



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kleiner & Kleiner GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1995, Wiederaufnahme hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994, Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1997 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend **Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich der **Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994** wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als *gegenstandslos* erklärt.
2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend **Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994** gilt gemäß § 275 BAO als *zurückgenommen*.
3. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend **Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich der **Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1995** sowie gegen die Bescheide betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1997** wird als unbegründet *abgewiesen*.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

(1) Der Bw. erzielte in den berufsgegenständlichen Jahren 1992 bis 1997 seinen Abgabenerklärungen zufolge Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Geschäftsführerbezug), aus Gewerbebetrieb (Beteiligung an diversen Mitunternehmerschaften) sowie aus Vermietung und Verpachtung.

(2) Im Rahmen einer beim Bw. durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden auszugsweise ua. folgende Feststellungen getroffen:

*"Tz 13 Einkünfte aus selbständiger Arbeit:*

*..... Im do. Schreiben (des Bw.) vom 19. Juni 1998 wurde ... mitgeteilt, dass eine allfällige Privatnutzung des Firmen-PKW nicht berücksichtigt wurde.*

*.....*

*Tz 14 - Einkünfte aus Gewerbebetrieb:*

*Der Abgabepflichtige hat in den Jahren 1992 bis 1997 verschiedene Beteiligungserträge erklärt, für welche folgendes gilt:*

*a) ....*

*b) FG-GmbH und Mitgesellschafter:*

*Die anteiligen Einkünfte leiten sich grundsätzlich aus dem do. Gewinnfeststellungsakt ab, tatsächlich erfolgte jedoch bis dato keinerlei Veranlagung im do. "F-Verfahren". Dennoch wurden bei den bisherigen ESt-Veranlagungen ohne Vorliegen von Mitteilungen über die gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1996 und 1997 folgende Verluste erklärt und so veranlagt:*

<i>Jahr</i>	<i>1992</i>	<i>1993</i>	<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>
<i>Betrag (ATS)</i>	<i>---</i>	<i>---</i>	<i>---</i>	<i>---</i>	<i>- 100.000,--</i>	<i>- 48.505,--</i>

*Beim Gewinnfeststellungsakt erfolgte zwischenzeitig eine verbundene Betriebsprüfung für diese Jahre, wobei im do. BP-Verfahren die Verlustveranlagung verneint wurde ... Die bisher veranlagten Verlustanteile für 1996 und 1997 sind somit nicht mehr anzusetzen:*

<i>Jahr</i>	<i>1992</i>	<i>1993</i>	<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>
<i>Betrag (ATS)</i>	---	---	---	---	0,--	0,--

*c) B-GmbH und Stille:*

*In den bisherigen ESt-Erklärungen wurden hiefür unterschiedliche Ansätze erklärt: Für 1992 und 1993 unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb, für 1994 und 1995 unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, für 1996 und 1997 (infolge Untergang der B-GmbH per Ende 1995) nicht mehr.*

*Auf die zwischenzeitig erfolgte verbundene Betriebsprüfung für diese Jahre bei der Fa. FG-GmbH (...) wird verwiesen, wonach eine Verlustberücksichtigung hier bei Herrn FG nicht zum Zug kommt. Der seinerzeitige separate Gewinnfeststellungsakt "B-GmbH und Mitgesellschafter", ..., ist ohnehin nicht mehr aufrecht. Im Zuge der hier maßgeblichen ESt-Veranlagung sind somit keine diesbezüglichen (Verlust)Einkünfte anzusetzen.*

<i>Jahr</i>	<i>1992</i>	<i>1993</i>	<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>
<i>Betrag (ATS)</i>	---	---	---	---	---	---

.....

*Tz 15 - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:*

*1.) Privater Gebäudezubau Haus A: .....*

*(s. dazu zusammenfassend Punkt 3. der Erwägungen)*

*"2.) Gewinnanteil B-G OHG:*

*Die anteiligen Einkünfte leiten sich aus dem do. Feststellungsakt ab; Mitteilungen über die gesonderten Einkünftefeststellungen aus Vermietung und Verpachtung liegen vor, sie wurden bisher erklärungsgemäß veranlagt:*

<i>Jahr</i>	<i>1992</i>	<i>1993</i>	<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>
<i>Betrag (ATS)</i>	683.127,--	414.061,--	745.636,--	1.047.676,--	---	---

*Beim do. Einkünftefeststellungsakt erfolgte zwischenzeitig eine verbundene Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1995. Laut dem do. BP-Bericht vom 22. November 1999 ergeben sich nun folgende geänderten Einkunftsanteile für Herrn FG:*

<i>Jahr</i>	<i>1992</i>	<i>1993</i>	<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>
<i>Betrag (ATS)</i>	<i>683.127,-- (wie bisher)</i>	<i>639.039,--</i>	<i>778.229,--</i>	<i>1.303.238,--</i>	<i>---</i>	<i>---</i>

*Die Erfassung der gegenständlichen Einkünfte erfolgte bisher sowohl in den ESt-Erklärungen als auch in den ergangenen ESt-Bescheiden unrichtigerweise unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb; im Zuge der jetzt ergehenden ESt-Bescheide erfolgt deren Erfassung richtigerweise unter der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung. "*

In Tz 38 des Berichtes wird ausgeführt, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 1992 bis 1994 sowie der Einkommensteuer der Jahre 1992 bis 1995 Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden. Dabei wird auf die in den Tz 13 bis 15 des Prüfungsberichtes dargelegten Feststellungen verwiesen.

Laut Tz 39 sei die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Bei der Interessensabwägung iSd. § 20 BAO sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

(3) Auf Basis seiner Prüfungsfeststellungen hat das Finanzamt hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 jeweils die Verfahrenswiederaufnahme verfügt und im wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide erlassen bzw. hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1995 die Wiederaufnahme verfügt und neue Sachbescheide erlassen. Die Einkommensteuer der Jahre 1996 und 1997 wurde erstmals veranlagt.

In der Begründung der Bescheide für die Jahre 1994 und 1995 heißt es:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen."*

Die hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 erstmals ergangenen Bescheide verweisen in ihrer Begründung ebenfalls jeweils auf die im Zuge der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen.

(4) In der dagegen erhobenen Berufung wurde nun – auszugsweise - wie folgt vorgebracht:

*"Da die Bescheide auf die Prüfungsfeststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 30. November 1999 verweisen, gehen wir in diesem Rechtsmittel auch entsprechend diesen Prüfungsfeststellungen vor.*

*...*

*Tz 13 – keine Berufung.*

*Tz 14 – Einkünfte aus Gewerbebetrieb, lit. b:*

*Auf Grund der Berufung gegen die Versagung der Mitunternehmerschaft bei der FG-GmbH und Mitgesellschafter, ..., wird zu diesem Punkt vorsichtshalber beantragt, die erklärten Verluste aus dieser stillen Beteiligung an der ursprünglichen B-GmbH, spätere FG-GmbH (ab 1996), erklärungskgemäß zu veranlassen ...*

*Insbesondere wird die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens damit begründet, dass sämtliche Verträge offen gelegt waren, keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind und keine nachprüfbare Begründung für die Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO von der belangten Behörde vorgebracht worden ist.*

*Tz 14 lit. c:*

*Mit derselben Begründung wie zu lit. b wird beantragt, erklärungskgemäß zu veranlassen und die Wiederaufnahme der bezeichneten Jahre wird mit derselben Begründung wie zu lit. b bekämpft. Eine nachprüfbare Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens fehlt im Bescheid und im Betriebsprüfungsbericht.*

*Tz 15:*

*1. Keine Berufung.*

*2. Auf das Rechtsmittel zur B-G OHG, ..., wird verwiesen und wird die dortige Begründung zur Vorsicht auch hier zur Begründung erhoben. Es wird beantragt wie im Rechtsmittel zur B-G OHG.*

*... "*

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

(5) Da die vorliegende Berufung ihrem Betreff zufolge auch gegen die Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 1994 gerichtet ist, inhaltlich jedoch weder eine entsprechende Begründung noch eine Erklärung enthält, in welchen Punkten die Umsatzsteuerbescheide angefochten werden bzw. welche Änderungen beantragt werden, hat der ha. Referent dem Bw. mit Bescheid vom

17. März 2004 einen Mängelbehebungsauftrag – betreffend die Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 1994 – erteilt. Darin wurde dem Bw. zur Behebung der angeführten Mängel eine Frist von drei Wochen ab Erhalt des Bescheides eingeräumt. Laut Zustellnachweis wurde der Mängelbehebungsauftrag der steuerlichen Vertretung des Bw. am 19. März 2004 zugestellt.

Die Frist zur Mängelbehebung ist fruchtlos abgelaufen.

(6) In der Folge wurde die gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer 1992 bis 1994 erhobene Berufung mit Eingabe der steuerlichen Vertreterin des Bw. vom 27. April 2004 zurückgenommen.

(7) Über Antrag der bw. Partei fand am 8. Juli 2004 eine mündliche Verhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz statt. Seitens des Bw. wurde im Rahmen dieser Verhandlung eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 Abs. 1 BAO angeregt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die den gegenständlichen Einkommensteuerverfahren zugrunde liegenden (Nicht)Feststellungsbescheide keinen Bescheidcharakter hätten. Dies sei dem Finanzamt mit Eingabe vom 5. Juli 2004 zur Kenntnis gebracht worden. Unter einem sei bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein Devolutionsantrag gemäß § 311 Abs. 3 BAO eingebracht worden, welcher auf Erledigung der Abgabenerklärungen betreffend die Gewinnverteilung in den unechten stillen Gesellschaften gerichtet sei. Der Inhalt der genannten Eingaben (welche dem UFS im Zuge der Verhandlung in Kopie vorgelegt wurden) werde zum ergänzenden Vorbringen erhoben.

Der Vertreter des Finanzamtes sprach sich unter Hinweis auf § 295 Abs. 1 BAO gegen eine Aussetzung des Verfahrens aus. Die angesprochenen Nichtfeststellungsbescheide seien jedenfalls rechtswirksam.

Darauf wurde von Seiten des Bw. entgegnet, dass sich § 295 Abs. 1 BAO nicht auf jene Fälle beziehe, in denen überhaupt noch kein Feststellungsbescheid vorliege.

(8) Die in der Verhandlung vorgelegten Eingaben (fünf Schriftsätze, jeweils datiert mit 4. Juli 2004) betreffen die "B-GmbH und Mitgesellschafter" bzw. die "FG-GmbH und Mitgesellschafter" (so die der Aktenführung des Finanzamtes folgende Bezeichnung in den genannten Eingaben bzw. auch in den jeweiligen Abgabenerklärungen).

Mit diesen Eingaben wird zum Einen das Vorliegen von "Nichtbescheiden" behauptet (so in den Schreiben an das Finanzamt), zum Anderen wird der Übergang der Zuständigkeit auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Erledigung der eingereichten Abgabener-

klärungen betreffend die vorangeführten "Mitgesellschaften" beantragt (Eingaben an den UFS).

Das Vorliegen von "Nichtbescheiden" wird – unter Hinweis auf verschiedene einschlägige Bestimmungen der BAO - im Wesentlichen wie folgt begründet:

Am 20. Februar 2002 bzw. am 26. April 2004 habe das Finanzamt als Bescheide (Nichtfeststellungsbescheide) bezeichnete Erledigungen erlassen. Diese seien an die FG-GmbH als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH, an die FG-GmbH und an FG (Nichtfeststellung von Einkünften bei der "B-GmbH und Mitgesellschafter") sowie an die FG-GmbH und an FG (Nichtfeststellung bei der "FG-GmbH und Mitgesellschafter") gerichtet gewesen. Diesen Erledigungen sei die Bescheidqualität zu versagen, da die Nennung des Bescheidadressaten im Spruch unterlassen worden sei. Auch im Adressfeld der Erledigungen seien die Personengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit nicht genannt. Die Ausfertigungen wären jedoch an die Personengemeinschaften und nicht an deren mögliche Gesellschafter zu richten gewesen. Daher lägen für die "B-GmbH und Mitgesellschafter" für die Jahre 1992 bis 1995 sowie für die "FG-GmbH und Mitgesellschafter" für die Jahre 1996 und 1997 keine Feststellungsbescheide vor und könne daher in den abgeleiteten Bescheiden keine wirksame Übernahme aus einem Nichtfeststellungsbescheid für diese Jahre erfolgen.

(9) Die mündliche Verhandlung wurde vom ha. Referenten mit der Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt, geschlossen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### ***1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1992 bis 1994:***

Da die steuerliche Vertretung des Bw. die gegen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1992 bis 1994 gerichtete Berufung mit Schreiben vom 27. April 2004 zurückgenommen hat, ist diese von der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären. Damit treten die angeführten Bescheide in formelle Rechtskraft.

#### ***2. Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 1994:***

Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz BAO umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber gemäß § 275 BAO die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Die vorliegende Berufung richtet sich zwar ihrem einleitenden Wortlaut (Bezeichnung der angefochtenen Bescheide) zufolge ausdrücklich – auch - gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1992 bis 1994, lässt jedoch in ihrem weiteren Inhalt jegliches diese Bescheide betreffende Vorbringen (Erklärung der angefochtenen Punkte bzw. der beantragten Änderungen sowie Begründung) vermissen.

Mit Bescheid vom 17. März 2004, der steuerlichen Vertreterin des Bw. nachweislich zugestellt am 19. März 2004, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz dem Bw. in Entsprechung des vorzitierten § 275 BAO die Behebung der angeführten inhaltlichen Mängel binnen dreier Wochen ab Bescheidzustellung aufgetragen.

Da die gesetzte Frist fruchtlos verstrichen ist, war die gegen die Umsatzsteuerbescheide erhobene Berufung gemäß § 275 BAO als zurückgenommen zu erklären.

### *3. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 1992 bis 1995:*

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c sowie in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wie aus eingangs dargestelltem Sachverhalt hervorgeht, richtet sich die vorliegende Berufung in materiellrechtlicher Hinsicht ausschließlich gegen Feststellungen, die in diversen - den in jeweils wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden zugrunde liegenden – (Nicht)Feststellungsverfahren bzw. – bescheiden getroffen worden sind (siehe dazu unten Punkt 4.). In concreto geht es um die steuerliche Nichtanerkennung der B-GmbH und Mitgesellschafter bzw. der FG-GmbH und Mitgesellschafter als Mitunternehmenschaften sowie um vom Finanzamt vorgenommene Änderungen der Gewinnfeststellungen bei der B-G OHG.

Dem folgend beschränkt sich auch die Begründung der gegen die Verfahrenswiederaufnahme gerichteten Berufung ausdrücklich und unzweifelhaft auf jene Umstände bzw. Feststellungen, welche in den (Nicht)Feststellungsbescheiden betreffend die "B-GmbH und Mitgesellschafter" sowie die "FG-GmbH und Mitgesellschafter" getroffen wurden. Dies ergibt sich schon aus der Gliederung der Berufung, welche jener des Prüfungsberichtes folgt: Die gegen die Verfügung der Wiederaufnahme erhobenen Einwendungen, wonach sämtliche Verträge offen gelegt worden bzw. keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien und es an einer nachprüfaren



Begründung für die Wiederaufnahme mangle, wurden unter die Textziffern 14 lit. b und c eingeordnet.

Unter kurzer Vorwegnahme der unter Punkt 4. folgenden Ausführungen ist zunächst anzumerken, dass die vom Bw. (materiellrechtlich) bekämpften Feststellungen auf sog. Grundlagenbescheiden beruhen. Auf Grund der gesetzlich normierten Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden für hievon abgeleitete Bescheide (siehe insbesondere § 192 BAO) hätte es im vorliegenden Fall auf Grund der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO (zwingende amtswegige Anpassung an nachträglich geänderte Grundlagenbescheide) einer Wiederaufnahme des Verfahrens gar nicht bedurft, um die nunmehr in Streit gezogenen Gewinnanteils- (nicht)feststellungen beim Bw. ertragsteuerlich zu berücksichtigen.

Da auf § 295 BAO gestützten Änderungsbescheiden keine Teilrechtskraft zukommt und diese daher nach jeder Richtung abgeändert werden können (siehe zB *Ritz*, BAO 2. Auflage, § 295 Tz 8), hätte das Finanzamt im vorliegenden Fall überdies auch die von den Grundlagenbescheiden nicht betroffenen Änderungen (im Wesentlichen die in den Tz 13 und 15 Punkt 1. des Prüfungsberichtes dargelegten Feststellungen) jedenfalls – und zwar ebenfalls ohne Heranziehung des § 303 Abs. 4 BAO - vornehmen können.

Davon abgesehen ist aber auch die unter dem Titel der amtswegigen Verfahrenswiederaufnahme vorgenommene Abänderung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1995 völlig zu Recht erfolgt:

Die mit angefochtenen Bescheiden wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide der angeführten Jahre sind am 17. April 1996 (für das Jahr 1992), am 24. April 1996 (1993), am 17. Mai 1996 (1994) sowie am 16. April 1997 (1995) ergangen.

In den zugrunde liegenden Abgabenerklärungen bzw. deren Beilagen hat der Bw. unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung betreffend sein Grundstück in A jeweils Verluste unter dem Titel *"In Bau befindliche Appartements"* geltend gemacht. Den beanspruchten Werbungskosten von ATS 138.929,-- (1992), ATS 169.340,-- (1993), ATS 154.022,-- (1994) und ATS 152.249,-- (1995) standen keinerlei Einnahmen gegenüber.

Erst im Zuge der am 14. April 1999 beginnenden Betriebsprüfung sind dem Finanzamt - im Wesentlichen im Wege eines schriftlichen Vorhalteverfahrens – folgende Umstände bekannt geworden (siehe dazu ausführlich Tz 15 des Prüfungsberichtes vom 30. November 1999 und die darin angeführten Unterlagen):

Das in Frage stehende Mietobjekt in A wurde im Herbst 1992 fertig gestellt und besteht aus zwei Appartements. Ursprünglich sei von Seiten des Bw. geplant gewesen, die Appartements nach Fertigstellung des Gebäudes zu vermieten. Im Jänner 1992 ist jedoch die zwischen dem Bw. und Frau GG geschlossene Ehe einvernehmlich geschieden worden. Im Scheidungsvergleich hat der Bw. seiner geschiedenen Ehegattin ua. das uneingeschränkte, unentgeltliche und lebenslängliche Fruchtgenussrecht am gegenständlichen Gebäude in A eingeräumt. Seit Fertigstellung des Objektes im Herbst 1992 bewohnt Frau GG das im Parterre gelegene Appartement. Im Jänner 1993 ist schließlich der Sohn des Bw. in das im Obergeschoß gelegene Appartement eingezogen.

In einer Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung vom 6. September 1999 heißt es ua.:

*"... so ist ertragsteuerlich davon auszugehen, dass mit dem Bezug durch GG und damit dem Beginn des Fruchtgenussrechtes FG die Einkunftsquelle Gebäude A, Vermietung und Verpachtung, verloren hat. ...*

*Unter der schätzungsweisen Annahme, dass GG am 30. September 1992 in dieses Haus eingezogen ist und unter Beachtung der Aussage des FG jun., dass er im Jänner 1993 in das Haus eingezogen ist, ist spätestens ab 1. Jänner 1993 keine Einkunftsquelle für FG mehr vorhanden und die Verluste ab 1993 sind nicht mehr ausgleichsfähig."*

Sohin wurde also das vermeintliche Mietobjekt - **entgegen den ausdrücklichen Angaben in den Abgabenerklärungen** der Jahre 1992 bis 1995 bzw. deren Beilagen (Erklärung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung unter dem Titel "*In Bau befindliche Appartements*") - bereits im Herbst 1992 fertig gestellt und ab diesem Zeitpunkt ausschließlich privat – nämlich von der geschiedenen Gattin und dem gemeinsamen Sohn – genutzt. Die ursprüngliche Vermietungsabsicht wurde somit spätestens mit Unterfertigung des Scheidungsvergleiches am 21. Jänner 1992, mit welchem der Bw. seiner geschiedenen Ehegattin das lebenslängliche und uneingeschränkte Fruchtgenussrecht am "Mietobjekt" eingeräumt hat, aufgegeben.

Da diese Umstände vom Bw. in den Abgabenerklärungen der Jahre 1992 bis 1995 nicht offen gelegt wurden und daher dem Finanzamt bei Erlassung der Erstbescheide auch nicht bekannt gewesen sind, stellen diese jedenfalls neu hervor gekommene, eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zulassende Tatsachen dar.

Im Betriebsprüfungsbericht wird unter Tz 38 nachvollziehbar ausgeführt, dass ua. die eben dargelegten Umstände (Tz 15 des Berichtes) aus Sicht des Finanzamtes neu hervor gekommen und diese der Verfügung der Verfahrenswiederaufnahme zugrunde gelegt worden sind.

Soweit seitens des Bw. im bereits angeführten Schreiben vom 6. September 1999 releviert wurde, die genannten Umstände seien "*amtsbekannt*" gewesen und der Scheidungsvergleich sei dem Finanzamt schon lange vorgelegen, weshalb dieses in der Lage gewesen wäre, selbstständig die richtigen abgabenrechtlichen Schlüsse zu ziehen, ist zu erwidern:

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 10 mwN). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. So können etwa Kenntnisse der Bewertungsstelle oder eines Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 14 mwN).

Dass im Berufungsfalle der Scheidungsvergleich dem Finanzamt bereits vor bzw. bei Erlassung der letztlich wiederaufgenommenen Erstbescheide bekannt gewesen sei, geht aus dem Veranlagungsakt nicht hervor; in diesem befindet sich weder eine Vergleichsausfertigung noch eine Kopie desselben. Wie bereits erwähnt wurde auch in den Abgabenerklärungen sowie deren Beilagen auf den Scheidungsvergleich kein Bezug genommen. Vielmehr wurden dort in den Jahren 1992 bis 1995 hinsichtlich des Gebäudes in A jeweils negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit dem Hinweis "*in Bau befindliche Appartements*" erklärt.

Sollte mit diesem – nicht näher erläuterten - Vorbringen eine an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern (oder allenfalls eine sonstige, nicht jedoch für die Einkommensteuerveranlagung zuständige Stelle) erfolgte Anzeige des Scheidungsvergleiches gemeint sein, so ist auf die vorangeführte Rechtsprechung, wonach das Hervorkommen neuer Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist, zu verweisen: Allfällige Kenntnisse des für die Erhebung von Verkehrssteuern zuständigen Amtes gelten für die hier maßgebliche Einkommensteuerveranlagung jedenfalls als neu hervorgekommen (siehe nochmals *Ritz*, aaO, § 303 Tz 14).

Selbst wenn der zuständigen Abteilung des Finanzamtes der Scheidungsvergleich tatsächlich bekannt gewesen sein sollte, wäre dies einer Wiederaufnahme des Verfahrens aus mehreren Gründen nicht entgegengestanden: Zum Einen wurde Frau GG in Punkt 4. letzter Absatz des Scheidungsvergleiches die Möglichkeit eingeräumt, auf das ihr zustehende Fruchtgenussrecht

gegen Erhalt einer Ablösezahlung ganz oder teilweise zu verzichten. Für das Finanzamt war nicht erkennbar, ob diese "Option" zur Anwendung gelangt ist oder nicht. Gegebenenfalls wäre das Gebäude wiederum zur Vermietung frei gestanden. Ebenso wenig konnte das Finanzamt auf Grund der bloßen Aktenlage ausschließen, dass allenfalls weitere zur Fremdvermietung bestimmte Appartements auf dem Grundstück in A errichtet werden. Zum Anderen hat der Bw. in den maßgeblichen Jahren jeweils explizit erklärt, Vermietungsverluste auf Grund von "*in Bau befindlichen Appartements*" erzielt zu haben. Um schon zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide (eine der nunmehr angefochtenen Wiederaufnahme entgegenstehende) vollständige Kenntnis von den tatsächlichen Umständen zu erlangen, hätte daher die Behörde von vornherein die Richtigkeit der ausdrücklichen Angaben des Bw. in Zweifel ziehen und entsprechende Ermittlungen tätigen müssen. Es kann der Abgabenbehörde erster Instanz jedoch nicht zum Nachteil gereichen, (zunächst) von der Richtigkeit der Angaben des Pflichtigen ausgegangen zu sein bzw. nicht sogleich weitere Nachforschungen zum Zwecke der Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes angestellt zu haben. Darüber hinaus sind auch die unter Tz 13 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellten Feststellungen (bisher steuerlich nicht berücksichtigte Privatnutzung des Firmen-PKWs durch den Bw. im Rahmen der selbständigen Einkünfte) als neu hervorgekommene Tatsachen geeignet, die Wiederaufnahme des Verfahrens zu begründen. Die bisherige Nichtberücksichtigung dieser Privatnutzung ist dem Finanzamt erst im Zuge eines im Jahre 1998 – sohin zeitlich nach Erlassung der letztlich wiederaufgenommenen Bescheide - durchgeführten schriftlichen Vorhalteverfahrens zur Kenntnis gelangt. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird hiezu zwecks Vermeidung weitläufiger Wiederholungen auf die entsprechenden Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht (Tz 13) verwiesen.

Zum Einwand, es sei von Seiten des Finanzamtes "*keine nachprüfbare Begründung*" der Wiederaufnahme erfolgt, ist wie folgt festzuhalten:

Die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1994 und 1995 verweisen begründend jeweils auf die im Prüfungsbericht enthaltenen Feststellungen. Dort ist in nachvollziehbarer Weise dargestellt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aus dem Grunde des Hervorkommens neuer Tatsachen verfügt wurde, und um welche konkreten Tatsachen es sich dabei handelt (Tz 13 bis 15). Die Ermessensübung wird in Tz 39 unter Betonung des Prinzipes der Rechtsrichtigkeit – nach ha. Auffassung angesichts der nicht unbeträchtlichen betragsmäßigen Auswirkungen völlig zutreffend - mit der sich aus dem Ergebnis der Betriebsprüfung ergebenden steuerlichen Gesamtauswirkung begründet.

Die im Veranlagungsakt befindlichen Bescheidausfertigungen betreffend die Jahre 1992 und 1993 (und zwar sowohl die Wiederaufnahms- als auch die neuen Sachbescheide, weshalb die folgenden Ausführungen auch für die Einkommensteuerbescheide Geltung haben) enthalten hingegen tatsächlich (zunächst) keinerlei Begründung bzw. auch keinen Hinweis auf die im Prüfungsbericht dargestellten Feststellungen. Dem Berufungsvorbringen in der Eingabe vom 28. Juli 2000 ist jedoch zweifelsfrei zu entnehmen, dass dem Bw. bzw. dessen steuerlicher Vertretung eine Ausfertigung des auch die Jahre 1992 und 1993 umfassenden Prüfungsberichtes zugekommen ist. In der Berufung wird nämlich ausdrücklich auf die *"Prüfungsfeststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 30. November 1999"* Bezug genommen. Im Weiteren folgt die Berufung sodann inhaltlich der Gliederung des Prüfungsberichtes.

Enthält nun ein Bescheid (zunächst) keine Begründung, wird diese dem Bescheidadressaten bzw. dessen Zustellungsbevollmächtigtem jedoch nachträglich mitgeteilt (hier in Form des Prüfungsberichtes), so liegt letztlich kein Begründungsmangel vor. Denn durch die nachträgliche Mitteilung der Begründung wird der ursprüngliche Mangel jedenfalls saniert. Dies folgt nicht zuletzt aus der Bestimmung des § 245 Abs. 2 BAO: Dort ist normiert, dass der Lauf der Berufungsfrist durch einen Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung gehemmt wird. Im Streitfall wurde die Begründung sogar ohne zugrunde liegenden Antrag des Bw. zeitnah "nachgeliefert", sodass eine Beeinträchtigung dessen Rechtsschutzinteresses zweifelsohne nicht erfolgt ist. Der in Form des Prüfungsberichtes nachgereichten Bescheidbegründung ist auch ganz klar zu entnehmen, welche konkreten, die Jahre 1992 und 1993 betreffenden, zur Wiederaufnahme herangezogenen Feststellungen seitens der Betriebsprüfung getroffen worden sind.

Abschließend sei nochmals bemerkt, dass die Verfahrenswiederaufnahme jedenfalls ausreichend nachvollziehbar bzw. auch zutreffend begründet wurde und daher völlig zu Recht erfolgt ist. Abgesehen davon, wäre im berufsgegenständlichen Fall eine auf die Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung Bedacht nehmende Abänderung der bereits erlassenen Abgabenbescheide auch ohne Zuhilfenahme des Rechtsinstitutes der Wiederaufnahme des Verfahrens im Wege der zwingenden nachträglichen Anpassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO jederzeit – also auch ohne Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen – möglich gewesen.

#### *4. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1997:*

##### *a) Zum Einwand des mangelnden Bescheidcharakters der Grundlagenbescheide:*

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 8. Juli 2004 wurde seitens des Bw. (erstmalig) releviert, dass die den berufsgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden zugrunde

liegenden Nichtfeststellungsbescheide betreffend die "B-GmbH und Mitgesellschafter" sowie die "FG-GmbH und Mitgesellschafter" mangels Nennung des (jeweiligen) Bescheidadressaten gemäß § 93 Abs. 2 BAO keinen Bescheidcharakter hätten. Daher könne in den abgeleiteten Bescheiden auch keine rechtswirksame Übernahme aus diesen Erledigungen erfolgen (so auf S. 2, unten, der Eingaben vom 4. Juli 2004 an das Finanzamt).

Die rechtlichen Ausführungen des Bw. in der Eingabe vom 4. Juli 2004 sind zwar dem Grunde nach zutreffend, doch wird damit eine Mangelhaftigkeit der dem hier angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Nichtfeststellungsbescheide aus folgenden Gründen nicht aufgezeigt:

In den bezüglichen Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (bzw. –gemeinschaften) wurde als Unternehmensrechtsform jeweils jene der atypisch stillen Gesellschaft angegeben. In den Erklärungsbeilagen der "B-GmbH und Mitgesellschafter" scheinen als "Mitunternehmer" die FG-GmbH, die B-GmbH und der Bw. auf, in jenen der "FG-GmbH und Mitgesellschafter" die FG-GmbH und der Bw. Mit Verschmelzungsvertrag vom 27. September 1996 wurde die B-GmbH per 31. Dezember 1995 mit der (aufnehmenden) FG-GmbH verschmolzen.

Mit Erledigung vom 20. Februar 2002 traf das Finanzamt – hinsichtlich der "B-GmbH und Mitgesellschafter" – die Feststellung, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1995 nicht vorzunehmen sei. In der Begründung wurde auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 26. November 1999 verwiesen. Adressiert wurde diese Erledigung an die "FG-GmbH als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH, an die FG-GmbH und an FG", zu Händen des ausgewiesenen Zustellungsbevollmächtigten. Auch für das Jahr 1992 erging eine inhaltlich (nahezu) gleich lautende, ebenfalls an die vorangeführten Adressaten gerichtete Erledigung vom 26. April 2004.

Hinsichtlich der "FG-GmbH und Mitgesellschafter" traf das Finanzamt mit Bescheid vom 20. Februar 2002 die Feststellung, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 und 1997 nicht zu erfolgen habe. In der Begründung wurde auf den Prüfungsbericht vom 1. Dezember 1999 verwiesen. Im Adressfeld wurden die FG-GmbH und der Bw. als Adressaten angeführt. Die Zustellung erfolgte zu Händen des bevollmächtigten Empfängers.

Sämtliche der vorgenannten Erledigungen vom 20. Februar 2002 bzw. vom 26. April 2004 enthielten einen Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO (Zustellfiktion).

In rechtlicher Hinsicht gilt nun Folgendes:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid in seinem Spruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Wenn der Bescheidadressat nicht im normativen Text selbst, sondern nur am Kopf des Bescheides (im Adressfeld) genannt ist, schadet dies – wie auch der Bw. selbst richtig vermerkt – nicht (*Ritz*, BAO 2. Auflage, § 93 Rz 6, mwN).

Nach der Bestimmung des § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben. 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. Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide iSd. § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Weicht nun die Behörde von den Abgabenerklärungen ab und rechnet sie die Einkünfte anderen als den erklärten Gemeinschaften und Beteiligten zu, so hat die Entscheidung an die herangezogenen und übergangenen Mitglieder zu ergehen, woraus sich die Möglichkeit der Rechtsverfolgung im Rechtsmittelweg von selbst für alle in die Feststellung einbezogenen bzw. von dieser ausgeschlossenen Beteiligten ergibt (*Stoll*, BAO Bd. 2, 1984).

Das Finanzamt hat den in den oa. Grundlagenbescheiden bezeichneten Personenmehrheiten die steuerliche Anerkennung als Mitunternehmerschaften versagt. Einen in § 191 Abs. 1 lit. c BAO genannten Adressaten gab es im vorliegenden Falle sohin nicht. Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt jedoch im Grunde des § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO auch für den Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat. Auch ein solcher Bescheid muss die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird. Ein nur an eines der in Betracht kommenden Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bliebe wirkungslos. Die Abgabenbehörde hat daher eine derartige bescheidmäßige Erledigung individuell an alle jene Rechtssubjekte zu richten, denen gegenüber die Nichtfeststellung von Einkünften ausgesprochen und wirksam werden soll (siehe dazu insbesondere das Erkenntnis des VwGH vom 2. August 2000, 99/13/0014).

Im Sinne dieser Ausführungen hat daher das Finanzamt jene Nichtfeststellungsbescheide, deren Bescheidqualität vom Bw. nunmehr in Zweifel gezogen wurde, völlig richtig an all jene - einzeln genannten - Personen adressiert, denen im Falle des Vorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen wären. Es wäre geradezu ein Widerspruch in sich, würde die Behörde eine bescheidmäßige Erledigung an eine (steuerliche) Mitunternehmerschaft richten, die - ihrer Auffassung zufolge - gar nicht existiert.

In diese Richtung weist auch die Norm des § 191 Abs. 2 BAO: Ist eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Es ist in Hinblick auf die zitierte Bestimmung unzulässig, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht (mehr) besteht. Eine derartige Erledigung könnte keine Rechtswirkungen entfalten (so etwa VwGH vom 29. November 2000, 94/13/0267).

Im Entscheidungsfall wurde das Vorliegen steuerlicher Mitunternehmerschaften von Seiten der Abgabenbehörde erster Instanz bereits dem Grunde nach in Abrede gestellt. Es kann daher für die Bescheiderlassung in diesem Fall nichts anderes gelten als für den Fall der bereits erfolgten Beendigung einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit: Die Erledigung kann analog zum von § 191 Abs. 2 BAO ausdrücklich erfassten Fall der bereits erfolgten Beendigung nur an jene Personen ergehen, denen bei Vorliegen einer Mitunternehmerschaft gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen wären.

Überdies ist auf folgenden Umstand hinzuweisen:

Der Bw. führt in seinen Eingaben vom 4. Juli 2004 wörtlich an, wie seiner Ansicht nach der jeweilige Spruch der einzelnen Nichtfeststellungsbescheide richtigerweise zu lauten hätte. Dabei fallen im Verhältnis zur Ausgestaltung der Erledigungen des Finanzamtes zwei Unterschiede auf:

Zum Einen führt der Bw. bereits im Spruch die einzelnen Bescheidadressaten an, während das Finanzamt diese lediglich im Adressfeld angegeben hat. Dieser Umstand ist jedoch laut bereits oa. Rechtsprechung unzweifelhaft unschädlich.

Zum Anderen fügt der Bw. im Wortlaut des seiner Meinung nach richtigen Bescheidspruches an die Namen der einzelnen Adressaten die Zusätze "*als Inhaberin des Handelsgewerbes*" sowie "*als stille(r) Gesellschafter(in)*" an. Das Finanzamt hat diese Zusätze in seinen Nichtfeststellungsbescheiden zwar nicht angeführt, doch ist auch darin kein gegen die Bescheidqualität sprechender Mangel zu erblicken.



Dadurch, dass das Finanzamt im Adressfeld seiner Bescheide die einzelnen (vermeintlichen) "Mitunternehmer" angeführt hat, war klar erkennbar, an wen sich diese Erledigung richtet, und wurde darüber hinaus auch für sämtliche Beteiligte (in concreto: die behaupteten Mitunternehmer) die Möglichkeit ihrer Rechtsverfolgung im Rechtsmittelweg gewahrt. Eine nähere Spezifikation der einzelnen Bescheidadressaten nach deren jeweiliger handelsrechtlicher Qualifikation ist in der BAO nicht vorgesehen bzw. ist dies zu deren Rechtsverfolgung auch nicht erforderlich.

Die vom Bw. als "Nichtbescheide" bemängelten Nichtfeststellungsbescheide sind sohin in jedem Falle rechtswirksam ergangen und waren die darin getroffenen Feststellungen entgegen dem Berufungsvorbringen auf Grund nachfolgender Rechtsausführungen den hier angefochtenen – abgeleiteten – Bescheiden zwingend zugrunde zu legen.

*b) Zu den übrigen Einwendungen (Hinweis auf das Berufungsvorbringen in den Feststellungsverfahren):*

§ 188 Abs. 1 BAO sieht vor, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festzustellen sind, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Nach Abs. 3 der genannten Bestimmung ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Der Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet (s. *Ritz*, aaO, § 188 Tz 1 und die dort zitierte Rechtsprechung).

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

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO sind etwa Grundlagenbescheide für Einkommensteuerbescheide (*Ritz*, aaO, § 252 Tz 9). Daher besteht im Einkommensteuerverfahren eine Bindung an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (s. wiederum zB *Ritz*, aaO, § 192 Tz 3).

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann § 252 Abs. 1 BAO zufolge der Bescheid nicht mit der

Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Zu den Bescheiden nach § 188 BAO betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gehört nach ständiger Judikatur des VwGH auch der Bescheid, mit dem festgestellt wird, dass eine Personenvereinigung keine Einkünfte erzielt (vgl. etwa das Erkenntnis vom 27. Jänner 1998, 97/14/0158, mwN). Die Wirkung von Bescheiden, mit denen Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt werden, kommt sohin auch negativen Feststellungsbescheiden zu.

Im Hinblick auf diese Rechtslage konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein:

Der Bw. verweist in der Begründung seines gegen die Einkommensteuerbescheide erhobenen Rechtsmittels inhaltlich auf Berufungen gegen Feststellungsbescheide, die an "Mitunternehmerschaften" ergangen sind, an welchen er beteiligt ist (siehe oa. Sachverhalt). Damit begründet er die vorliegende Berufung im Ergebnis mit Einwendungen gegen in Grundlagenbescheiden getroffene Feststellungen.

Bei den angesprochenen "Mitunternehmerschaften" handelt es sich – wie bereits oben erwähnt - einerseits um die B-G OHG und andererseits um die "B-GmbH und Mitgesellschafter" sowie deren Rechtsnachfolgerin, die "FG-GmbH und Mitgesellschafter" (die beiden Letztgenannten als sog. stille Gesellschaften; die Bezeichnung folgt jener in den Abgabenerklärungen).

Hinsichtlich der "B-GmbH und Mitgesellschafter" hat das Finanzamt mit do. Bescheiden vom 20. Februar 2002 (für die Jahre 1993 bis 1995) sowie vom 26. April 2004 (für 1992) ausgesprochen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO nicht vorzunehmen ist. Ebenso wurde hinsichtlich der Rechtsnachfolgerin der vorgenannten Gesellschaft, der "FG-GmbH und Mitgesellschafter", mit Bescheid vom 20. Februar 2002 ausgesprochen, dass eine Feststellung iSd. § 188 BAO unterbleibt.

Die Gewinnanteile der Jahre 1993 bis 1995 aus der Beteiligung des Bw. als Mitunternehmer an der B-G OHG wurden bei der Einkommensteuerveranlagung der genannten Jahre entsprechend den an die B-G OHG ergangenen – noch nicht rechtskräftigen, da ebenfalls angefochtenen - Feststellungsbescheiden, jeweils vom 4. Februar 2000, zum Ansatz gebracht.

Die vorliegende Berufung gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide richtet sich ihrem ausdrücklichen Wortlaut zufolge ausschließlich gegen in Grundlagenbescheiden getroffene Feststellungen, nämlich gegen die Nichtanerkennung von Personenvereinigungen als

steuerliche Mitunternehmerschaften ("B-GmbH bzw. FG-GmbH und Mitgesellschafter") sowie gegen die bei der B-G OHG getroffene Gewinnfeststellung der Jahre 1993 bis 1995.

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann aber ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die ausschließlich mit Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid begründete Berufung gegen den abgeleiteten Bescheid ist daher allein aus diesem Grunde abzuweisen (vgl. für viele zB das VwGH-Erkenntnis vom 15. September 1993, 91/13/0092).

Dazu kommt, dass das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden die mit den Grundlagenbescheiden festgestellten Gewinnanteile des Bw. zugrunde gelegt hat. Der Ansatz dieser Gewinnanteile in betragsmäßig von der bescheidmäßigen Anteilsfeststellung abweichender Höhe wäre auf Grund der in § 192 BAO normierten Bindungswirkung contra legem gewesen. Denn wie bereits ausgeführt wurde, sind in Grundlagenbescheiden getroffene Feststellungen den abgeleiteten Bescheiden (hier: Einkommensteuerbescheiden) **zwingend** zugrunde zu legen (vgl. auch UFS Feldkirch vom 7. März 2003, RV/0391-F/02).

Dass einige dieser Grundlagenbescheide noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind, steht einer Abweisung auf Grund der Bestimmung des § 192 letzter Halbsatz BAO nicht entgegen.

Es besteht keine Verpflichtung der Behörde, mit der Erlassung eines abgeleiteten Bescheides bis zur Erlassung bzw. Abänderung des Grundlagenbescheides zuzuwarten (zB VwGH vom 28. Mai 1998, 96/15/0083).

Der Vollständigkeit halber sei (nochmals) angemerkt, dass einige der angesprochenen Feststellungsbescheide (insbesondere jene betreffend die B-G OHG) auf Grund von offenen Rechtsmitteln noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind. Allfällige Änderungen in den do. abschließenden Feststellungsbescheiden würden letztlich jedenfalls über den Wege der Bestimmung des § 295 BAO Eingang in die Einkommensteuerveranlagung des Bw. finden.

*c) Zur "Anregung" einer Aussetzung gemäß § 281 Abs. 1 BAO:*

Ist wegen einer gleichen oder ähnlichen Rechtsfrage eine Berufung anhängig oder schwebt sonst vor einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde ein Verfahren, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Berufungsentscheidung ist, so kann die Abgabenbehörde gemäß § 281 Abs. 1 BAO die Entscheidung über diese unter Mitteilung der hiefür maßgebenden Gründe aussetzen, sofern nicht überwiegende Parteiinteressen entgegenstehen.

Abgesehen davon, dass der Partei kein Rechtsanspruch auf eine Aussetzung nach der zitierten Gesetzesbestimmung zukommt, erscheint eine Aussetzung der Entscheidung im Berufungsfall nach ha. Auffassung aus folgenden Gründen wenig sinnvoll:

Der Bw. bemängelt die Bescheidqualität von Grundlagenbescheiden, deren Feststellungen den hier gegenständlichen Einkommensteuerbescheiden zwingend zugrunde zu legen sind. Dazu wird auf bereits eingebrachte Devolutionsanträge verwiesen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat in der vorliegenden Entscheidung jedoch eingehend dargelegt, dass den vom Bw. in Frage gestellten Erledigungen des Finanzamtes jedenfalls Bescheidcharakter zukommt. Da seitens des UFS hinsichtlich der rechtlichen Wirksamkeit dieser Erledigungen keine Zweifel bestehen, würde eine Aussetzung iSd. § 281 BAO – vor allem auch in Hinblick darauf, dass der Berufszeitraum bis zum Jahre 1992 zurückreicht – nur eine weitere unzweckmäßige Verfahrensverzögerung nach sich ziehen.

Sollte sich jedoch hinsichtlich der Frage der Bescheidqualität in den "Grundlagenverfahren" tatsächlich nachträglich eine andere rechtliche Beurteilung als richtig erweisen, so würde diese in jedem Fall über die zwingend vorzunehmende Abänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO auch Eingang in die "abgeleiteten" Einkommensteuerfestsetzungen finden. Das Rechtsschutzinteresse des Bw. (insbesondere jenes an einer einheitlichen Beurteilung im Feststellungs- sowie im Ertragsteuerverfahren) bleibt sohin jedenfalls gewahrt, sodass dem Ausgang der anhängigen Devolutionsverfahren für die vorliegende Entscheidung auch aus diesem Grunde eine "wesentliche Bedeutung" iSd. § 281 Abs. 1 BAO nicht zukommt.

Graz, am 12. Juli 2004