsrecht einräumt, schon an einer Rechtsgrundlage.

Anbringen, die in Abgabenvorschriften nicht vorgesehen sind, sind unzulässig.

Unzulässige Anbringen sind nicht inhaltlich zu erledigen, sondern schon aus Formalgründen zurückzuweisen (Ritz BAO³ § 311 Rz 10; VwGH 31.05.2006, 2002/13/0095 VwGH 17.11.1992, 92/14/0156; VwGH 26.06.2003, 2003/16/0030; UFS 30.08.2010, RV/0407-I/10).

Das auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Ansuchen des Bw. vom 17. November 2006 wäre daher vom FA nicht (meritorisch) ab-, sondern richtigerweise als unzulässig zurückzuweisen gewesen (UFS 12.09.2008, RV/2574-W/08; UFS 03.02.2009, RV/2576-W/08; UFS 23.04.2009, RV/0126-S/09; UFS 04.05.2009, RV/0202-S/09; UFS 21.07.2009, RV/1863-W/09; UFS 27.05.2009, RV/0079-S/09; UFS 13.05.2009, RV/0058-S/09; UFS 12.09.2008, RV/2574-W/08; UFS 14.01.2010, RV/3980-W/09). Durch die Antragsab- anstatt –zurückweisung ist der Bw. in seinen Rechten jedoch nicht verletzt.

Da der gegenständlichen Berufung schon aus vorstehenden Gründen keine Berechtigung zu kommt, sich aber der Spruch des angefochtenen Bescheides als unzutreffend erweist, war daher spruchgemäß zu entscheiden (UFS 01.09.2009, RV/0145-W/09; UFS 01.09.2009, RV/1157-W/09; UFS 08.09.2009, RV/1673-W/09; UFS 25.09.2009, RV/0374-L/09; UFS 16.10.2009, RV/1976-W/09; UFS 14.12.2009, RV/4116-W/09; UFS 08.01.2010, RV/0890-L/09; UFS 02.03.2010, RV/0819-W/09; UFS 16.03.2011, RV/1337-L/08; Fischerlehner in taxlex 2009, 513).

Zur Frage, ob die mit Parteianbringen vom 17. November 2006 begehrte Folgeänderung iSd. § 295 Abs. 1 BAO amtswegig vorzunehmen gewesen wäre, wird abschließend- außerhalb der Berufungsentscheidungsgründe – Folgendes angemerkt:

I. Eine Verpflichtung zur amtswegigen Anpassung abgeleiteter Bescheide setzt unabdingbar voraus, dass der nachträgliche Grundlagenbescheid wirksam ergangen ist.

Der Abgabepflichtige hat im oben abgehandelten Verfahren eine Kopie des an die ehem. Beteiligten der E-GmbH u Mitges ergangenen Feststellungsbescheides 1987 vom 12. August 2005 vorgelegt, aus der hervor geht, dass dieser Feststellungsbescheid der Z und Z WP- u STB GmbH per Kanzleiadresse zugestellt wurde.

Mit Schreiben vom 4. Mai 2005 hat diese Wirtschaftstreuhandgesellschaft dem Feststellungsfinanzamt mitgeteilt, dass sie in den Feststellungsverfahren für 1987 bis 1996 die (gelöschte) E-GmbH und - *mit Ausnahme des ehem. still Beteiligten X* - auch die restlichen 44 ehem. stil- len Gesellschafter vertritt. Angesichts dieser sich nicht auf alle ehem. Beteiligten erstrek- kenden Vertretungsbefugnis und mit Rücksicht auf die einheitliche Wirkung von Feststellungs- bescheiden iSd. § 188 BAO ist damit der Feststellungsbescheid 1987 vom 12. August 2005 nur wirksam ergangen, wenn auch dem ehem. Beteiligten X eine entsprechende Bescheid- ausfertigung zugegangen ist (VwGH 27.06.1991, 91/13/0002; Kotschnigg in UFSaktuell 2005, 300 und 2005, 340). Ob dies der Fall war, kann hier jedoch deshalb nicht abschließend beur- teilt werden, weil im vorgelegten Feststellungsakt StNr. uuu/vvvv weder Reinschriften noch

Erledigungsentwürfe noch Kopien von Feststellungsbescheiden iSd. § 188 BAO mit Ausfertigungsdatum 12. August 2005 abgelegt sind.

II. Sollte dem Feststellungsbescheid 1987 vom 12. August 2005 Wirksamkeit zukommen, ist auf Folgendes hinzuweisen:

Die Bemessungsverjährungsbestimmungen der Bundesabgabenordnung (§§ 207 ff. leg. cit.), auf die bei Maßnahmen iSd. § 295 Abs. 1 BAO iZm. Einkommensteuerbescheiden Bedacht zu nehmen ist, wurden mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, und dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, grundlegend geändert. Insbesondere wurde mit dem StRefG 2005 auch die *absolute Verjährungsfrist* (§ 209 Abs. 3 BAO) *mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2005* von 15 Jahren auf 10 Jahre verkürzt (§ 323 Abs. 16 BAO).

Da die abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechtes sind, bewirkt eine Änderung der Verjährungsbestimmungen, dass ab dem Inkrafttreten die neue Rechtslage auch in Bezug auf Abgabenansprüche anzuwenden ist, die vor Inkrafttreten dieser Verfahrensbestimmung entstanden sind (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004).

Für die Beurteilung, ob aus Anlass des nach Inkrafttreten des neuen Verjährungsrechtes erlassenen Feststellungsbescheides 1987 von 12. August 2005 eine Folgeänderung für den davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1987 zulässig (gewesen) ist, sind somit grundsätzlich die neuen Verjährungsbestimmungen maßgeblich.

Gemäß § 209 Abs. 3 erster Satz BAO idF des BGBl. I Nr. 57/2004 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens *zehn* Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Da der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO von hier nicht zutreffenden Sonderfällen abgesehen grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, entsteht, begann daher die *zehnjährige (absolute) Festsetzungsverjährungsfrist für Einkommensteuer 1987* mit 31.12.1987 (24:00 h) und *endete mit Ablauf des 31.12.1997*.

Mit dem AbgÄG 2004 wurde allerdings ua. auch die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 vorletzter Satz BAO geschaffen, derzufolge „§ 209a Abs. 1 und 2 BAO für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des...§ 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004...sinngemäß gilt.“

Intention für diese Übergangsbestimmung war (ErlRV zu § 323 Abs. 18 BAO, 686 BlgNR XXII. GP, 37), dass sich die Verkürzung von Verjährungsfristen durch das StRefG 2005 und AbgÄG 2004 ua. nicht auf Abgabenfestsetzungen auswirken soll, wenn diese im Anwendungsbereich des § 209a Abs. 2 BAO nach alter Verjährungsrechtslage noch zulässig wären (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004; VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0022; VwGH 24.03.2009, 2006/13/0162; UFS 02.08.2007, RV/0668-W/03).

Die Anwendbarkeit dieser Übergangsbestimmung setzt wegen sinngemäßer Anwendung ua. des § 209a Abs. 2 BAO also voraus, dass bei Inkrafttreten der neuen Verjährungsbestimmungen bereits ein Sachverhalt vorlag, der nach der bis 31.12.2004 geltenden Verjährungsrechtslage eine auf § 209a Abs. 2 BAO gestützte verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung erlaubt hätte. Nur in solchem Fall hat die Verjährungsberechnung nicht anhand der neuen, sondern noch anhand der alten Verjährungsbestimmungen zu erfolgen.

§ 209a Abs. 2 BAO gestattet die verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung (im Unterschied zu § 209a Abs. 1 BAO) auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens etwa dann, wenn diese von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist. Unter Verjährung ist hier auch die absolute Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO) zu verstehen (VwGH 02.09.2009, 2009/15/0216; VwGH 26.02.2004, 99/15/0127; Ritz, BAO³ §§ 209 Rz 36, 209a Rz 5). Eine Abhängigkeit iSd. § 209a Abs. 2 BAO liegt bspw. vor, wenn die Abgabenfestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, wie dies etwa im Verhältnis Einkommensteuerbescheid von der gemäß § 188 BAO erfolgten einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zutrifft.

Der *erste Tatbestand* des § 209a Abs. 2 BAO erfasst also die Fälle, in denen eine Berufung gegen den Feststellungsbescheid anhängig ist, und stellt diese Sachverhaltskonstellationen vor dem Hintergrund des § 252 BAO (eingeschränktes Berufungsrecht bei abgeleiteten Bescheiden) hinsichtlich der Verjährungsfolgen jenen Fällen gleich, in denen die Abgabenfestsetzung selbst Gegenstand eines anhängigen Berufungsverfahrens ist.

Nach dem *zweiten Tatbestand* des § 209a Abs. 2 BAO ist eine verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung auch dann zulässig, wenn diese unmittelbar oder mittelbar von einem vor Verjährungeintritt eingebrachten, in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrag abhängt.

Betreffend Einkommensteuerfestsetzung(-änderung) für 1987 sind aus folgenden Gründen weder die Voraussetzungen nach dem ersten noch nach dem zweiten Tatbestand des § 209a Abs. 2 BAO erfüllt:

- 1) Die Ende 2002/Anfang 2003 gegen den Feststellungsbescheid 1987 vom 15. November 2002 eingebrachten Berufungen wurden anlässlich der zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren vom UFS als unzulässig beurteilt, weil der angefochtene Feststellungsbescheid 1987 nicht wirksam ergangen, also ein absolut nichtiger Verwaltungsakt gewesen ist. Die gegen diesen Nicht-Bescheid gerichteten unzulässigen Berufungen wurden deshalb großteils zurückgezogen und vom UFS insoweit Gegenstandsloserklärungsbescheide gemäß § 256 Abs. 3 BAO erlassen. Die nicht zurückgenommenen Berufungen wurden vom UFS mit Bescheid auf Grundlage des § 289 Abs. 1 erster Satz BAO iVm. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Da der Feststellungsbescheid 1987 vom 15. November 2002 ins Leere gegangen ist, fanden die dagegen eingelegten Berufungen ihren Abschluss somit *nicht in meritischen*, über die „Sache“ (Höhe der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Verteilung derselben auf die Beteiligten) absprechenden *Berufungserledigungen iSd. § 289 Abs. 2 BAO*, im Rahmen derer der angefochtene Feststellungsbescheid 1987 etwa *aufgehoben* worden wäre, sondern vielmehr in den zuvor angeführten *Formalerledigungen*, mit denen diese Berufungsverfahren beendet waren (vgl. Ritz, BAO³ §§ 209a Rz 6, 289 Rz 1 und 212a Rz 28).

Beim nachfolgend ausgefertigten Feststellungsbescheid 1987 vom 12. August 2005 handelt es sich damit aber, da sämtliche Versuche, einen wirksamen Feststellungsbescheid für 1987 zu erlassen, bis dahin erfolglos verlaufen waren, um einen außerhalb eines Berufungsverfahrens erlassenen *Erstbescheid*, der *nicht unter den ersten Tatbestand des § 209a Abs. 2 BAO („von der Erledigung einer Berufung“) subsumierbar* ist (VwGH 02.09.2009, 2008/15/0216; UFS 09.04.2008, RV/0493-I/07; UFS 12.09.2008, RV/2574-W/08).

2) Das Ansuchen des Abgabepflichtigen vom 17. November 2006, den Einkommensteuerbescheid 1987 gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu ändern, erfüllt die Anwendungsvoraussetzungen des § 209a Abs. 2 zweiter Tatbestand BAO ebenfalls und zwar deshalb nicht, weil es erst nach Inkrafttreten der neuen Verjährungsbestimmungen und damit bezogen auf die am 31.12.1997 absolut verjähzte Einkommensteuern 1987 nicht vor Verjährungeintritt gestellt wurde, und im Übrigen ein solcher Antrag in den Abgabenvorschriften auch nicht vorgesehen ist (UFS 12.09.2008, RV/2574-W/08).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im vorliegenden Fall selbst bei Wirksamkeit des Feststellungsbescheides 1987 vom 12. August 2005 kein rechtlicher Raum für eine amtswegige Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1987 gemäß § 295 Abs. 1 BAO besteht, weil das Recht zur Festsetzung von Einkommensteuer 1987 bereits absolut verjährt ist, und die Anspruchsvoraussetzungen für eine verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung iSd. § 209a Abs. 2 BAO nicht gegeben sind.

Linz, am 13. April 2011