



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vertreten durch Veltze, Mares und Partner KG, 1200 Wien, Leithastraße 25/4 (vorm. PWB Perchtoldsdorfer WB GmbH, Wirtschaftsprüfungskanzlei, 2380 Perchtoldsdorf, Ketzergasse 253), vom 21. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 20. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Streitzeitraum 1997 und 1998 atypischer Gesellschafter der Fa. A. OHG (vorm. Ae. OHG).

Im Rahmen einer Betriebsprüfung (BP) der Fa. A. OHG (A OHG) wurde dem Bw. die Mitunternehmerstellung aberkannt und erging auf Basis der Nichtfeststellungsbescheide der OHG vom 7.12.2006 (StNr. xx-xxx/xxxx) eine Mitteilung an das Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO (eingegangen am 14.9.2006) die Verluste mangels Mitunternehmerschaft im Rahmen der Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 nicht zu berücksichtigen. Ein abändernder Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO wurde am 20.10.2006 erlassen.

In der fristgerechten Berufung vom 20.11.2006 wurde eingewendet, dass das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 1997 und 1998 bereits verjährt wäre. Die im Jahre 2002 begonnene BP bei der Fa. A OHG könne nicht als Verfolgungshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO einzustufen sein. Die BP hätte sich nur auf die A OHG und nicht auf die atypisch stille Mitunternehmerschaft bezogen. Die BP wäre für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens durchgeführt worden, mit der Rechtsgrundlage des § 147 Abs. 1 BAO iVm. § 99 Abs. 2 FinstrG. Die BP stelle somit eine Verfolgungshandlung iSd. FinStrG dar und würden Erhebungen „für Zwecke von FinstrVerfahren“ nicht der Abgabenerhebung dienen (BMF, SWK 2005, S 66; Ritz, BAO, § 209 Tz 30; UFS 4.10.2005, RV/0289-I/05).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates vom 4.10.2005, RV/0289-I/05 sei entscheidend, in welcher Eigenschaft die Behörde nach außen hin in Erscheinung trat, nicht hingegen, dass das Finanzamt damit auch andere Zwecke „Zwecke der Abgabenerhebung“ verfolgt hätte (Anmerkungen von Baldauf, UFS aktuell, 2005, 417).

Laut Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.9.2012 hat die bescheidmäßige Erledigung gegenüber den Rechtssubjekten einheitlich zu ergehen. Die vom Finanzamt vorgenommene gesplittete Erledigung an die Komplementäre und Kommanditisten (bzw. stille Gesellschafter) stellen demgegenüber keine Bescheide dar und können daher keine Rechtswirksamkeit erlangen (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024; 5.9.2012, 2012/15/0031).

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.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt B. mit 6.9.2006 Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO erlassen, in denen die von der A OHG in den Jahren 1997 bis 2001 erzielten Einkünfte ausschließlich den Komplementären zugewiesen wurden. Zusätzlich erließ das Finanzamt mit 6.9.2006 auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 iVm § 188 BAO gestützte Bescheide mit dem Inhalt, dass der Anteil des jeweiligen stillen Gesellschafters am Ergebnis der OHG nicht in die Feststellung einzubeziehen ist und hinsichtlich der stillen Gesellschafter eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2001 zu unterbleiben hat ("Nichtfeststellungsbescheide"). Die diesbezüglichen Bescheide ergingen an die OHG bzw. stillen Gesellschafter und wurden jeweils beiden zugestellt.

Damit wurde 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. Laut Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 5.9.2012, 2001/15/0024 hätten gesonderte Erledigungen betreffend Nichtfeststellung nicht ergehen dürfen. Die Einkünfte wurden ausschließlich den persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesen und die stillen Gesellschafter nicht genannt. Aus diesem Grund handelt es sich bei den Erledigungen betreffend Nichtfeststellung um Nichtbescheide.

Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid für die Jahre 1997 und 1998 wurde mit Berufungsentscheidung des UFSW vom 16.7.2013, RV/1456-W/07 und RV/1599-W/07 als unzulässig zurückgewiesen, da Nichtbescheide vorliegen.

Auf Grund des "Nichtfeststellungsbescheides" des Finanzamtes B. vom 6.9.2006 änderte das Finanzamt örtlichzuständige am 20.12.2006 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab.

Eine derartige Abänderung ist jedoch nur zulässig, wenn die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sind.

Erwiesen ist, dass der vom Finanzamt ausgefertigte "Bescheid" vom 6.9.2006 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften, der als Grundlage für die Änderung des Einkommensteuerbescheides 1997 gem. § 295 BAO am 20.12.2006 herangezogen wurde, ins Leere gegangen ist, weil es sich dabei um einen Nichtbescheid handelt. Damit hat jedoch ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt, um die bereits im Jahr 2000 erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für 1997 und 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 der Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 als unzulässig erweist, waren die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. August 2013