

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch K, über die Beschwerden vom 21.01.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 04.06.2012, betreffend Einkommensteuer 2004, vom 19.02.2010, betreffend Einkommensteuer 2005, vom 16.04.2010, betreffend Einkommensteuer 2006 und vom 19.04.2010, betreffend Einkommensteuer 2007, St.Nr. xxx/xxxx, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte in den Jahren 2004 bis 2007 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus der Beteiligung an mehreren Gesellschaften).

Aufgrund der Erlassung von Feststellungsbescheiden durch das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt zu St.Nr. 1xx/xxxx (A GmbH & atypisch stille Gesellschafter) für 2004 bis 2007 vom 11.11.2009 und zu St.Nr. 2xx/xxxx (B GmbH & atypisch stille Gesellschafter) für 2006 und 2007 vom 11.11.2009 ergingen am 21.12.2009 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2007.

In den geänderten Einkommensteuerbescheiden für 2004 bis 2007 wurden die Einkünfte aus diesen Beteiligungen mit jeweils 0 Euro (anstatt den bisherigen Verlusten) angesetzt.

In der Bescheidbegründung wurden die den oben angeführten Feststellungsbescheiden vom 11.11.2009 zugrundeliegenden Feststellungen der bei den Gesellschaften durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen detailliert dargestellt.

Offenbar irrtümlich wurden in der Bescheidbegründung auch die Prüfungsfeststellungen zu St.Nr. 3xx/xxxx (C GmbH & atypisch stille Gesellschafter) angeführt. Nach der Aktenlage war der Bf. an dieser Gesellschaft nicht beteiligt und in seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb waren auch keine anteiligen Einkünfte aus einer Beteiligung an dieser Gesellschaft erfasst.

Der Bf. erhaben gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 21.12.2009 Berufungen (nunmehr: Beschwerden) mit folgender Begründung:

Die Zustellung der gegenständlichen Feststellungsbescheide sei offenbar zuhanden des Geschäftsführers der Geschäftsherrin der atypisch stillen Gesellschaft erfolgt. Gegen den Geschäftsführer ließen umfassende strafrechtliche Ermittlungen wegen des Verdachtes des schweren Betruges u.a. gegenüber den atypisch stillen Gesellschaftern, im Zuge derer er auch in Untersuchungshaft genommen worden sei.

Der Geschäftsführer sei weder am ehemaligen Geschäftssitz der Geschäftsherrin noch an einer anderen Adresse erreichbar. Es seien keinerlei Informationen an die von den Feststellungsbescheiden betroffenen atypisch stillen Gesellschafter weitergegeben worden.

Aufgrund der oben genannten Umstände stelle die Geschäftsherrin bzw. deren Geschäftsführer keine(n) ordnungsgemäße(n) gemeinsame(n) Zustellungsbevollmächtigte(n) der atypisch stillen Gesellschaft im Sinne des § 101 Abs. 3 BAO dar. Der bescheiderlassenden Abgabenbehörde seien diese Umstände aufgrund der umfassenden abgabenrechtlichen Prüfungen bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt gewesen. Die Zustellung an die Geschäftsherrin bzw. deren Geschäftsführer sei daher gegen die berechtigten Interessen der Parteien und außerhalb der gesetzmäßigen Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO erfolgt. Von der Zustellfiktion des § 101 BAO sei in diesem Fall nicht Gebrauch zu machen. Die Feststellungsbescheide seien an jeden Gesellschafter zuzustellen bzw. jedenfalls dem Gesellschafter, der eine solche Zustellung begeht, wobei der Hinweis auf die Zustellfiktion entsprechend einzuschränken sei (vgl. *Ritz*, BAO³, § 101 Tz 10 sowie BMF vom 24.5.2002 in SWK 2002, S 522).

Der Geschäftsführer sei in Haft gewesen. Er sei (wie dem Finanzamt als Privatbeteiligter im Strafverfahren bekannt) aufgrund von Weisungen des Gerichtes nicht in der Lage gewesen, mit beteiligten Personen Kontakt aufzunehmen, da ihm jede Kontaktaufnahme mit Mitbeschuldigten oder sonstige Tätigkeit, die die Ermittlungen erschweren hätte können, untersagt gewesen sei. Er sei auch physisch nicht mehr in der Lage gewesen, als Geschäftsführer zu agieren und in Wirklichkeit ein Mittäter, der massive Veruntreuungshandlungen gestanden habe.

Die Zustellung an den Betrüger, der gerade die Anleger durch Verwendung ihrer Gelder für unternehmensfremde Zwecke und nicht für die Weiterentwicklung der im Prototyp von unbeteiligten Dritten erworbenen EDV Programme geschädigt habe, sei daher wider Treu und Glauben erfolgt, da die Behörde zwingend davon ausgehen musste, dass dieser nicht die Rechte der Mitgesellschafter vertritt.

Da die Grundlagenbescheide dem Bescheidadressaten der abgeleiteten Bescheide gegenüber mangels ordnungsgemäßer Zustellung nicht wirksam geworden seien, seien sämtliche bekämpften Bescheide bzw. Bescheidänderungen nach § 295 BAO ohne wirksame Rechtsgrundlage erfolgt (vgl. VwGH 22.3.1983, 82/14/0210, sowie *Ritz*, BAO³, § 252 Tz 3).

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 27.1.2010 wies das Finanzamt die Berufungen (nunmehr: Beschwerden) als unbegründet ab. In der Begründung der Berufungsvorentscheidungen ist Folgendes ausgeführt:

„§ 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein, Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0273, 23.3.2000, 2000/15/0001, 19.3.2002, 2002/14/0005, 7.7.2004, 2004/13/0069).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

HINWEIS: Sobald über das Rechtsmittel im Feststellungsfall abgesprochen wurde, erfolgt eine Bescheidanpassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO.“

Der Bf. stellte gegen die Berufungsvorentscheidungen Vorlageanträge, in denen Folgendes ausgeführt ist:

Aus der Bescheidbegründung der angefochtenen Bescheide sei ersichtlich, dass das Finanzamt Wiener Neustadt im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen die genannten Gesellschaften nicht als steuerliche Mitunternehmerschaften eingestuft habe. Hinsichtlich der Gesellschaften werde ausgeführt, dass laut Meinung des Finanzamtes keine einkommensteuerbaren Einkünfte erzielt würden und damit auch die Voraussetzungen für eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht vorlägen.

Unter Rz 5903 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 werde zur verfahrensrechtlichen Folge einer derartigen Einstufung ausgeführt:

„Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte (z.B. Liebhaberei) vor, so ist in Erledigung einer gemäß § 43 Abs. 2 EStG 1988 eingereichten Feststellungserklärung ein Bescheid gemäß § 92 BAO, wonach eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat, zu erlassen (VwGH 9.2.1982, 81/14/0060). Auf einen solchen Bescheid sind gemäß § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO die Vorschriften für Einkünffefeststellungsbescheide sinngemäß anzuwenden (siehe AÖF Nr. 80/1996). Wenn es der behaupteten, jedoch steuerlich nicht anerkannten Mitunternehmerschaft an der abgabenrechtlichen Rechtsfähigkeit (Parteifähigkeit) mangelt, ist der Einkünftenichtfeststellungsbescheid an alle behaupteten Beteiligten, die im Bescheid namentlich anzuführen sind, zu richten und jedem behaupteten Beteiligten eine Ausfertigung zuzustellen.“

Weiters hierzu VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204:

„Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch - zu der auch das Adressfeld zählt - kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (VwGH vom 27.2.2008, 2002/13/0224, vom 12.12.2007, 2005/15/0040 und vom 9.2.2005, 2000/13/0116).“

Weiters in diesem Erkenntnis:

„Da die angefochtene Erledigung der belangten Behörde dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen hat, hat sie Bescheidqualität nicht erlangt. Der im Zeitpunkt der Erlassung dieser Erledigung bereits in Kraft getretene § 191 Abs. 5 BAO steht dem nicht entgegen (vgl. Ritz, SWK 2006, S 618).“

Eine dieser Gesetzeslage entsprechende Bescheidzustellung an den Bf. sei nicht erfolgt. Da die Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 1 BAO nicht rechtskräftig erfolgt sei, seien die Einkommensteuerbescheide 2004 - 2007 zu Unrecht ergangen.

Siehe hierzu die UFS-Entscheidung GZ RV/0229-L/02 vom 16.7.2007, die in der Findok unter der Überschrift „*Ist der Feststellungsbescheid ein „Nichtbescheid“, kann darauf keine Änderung gemäß § 295 BAO gestützt werden*“, abrufbar sei.

In der UFS-Entscheidung werde angeführt: „*Ohne sich tatsächlich auf einen Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) zu stützen, durften die angefochtenen, auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Einkommensteuerbescheide vom 22.12.1997 für die Streitjahre 1990 - 1993 nach dem Grundsatz „ne bis in idem“ aber nicht ergehen, weil über die von den angefochtenen Bescheiden erfassten Inhalte - die Einkommensteuerveranlagungen 1990 – 1993 - bereits bescheidmäßig abgesprochen war.*“

Aufgrund dieser Rechtslage seien die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 21.12.2009 des Bf. nichtig.

Die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 21.12.2009 wurden in der Folge aufgrund des Ergehens von Feststellungsbescheiden an andere Gesellschaften, an denen der Bf. beteiligt war (D AG und Mitgesellschafter, FA 04, St.Nr. 4xx/xxxx; E GmbH und Mitgesellschafter, FA 04, St.Nr. 5xx/xxxx; F GmbH und Mitgesellschafter, FA 07, St.Nr. 6x/xxxx) gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert. Es ergingen folgende geänderte Bescheide:

- Einkommensteuerbescheid 2004 vom 4.6.2012 (aufgrund des Feststellungsbescheides des FA 04 vom 29.3.2012, zu St.Nr. 4xx/xxxx),
- Einkommensteuerbescheid 2005 vom 19.2.2010 (aufgrund des Feststellungsbescheides des FA 04 vom 15.2.2010, zu St.Nr. 5xx/xxxx),
- Einkommensteuerbescheid 2006 vom 24.2.2010 (aufgrund des Feststellungsbescheides des FA 04 vom 15.2.2010, zu St.Nr. 5xx/xxxx),
- Einkommensteuerbescheid 2006 vom 16.4.2010 (aufgrund des Feststellungsbescheides des FA 07 vom 9.4.2010, zu St.Nr. 6x/xxxx),
- Einkommensteuerbescheid 2007 vom 15.2.2010 (aufgrund des Feststellungsbescheides des FA 04 vom 8.2.2010, zu St.Nr. 5xx/xxxx),
- Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19.4.2010 (aufgrund des Feststellungsbescheides des FA 07 vom 9.4.2010, zu St.Nr. 6x/xxxx).

Über die Beschwerden wurde erwogen:

§ 252 Abs. 1 BAO lautet:

„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.“

Nach § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. z.B. VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; VwGH 23.3.2000, 2000/15/0001; VwGH 19.3.2002, 2002/14/0005; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (vgl. VwGH 22.3.1983, 82/14/0210; *Ritz*, BAO⁵, § 252 Tz 3).

Gegen die Feststellungsbescheide des Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt zu St.Nr. 1xx/yyyy (A GmbH & atypisch stille Gesellschafter) und zu St.Nr. 2xx/yyyy (B GmbH & atypisch stille Gesellschafter) vom 11.11.2009 wurden von vielen Beteiligten Berufungen eingebracht. In den Entscheidungen des UFS und des BFG über die Berufungen wurden die Feststellungsbescheide vom 11.11.2009 als absolut nichtig beurteilt. Das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt erließ aufgrund dessen am 21.9.2012 zu St.Nr. 1xx/yyyy und am 27.7.2011 zu St.Nr. 2xx/yyyy Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO, mit denen ausgesprochen wurde, dass eine Einkünftefeststellung nach § 188 BAO betreffend die in dem jeweiligen Jahr an der Gesellschaft atypisch still Beteiligten unterbleibt.

§ 253 BAO lautet:

„Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet....“

Daraus folgt für den vorliegenden Fall, dass die gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 21.12.2009 erhobenen Berufungen (nunmehr: Beschwerden) als gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 4.6.2012, den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 19.2.2010, den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 16.4.2010 und den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19.4.2010 gerichtet gelten.

Auch wenn es sich bei den Feststellungsbescheiden des Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt zu St.Nr. 1xx/yyyy (A GmbH & atypisch stille Gesellschafter) und zu St.Nr. 2xx/yyyy (B GmbH & atypisch stille Gesellschafter) vom 11.11.2009 um „Nichtbescheide“ gehandelt hat, weswegen die aufgrund dieser Feststellungsbescheide

gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 21.12.2009 zu Unrecht ergangen sind, so liegen nunmehr durch die Erlassung der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für 2004 vom 4.6.2012, für 2005 vom 19.2.2010, für 2006 vom 16.4.2010 und für 2007 vom 19.4.2010 auf wirksamen Feststellungsbescheiden beruhende Einkommensteuerbescheide vor.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass alle angefochtenen Einkommensteuerbescheide innerhalb der Verjährungsfrist ergangen sind.

Für das Jahr 2004 sind innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO der Einkommensteuer-Erstbescheid vom 25.7.2006 sowie mehrere gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide ergangen. Die Verjährungsfrist hat sich dadurch dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 BAO zufolge um ein Jahr (bis zum 31.12.2010) verlängert.

Im Jahr 2010 ist am 27.1.2010 die Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2004 ergangen, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2011 verlängert hat.

Im Jahr 2011 wurde durch die Erlassung des Feststellungsbescheides für 2004 zu St.Nr. 7xx/xxxx (G GmbH & atypisch stille Gesellschafter) durch das Finanzamt Graz-Stadt am 11.3.2011 eine verjährungsfristverlängernde Amtshandlung gesetzt. Die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2004 hat sich dadurch um ein weiteres Jahr, somit bis zum 31.12.2012 verlängert.

Im Zeitpunkt der Erlassung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 2004 vom 4.6.2012 war somit noch keine Verjährung eingetreten.

Die Einkommensteuerbescheide für 2005 vom 19.2.2010, für 2006 vom 16.4.2010 und für 2007 vom 19.4.2010 sind innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO ergangen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

