



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R über die Berufung des Bw.1, des Bw.2, des Bw.3, des Bw.4, des Bw.5, des Bw.6, der Bw.7, der Bw.8, des Bw.9, der Bw.10, des Bw.11, und der Bw.12, vertreten durch Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft, 4320 Perg, Linzer Straße 36, vom 1. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch ADir. Manfred Vogler, vom 19. Juli 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2003 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Wirksamkeit der Berufungsentscheidung

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 4. April 2005 erfolgte bei der R-GbR die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für Kalenderjahr 2003.

Auf Grund einer berichtigten Abgabenerklärung, welche am 31. Mai 2005 beim Finanzamt eingelangt ist, erfolgte mit Bescheid vom 2. Juni 2005 eine Wiederaufnahme des Verfahrens

betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2003. Gleichzeitig ergingen neue Sachbescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2003.

Das Finanzamt hat nach einer Betriebsprüfung gegenüber R-GbR mit dem automationsunterstützt ergangenen Bescheid vom 17. Juli 2007 das Verfahren hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2003 wieder aufgenommen. Zur Begründung wird auf die im Betriebsprüfungsverfahren aufgenommene Niederschrift bzw. auf den Prüfungsbericht verwiesen.

Dieser enthielt den Hinweis: „*Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig Punkt 1 A*“.

Gleichzeitig erging mit dem gleichen automationsunterstützt erstellten Ausdruck (2 Blätter) der Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2003. Dieser Bescheid enthält den Hinweis „*Erläuterung siehe umseitig Punkt 2*“ und „*Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig Punkt 1A*“.

Die beiden Rückseiten dieser aus zwei Blättern bestehenden automationsunterstützt erstellten Bescheidausfertigungen enthalten jeweils folgende Aufdrucke:

„1. RECHTS(MITTEL)BELEHRUNG

A. Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem umseits bezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung schriftlich oder telegraphisch eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen. Durch Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 BAO nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Abgabe nicht aufgehalten. Unter bestimmten Voraussetzungen kann gemäß § 212a BAO die Einhebung des in Streit stehenden Betrages auf Antrag bis zur Erledigung der Berufung ausgesetzt werden, Insoweit der Berufung nicht stattgegeben wird, sind in der Folge Zinsen zu entrichten. Wurde auf die Einbringung einer Berufung gültig verzichtet, ist eine Berufung unzulässig. Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Dies gilt sinngemäß, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrundeliegen, die in einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind (§ 252 Abs. 1 und 2 BAO). Zur Einbringung der Berufung gegen einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften ist die Personenvereinigung (Personengemeinschaft), an die der Bescheid ergangen ist, sowie jeder befugt, gegen den dieser Bescheid wirkt (§ 191 Abs. 3 lit b BAO).“

„B. Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Bescheid kann nur hinsichtlich der Berichtigung(en) innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem umseits bezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung schriftlich oder telegraphisch eingebracht werden. Im Übrigen wird auf die Ausführungen unter A hingewiesen,

C. Rechtsbelehrung:

Diese Berufungsvorentscheidung wirkt gemäß § 276 BAO wie eine Entscheidung über die Berufung, es sei denn, daß innerhalb eines Monats nach Zustellung der Berufungsvorentscheidung bei dem umseits bezeichneten Amt der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt wird. Bei rechtzeitiger Einbringung dieses Antrages gilt die Berufung von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt; im Übrigen bleiben aber die Wirkungen der Berufungsvorentscheidung bis zur abschließenden Berufungserledigung erhalten,

2. HINWEIS FÜR EINEN FESTSTELLUNGSBESCHEID GEMÄSS § 188 BAO

Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit b BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

3. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN VORAUSZAHLUNGEN AB 1994

Bis zur Zustellung eines neuen Bescheides sind die umseitig festgesetzten Vorauszahlungen mit je einem Viertel jeweils am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November fällig. Der sich gegenüber der bisherigen Höhe der Vorauszahlungen ergebende Unterschiedsbetrag wird, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei der nächsten Vierteljahresfälligkeit ausgeglichen. Bei Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen, bei denen der nächste Vierteljahresbetrag innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides fällig wird, erfolgt der Ausgleich bei der zweitfolgenden Vierteljahresfälligkeit. Erfolgt die Bekanntgabe von Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlung nach dem 15. Oktober, ist der Unterschiedsbetrag (der Jahresbetrag der Vorauszahlung) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten."

Weiters sind verschiedene Abkürzungen erläutert.

Mit dem Anbringen vom 1. Oktober 2007 brachte die R-GbR eine Berufung gegen die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2003 vom 19. Juli 2007 ein.

Im Anbringen vom 5. März 2008 teilte der einschreitende Steuerberater mit, dass das Vermögen der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht R-GbR auf Grund des Austretens des vorletzten Gesellschafters im Sinne des § 142 UGB (Anwachsung) auf den letztverbleibenden Gesellschafter, XY, durch Gesamtrechtsnachfolge mit Wirkung zum 31. Dezember 2007 übertragen wurde.

Die Berufung wurde am 22. September 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Der steuerliche Vertreter hat über Ersuchen des Referenten am 22. November 2011 eine vollständige Ablichtung des angefochtenen Bescheides vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß § 191 Abs. 3 BAO wirken Feststellungsbescheide iSd § 188 BAO gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden. Damit ein Feststellungsbescheid diesen Gesellschaftern (Mitgliedern) gegenüber aber auch iSd § 97 Abs. 1 BAO wirksam wird, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten. Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge **in der Ausfertigung** hingewiesen wird.

§ 101 Abs. 3 BAO gilt nicht nur für die genannten Feststellungsbescheide, sondern auch für diesbezüglich abändernde (aufhebende) Bescheide (Vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 101 Tz 10; zu § 299, VwGH 12.9.1996, 96/15/0161).

Im gegenständlichen Fall enthält der automationsunterstützt ergangenen Bescheid vom 17. Juli 2007, mit dem das Verfahren hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2003 wieder aufgenommen wurde, lediglich den Hinweis: „*Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig Punkt 1 A*“. Im Gegensatz zum gleichzeitig ergangenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2003 fehlt der Hinweis auf den auf der Rückseite abgedruckten Punkt 2, der die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO enthält. Der fehlende Hinweis auf diesen Punkt 2 bedeutet, dass dieser nicht Inhalt des Wiederaufnahmsbescheides geworden ist. Die Rückseite des Wiederaufnahmsbescheides enthält lediglich verschiedene standardisiert vorgedruckte Bescheidbestandteile, die nicht gleichzeitig für jeden auf der Vorderseite abgedruckten Bescheid gelten können. Erst durch den ausdrücklichen Verweis im Bescheid selbst werden diese zum Bescheidbestandteil. Auch der Umstand, dass der Punkt 2 der Rückseite des automationsunterstützt erstellten Bescheides mit „*HINWEIS FÜR EINEN FESTSTELLUNGSBESCHEID GEMÄSS § 188 BAO*“

bezeichnet ist, spricht nicht dafür, dass der Verweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO nach den Willen der bescheiderlassenden Behörde auch für Wiederaufnahmsbescheide gelten sollte. Der Referent geht daher davon aus, dass der Bescheid vom 17. Juli 2007, mit dem das Verfahren hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2003 wieder aufgenommen wurde, **in der Ausfertigung** keinen Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO enthält. Damit ist dieser Bescheid nach der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und der einschlägigen Literatur nicht wirksam ergangen.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Da im gegenständlichen Fall der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid vom 17. Juli 2007 nicht rechtswirksam ergangen ist, war es für das Finanzamt nicht zulässig, den angefochtenen Sachbescheid zu erlassen. Zudem wurde durch die unwirksame Wiederaufnahme des Verfahrens der früher ergangene Sachbescheid vom 2. Juni 2005 über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2003 nicht beseitigt.

Formelle Rechtskraft bedeutet die Unanfechtbarkeit eines Bescheides im ordentlichen Rechtsmittelverfahren. Die materielle Rechtskraft besteht in der Bindung der Behörden an einen einmal erlassenen, formell rechtskräftigen Bescheid.

Der Grundsatz "ne bis in idem" besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entscheiden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung). Die materielle Rechtskraft eines Bescheides (sie setzt die formelle Rechtskraft des Bescheides voraus), steht der Erlassung weiterer Bescheide in derselben Sache entgegen, d.h. das Verbot des "ne bis in idem" ist eine Folge der materiellen Rechtskraft (vgl. *Bichler*, "Ne bis in idem", Das Problem der Rechtskraft im Abgabenverfahren, ÖStZ 1995, 233).

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungsverfahren nach herrschender Lehre Unwiederrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit des Bescheides. Im Vordergrund steht die mit Bescheiden verbundene Wirkung, dass diese nicht nur für die Partei unanfechtbar sind, und dass über eine Sache endgültig entscheiden ist, sondern dass der Abspruch über eine bestimmte Sache auch für Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar ist. Die (Rechtskraft-)Bescheidwirkungen sind mit

Bescheiden verbunden, die dem Rechtsbestand angehören, unabhängig davon, ob die Bescheide richtig sind oder nicht (Vgl. *Stoll*, BAO, 943).

Mit der Rechtskraftwirkung ist die (selbstverständliche) Folge verbunden, dass in den Bestand von rechtskräftigen Bescheiden nur insoweit eingegriffen werden kann, als entsprechende (auf Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete) gesetzliche Tatbestände vorgesehen sind. Ebenso wie gegenüber der Partei (aus der Rechtskraft heraus in Bezug auf die entschiedene Sache) Eingriffs-, (Wiederholungs-)Schranken errichtet sind, bestehen solche gegenüber den Behörden. Eine neuerliche Entscheidung, eine Wiederholung, eine Abänderung wäre unzulässig und anfechtbar, wenn die Behörde in die Rechtskraft ohne ausdrückliche Ermächtigung (wie sie insbesondere die §§ 293 ff, aber auch etwa § 303 Abs. 4 bieten) eingreift (vgl. *Stoll*, BAO, 944).

Zur Frage der Zulässigkeit des Ergehens eines zweiten, eines neuen Bescheides trotz Rechtskraft des vorangehenden, in derselben Sache ergangenen Bescheides führt Stoll aus (Vgl. *Stoll*, BAO, 946):

„Wenn nicht besondere Gründe seiner Zulässigkeit vorliegen wird der zweite Bescheid zu beseitigen sein, womit der Erstbescheid (weil ein lex-posterior-Bescheid nicht mehr vorliegt) wieder in seine Wirksamkeit tritt. Ergehen neue Bescheide im Verfahren nach § 299 und § 303, so sind dies nicht neue, die früheren überlagernden Sachbescheide, sondern es ergehen zunächst verfahrensrechtliche Bescheide, die die Erstbescheide "aufheben" (§ 299), beziehungsweise das Verfahren "wiederaufnehmen" (§ 303) und damit die vorangehenden Sachbescheide beseitigen, sodass rechtsförmlich nur der neue (nur ein) Bescheid vorliegen kann (das Derogationsproblem gar nicht entstehen kann).“

Es liegt daher durch den Bescheid vom 2. Juni 2005 über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2003 eine entschiedene Sache vor und das Finanzamt war nach dem Grundsatz „ne bis in idem“ nicht berechtigt ohne wirksamen Verfahrenstitel in der gleichen Sache einen neuerlichen Sachbescheid zu erlassen. Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Linz, am 12. Dezember 2011