



GZ. RV/2818-W/09,  
miterledigt RV/2807-W/09,  
RV/2815-W/09, RV/2816-W/09,  
RV/2817-W/09

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Schweiz, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2005 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide vom 16. April 2007 (Einkommensteuer 1997), 16. April 2007 und 20. Dezember 2006 (Einkommensteuer 1998 und 1999), 27. Juni 2007 (berichtigt durch Bescheid vom 3. August 2007), 16. April 2007, 20. Dezember 2006 und 16. November 2006 (Einkommensteuer 2000), 16. April 2007 und 20. Dezember 2006 (Einkommensteuer 2001), 14. November 2008 (Einkommensteuer 2002) sowie 12. November 2008 (Einkommensteuer 2003 bis 2005) werden aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren ua Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Beteiligungen an der F1 KEG (1997 bis 2001), F2 KEG (1998 bis 2005), F3 KEG (1999 bis 2005) sowie der F4 KEG (2000).

Auf Grund der bei diesen Gesellschaften durchgeführten Außenprüfungen erließ das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach jeweils Bescheide, mit welchen ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend den Bw. zu unterbleiben hat. Mit den Bescheiden des Finanzamtes Wien 1/23 vom 16. November 2006 (betreffend das Jahr 2000),

20. Dezember 2006 (betreffend die Jahre 1998 bis 2001), 16. April 2007 (betreffend die Jahre 1997 bis 2001), 12. November 2008 (betreffend die Jahre 2003 bis 2005) sowie 14. November 2008 (betreffend das Jahr 2002) wurden gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre erlassen. Die Einkünfte aus den Beteiligungen des Bw. an diesen Gesellschaften (Verlustanteile) wurden in den angefochtenen Bescheiden nicht anerkannt, wobei das Finanzamt begründend jeweils auf die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach verwies.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide erhob der Bw. mit den Schriftsätzen vom 5. Dezember 2006 (betreffend das Jahr 2000), 9. Jänner 2007 (betreffend die Jahre 1998 bis 2001), 9. Mai 2007 (betreffend das Jahr 1997), 9. Mai 2007 (betreffend die Jahre 1998 bis 2001) sowie 2. Dezember 2008 (betreffend die Jahre 2002 bis 2005) Berufung und beantragte jeweils eine ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide. Begründend brachte der Bw. vor, dass eine Maßnahme nach § 295 BAO die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraussetze. Ergehe ein solcher nicht (zB „Nichtbescheid“ als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung) so sei ein dennoch erlassener Änderungsbescheid rechtswidrig. Im konkreten Fall handle es sich bei den vom Finanzamt Gänserndorf Mistelbach erlassenen Feststellungsbescheiden um solche Nichtbescheide, da sie in einem mangels Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln iSd § 303 BAO zu Unrecht wiederaufgenommenen Verfahren ergangen seien. Im Übrigen werde auf die Berufungen gegen diese Feststellungsbescheide verwiesen. Hinsichtlich des Jahres 1997 sei zudem das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer bereits verjährt.

Mit den Schriftsätzen vom 15. bzw. 17. Jänner 2013 zog der Bw. seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

### ***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 Gänserndorf Mistelbach betreffend diese oben genannten Gesellschaften Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO erlassen, in denen die von diesen erzielten Einkünfte je zur Hälfte den Komplementären zugewiesen wurden. Zusätzlich erließ das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach aber auch auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 iVm § 188 BAO gestützte Bescheide mit dem Inhalt, dass eine Feststellung der

Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend die Kommanditisten (ua den Bw.) für die streitgegenständlichen Jahre zu unterbleiben habe („Nichtfeststellungsbescheide“). Die diesbezüglichen Bescheide ergingen an die betreffenden Gesellschaften und an die jeweiligen Kommanditisten und wurden sowohl an die Gesellschaften als auch an die Kommanditisten zugestellt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat nun in einer Reihe von Entscheidungen die gegen diese Feststellungs- und „Nichtfeststellungsbescheide“ erhobenen Berufungen als unzulässig zurückgewiesen und begründend jeweils ausgeführt, dass mit dieser Vorgangsweise gegen das bei Grundlagenbescheiden im Sinne des § 188 BAO geltende Gebot der Einheitlichkeit verstoßen worden sei. Diese Rechtsansicht wurde vom VwGH im Erkenntnis vom 5.9.2012, 2011/15/0024, hinsichtlich einer Amtsbeschwerde gegen eine solche Berufungsentscheidung insofern bestätigt, als er ausgeführt hat, dass ein Bescheid, mit dem ausgesprochen werde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibe, ein Grundlagenbescheid iSd § 188 BAO sei. Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gelte somit auch für den Bescheid, mit dem ausgesprochen werde, dass eine Feststellung nicht zu erfolgen habe. Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßig Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftrete (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), müsse die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibe wirkungslos.

Da demnach im konkreten Fall sämtliche „Nichtfeststellungsbescheide“ des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach ins Leere gegangen sind, mithin „Nichtbescheide“ darstellen, fehlen die in § 295 Abs. 1 BAO angesprochenen Voraussetzungen für eine Änderung der Einkommensteuerbescheide des Bw. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 24.11.1998, 93/14/0203, ausgeführt hat, ist im Falle einer unzulässigen, weil auf Grundlage von Nichtbescheiden erfolgten Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der abgeänderte Bescheid aufzuheben.

Die vom Finanzamt Wien 1/23 vorgenommenen Abänderungen der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2005 erweisen sich aus diesem Grund als unzulässig. Auf die vom Bw. ebenfalls aufgeworfene Frage der Verjährung wird deshalb nicht eingegangen.

Ergänzend ist noch auszuführen, dass betreffend das Jahr 2000 nach den angefochtenen Bescheiden vom 16. November 2006, 20. Dezember 2006 sowie 16. April 2007 zusätzlich am 27. Juni 2007 ein weiterer Bescheid gemäß § 295 BAO erlassen worden ist, der wiederum mit Bescheid vom 3. August 2007 gemäß § 293 BAO berichtigt worden ist. Gemäß § 274 BAO gilt

die Berufung vom 5. Dezember 2006, ergänzt durch die Schriftsätze vom 9. Jänner 2007 und 9. Mai 2007, auch gegen diesen späteren Bescheid in seiner berichtigten Fassung gerichtet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Jänner 2013