



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X und des Y als ehemalige Gesellschafter der gleichnamigen atypisch stillen Gesellschaft, Z, vertreten durch Hopmeier & Wagner Rechtsanwälte OG, 1010 Wien, Rathausstraße 15, vom 17. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen, vertreten durch Mag. Wilhelm Gassner, vom 17. September 2008 betreffend Aufhebung nach § 295 Abs. 3 BAO des Bescheides vom 30. Dezember 1998, mit dem die Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft gem. § 188 BAO für das Jahr 1997 festgestellt worden sind, nach der am 28. Juli 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30. Dezember 1998 stellte das Finanzamt A die Einkünfte der LT atypisch stillen Gesellschaft betreffend das Objekt in K gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 erklärungsgemäß als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -65.104 S fest.

Nach Vornahme einer Außenprüfung betreffend ua. das Objekt in K nahm das Finanzamt A das Verfahren wieder auf und erließ am 25. Oktober 1999 einen Bescheid an die beiden ehemaligen Gesellschafter der LT atypisch stillen Gesellschaft, mit dem der Bescheid vom 30. Dezember 1998 aufgehoben wurde. Gleichzeitig wurde ausgesprochen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Objekt in

Knittelfeld nicht zu erfolgen habe. In der Begründung dieses Bescheides verwies das Finanzamt A auf die Ausführungen im beigeschlossenen Betriebsprüfungsbericht, wonach die LT atypisch stille Gesellschaft im Jahr 1997 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe, die zur Gänze beim Finanzamt B zu erfassen seien.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 3. Dezember 1999 Berufung an die Finanzlandesdirektion für Steiermark und gegen deren abweisende Berufungsentscheidung vom 8. Oktober 2002, RV 395/1-8/00, Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Der Verwaltungsgerichtshof hob die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf (vgl. VwGH 2.3.2006, 2002/15/0195).

In der Folge gab das Finanzamt A D der Berufung vom 3. Dezember 1999 gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997) mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2006 statt.

Nach Ergehen der Verwaltungsgerichtshoferkenntnisse VwGH 28.5.2008, 2008/15/0022, und VwGH 28.5.2008, 2008/15/0025, hob das Finanzamt A D den Feststellungsbescheid vom 30. Dezember 1998 mit Bescheid vom 17. September 2008 gemäß § 295 Abs. 3 BAO auf. In der Begründung wurde ausgeführt, mit Bescheid vom 25. Oktober 1999 habe das Finanzamt B die Einkünfte der LT atypisch stillen Gesellschaft für das Jahr 1997 festgestellt, wobei jedoch nicht nur die Einkünfte, die aus der Einkunftsquelle in B, sondern auch die Einkünfte, die aus der Einkunftsquelle in K erzielt wurden, erfasst worden seien. Um diese unzulässige doppelte Erfassung der aus der Einkunftsquelle in K erzielten Einkünfte zu beseitigen, sei der vom Finanzamt A am 30. Dezember 1998 erlassene Bescheid aufgehoben worden. Die Aufhebung sei gemäß § 295 Abs. 3 BAO erfolgt, weil der Feststellungsbescheid des Finanzamtes A vom 30. Dezember 1998 nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung der Bescheid des Finanzamtes B vom 25. Oktober 1999 bereits erlassen gewesen.

Gegen den Bescheid des Finanzamtes A D vom 17. September 2008 richtet sich die gegenständliche Berufung mit der Begründung, die Aufhebung des Feststellungsbescheides vom 30. Dezember 1998 sei verfehlt und rechtswidrig. § 295 Abs. 3 BAO verlange, dass eine Änderung eines Bescheides den Spruch des nachfolgenden Bescheides (Folgebescheides) berühre, die nachträglich geänderte (rechtslogisch vorangehende) Entscheidung somit von bescheidinhaltlicher Bedeutung für einen materiell (nicht rechtsförmlich) abhängigen Bescheid sei. Hauptvoraussetzung für eine Aufhebung nach § 295 Abs. 3 BAO sei daher das Vorliegen eines Abhängigkeitsverhältnisses zwischen zwei Bescheiden, welches durch eine materiell rechtliche Norm, und nicht erst durch § 295 Abs. 3 BAO begründet werde (vgl. GesRZ 1996 S 29ff). Bei den "anderen Bescheiden" (im Sinn des § 295 Abs. 3 BAO) handle es sich nicht

um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesen ähnlich seien und in ihren Wirkungen materiell andere beeinflussen (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0149; und VwGH 10.11.1993, 92/13/0176). Solche grundlagenähnliche Bescheide seien zB Bescheide gemäß § 44 Abs. 2 BAO, Bescheide gemäß § 48 BAO, Zuzugsbegünstigungen gemäß § 103 EStG 1988, Einheitswertbescheide im Verhältnis zu Wertfortschreibungsbescheiden, verfahrensrechtliche Bescheide oder auch Einkommensteuerbescheide, in denen von einer zunächst gewählten Pauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 abgegangen und die tatsächlichen Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden seien (vgl. Ritz, BAO³, § 295 Tz 15). Die Abgabenbehörde erster Instanz habe im vorliegenden Fall einen seit nahezu zehn Jahren in Rechtsbestand stehenden rechtskräftigen Feststellungsbescheid aufgehoben. Die Aufhebung rechtskräftiger Feststellungsbescheide gemäß § 295 Abs. 3 BAO sei aber nicht vorgesehen. Dass die von der Abgabenbehörde erster Instanz nunmehr gewählte Vorgangsweise mit den Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit nicht in Einklang zu bringen sei, werde auch daraus erkennbar, dass der Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidung VwGH 28.5.2008, 2008/15/0022, ausgesprochen habe, dass "im fortgesetzten Verfahren zu berücksichtigen sein wird, dass betreffend die im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Objekten realisierten Einkünfte rechtskräftige Feststellungsbescheide der Finanzämter A und C vorliegen, die vor dem gegenständlich angefochtenen Feststellungsbescheid (des Finanzamtes B) ergangen sind". Im Übrigen habe der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis VwGH 22.1.2004, 2003/14/0066, klargestellt, dass zwischen den Feststellungsbescheiden der Finanzämter A und C einerseits und dem Feststellungsbescheid des Finanzamtes B andererseits eine Bindungswirkung im Sinn des § 192 BAO nicht bestehe. Es liege daher kein Anwendungsfall des § 295 Abs. 3 BAO vor. Die von der Abgabenbehörde erkannte Rechtswidrigkeit lasse sich mit der von ihr vorgenommenen rechtswidrigen Maßnahme nicht beseitigen. Es werde vielmehr an der Abgabenbehörde, die die Entscheidungskompetenz erst nach Vorliegen der rechtskräftigen Entscheidung vom 30. Dezember 1998 an sich gezogen habe, liegen, den rechtmäßigen Zustand durch Beachtung der rechtskräftig entschiedenen Sache – wie vom Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidung VwGH 28.5.2008, 2008/15/0022, aufgezeigt – herzustellen.

Weiters wurde in der Berufung vorgebracht, der mit dem angefochtenen Bescheid aufgehobene "bisherige Bescheid des Finanzamtes A vom 30. Dezember 1998" bestehe nicht. Das Finanzamt A D habe, der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes in VwGH 2.3.2006, 2002/15/0195, folgend, am 11. April 2006 eine Berufungsvorentscheidung erlassen, mit der die vor der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Nichtfeststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1997 bestehende Rechtslage wieder hergestellt

worden sei. Da die Berufungsvorentscheidung an die Stelle der ursprünglichen Entscheidung getreten sei, habe die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid aufgehoben, der nicht im Rechtsbestand gewesen sei.

Abschließend wurde in der Berufung vorgebracht, nach § 209 Abs. 3 BAO verjähre das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs. Auch wenn Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz 8), wäre die von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Berichtigung aus Ermessensgründen nicht vorzunehmen gewesen, weil sich die Berichtigung des Feststellungsbescheides wegen Eintritts der Bemessungsverjährung hinsichtlich der aus dem Grundlagenbescheid abgeleiteten Einkommensteuer seit 31. Dezember 2007 nicht mehr auswirke (vgl. Ritz, BAO³, § 302 Tz 7). Der angefochtene Bescheid sei daher ersatzlos aufzuheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde damit begründet, dass gemäß § 295 Abs. 3 BAO unabhängig von der Bescheidart Bescheide ganz allgemein änder- und aufhebbar seien. Das gelte daher auch für Gewinnfeststellungsbescheide. Der Eintritt oder Nichteintritt der Rechtskraft des Vorbescheides sei dabei unmaßgeblich (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0149). Der Hinweis des Verwaltungsgerichtshofes in VwGH 28.5.2008, 2008/15/0022, sei lediglich so zu verstehen, dass bei der zukünftig zu erlassenden Berufungsentscheidung der zum Zeitpunkt der Erlassung der Entscheidung bestehende Status der Feststellungsbescheide der Finanzämter A und C zu berücksichtigen sein werde. Dass zwischen den Feststellungsbescheiden der Finanzämter A und C einerseits und dem Feststellungsbescheid des Finanzamtes B andererseits eine Bindungswirkung im Sinn des § 192 BAO nicht gegeben sei, sei unbestritten, weshalb auch kein Anwendungsfall des § 295 Abs. 1 BAO vorliege. Die Nichtanwendbarkeit des § 295 Abs. 1 BAO schließe aber die Anwendbarkeit des § 295 Abs. 3 BAO nicht aus. So habe der Verwaltungsgerichtshof zB mit Erkenntnis VwGH 27.2.2003, 99/15/0143, ausgesprochen, dass die Änderung eines rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs. 3 BAO zulässig sei, wenn die Ursache für die Änderung in der Änderung des rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides des Vorjahres liege. Der in der Berufung erhobene Einwand, das Finanzamt habe einen nicht existierenden Bescheid aufgehoben, sei nicht zutreffend. Durch die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2006 sei das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO wieder in die Lage getreten, in der es sich vor der vom Verwaltungsgerichtshof verworfenen Wiederaufnahme des Verfahrens befunden habe. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides vom 25. Oktober 1999 sei auch der am selben Tag erlassene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Damit habe der ursprünglich erlassene Feststellungsbescheid vom 28. Dezember 1998 wieder dem Rechtsbestand angehört. Da die

Erlassung eines Gewinnfeststellungsbescheides nicht den Bestimmungen der Bemessungs- bzw. Festsetzungsverjährung der §§ 207 ff BAO unterliege und Maßnahmen des § 295 Abs. 3 BAO nicht dem Ermessen der Behörde unterliegen, werde die Frage, ob die Bemessungsverjährung eingetreten sei oder nicht, erst in den jeweiligen Einkommensteuerfestsetzungsverfahren der beiden (ehemaligen) Beteiligten zu beurteilen sein.

In den Vorlageanträgen der beiden ehemaligen Beteiligten der LT atypisch stillen Gesellschaft wurde zunächst ausgeführt, die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung sei nach Ansicht der Berufungswerber nicht zweckmäßig gewesen, weil sie lediglich zur (weiteren) Verzögerung des gegenständlichen Verfahrens geführt habe. Den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung wurde lediglich entgegnet, es handle sich dabei nach Ansicht der Berufungswerber weder um tragfähige Argumente, noch um eine Rechtfertigung für die verfehlte Vorgehensweise im Sinn des § 295 Abs. 3 BAO.

In der am 28. Juli 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wies der Vertreter der Berufungswerber zunächst darauf hin, dass der Berufung gegen den Bescheid betreffend die (neuerliche) Wiederaufnahme des Verfahrens (betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 1997) des Finanzamtes C bereits im März dieses Jahres stattgegeben worden sei. In der Frage der Zulässigkeit der Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 3 BAO wiederholte der Vertreter der Berufungswerber sein bisheriges Vorbringen zunächst insoweit als er darauf hinwies, dass seiner Ansicht nach zwischen den Feststellungsbescheiden der Finanzämter A und C einerseits und des Finanzamtes B andererseits kein Abhängigkeitsverhältnis bestehe. Bei den genannten Feststellungsbescheiden handle es sich nicht um grundlagenbescheidähnliche Bescheide, sondern um zwei selbständige Feststellungsbescheide. Ergänzend führte er aus, § 295 Abs. 3 BAO dürfe nicht dazu benutzt werden, um bereits rechtskräftige Bescheide willkürlich zu beseitigen. Die Tatsache, dass Finanzämter unterschiedliche Rechtsmeinungen in ihren Bescheiden vertreten, könne nicht dazu führen, dass ein bereits rechtskräftiger Bescheid eines Finanzamtes wiederum beseitigt werde, wenn diese Bescheide in keinem Abhängigkeitsverhältnis und auch die die Bescheide erlassenden Behörden in keinem Verhältnis der Über- bzw. Unterordnung zueinander stehen. Hinzu komme im vorliegenden Fall, dass die beiden Finanzämter die identische Rechtsmeinung vertreten haben und erst der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 28.5.2008, 2008/15/0025, ausgesprochen habe, dass bei dem zum Zeitpunkt der Entscheidung festgestellten Sachverhalt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen könnten. Da der Verwaltungsgerichtshof aber nicht meritorisch, sondern kassatorisch entschieden habe, sei bisher noch nicht rechtskräftig darüber entschieden worden, ob die LT atypisch stille Gesellschaft tatsächlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Ebenso gut könnten – wie

das Finanzamt A im Bescheid vom 28. Dezember 1998 gemeint habe - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Da diese Frage bisher noch nicht rechtskräftig geklärt sei, habe kein Handlungsbedarf des Finanzamtes A D bestanden und seien die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 3 BAO auch aus diesem Grund nicht vorgelegen. Das Finanzamt A D habe mit der Maßnahme nach § 295 Abs. 3 BAO überdies seine Zuständigkeit überschritten, weil es damit eine bereits rechtskräftige Entscheidung eines Höchstgerichtes habe korrigieren wollen. (Dabei bezog sich der Vertreter der Berufungswerber auf den bereits in der Berufung genannten Hinweis des Verwaltungsgerichtshofes zur Vorgehensweise im fortgesetzten Verfahren in VwGH 28.5.2008, 2008/15/0022). Die ebenfalls bereits in der Berufung vertretene Ansicht, der Feststellungsbescheid vom 30. Dezember 1998 sei überhaupt nicht mehr im Rechtsbestand gewesen, präzisierte der Vertreter der Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung dahingehend, dass bei Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2006 nicht nur der Wiederaufnahmsbescheid ersatzlos aufgehoben, sondern gleichzeitig ein neuer Feststellungsbescheid erlassen worden sei, weshalb es nicht zutreffe, dass der Bescheid vom 30. Dezember 1998 wieder in den Rechtsbestand getreten sei. Das vom Finanzamt wiederholt genannte Erkenntnis VwGH 14.5.1991, 90/14/0149, sei nicht einschlägig und daher im vorliegenden Fall nicht anwendbar, weil der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar sei.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete diesen Ausführungen zunächst, dass die Stattgabe der Berufung im Wiederaufnahmsverfahren des Finanzamtes C keine Auswirkungen auf das gegenständliche Verfahren habe. In der Frage, ob die Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 3 BAO zulässig gewesen sei oder nicht, wies er auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2008 hin. Gegen den Einwand, die Feststellungsbescheide der Finanzämter A und C einerseits und des Finanzamtes B andererseits seien in keinem Abhängigkeitsverhältnis zueinander gestanden, wurde nochmals auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 14.5.1991, 90/14/0149, verwiesen. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall seien ebenfalls zwei Feststellungsbescheide vorgelegen, wobei die Aufhebung des einen Bescheides gemäß § 295 Abs. 3 BAO vom Verwaltungsgerichtshof als rechtmäßig bestätigt worden sei. Der Vorwurf einer willkürlichen Vorgehensweise des Finanzamtes werde daher ausdrücklich zurückgewiesen. Zurückgewiesen werde auch der Vorwurf, das Finanzamt habe seine Zuständigkeit überschritten, weil ein Abwarten der Rechtskraft des Bescheides des Finanzamtes B vor der Aufhebung des Bescheides des Finanzamtes A gemäß § 295 Abs. 3 BAO nicht geboten gewesen sei. Aufgrund der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 28.5.2008, 2008/15/0025, habe das Finanzamt A D davon ausgehen können, dass es sich bei den von

der LT atypisch stillen Gesellschaft erzielten Einkünften um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle, weshalb die Maßnahme nach § 295 Abs. 3 BAO erforderlich geworden sei. Dem Einwand, der mit Bescheid vom 17. September 2008 aufgehobene Feststellungsbescheid habe sich nicht mehr im Rechtsbestand befunden, entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides sei das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der Wiederaufnahme des Verfahrens befunden habe. Das bedeute, dass der am 30. Dezember 1998 erlassene Feststellungsbescheid als Folge der stattgebenden Berufungsvorentscheidung bereits kraft Gesetzes wieder in den Rechtsbestand getreten sei, weshalb eine neuerliche Erlassung eines (gleich lautenden) Feststellungsbescheides im Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidung überhaupt nicht möglich gewesen wäre. Den in der Berufungsvorentscheidung enthaltenen "Feststellungen" komme daher keine konstitutive, sondern nur eine deklaratorische Wirkung zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Aufhebung des Feststellungsbescheides des Finanzamtes A vom 30. Dezember 1998 gemäß § 295 Abs. 3 BAO mit der Begründung, dieser Bescheid hätte nicht ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung der Bescheid des Finanzamtes B vom 25. Oktober 1999 schon erlassen gewesen, rechtmäßig war (Ansicht des Finanzamtes) oder nicht (Ansicht der Berufungswerber).

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der 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. Gemäß § 295 Abs. 3 BAO ist ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten (subsidiär zu § 295 Abs. 1 oder Abs. 2 BAO) zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

Bei den "anderen Bescheiden" handelt es sich nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen (vgl. Ritz, BAO³, § 295 Tz 15, und die dort zitierte Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes). Eine Beschränkung der Anwendbarkeit des § 295 Abs. 3 BAO auf bestimmte Bescheidarten besteht seit der Neufassung dieser Bestimmung in Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 1989, BGBl. Nr. 660/1989, nicht mehr (vgl. auch Ellinger, Änderungen der BAO durch das AbgÄG 1989, ÖStZ 1990, 281 [282]). Der in der Berufung vorgebrachte Einwand, die Aufhebung rechtskräftiger Feststellungsbescheide sei gemäß § 295 Abs. 3 BAO nicht vorgesehen, ist daher nicht zutreffend. Dass eine Maßnahme nach § 295 Abs. 3 BAO auch auf Feststellungsbescheide – sofern dieselben Personen betroffen sind – angewendet werden kann, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 14.5.1991, 90/14/0149, bestätigt.

Das Vorliegen einer Bindungswirkung im Sinn des § 192 BAO zwischen den Feststellungsbescheiden der Finanzämter A und C einerseits und dem Feststellungsbescheid des Finanzamtes B andererseits wird auch von der Abgabenbehörde nicht behauptet. Läge eine solche Bindungswirkung vor, wäre eine Anpassung nach § 295 Abs. 1 BAO vorzunehmen gewesen und könnte (Subsidiaritätsklausel) kein Anwendungsfall des § 295 Abs. 3 BAO vorliegen. Der Hinweis in der Berufung auf das Erkenntnis VwGH 22.1.2004, 2003/14/0066, ist daher nicht zielführend.

Aus dem Hinweis des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 28.5.2008, 2008/15/0022, dass im fortgesetzten Verfahren zu berücksichtigen sein werde, dass betreffend die im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Objekten realisierten Einkünfte rechtskräftige Feststellungsbescheide der Finanzämter A und C vorliegen, die vor dem Feststellungsbescheid des Finanzamtes B ergangen seien, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Rechtswidrigkeit der vom Finanzamt A D mit Bescheid vom 19. September 2008 gesetzten Maßnahme gemäß § 295 Abs. 3 BAO abgeleitet werden. Wie das Finanzamt A D in der Berufungsvorentscheidung bereits ausführte, bezieht sich dieser Hinweis nur auf den im Zeitpunkt der Erlassung der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegenden Verfahrensstand, sagt über die rechtliche Zulässigkeit von in der Folge gesetzten verfahrensrechtlichen Maßnahmen jedoch nichts aus. Die Aufhebung des Feststellungsbescheides des Finanzamtes A vom 28. Dezember 1998 diente der Vermeidung einer (unzulässigen) doppelten Erfassung der aus dem Objekt in K erzielten Einkünfte sowohl durch das Finanzamt A als auch durch das Finanzamt B. Von derselben Absicht, nämlich eine doppelte Erfassung derselben Einkünfte zu vermeiden, ist – soweit für den Unabhängigen Finanzsenat erkennbar – auch der oa. Hinweis des Verwaltungsgerichtshofes getragen. Aus diesem Hinweis ist eine Rechtswidrigkeit der vom Finanzamt A D gesetzten Maßnahme nach § 295 Abs. 3 BAO daher nicht ableitbar.

Der unter Punkt zwei der Berufung erhobene Einwand, das Finanzamt A D habe einen Bescheid aufgehoben, der sich nicht mehr im Rechtsbestand befunden habe, ist einerseits unzutreffend und widerspricht andererseits dem unter Punkt eins der Berufung erstatteten Vorbringen, dass mit Bescheid vom 17. September 2008 "ein seit nahezu zehn Jahren in Rechtsbestand stehender rechtskräftiger Feststellungsbescheid" aufgehoben worden sei. Unzutreffend ist dieser Einwand, weil mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes A D vom 11. April 2006 der Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid vom 25. Oktober 1999 stattgegeben wurde. Damit ist auch der ebenfalls am 25. Oktober 1999 erlassene Bescheid, mit dem ausgesprochen wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Objekt in K nicht zu erfolgen habe, aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Damit trat das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Das bedeutet, dass sich der ursprünglich vom Finanzamt A erlassene Feststellungsbescheid vom 30. Dezember 1998 wieder im Rechtsbestand befand. Da diese Wirkung - wie auch vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung ausgeführt wurde – kraft Gesetzes eintritt, wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2006 kein neuer Feststellungsbescheid erlassen, sondern handelt es sich bei den Ausführungen betreffend die Höhe der festgestellten Einkünfte lediglich um einen Hinweis auf den Inhalt des sich wieder im Rechtsbestand befindlichen Bescheides vom 28. Dezember 1998.

Hinsichtlich der Frage der Verjährung wird selbst in der Berufung eingeräumt, dass Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz 8). In der Berufung wird jedoch die Ansicht vertreten, die Erlassung des gegenständlich angefochtenen Aufhebungsbescheides gemäß § 295 Abs. 3 BAO hätte aus Ermessensgründen unterbleiben müssen, weil hinsichtlich der sich aus dem Grundlagenbescheid ergebenden Einkommensteuer im Zeitpunkt der Erlassung des Aufhebungsbescheides bereits Bemessungsverjährung eingetreten sei. Der Hinweis in der Berufung auf Ritz, BAO³, § 302 Tz 7 ("Unterliegen Abänderungen eines Bescheides weder der Bemessungsverjährung noch der Einhebungsverjährung, so ist die Berichtigung solcher Bescheide [grundsätzlich] unbefristet zulässig. Wirkt sich etwa die Berichtigung eines Feststellungsbescheides [§ 188] wegen Eintrittes der Bemessungsverjährung auf die Festsetzungen aller abgeleiteten Abgaben nicht aus, so spricht dies aus Ermessensüberlegungen gegen die Berichtigung.") ist jedoch insofern nicht zielführend als Maßnahmen gemäß § 295 Abs. 3 BAO nicht dem Ermessen der Behörde unterliegen, sondern im Fall des Vorliegens der Voraussetzungen vorzunehmen sind (vgl. Ritz, BAO³, § 295 Tz 12, sowie die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Die Frage, ob hinsichtlich der Einkommensteuer die Bemessungsverjährung bereits eingetreten ist, wird daher erst in den

Verfahren betreffend Festsetzung der Einkommensteuer der ehemaligen Beteiligten der LT atypisch stillen Gesellschaft zu prüfen sein.

Bei dem vom Finanzamt B am 25. Oktober 1999 erlassenen Feststellungsbescheid handelt es sich somit zwar nicht um einen förmlichen Grundlagenbescheid im Verhältnis zu dem vom Finanzamt A erlassenen Feststellungsbescheid, aber doch um einen "grundlagenbescheidähnlichen Bescheid" im Sinn des § 295 Abs. 3 BAO, weil er den vom Finanzamt A erlassenen Feststellungsbescheid materiell beeinflusst. Insofern ist der vorliegende Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates mit jenem, der der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 14.5.1991, 90/14/0149, zugrunde lag, vergleichbar. Die materielle Beeinflussung besteht im vorliegenden Fall darin, dass das Finanzamt B zu entscheiden hatte, ob es sich bei den von der LT atypisch stillen Gesellschaft erzielten Einkünften um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelte und, ob die aus der Einkunftsquelle in K erzielten Einkünfte der genannten Gesellschaft vom Finanzamt A oder vom Finanzamt B zu erfassen sind. Diese Fragen wurden vom Finanzamt B – entgegen den Ausführungen des Vertreters der Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung – nach Vornahme einer Außenprüfung mit Bescheid vom 25. Oktober 1999 anders beurteilt als vom Finanzamt A mit Bescheid vom 30. Dezember 1998. Das führte zu einer doppelten Berücksichtigung der aus der Einkunftsquelle in K erzielten Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft. Mit der vom Finanzamt A D mit Bescheid vom 17. September 2008 gesetzten Maßnahme wurde die doppelte Berücksichtigung der genannten Einkünfte beseitigt und erreicht, dass auch die aus der Einkunftsquelle in K erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb beurteilt und am Sitz der Gesellschaft (in B) erfasst werden können.

Der in diesem Zusammenhang erhobene Einwand des Vertreters der Berufungswerber, die Frage, ob die LT atypisch stille Gesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe, sei bisher noch nicht rechtskräftig entschieden worden, ist zwar zutreffend. Doch erstens muss – wie bereits vom Finanzamt ausgeführt wurde - vor Aufhebung eines Bescheides gemäß § 295 Abs. 3 BAO die Rechtskraft des grundlagenbescheidähnlichen Bescheides nicht abgewartet werden und zweitens ist der Hinweis des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 28.5.2008, 2008/15/0025, betreffend das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb in einer Deutlichkeit erfolgt, dass das Finanzamt A D davon ausgehen konnte, dass die im Bescheid des Finanzamtes B vom 25. Oktober 1999 vorgenommene rechtliche Beurteilung zutreffend ist. Auch der Einwand, die oa. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sei lediglich kassatorisch, nicht meritorisch erfolgt, weshalb erst im fortzusetzenden Verfahren der Sachverhalt endgültig zu ermitteln und rechtlich zu beurteilen sein werde, überzeugt nicht. Sollte sich im fortgesetzten

Verfahren tatsächlich herausstellen, dass der Sachverhalt, den der Verwaltungsgerichtshof seiner Entscheidung (VwGH 28.5.2008, 2008/15/0025) zugrunde legte, in so wesentlichen Punkten nicht den Tatsachen entspricht, dass auch die vom Verwaltungsgerichtshof getroffene rechtliche Beurteilung hinsichtlich des Vorliegens der Einkunftsart nicht mehr zutreffend wäre, wären wohl die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des vorliegenden Verfahrens gegeben und läge damit ebenfalls kein Grund für das Abwarten der Rechtskraft des grundlagenbescheidähnlichen Bescheides vor.

Die Erlassung des angefochtenen Bescheides war somit rechtmäßig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 4. August 2009