

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 16. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 15. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 – nach der am 17. März 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung – gemäß § 289 Abs 2 BAO entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) gab in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 einen Einkünfteanteil aus Gewerbebetrieb von der A-GmbH&Stille, St.Nr. B des FA C iHv Betrag1 an und begehrte davon für Betrag2 den Hälftesteuersatz für Gewinn aus Betriebsaufgabe. Diese Beträge stimmten mit einer Mitteilung des Finanzamtes für den C. Bezirk in Wien betr St.Nr. B (A-GmbH&Mitges) vom Dezember 2001 an das Wohnsitzfinanzamt des Bw überein.

Das Wohnsitzfinanzamt anerkannte den Hälftesteuersatz im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 7. August 2002 nicht. Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und die Verteilung des Aufgabegewinnes auf drei Jahre begehrt. Dies geschah mit einer stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2002 hinsichtlich des Jahres 2000.

Die in den Steuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 angegebenen restlichen Dritteln des Aufgabegewinnes wurden in den Einkommensteuerbescheiden für diese Jahre vom 4. Oktober 2002 bzw vom 30. September 2003 erklärungsgemäß berücksichtigt.

Aufgrund einer Mitteilung des Finanzamtes WienC vom Datum an das Finanzamt X (Wohnsitzfinanzamt des Bw) über eine geänderte Feststellung des Anteiles des Bw an den im Jahr 2000 erzielten Einkünften der A-GmbH&Mitges erließ das Finanzamt X – jeweils gestützt auf § 295 Abs 1 BAO und datiert mit 15. Oktober 2004 – neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000, 2001 und 2002. Jeder dieser Bescheide enthielt die Begründung, dass die Änderung gemäß § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes WienC zu St.Nr. B vom Datum erfolge.

Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben vom 16. November 2004 Berufung erhoben und die Versteuerung des gesamten Veräußerungsgewinnes im Jahr 2000 unter Anwendung des Hälftesteuersatzes begehrt; für 2001 und 2002 wurde die Absetzung von Sonderausgaben iHv von jeweils 2.920 € begehrt.

In der Ladung zur beantragten mündlichen Verhandlung über diese Berufung wurde vorgehalten:

"Die angefochtenen Bescheide ergingen gestützt auf § 295 Abs 1 BAO nach einer Mitteilung des Finanzamtes WienC vom Datum über eine geänderte Feststellung des Anteiles des Bw an den im Jahr 2000 erzielten Einkünften der A-GmbH&Mitges.

Der Referent forderte nach dem ho. Einlangen der Berufungsvorlage den Akt der o.a. atypisch stillen Gesellschaft beim Finanzamt Wien.C an, die laut Berufungsschrift und Aktenlage bereits im Jahr 2000 beendet worden war. Die Einsichtnahme in den Akt der o.a. (aufgelösten) atypisch stillen Gesellschaft ergab, dass laut Zweitsschrift nur ein vermeintlicher 'Bescheid' vom Datum zur Einkünftefeststellung für das Jahr 2000 an die A-GmbH&Mitges als materielle – aber nicht mehr parteifähige – Bescheidadressatin ergangen ist.

Nach Ansicht des Referenten ergeben sich daraus folgende Konsequenzen:

Eine Mitunternehmerschaft, die auf einer atypisch stillen Gesellschaft (bzw einem Bündel von jeweils zweigliedrigen atypisch stillen Gesellschaften) beruht, ist zivilrechtlich nicht rechtsfähig. Abgabenrechtlich ist sie bis zu ihrer Beendigung für die Zwecke der einheitlichen und gesonderten Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO rechtsfähig. Aber auch ihre abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit endet – ebenso wie bei einer GesBR (vgl *Ritz*, BAO², S 161) – mit ihrer Auflösung. Eine stille Gesellschaft ist keine Personenhandelsgesellschaft (vgl *Jabornegg*, HGB, Vor § 105 Tz 8ff), sodass das diesbezügliche Hinausschieben der Beendigung über die Auflösung hinaus (vgl *Ritz*, aaO) hier nicht zutreffen kann.

Daher ist der vermeintliche 'Bescheid' vom Datum zur Einkünftefeststellung für das Jahr 2000 an ein – seit dem Jahr 2000 – nicht mehr rechtsfähiges Gebilde und somit ins Leere gegangen; es handelt sich daher um einen sog. 'Nichtbescheid'.

Da somit nach den rechtskräftigen Einkommensteuerveranlagungen des Berufungswerbers für das Jahr 2000 (mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2002), für das Jahr 2001 (mit Bescheid vom 4. Oktober 2002) und für das Jahr 2002 (mit Bescheid vom

30. September 2003) kein Einkünftefeststellungsbescheid wirksam ergangen ist, können die angefochtenen, gemäß § 295 Abs 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 vom 15. Oktober 2004 nicht auf § 295 BAO gestützt werden (vgl *Ritz*, BAO², S 704ff, wonach § 295 BAO der Anpassung an *nachträgliche Grundlagenbescheide* bzw an *nachträgliche grundlagenähnliche Bescheide* dient.

Da somit kein Verfahrenstitel ersichtlich ist, der die Rechtskraft der o.a. Einkommensteuerbescheide (bzw –berufungsvorentscheidung) für die Jahre 2000 bis 2002 vom 10. September 2002, vom 4. Oktober 2002 und vom 30. September 2003 durchbrechen könnte, wären nach Ansicht des Referenten die angefochtenen, gemäß § 295 Abs 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000, 2001 und 2002 vom 15. Oktober 2004 gemäß § 289 Abs 2 BAO idF BGBI I 2002/97 (ersatzlos) aufzuheben. Somit wären an den Einkommensteuerveranlagungen 2000 bis 2002, für die wiederum die o.a. Bescheide vom 10. September 2002, vom 4. Oktober 2002 und vom 30. September 2003 wirksam würden, keine weiteren Änderungen möglich."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw war vor dem 15. Oktober 2004 bereits – mit den o.a. Bescheiden (bzw der o.a. Berufungsvorentscheidung) vom 10. September 2002, vom 4. Oktober 2002 und vom 30. September 2003 – zur Einkommensteuer für die Streitjahre 2000, 2001 und 2002 veranlagt worden.

Wegen der sogenannten Unwiederholbarkeit (vgl *Ritz*, BAO², § 92 Tz 4) bzw des Prinzips "ne bis in idem" darf grundsätzlich nicht noch einmal über die Veranlagungen des Bw zur Einkommensteuer 2000, 2001 und 2002 bescheidmäßig abgesprochen werden. Dieser Grundsatz wird im Abgabenverfahrensrecht zwar verschiedentlich durchbrochen, zB durch den ggstdl § 295 Abs 1 BAO. Wenn aber die Voraussetzungen für eine derartige Durchbrechung nicht vorliegen, ist dieser Grundsatz des österreichischen Verwaltungsrechtes wirksam.

§ 295 Abs 1 BAO normiert: "*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.*"

Klarzustellen ist, dass trotz des missverständlichen Wortlautes im letzten Satz unter "Änderung ... des abgeleiteten Bescheides" die im ersten Satz normierte Ersetzung des abzuleitenden (zB Einkommensteuer)Bescheides durch einen neuen (zB Einkommen-

steuer)Bescheid zu verstehen ist. Somit sind die angefochtenen, auf § 295 Abs 1 BAO gestützten Bescheide vom 15. Oktober 2004 voll anfechtbar (vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 295 Anm 13) und damit auch gemäß § 289 Abs 2 BAO entsprechend der Auffassung der Berufungsbehörde in jede Richtung abänderbar und aufhebbar; diesbezügliche Einschränkungen durch § 289 Abs 1 BAO idF BGBI I 2002/97 können nicht vorliegen, weil in den Einkommensteuerverfahren des Bw der Streitjahre keine Aufhebungen gemäß § 289 Abs 1 BAO erfolgt sind.

Der vermeintliche "Bescheid" des Finanzamtes WienC vom Datum, der die Grundlage für die Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide vom 15. Oktober 2004 sein sollte, ist – aus den in der Ladung zur mündlichen Verhandlung dargestellten Gründen – ins Leere gegangen. Dieser sog 'Nichtbescheid' stellt keine rechtlich relevante Grundlage für die Erlassung abgeleiteter Bescheide dar. Ohne sich tatsächlich auf einen Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) zu stützen, durften die angefochtenen, auf § 295 Abs 1 BAO gestützten Einkommensteuerbescheide vom 15. Oktober 2004 für die Streitjahre 2000, 2001 und 2002 nach dem Grundsatz "ne bis in idem" aber nicht ergehen, weil über die von den angefochtenen Bescheiden erfassten Inhalte – die Einkommensteuerveranlagungen 2000 bis 2002 – bereits bescheidmäßig abgesprochen war.

Gemäß § 289 Abs 2 BAO idF BGBI I 2002/97 ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz bei einer inhaltlichen Entscheidung über eine Berufung berechtigt, "*sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.*"

Im gegenständlichen Fall war nach Ansicht der Berufungsbehörde (Abgabenbehörde zweiter Instanz) die Erlassung der angefochtenen Bescheide vom 15. Oktober 2004 überhaupt unzulässig, weshalb sie jedenfalls aufzuheben sind. Damit erlangen die Einkommensteuerbescheide (bzw Berufungsvorentscheidung) für die Jahre 2000, 2001 bzw 2002 vom 10. September 2002, vom 4. Oktober 2002 bzw vom 30. September 2003 wieder ihre volle Wirksamkeit. Da diese aber keine Anfechtungsgegenstände des anhängigen Berufungsverfahrens darstellen, können sie mit der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht abgeändert werden, weshalb dem Berufungsbegehren nach inhaltlicher Änderung der Einkommensteuerveranlagungen für die Streitjahre 2000 bis 2002 – Berücksichtigung des gesamten Aufgabegewinnes nur mehr für das Jahr 2000, (Topf-)Sonderausgabenabzug für die Jahre 2001 und 2002 – nicht gefolgt werden kann.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 21. März 2005