



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Richard Gaier, Schönlaterngasse 4, 1010 Wien, vom 10. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 19. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Strittig sind die die Verjährung bzw. ob die Feststellungsbescheide (als Grundlage für die Bescheidänderung gem. § 295 BAO), mangels Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO, Nichtbescheide seien (§ 207 iVm § 209 Abs. 1 BAO).

Mit dem ursprünglichen **Bescheid** vom 16. 12. 1999 wurde die Einkommensteuer 1998 betreffend Bw. mit minus €12.312,01 (- S 169.417,00) festgesetzt. In der Bemessungsgrundlage dieses Bescheides wurden Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit von einer Bezug auszahlenden Stellen sowie Einkünfte aus Gewerbetrieb iHv – **S 358.603,00** (unter diesen Einkünfte sind Einkünfte gem. § 188 BAO iHv -360.000,00 aufgrund der Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Firma Immobilien KEG (kurz: X-KEG) enthalten. **Mit Bescheid vom 19.12.2006 wurde die Einkommensteuer 1998 gem. § 295 (1) geändert und ein neuer Einkommensteuerbescheid für 1998 erlassen**, wobei neben den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbetrieb von € 0,00 (S 0,00) aus einer Beteiligung an der X-KEG im zu versteuernden Einkommen

angesetzt wurden. Aufgrund der geänderten Bemessungsgrundlagen wurde die Einkommensteuer 1998 mit € 718,23 festgesetzt, weshalb sich eine Abgabennachforderung iHv € 13.030,24 ergab.

Begründend führte das Finanzamt (FA) aus, dass die Änderung des Bescheides gem. § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamts X/Y zur Steuernummer 123456 (X-KEG) erfolgt sei.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** wurde eingewendet, dass eine Maßnahme nach § 295 BAO eine nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides voraussetze. Ergehe ein solcher nicht ("Nichtbescheid" als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so sei ein dennoch erlassener Änderungsbescheid rechtswidrig.

Der vom FA X erlassene Feststellungsbescheid sei ein Nichtbescheid, da es mangels Vorliegens neuer Tatsachen oder Beweismitteln zu Unrecht zu einer Wiederaufnahme des entsprechenden Feststellungsverfahrens gekommen sei.

Werde der Wiederaufnahmebescheid 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 Wiederaufnahmebescheides scheide somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (Ritz, BAO³, § 307 Tz 8 mit Verweis auf VwGH 24.1.1990, 86/13/0146). Daher basiere der gegenständliche Bescheid nicht auf einem rechtskräftigen Grundlagenbescheid.

Diese Berufung richte sich nicht gegen Entscheidungen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien, und der Bw. erteile daher zwecks Vermeidung einer entbehrlichen Aufblähung des Verfahrens von der Erlassung einer abweisenden Berufungs(vor)entscheidung abzusehen, und regte in diesem Zusammenhang die Aussetzung des Verfahrens gem. § 281 BAO an.

Der Bw. zog die ursprünglich von ihm gestellten Anträge auf Abhalten einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, wenn dieser von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, **Aufhebung** oder Erlassung **des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.**

Die „KEG1“ ist gemäß § 907 Abs 2 UGB seit 2007 eine KG. Ihre Firma lautet seit Mai 2008 „KG2“. In weiterer Folge wird diese Gesellschaft als „KG“ bezeichnet. Seit 4.8.1998 hat diese KG weitere Gesellschafter, die von ihr als atypisch stille Gesellschafter (Name1 und weitere Gesellschafter) bezeichnet werden (Schreiben der KG vom 19.4.1999 mit Gesellschafterliste, HA 2,10/1998). Deren Gesellschaftsanteile werden während des Streitzeitraumes treuhändig durch die GmbH9 (GmbH9kurz) gehalten (TZ 7 BP-Bericht).

Mit den behördlichen Erledigungen vom 19.12.2006 betreffend 1998 und 1999 an die KG wurden Einkünfte festgestellt und den Komplementären der KG, nicht jedoch den übrigen Gesellschaftern der KG, zugewiesen. Mit der behördlichen Erledigung vom 18.12.2006 betreffend den Zeitraum 2000 und 2001 an die KG wurden Einkünfte festgestellt und der Komplementärin der KG, nicht jedoch deren übrigen Gesellschaftern, zugewiesen. Diese Erledigung vom 18.12.2006 enthält keine Erläuterung gemäß § 101 Abs 3 BAO. Alle diese behördlichen Erledigungen enthalten keine Feststellung in Bezug auf die Kommanditisten und keine Feststellungen in Bezug auf die übrigen Gesellschafter (Name11 und Mitgesellschafter) der KG.

Mit weiteren **Erledigungen vom 14.12.2006** in Bezug auf die Jahre 1998-2001 an die KG und an Name11 und Mitgesellschafter wurde festgestellt, dass ein Anteil des Name11 und seiner Mitgesellschafter am Ergebnis der KG nicht in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen sei. Diese Erledigungen vom 14.12.2006 sind an die KG, Name11 und jeden einzelnen seiner Mitgesellschafter, nicht jedoch an die Komplementäre adressiert worden. Sie enthalten keine Erläuterung gemäß § 101 Abs 3 BAO. Schon wegen des Fehlens dieser Erläuterung sind diese Erledigungen unwirksam.

Mit weiteren **Erledigungen vom 14.12.2006** in Bezug auf die Jahre 1998 und 1999 an die KG und an die Kommanditisten IAG und an die Firma7GmbH (Firma7GmbHkurz) wurde festgestellt, dass ein Anteil der IAG und der Firma7GmbHkurz am Ergebnis der KG nicht in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen sei. Diese Erledigungen sind an die KG, die IAG und an die Firma8 GmbH, nicht jedoch an die Komplementäre und auch nicht an die übrigen Gesellschafter (Name11 und Mitgesellschafter) adressiert worden. Sie enthalten keine Erläuterung gemäß § 101 Abs 3 BAO. Schon wegen des Fehlens dieser Erläuterung sind diese Erledigungen unwirksam.

Mit weiteren **Erledigungen vom 14.12.2006** in Bezug auf die Jahre 2000 und 2001 an die KG und an die Kommanditisten Name4 und Name5 wurde festgestellt, dass ein **Anteil der Kommanditisten am Ergebnis der KG nicht in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen sei**. Diese Erledigungen sind an die KG, die Kommanditisten, nicht jedoch an die Komplementäre und auch nicht an die übrigen Gesellschafter (Name11 und

Mitgesellschafter) adressiert worden. Sie enthalten keine Erläuterung gemäß § 101 Abs 3 BAO. Schon wegen des Fehlens dieser Erläuterung sind diese Erledigungen unwirksam.

Es sind somit Erledigungen im Sinne des § 188 BAO ergangen, in denen die von der Personengesellschaft (KG) in den Jahren 1998-2001 erzielten Einkünfte den Komplementären (1998, 1999) und der Komplementärin (2000-2001) zugewiesen wurden. Zusätzlich wurden betreffend den Zeitraum 1998-2001 Erledigungen betreffend die Kommanditisten und die übrigen Gesellschafter (Name11 und Mitgesellschafter) erlassen, in denen insbesondere festgehalten wurde, dass ein Anteil der Kommanditisten und der übrigen Gesellschafter (Name11 und Mitgesellschafter) **am Ergebnis der KG nicht in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen sei. Damit wurde betreffend den Zeitraum 1998-2001 gegen das bei Grundlagenbescheiden im Sinne des § 188 BAO geltende Gebot der Einheitlichkeit verstoßen, weil für die Komplementäre und die übrigen Gesellschafter derselben Personengesellschaft getrennte behördliche Erledigungen ergangen sind (VwGH vom 5.9.2012, 2011/15/0024).**

Die bekämpften behördlichen Erledigungen haben aus den oben erwähnten Gründen keine Rechtswirksamkeit erlangt.

Die gegen die o.a. **"Feststellungs-" und "Nichtfeststellungsbescheide" für die Jahre 1998 bis 2001** erhobene Berufung wurde mit Bescheid des UFSK vom 21.12.2012, RV/0495-K/07, **als unzulässig zurückgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass sowohl Feststellungs- als auch „Nichtfeststellungsbescheide“ gegen das Verbot der Einheitlichkeit verstoßen und somit Nichtbescheide vorliegen.**

Auf Grund der "Nichtfeststellungsbescheide" (die jedoch aus o.a. Gründen keine Bescheide waren) des Finanzamtes X/Y vom 14.12.2006 änderte das Finanzamt 12/13/14/Purkersdorf am 19.12.2006 den Einkommensteuerbescheid für 1998 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab.

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

Erwiesen ist, dass die vom Finanzamt ausgefertigten **"Bescheide" vom 14.12.2006 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften, die als Grundlage für die Änderung des Einkommensteuerbescheides 1998 gem. § 295 BAO am 19.12.2006 herangezogen wurde, ins Leere gegangen ist, weil es sich dabei um Nichtbescheide handelt. Damit hat jedoch ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt, um den bereits erlassenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für 1998 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern.**

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

Da sich aus den dargestellten Gründen die Abänderung des berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheides als unzulässig erweist, ist spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Dezember 2012