



GZ. RV/0070-W/09
GZ. RV/0071-W/09
GZ. RV/0072-W/09
GZ. RV/0073-W/09
GZ. RV/0074-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der M.G., geb. Datum1, 1xxx Wien, D-Gasse, vertreten durch Mag. Johannes Unger, 1040 Wien, Taubstummengasse 11/3/8, vom 7. Dezember 2006 und 11. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, betreffend Einkommensteuer gemäß § 295 Abs. 1 BAO für den Zeitraum 1997 bis 2001 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 vom 13. Dezember 2006 werden aufgehoben.

Der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1999 vom 5. Jänner 2007 wird aufgehoben.

Die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2000 vom 5. Februar 2007, 13. Dezember 2006 und 15. November 2006 werden aufgehoben.

Die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2001 vom 5. Jänner 2007 und 13. Dezember 2006 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist in den Jahren 1997 bis 2001 u.a. als Kommanditistin an der K1-KEG, K2-KEG sowie an der K3-KEG beteiligt.

1. ESt 1997 und 1998 – Beteiligung an K1-KEG:

Mit Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 betreffend die Jahre 1997 und 1998 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K1-KEG festgestellt und diese ausschließlich den

Komplementären, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten (s. UFS 23.11.2012, GZ. RV/0581-K/07).

Mit weiteren Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 wurde für die Jahre 1997 und 1998 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten in Bezug auf die Jahre 1997 und 1998 jeweils zu unterbleiben habe.

Im Gefolge der vorstehenden bescheidmäßigen Feststellungen des für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr1., betreffend K1-KEG erließ das Finanzamt mit 13. Dezember 2006 jeweils gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998.

Gegen die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 vom 13. Dezember 2006 wurde mit Eingaben vom 11. Jänner 2007 fristgerecht berufen und jeweils eine ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, eine Maßnahme nach § 295 BAO setze die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergehe ein solcher Feststellungsbescheid infolge einer fehlerhaften Adressierung oder einer unterlassenen Zustellung nicht, so sei ein dennoch erlassener Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO rechtswidrig.

Bei dem vom Finanzamt Gänserndorf-Mistelbach erlassenen Feststellungsbescheid handle es sich um einen "Nichtbescheid", da dieser mangels Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln in einem zu Unrecht wiederaufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangen sei. Gegen diese Wiederaufnahme sei fristgerecht Berufung erhoben worden. Werde der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, scheide durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus. Daher basiere der gegenständliche Bescheid nicht auf einem rechtskräftigen Grundlagenbescheid.

Seitens der Bw. werde ausdrücklich verwiesen, dass sich diese Berufung nicht gegen Entscheidungen richtet, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien. Weiters wurde eine mündliche Verhandlung sowie eine Entscheidung über diese Berufung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit weiterer Eingabe vom 20. Februar 2007 wird seitens der Bw. festgehalten, dass das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 1997 bereits verjährt sei: Für die Einkommensteuer 1997 ende die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres 2002. Die in diesem Jahr erfolgten diversen Amtshandlungen haben zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um insgesamt ein Jahr, somit nur bis Ende 2003 geführt. Die im Jahre 2004

erfolgten Prüfungshandlungen seien nicht als Amtshandlungen anzusprechen, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert sei. Dies folge aus der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO, wonach "§ 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO in der Fassung BGBl I 180/2004 ... sinngemäß für im Jahre 2004 unternommene Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 idF BGBl I 57/2004 ... gelte". Somit würden im Jahre 2004 gesetzte Amtshandlungen nur dann zur Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr führen, wenn es sich bei dem Jahr 2004 bereits um ein Verlängerungsjahr handle. Das sei aber eben für die Einkommensteuer 1997 nicht der Fall.

2. ESt 1999: Beteiligungen an der K1-KEG und an der K2-KEG:

Mit Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 betreffend das Jahr 1999 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K1-KEG (s. UFS 23.11.2012, GZ. RV/0581-K/07) sowie der K2-KEG (s. UFS 9.11.2012, GZ. RV/0785-K/07) festgestellt und diese ausschließlich den *Komplementären*, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Dieser Feststellungsbescheid enthält keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten.

Mit weiterem Feststellungsbescheiden vom 28. November 2006 bzw. 1. Dezember 2006 wurde für das Jahr 1999 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K2-KEG bzw. K1-KEG in Bezug auf das Jahr 1999 zu unterbleiben habe. Der an die Kommanditisten der K2-KEG gerichtete Bescheid, mit dem ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Kommanditisten zu unterbleiben habe, enthält auch keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO.

Im Gefolge der vorstehenden bescheidmäßigen Feststellungen des für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr.1., betreffend K1-KEG erließ das Finanzamt mit 13. Dezember 2006 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1999.

Aufgrund der weiteren Tangente des Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr.2., betreffend K2-KEG erließ das Finanzamt mit 5. Jänner 2007 einen weiteren gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1999.

Gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 vom 5. Jänner 2007 wurde mit Eingabe vom 11. Jänner 2007 fristgerecht berufen und eine ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides beantragt – dies mit der gleichen Begründung wie in den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998.

3. ESt 2000 Beteiligungen an der K3-KEG, K1-KEG und K2-KEG: ESt 2001

Mit Feststellungsbescheiden vom 8. November 2006 betreffend die Jahre 2000 und 2001 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K3-KEG festgestellt und diese ausschließlich den *Komplementären*, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten. Die behördliche Erledigung vom 8. November 2006, mit der für das Jahr 2000 das Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen wurde, enthält keine Erläuterung gemäß § 101 Abs. 3 BAO (s. UFS 13.11.2012, GZ. RV/0316-K/07).

Mit weiterem Feststellungsbescheiden vom 30. Oktober 2006 wurde für die Jahre 2000 und 2001 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K3-KEG in Bezug auf die Jahre 2000 und 2001 zu unterbleiben habe. Der an die Kommanditisten der K3-KEG gerichtete Bescheid vom 30. Oktober 2006, mit dem ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Kommanditisten zu unterbleiben habe, enthält auch keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO.

Im Gefolge der vorstehenden bescheidmäßigen Feststellungen des für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr.3., betreffend K3-KEG erließ das Finanzamt mit 15. November 2006 jeweils gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001.

Gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. November 2006 wurde mit Eingabe vom 7. Dezember 2006 fristgerecht berufen und eine ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides beantragt – dies mit der gleichen Begründung wie in den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1997, 1998 und 1999.

Mit Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 betreffend die Jahre 2000 und 2001 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K1-KEG festgestellt und diese ausschließlich den *Komplementären*, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten.

Mit weiteren Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 wurde für die Jahre 2000 und 2001 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K1-KEG in Bezug auf die Jahre 2000 und 2001 jeweils zu unterbleiben habe.

Aufgrund der weiteren Tangente des Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr1., betreffend K1-KEG erließ das Finanzamt mit 13. Dezember 2006 jeweils einen weiteren gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 sowie 2001.

Gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 13. Dezember 2006 wurde mit Eingabe vom 11. Jänner 2007 fristgerecht berufen und eine er-

satzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides beantragt – dies mit der gleichen Begründung wie in den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Vorjahre.

Mit Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 betreffend die Jahre 2000 und 2001 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K2-KEG festgestellt und diese ausschließlich den *Komplementären*, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten.

Mit weiterem Feststellungsbescheiden vom 28. November 2006 wurde für die Jahre 2000 und 2001 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K2-KEG in Bezug auf die Jahre 2000 und 2001 zu unterbleiben habe. Der an die Kommanditisten der K2-KEG gerichtete Bescheid vom 28. November 2006, mit dem ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Kommanditisten zu unterbleiben habe, enthält auch keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO.

Aufgrund der weiteren Tangente des Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr.2., betreffend K2-KEG erließ das Finanzamt mit 5. Februar 2007 bzw. 5. Jänner 2007 jeweils einen weiteren gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 sowie 2001.

Die Berufungen vom 11. Jänner 2007 (E 1997 bis 1999 und 2001) sowie 7. Dezember 2006 (E 2000), gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 bis 2001 wurden mit Berufungsvorentscheidung vom 27. November 2008 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, gemäß der Bestimmung des § 192 BAO seien die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen für Abgabenbescheide auch dann von Bedeutung, wenn sie noch nicht in Rechtskraft erwachsen seien. Die Berufungsausführungen behaupten das Vorliegen eines Nichtbescheides mangels geeigneter Wiederaufnahmsgründe im Feststellungsverfahren. Sowohl die Wiederaufnahmsbescheide betreffend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung als auch die Feststellungsbescheide der Firmen K1-KEG, K2-KEG und K3-KEG seien mit Berufung bekämpft und die entsprechenden Rechtsmittel noch nicht abgeschlossen. Das bedeute, dass der Feststellungsbescheid (Nichtfeststellungsbescheid) derzeit zwar nicht rechtskräftig, aber – jedenfalls bis zu einer allfälligen Aufhebung wegen Fehlens von Wiederaufnahmsgründen – rechtswirksam sei und daher die normierte Bindungswirkung entfalte.

Im Rahmen der Betriebsprüfungsverfahren seien bei den oben genannten Firmen jedes Jahr nach außen gerichtete Amtshandlungen (Vorhalteverfahren, Telefonate, Einvernahmen, Erweiterung des Prüfungsauftrages etc.) gesetzt worden, die in der Bescheiderlassung im Jahre 2006 gemündet seien. Nach der Rspr des VwGH würden abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren seien, die Verjährung der von den Feststellungs-

bescheiden abgeleiteten Abgaben unterbrechen. Da Prüfungshandlungen und Prüfungsaufträge auf die Geltendmachung von bestimmten Einkommensteueransprüchen gerichtet seien, würden auch diese Handlungen Unterbrechungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO darstellen. Dabei sei es unerheblich, ob diese Handlungen dem Abgabepflichtigen in seiner Eigenschaft als Kommanditisten der KG (oder KEG) bekannt geworden seien.

Eine Verlängerung der Verjährung setze überdies eine Amtshandlung voraus, die von der Abgabenbehörde unternommen worden sei. An den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen oder Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen würden die Verjährungsfrist unterbrechen. Zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist würden lt. VwGH auch Ermittlungshandlungen der Finanzstrafbehörde führen. Da im vorliegenden Fall jedes Jahr nach außen gerichtete Amtshandlungen gesetzt worden seien, sei die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen. Die Berufung sei somit abzuweisen.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2008 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Eingabe vom 20. Dezember 2012 wurde eine amtswegige Richtigstellung der Veranlagung beantragt und in Eventu Anträge auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO, auf (amtswegige) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO sowie auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gestellt. Der jeweilige Stand der Berufungsverfahren sei für die Bw. nicht nachvollziehbar.

Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt Gänserndorf-Mistelbach in Bezug auf die Gesellschaften K1-KEG, K4-KG, K2-KEG, K3-KEG und K5-KG plötzlich (aus der Sicht der betroffenen Gesellschaften und Kommanditisten rechtsfehlerhaft iVm erheblichen Verfahrens- und Begründungsmängeln) darauf abgezielt, dass – unter Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte – Einkünfte nur noch den Komplementären dieser Gesellschaften zugewiesen werden sollten. Dies verbunden mit der Nichtanerkennung der Kommanditisten als Mitunternehmer und einer nicht erklärungsmäßigen Veranlagung.

Gegen diese diversen Erledigungen des Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach seien jeweils durchgängig Rechtsmittel eingelegt worden. Soweit die Bw. überhaupt Bescheide erhalten habe, habe sie – nicht zuletzt aus Gründen der verfahrensprozessualen Vorsicht – dagegen Berufung erhoben.

In zwei Grundsatzentscheidungen vom 5.9.2012, Zlen. 2011/15/0024 und 2012/15/0031 habe der VwGH ausgesprochen, dass bei einer Personengesellschaft, die unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftrete, die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten *einheitlich* ergehen müsse. Die vom Finanzamt vorgenommenen

gesplitteten/uneinheitlichen Erledigungen an die Komplementäre iSd § 188 BAO und die Kommanditisten mit dem Ausspruch, dass eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe, stellen demnach keine Bescheide dar. Sie würden daher keine Rechtswirksamkeit erlangen können.

Die von der Bw. bekämpften Einkommensteuerbescheide infolge der nichtigen Erledigungen des FA Gänserndorf-Mistelbach würden ebenfalls von einem derartigen – ein rechtliches Nichts darstellenden – "Duobescheid" abgeleitet werden und seien somit ihrerseits unzweifelhaft nicht rechtswirksam. Dies sei zwischenzeitig auch bereits vom UFS in seinen Berufungsentscheidungen bestätigt worden. Dies insbesondere iZm der K1-KEG, K4-KG, K2-KEG und K3-KEG. Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass in Widerspruch zur Vorgangsweise der Abgabenbehörde bei den vorgenannten Gesellschaften in Bezug auf die K5-KG die Veranlagungen erklärungsgemäß unter Anerkennung der Mitunternehmerschaft der Kommanditisten erfolgt seien, sodass diesbezüglich keine Verfahren anhängig seien.

Es werde daher beantragt, den Berufungen der Bw. stattzugeben und die bekämpften Einkommensteuerbescheide, insbesondere in Bezug auf K1-KEG, K2-KEG und K3-KEG stattzugeben.

Die bekämpften Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 seien gemäß § 295 Abs. 1 BAO von Schriftstücken abgeleitet worden, welche nach Form und Inhalt jeweils den unzutreffenden Eindruck eines Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheides erweckt haben. Zwischenzeitig seien die gegen diese Schriftstücke erhobenen Berufungen vom UFS mit den zuvor bezeichneten Berufungsentscheidungen als unzulässig zurückgewiesen worden, da es sich um Nichtbescheide handle.

Ausdrücklich sei darauf hinzuweisen, dass die mit dem AbgÄG 2011, BGBl I 76/2011, in die BAO eingefügte Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO als Verfahrensvorschrift auch auf vor ihrem Inkrafttreten erlassene Änderungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO anzuwenden sei. Eine auf § 295 Abs. 4 BAO gestützte Aufhebung liege nicht im Ermessen der Abgabenbehörde und habe auch dann zu erfolgen, wenn einer neuerlichen Änderung (§ 295 Abs. 1 BAO) des Abgabenbescheides bei nachträglicher Erlassung eines wirksamen Grundlagenbescheides der Eintritt der Bemessungsverjährung entgegenstehe. Zur Frage der Rechtzeitigkeit dieses Antrages werde auf die Grundsatzjudikatur des VwGH vom 22.12.2011, Zl. 2009/15/0153, über das Verhältnis von Einkommensteuer- und Feststellungsverfahren verwiesen. Demnach werde durch die Regelung des § 188 BAO "ein Ausschnitt des Einkommensteuerverfahrens der Beteiligten in ein einheitliches Sonderverfahren gebündelt". Daraus ergebe sich sohin, dass "das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten" darstelle, weshalb "solcherart ... die Person, welche im Feststel-

lungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personenvereinigung auftrete, für die Gesellschafter der Personenvereinigung tätig" werde und deren Kenntnis auch den Beteiligten hinsichtlich ihrer Einkommensteuer-Verfahren zuzurechnen sei (vgl. VwGH 22.12.2011, Zl. 2009/15/0153).

Bei den die Verfahren abschließenden Bescheide iSd § 304 BAO handle es sich somit in derartigen Fällen um die Berufungsentscheidungen gegen Schriftstücke (Nichtbescheide), die nach Form und Inhalt den (unzutreffenden) Eindruck erwecken, sie seien Bescheide über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO), oder Bescheide des Inhaltes, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben habe (Nichtfeststellungsbescheid). Daher sei der Antrag der Bw. rechtzeitig iSd § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO erfolgt.

Sollte dem Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO nicht stattgegeben werden, werde in eventu die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommenssteuer gemäß § 303 BAO betreffend jene Jahre beantragt, hinsichtlich derer die erklärungsgemäßen Veranlagungen zur Einkommensteuer iZm den oben angeführten Mitunternehmerschaften rückgängig gemacht worden seien. Dieser Wiederaufnahmsantrag stütze sich auf eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO. ... Da der steuerliche Vertreter jener Personengesellschaften, an der die Bw. als Gesellschafter beteiligt sei, erst mit der Zustellung der Grundsatzjudikatur des VwGH am 3. Oktober 2012 davon Kenntnis erlangte, dass die als Nichtfeststellungsbescheide bzw. Gewinnfeststellungen iSd § 188 BAO gedachten Erledigungen des Finanzamtes keine Bescheidqualität aufweisen, sei der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens innerhalb der Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO fristgerecht.

Sollte diesem Antrag nicht stattgegeben werden, werde in eventu eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommenssteuer gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend jene Jahre beantragt, hinsichtlich derer die erklärungsgemäßen Veranlagungen zur Einkommensteuer iZm den oben angeführten Mitunternehmerschaften rückgängig gemacht worden seien. Dieser Antrag stütze sich auf eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO, bei deren Kenntnis das für die Einkommensteuer zuständige Finanzamt die erklärungsgemäßen Veranlagungen nicht rückgängig gemacht hätte. Diesem Antrag sei im gebundenen Ermessen der Abgabenbehörde stattzugeben, da bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (sowie der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben sei. Ziel der Wiederaufnahme sei das insgesamt rechtmäßige Ergebnis. Eine Versagung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem rechtswidrigen Ergebnis führen, welches die Bw. wirtschaftlich außerordentlich schwer belasten würde.

Sollte auch diesem Antrag nicht stattgegeben werden, werde eine Aufhebung der Einkommensteuer gemäß § 299 BAO für jene Jahre beantragt, hinsichtlich derer die erklärungsgemäßen Veranlagungen zur Einkommensteuer iZm oben angeführten Mitunternehmerschaften rückgängig gemacht worden seien.

Mit Eingabe vom 15. Jänner 2013 wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ist gemäß § 295 Abs. 1 BAO 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.

Wird nach § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I 76/2011, eine Berufung, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

Nach § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 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.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Nach Abs. 2 leg.cit. beträgt die Verjährungsfrist bei Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren und bei den Gebühren gemäß

§ 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden gemäß § 209 Abs. 1 BAO innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Abgabenfestsetzung spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Nach § 323 Abs. 18 BAO gilt § 209a BAO Abs. 1 und 2 BAO für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl I 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl I 180/2004, des § 209 Abs. 3 BAO durch BGBl I 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl I 57/2004 sinngemäß.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Hängt nach § 209a Abs. 2 BAO eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 für die

Vorauszahlungen schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Tritt gemäß § 274 BAO ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Erlassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 zu Recht erfolgte. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass die diesen abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden zu Grunde liegenden Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide Nichtbescheide darstellen. Hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer 1997 wird darüber hinaus der Eintritt der Bemessungsverjährung geltend gemacht.

Nach § 209a Abs. 2 BAO steht in der seit 1. Jänner 2005 geltenden Fassung einer Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn sie unmittelbar oder mittelbar von einer Abgabefestsetzung von einem in Berufung gezogenen Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) abhängt. Wird eine Berufung gegen einen Feststellungsbescheid vor Eintritt der Verjährung der davon "abgeleiteten" Einkommensteuer eingebracht, so steht der Umstand, dass sie erst nach Verjährungseintritt meritorisch erledigt wird, der Anpassung "abgeleiteter" Einkommensteuerbescheide nicht entgegen (vgl. VwGH 4.2.2009, Zl. 2006/15/0182).

Die Bestimmung des § 209a BAO hindert nicht den Eintritt der Verjährung, sondern gestattet lediglich die bescheidmäßige Festsetzung für von Berufungserledigungen abhängigen Abgabefestsetzungen trotz bereits eingetretener Verjährung und setzt auch die absolute Verjährungsfrist außer Kraft (vgl. VwGH 4.2.2009, Zl. 2006/15/0182).

Normzweck der Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO ist es, die Partei vor Rechtsnachteilen (durch Eintritt der Bemessungsverjährung) zu schützen, die lediglich dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen gegen den Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) nicht unverzüglich erledigt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 209a Rz 11).

Soweit die Erledigung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides von der Erledigung einer rechtzeitig eingebrachten Berufung gegen den Feststellungsbescheid abhängt, kann der Erlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide grundsätzlich nicht der Eintritt der Verjährung entgegen gehalten werden.

Keine Bindungswirkung iSd § 209a Abs. 2 BAO entfaltet jedoch ein Feststellungsbescheid, dem *keine Bescheidqualität* zukommt. Von der Erledigung einer Berufung gegen einen sog.

"Nichtbescheid", die nur in der Zurückweisung derselben bestehen kann, hängt jedoch die in § 209a Abs. 2 BAO geforderte Abgabefestsetzung nicht ab (vgl. VwGH 30.5.2012, Zl. 2008/13/0074). Eine andere Betrachtung bzw. keine Bescheidabänderung hinsichtlich abgeleiteter Einkommensteuerbescheide ist daher geboten, wenn sich hinsichtlich der Feststellungsbescheide bzw. Grundlagenbescheide nachträglich herausstellt, dass sog. "**Nichtbescheide**" vorliegen.

Als "Nichtbescheide" sind behördliche Dokumente anzusehen, die zwar Form und Inhalt eines Bescheides haben, aber als Folge fehlerhafter Adressierung, mangelhafter tatsächlicher Zustellung, fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO oder einer Zustellung nicht an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person zur Gänze unwirksam sind (vgl. Ellinger /Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 209a Rz. 21). Ebenso rechtlich wirkungslos bleibt ein Feststellungsbescheid, der nicht an alle beteiligten Mitunternehmer ergeht und somit gegen das bei Grundlagenbescheiden iSd § 188 BAO geltende Gebot der *Einheitlichkeit* verstößt (vgl. VwGH 5.9.2012, Zl. 2011/15/0024).

Im vorliegenden Fall erweist sich jedoch die Erlassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderter und abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 aus den nachstehenden Gründen als rechtswidrig:

Die Erlassung auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheide setzt die Abhängigkeit (somit ein Verhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleitetem Bescheid) voraus. Ein auf § 295 BAO gestützter Bescheid darf daher nur ergehen, wenn ein Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) nachträglich erlassen oder **abgeändert** und wenn dieser nachträgliche Bescheid dem Adressaten gegenüber **wirksam** ist. Bestehen diese Bindungen bzw. Wirkungen nicht, liegt eine Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß § 295 Abs. 1 BAO nicht vor (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 93/15/0088).

Wird ein Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassen, obwohl der für hiefür herangezogene Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) ins Leere gegangen ist (somit rechtlich nicht existent war), so ist diese Rechtswidrigkeit nicht dadurch sanierbar, dass nachträglich der Grundlagenbescheid erlassen wird. Es hat daher eine aufhebende Berufungserledigung und allenfalls danach eine neuerliche Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu erfolgen (vgl. VwGH 24.11.1998, Zl. 93/14/0203; Ritz, BAO-Kommentar, § 295, Rz. 13).

Ein Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) ist als "**Nichtbescheid**" im Falle einer fehlerhaften Adressierung, mangelnder tatsächlicher Zustellung, des fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO sowie im Falle keiner Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person anzusehen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295, Rz. 27). Ebenso rechtlich wirkungslos bleibt ein Feststellungsbescheid, der nicht an alle beteiligten

Mitunternehmer ergeht, als somit gegen das bei Grundlagenbescheiden iSd § 188 BAO geltende Gebot der *Einheitlichkeit* verstoßen wird. Demnach hat bei einer Personengesellschaft, welche gegenüber dem Finanzamt unter Benennung ihrer Gesellschafter mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO (durch Einreichung einer Erklärung betreffend der Einkünfte von Personengesellschaften) auftritt, eine einheitliche bescheidmäßige Erledigung zu erfolgen (vgl. VwGH 5.9.2012, Zl. 2011/15/0024).

Als sog. "Nichtbescheid" bzw. als absolut nichtiger Verwaltungsakt entfaltet der Feststellungsbescheid bzw. Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass hinsichtlich der Kommanditisten eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat, keine rechtlichen Wirkungen (vgl. 30.5.2012, Zl. 2008/13/0074).

Die mit dem AbgÄG 2011, BGBl I 2011/76, in Kraft getretene Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO ist ein Verfahrenstitel zur nachträglichen Bescheidaufhebung außerhalb des Siebenten Abschnittes (Rechtschutz) der BAO. Diese Bestimmung ermöglicht die nachträgliche Aufhebung formell rechtskräftig gewordener Änderungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO, wenn sich erst im Laufe des Berufungsverfahrens (des Feststellungsbescheides) herausstellt, dass eine als Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheid intendierte Erledigung ein absolut nichtiger Verwaltungsakt (ein "Nichtbescheid") ist (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295, Rz 22). Eine auf § 295 Abs. 4 BAO gestützte Aufhebung eines gemäß § 295 Abs. 1 geänderten Einkommensteuerbescheides hat demnach nur insoweit zu erfolgen, als dies aufgrund formell rechtskräftiger Bescheide nicht aufgrund eines offenen Berufungsverfahrens erfolgen könnte.

Tritt während eines anhängigen Rechtsmittelverfahrens ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Bescheid an die Stelle des mit Berufung bekämpften Bescheides, so richtet sich die Berufung nunmehr gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Bescheid, als dem Berufsbegehren hierdurch nicht Rechnung getragen wurde (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO § 274, Rz 7). Wird ein "ersetzender" nach § 295 Abs. 1 BAO erlassener Bescheid während eines anhängigen Berufungsverfahrens erlassen, so ändert das anhängige Berufungsverfahren nicht seinen Charakter als ersetzender Bescheid.

1. ESt 1997 und 1998 – Beteiligung an K1-KEG:

Mit Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 betreffend die Jahre 1997 und 1998 wurden gemäß § 188 BAO von dem für die einheitliche und gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt die Einkünfte der K1-KEG festgestellt und diese ausschließlich den *Komplementären*, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese

Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten (s. UFS 23.11.2012, GZ. RV/0581-K/07).

Mit weiteren Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 wurde für die Jahre 1997 und 1998 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten in Bezug auf die Jahre 1997 und 1998 jeweils zu unterbleiben habe (s. UFS 23.11.2012, GZ. RV/0581-K/07).

Im Gefolge der vorstehenden bescheidmäßigen Feststellungen des für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr1., betreffend K1-KEG erließ das Finanzamt jeweils die mit Berufung bekämpften gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 vom 13. Dezember 2006, die von den vorstehenden Feststellungsbescheiden abgeleitet wurden.

Im vorliegenden Fall wurde bei der Erlassung der Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide gegen das bei Feststellungsbescheiden (Grundlagenbescheiden) iSd § 188 BAO geltende Gebot der **Einheitlichkeit** verstoßen. Die den bekämpften Einkommensteuerbescheiden 1997 und 1998 zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide der K1-KEG stellen daher jeweils "**Nichtbescheide**" dar, die keine rechtlichen Wirkungen entfalten. Eine Abänderungsbefugnis des Finanzamtes gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 nicht gegeben, die Erlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 gemäß § 295 Abs. 1 BAO war rechtswidrig. Die gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 vom 13. Dezember 2006 werden aufgehoben.

2. ESt 1999: Beteiligungen an der K1-KEG und an der K2-KEG:

Mit Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 betreffend das Jahr 1999 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K1-KEG sowie der K2-KEG festgestellt und diese ausschließlich den *Komplementären*, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Dieser Feststellungsbescheid enthält keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten.

Mit weiterem Feststellungsbescheiden vom 28. November 2006 bzw. 1. Dezember 2006 wurde für das Jahr 1999 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K2-KEG bzw. K1-KEG in Bezug auf das Jahr 1999 zu unterbleiben habe. Der an die Kommanditisten der K2-KEG gerichtete Bescheid, mit dem ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Kommanditisten zu unterbleiben habe, enthält auch keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO (s. UFS 23.11.2012, GZ. RV/0581-K/07; UFS 9.11.2012, GZ. RV/0785-K/07).

Im Gefolge der vorstehenden bescheidmäßigen Feststellungen des für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr1., betreffend K1-KEG erließ das Finanzamt mit 13. Dezember 2006 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1999.

Aufgrund der weiteren Tangente des Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr.2., betreffend K2-KEG erließ das Finanzamt mit 5. Jänner 2007 einen weiteren gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999.

Erst gegen den weiteren gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 vom 5. Jänner 2007 wurde mit Eingabe vom 11. Jänner 2007 berufen, der von einem die K2-KEG betreffenden Feststellungsbescheid für das Jahr 1999 abgeleitet wurde.

Im vorliegenden Fall wurde bei der Erlassung des Feststellungsbescheides betreffend die K2-KEG gegen das bei Feststellungsbescheiden (Grundlagenbescheiden) iSd § 188 BAO geltende Gebot der **Einheitlichkeit** verstoßen. Darüber hinaus enthält der an die Kommanditisten der K2-KEG gerichtete Bescheid, mit dem ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Kommanditisten zu unterbleiben habe, enthält auch keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO.

Der dem bekämpften Einkommensteuerbescheid 1999 vom 5. Jänner 2007 zu Grunde liegende Feststellungsbescheid betreffend K2-KEG stellt somit einen "**Nichtbescheid**" dar, der keine rechtlichen Wirkungen entfaltet. Ebenso beruht die Erlassung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1999 vom 13. Dezember 2006 hinsichtlich des Feststellungsverfahrens im Verfahren der K1-KEG auf einen "**Nichtbescheid**", da auch hier dem Gebot der **Einheitlichkeit** des Feststellungsverfahrens nicht entsprochen wurde. Eine Abänderungsbefugnis des Finanzamtes gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1999 nicht gegeben, die Erlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide 1999 gemäß § 295 Abs. 1 BAO war rechtswidrig. Der Einkommensteuerbescheid 1999 vom 5. Jänner 2007 wird aufgehoben.

3. ESt 2000 Beteiligungen an der K3-KEG, K1-KEG und K2-KEG: ESt 2001

Mit Feststellungsbescheiden vom 8. November 2006 betreffend die Jahre 2000 und 2001 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K3-KEG festgestellt und diese ausschließlich den *Komplementären*, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten.

Mit weiterem Feststellungsbescheiden vom 30. Oktober 2006 wurden für die Jahre 2000 und 2001 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der

K3-KEG in Bezug auf die Jahre 2000 und 2001 zu unterbleiben habe. Der an die Kommanditisten der K3-KEG gerichtete Bescheid vom 30. Oktober 2006, mit dem ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Kommanditisten zu unterbleiben habe, enthält auch keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO (s. UFS 13.11.2012, GZ. RV/0316-K/07).

Im Gefolge der vorstehenden bescheidmäßigen Feststellungen des für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr.3., betreffend K3-KEG erließ das Finanzamt mit 15. November 2006 jeweils gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001. Gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. November 2006 wurde mit Eingabe vom 7. Dezember 2006 fristgerecht berufen.

Mit Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 betreffend die Jahre 2000 und 2001 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K1-KEG festgestellt und diese ausschließlich den *Komplementären*, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten.

Mit weiteren Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 wurde für die Jahre 2000 und 2001 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K1-KEG in Bezug auf die Jahre 2000 und 2001 jeweils zu unterbleiben habe (s. UFS 23.11.2012, GZ. RV/0581-K/07).

Aufgrund der weiteren Tangente des Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr1., betreffend K1-KEG erließ das Finanzamt mit 13. Dezember 2006 jeweils einen weiteren gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 sowie 2001.

Erst gegen den weiteren gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 13. Dezember 2006 wurde mit Eingabe vom 11. Jänner 2007 berufen, der von einem die K1-KEG betreffenden Feststellungsbescheid für das Jahr 2001 abgeleitet wurde.

Mit Feststellungsbescheiden vom 1. Dezember 2006 betreffend die Jahre 2000 und 2001 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K2-KEG festgestellt und diese ausschließlich den *Komplementären*, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten.

Mit weiterem Feststellungsbescheiden vom 28. November 2006 wurde für die Jahre 2000 und 2001 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K2-KEG in Bezug auf die Jahre 2000 und 2001 zu unterbleiben habe. Der an die Kommanditisten der K2-KEG gerichtete Bescheid vom 28. November 2006, mit dem ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Kommanditisten

zu unterbleiben habe, enthält auch keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO (s. UFS 9.11.2012, RV/0785-K/07).

Aufgrund der weiteren Tangente des Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach zu St.Nr. St.Nr.2., betreffend K2-KEG erließ das Finanzamt mit 5. Jänner 2007 bzw. 5. Februar 2007 jeweils weitere gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001.

Der dem Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. November 2006 zu Grunde liegende Feststellungsbescheid betreffend K3-KEG sowie der dem Einkommensteuerbescheid 2001 vom 13. Dezember 2006 zu Grunde liegende Feststellungsbescheid betreffend K1-KEG stellen "**Nichtbescheide**" dar, die keine rechtlichen Wirkungen entfalten.

Im vorliegenden Fall wurde bei den Feststellungsbescheiden der Jahre 2000 und 2001 betreffend K3-KEG, K1-KEG und K2-KEG jeweils gegen das bei Feststellungsbescheiden (Grundlagenbescheiden) iSd § 188 BAO geltende Gebot der **Einheitlichkeit** verstoßen. Darüber hinaus enthalten die an die Kommanditisten der K3-KEG und K2-KEG gerichteten Bescheide, mit denen ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Kommanditisten für die Jahre 2000 und 2001 zu unterbleiben habe, auch keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO.

Die den bekämpften Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide der K3-KEG, K1-KEG und K2-KEG stellen daher jeweils "**Nichtbescheide**" dar, die keine rechtlichen Wirkungen entfalten. Eine Abänderungsbefugnis des Finanzamtes gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 nicht gegeben, die Erlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO war rechtswidrig.

Die Einkommensteuerbescheide 2000 vom 5. Februar 2007, 13. Dezember 2006 und 15. November 2006 sowie die Einkommensteuerbescheide 2001 vom 5. Jänner 2007 und 13. Dezember 2006 werden aufgehoben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Jänner 2013