



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 20. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer 1994 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 1994: 359.650,66 €; Einkommensteuer: 171.406,87 €.

Die Fälligkeit der Abgabe bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Rechtsanwalt. Neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit (Gewinnanteile aus einer Kanzleigemeinschaft) erklärte er für das Streitjahr 1994 u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus Beteiligungen an verschiedenen, gewerblich tätigen Personengemeinschaften) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nach einer auch das Streitjahr 1994 umfassenden Außenprüfung setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 1994 mit Bescheid vom 12. August 1998 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest. Mit Berufung vom 3. September 1998 wendete der Bw. dagegen ein, es bestehe kein Grund, die Abgabenfestsetzung vorläufig vorzunehmen; weiters seien die (auf Grund der Außenprüfung angesetzten) Spekulationseinkünfte aus Wertpapiergeschäften unrichtig ermittelt worden.

Das Finanzamt sprach über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 12. August 1998 mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 1999 ab. Die Spekulations-einkünfte wurden mit einem verminderten Betrag angesetzt, doch erfolgte die Abgaben-

festsetzung weiterhin vorläufig. In der gesonderten Bescheidbegründung führte das Finanzamt dazu aus, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Wohnungsvermietung in W. zwar wahrscheinlich, aber noch nicht sicher sei. Im Vorlageantrag vom 26. April 1999 begehrte der Bw. die endgültige Festsetzung der Abgabe bzw. dass allenfalls von einer Bescheiderteilung überhaupt Abstand genommen werde, bis sämtliche Grundlagenbescheide vorlägen. Dieser Vorlageantrag wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin des Bw. vom 21. August 2006 zurückgenommen.

Mit gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändertem Bescheid vom 20. Dezember 2006, dem Bw. zugestellt am 22. Dezember 2006, setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 1994 endgültig fest. Auf Grund der zwischenzeitig ergangenen Grundlagenbescheide (insbesondere betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu St.Nr. x/x, „X. und Bw.“ und zu St.Nr. y/y, „Y.GmbH und Mitges.“) wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Bescheid vom 20. Dezember 2006 mit 201.076 ATS (bisher -822.599 ATS) angesetzt. Weiters wurden erstmals Einkünfte aus Kapitalvermögen von 74.460 ATS erfasst, die nach Ansicht des Finanzamtes aus einem „Privatdarlehen“ des Bw. an die Gesellschaft „X. und Bw.“, St.Nr. x/x, resultierten. Der Verlust aus der Wohnungsvermietung in W. (bisher: -2.376 ATS) blieb außer Ansatz, weil das Finanzamt diese Betätigung nunmehr als steuerlich unbedeutliche Liebhaberei beurteilte. In einer gesonderten Bescheidbegründung legte das Finanzamt die rechnerische Ermittlung der Einkünfte dar und führte weiters aus, Feststellungsbescheide verlängerten die Verjährungsfrist für die von diesen Bescheiden abgeleiteten Abgabenansprüche. Im Hinblick auf ein bei der „Y.GmbH und Mitges.“ anhängig gewesenes Berufungsverfahren betreffend die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1994 habe Bemessungsverjährung nicht eintreten können (§ 209a Abs. 2 BAO).

In der Berufung gegen den Bescheid vom 20. Dezember 2006 wendete der Bw. ein, gemäß § 209 Abs. 3 BAO sei in Bezug auf die Einkommensteuer 1994 mit Ablauf des Jahres 2004 Verjährung eingetreten. Laut Akteneinsicht vom 17. Jänner 2007 datiere die Berufungs- vorentscheidung des Finanzamtes L. zu St.Nr. y/y, „Y.GmbH und Mitges.“, vom 4. Juni 2003, sie trage jedoch einen Eingangsstempel des Finanzamtes FA vom 19. Dezember 2006. Normzweck des § 209a BAO sei es, die Partei vor Rechtsnachteilen zu schützen, welche dadurch entstünden, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledige. Die Berufungserledigung sei lange vor Eintritt der absoluten Verjährung erfolgt. Eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO wäre jederzeit möglich gewesen. Die Interpretation der Erstbehörde würde bedeuten, dass das Finanzamt einen zeitlich unbefristeten Spielraum für die Abänderung von Bescheiden hätte. Dies widerspreche allerdings dem Gesetz (§ 209a BAO). Werde nach einem vorläufigen Bescheid nicht innerhalb der absoluten Verjährungsfrist ein endgültiger Bescheid erlassen, trete - wie im gegenständlichen Fall - Verjährung ein. Dadurch,

dass das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung vom 7. April 1999 durch den Bescheid vom 20. Dezember 2006 ersetzt habe, bestehe auch keine Möglichkeit mehr, die ursprünglich (mit Bescheid vom 12. August 1998 bzw. vom 7. April 1999) vorgeschriebene Einkommensteuer geltend zu machen. Die Gesellschaft „X. und Bw.“ sei im Jahr 1994 beendet worden, weshalb allfällige Bescheide dem Bw. zuzustellen gewesen wären. Ein Bescheid, aus dem sich Einkünfte im dargestellten Ausmaß (von 310.608 ATS) ergeben sollten, sei dem Bw. aber nie zur Kenntnis gebracht worden. Jegliche Steuernachforderung aus diesem ehemals gemeinsamen Unternehmen sei daher, ungeachtet der Frage nach ihrer materiellen Berechtigung, „für sich verjährt“. Die im Bescheid (als Einkünfte aus Kapitalvermögen) angesetzten Zinsen habe der Bw. nie erhalten. Feststellungsbescheide verlängerten die Verjährungsfrist für die von ihnen abgeleiteten Abgabenansprüche lediglich nach Maßgabe des § 207 Abs. 2 iVm § 209 Abs. 1 BAO, im gegenständlichen Fall bis 31.12.2000. Beantragt werde, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und „die Einkommensteuer für das Jahr 1994 mit null festzusetzen“.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. am 11. März 2010 weiters vor, bei dem mit Berufung bekämpften Bescheid handle es sich infolge eines Zustellmangels um einen Nichtbescheid. Die einem Wirtschaftstreuhänder erteilte allgemeine Vollmacht enthalte außer bei explizitem Ausschluss auch Zustellvollmacht, ohne dass sich der Vertreter gesondert darauf berufen müsste. Die erstinstanzliche, dem Bw. selbst zugestellte Erledigung sei daher ins Leere gegangen. In einer weiteren Berufungsergänzung vom 18. März 2010 wurde ausgeführt, die aktenkundige Vollmacht vom 11. Juni 1980 (Anmerkung: der ehemaligen Einzelkanzlei WT) sei in vollem Umfang auf die nunmehrige steuerliche Vertreterin des Bw., die WTGmbH, übergegangen. Diese Bevollmächtigung habe eine Zustellvollmacht nicht ausgeschlossen, sondern diese nach der Rechtsprechung des VwGH jedenfalls umfasst. Sie habe auch das Recht zur Bestellung von Unterbevollmächtigten umfasst, weshalb auch das spätere Einschreiten der WTGmbH von dieser Unterbevollmächtigung im selben Umfang inhaltlich gedeckt sei. Die WTGmbH habe „seit dem Jahr 2003“ die steuerliche Vertretung des Bw. im Umfang der ehemals an WT erteilten Vollmacht vom 11. Juni 1980 übernommen. Die elektronische Anzeige des Vollmachtsverhältnisses sei „wesentlich später als der angefochtene Bescheid“ erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Zum Einwand der Nichtbeachtung einer Zustellvollmacht:

Die aktenkundige, vom Bw. als Vollmachtgeber und WT als Vollmachtnehmer unterfertigte schriftliche Vollmacht vom 11. Juni 1980 lautet:

„Hiemit bevollmächtige ich WT, Wirtschaftstreuhänder in K., mich in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden und Personen rechtsgültig zu vertreten und für mich Eingaben, Steuererklärungen etc. zu unterfertigen, Akteneinsicht zu nehmen sowie alles in meinem Interesse zweckdienlich Erscheinende zu verfügen.

Ebenso gilt die Vollmacht auch für alle Kassenangelegenheiten, die mit der Finanzbehörde abzuwickeln sind, wie Umbuchungs- und Rückzahlungsanträge, in meinem Namen. Ferner umfasst die Vollmacht auch das Recht zur Bestellung von Unterbevollmächtigten.“

Die Vollmachturkunde ist noch am Tag der Ausstellung (11. Juni 1980) - gleichzeitig mit Bekanntgabe der Gründung der Kanzleigemeinschaft - beim Finanzamt eingereicht worden. Im August 1980 hat das Finanzamt für den Bw. eine Steuernummer vergeben, ohne im Eingabebeleg für die EDV eine Zustellvollmacht des steuerlichen Vertreters einzutragen. Die Zustellung von Bescheiden und sonstigen Schriftstücken des Finanzamtes erfolgte in den folgenden Jahren bzw. Jahrzehnten stets an den Bw. persönlich. Nach so langer Zeit, in der weder der Bw. noch dessen (damaliger) steuerlicher Vertreter jemals darauf hingewiesen haben, dass die Vollmacht vom 11. Juni 1980 auch eine Zustellvollmacht beinhaltete, wird von einem solchen Verständnis - im Nachhinein - nicht mehr auszugehen sein.

Darauf kam es aber für die Frage, ob das Finanzamt den angefochtenen Bescheid der nunmehrigen steuerlichen Vertreterin des Bw., der WTGmbH, zustellen hätte müssen, gar nicht an. Ein Übergang der Vertretungsvollmacht des WT, dessen Einzelunternehmen die WTGmbH zum 1. Jänner 2004 gekauft hatte, auf die genannte GmbH (oder deren Einschreiten als Unterbevollmächtigte des WT) ist dem Finanzamt nach der Aktenlage in dieser Form nämlich nicht mitgeteilt worden. Am 11. Mai 2004 wurde im Verfahren *FinanzOnline* seitens der WTGmbH (als registrierter Teilnehmerin) ein Vollmachtsverhältnis umfassend die (elektronische) *Akteneinsicht* gemäß § 90a BAO, die *steuerliche Vertretung*, *Geldvollmacht* sowie die Einreichung der Steuererklärungen ab 2003 („*Quote*“) für den Bw. angezeigt. Eine Zustellvollmacht wurde nicht eingetragen. Die Zustellung der Erledigungen des Finanzamtes erfolgte, wie schon in den vorangegangenen 23 Jahren, weiterhin - und bis zum 11. März 2010 unbeanstandet - an den Bw. persönlich.

Gemäß § 9 Abs. 1 ZustG in der ab 1. März 2004 geltenden Fassung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 10/2004 können die Parteien und Beteiligten, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, andere natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde ausdrücklich zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht). Nach der Rechtsprechung des VwGH schließt eine allgemeine Vollmacht grundsätzlich die Zustellvollmacht ein; dies - zumindest bei der anwaltlichen Vollmacht - auch nach der Novelle

des Zustellgesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 10/2004 (VwGH 23.10.2008, [2007/16/0032](#)).

Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) wird jedoch erst mit der Bekanntgabe - etwa durch Vorlage der Vollmachtsurkunde oder auch durch Berufung auf die erteilte Vollmacht (zB im Sinne des § 88 Abs. 9 WTBG) - gegenüber der Behörde wirksam (siehe aus letzter Zeit VwGH 5.11.2009, [2009/16/0214](#)). Für Parteienvertreter bietet das Verfahren *FinanzOnline* die Möglichkeit, die Begründung, Änderung oder Beendigung von Vollmachtsverhältnissen der Abgabenbehörde auf elektronischem Weg anzuzeigen („Verwaltung Klientendaten“), wobei technisch vorgegeben ist, dass eine Zustellbevollmächtigung gesondert eingetragen wird. Unterbleibt bei Benützung von *FinanzOnline* der gesonderte Eintrag einer Zustellvollmacht, so ist dem folglich der Erklärungswert bei zuzemessen, dass eine Zustellvollmacht (ausdrücklich) ausgeschlossen sein soll.

Nach der Aktenlage hat die WTGmbH das Vollmachtsverhältnis dem Finanzamt über *FinanzOnline* angezeigt, und zwar ohne Angabe einer Zustellvollmacht (Eintrag vom 11. Mai 2004). Von einer Zustellvollmacht der Steuerberatungsgesellschaft hatte das Finanzamt bei Erlassen des angefochtenen Bescheides demnach nicht auszugehen. Erst am 16. März 2010 wurden die Vollmachtsdaten mittels *FinanzOnline* dahin geändert, dass der Vertretungsumfang nun auch die Zustellbevollmächtigung der Steuerberatungsgesellschaft umfasst.

Der angefochtene Bescheid ist daher mit der Zustellung an den Bw. rechtswirksam geworden. Angemerkt sei, dass sowohl die Berufung vom 3. September 1998 (gegen den Bescheid vom 12. August 1998) als auch der Vorlageantrag vom 26. April 1999 (gegen die Berufungsvorentscheidung vom 7. April 1999) und die Berufung vom 22. Jänner 2007 (gegen den Bescheid vom 20. Dezember 2006) vom Bw. selbst eingebracht wurden, ohne dass ein Zustellmangel gerügt worden wäre. Dies spricht nicht dafür, dass der Bw. selbst von einer der Abgabenbehörde gegenüber bestehenden Zustellvollmacht seiner steuerlichen Vertreterin ausging, zumal nicht anzunehmen ist, dass er als Rechtsanwalt auf eine fehlerhafte Empfängerbezeichnung und die daraus resultierende mangelnde Bescheidqualität nicht hingewiesen hätte.

II. Zum Einwand der Verjährung:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Nach Abs. 2 leg.cit. beträgt die Verjährungsfrist, von hier nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen, fünf Jahre. Sie beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch

entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO), in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (§ 208 Abs. 1 lit. d BAO).

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen werden. 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.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 57/2004 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen (§ 209a Abs. 1 BAO). Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabevorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebbracht wurde (§ 209a Abs. 2 BAO). Nach § 323 Abs. 18 vorletzter Satz BAO gilt diese Bestimmung sinngemäß für den Fall der Verkürzung von Verjährungsvorschriften durch die Neufassungen des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004 und des § 209 Abs. 3 BAO durch BGBl. I. Nr. 57/2004.

Während Abs. 1 des § 209a BAO vorsieht, dass eine Abgabenfestsetzung in einer Berufungsentscheidung - auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid - auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen darf, gestattet Abs. 2 die verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens dann, wenn die Abgabenfestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist. Eine Abhängigkeit in diesem Sinne ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Abgabenfestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist. Dies trifft im Verhältnis des Einkommensteuerbescheides von der gemäß § 188 BAO erfolgten einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zu. Liegen einem Bescheid Feststellungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Vor diesem Hintergrund erfasst der erste Tatbestand des § 209a Abs. 2 BAO jene Fälle, in denen eine Berufung gegen den Feststellungsbescheid abhängig ist und stellt diese Sachverhaltskonstellationen im Hinblick auf die Verjährungsfolgen jenen Fällen gleich, in denen die Abgabenfestsetzung

selbst Gegenstand eines anhängigen Berufungsverfahrens ist (VwGH 2.9.2009, [2008/15/0216](#)). § 209a Abs. 2 BAO soll die Partei vor Rechtsnachteilen schützen, die dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt (Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage, Rz 11 zu § 209a mit Hinweis auf Rathgeber, SWK 2005 S 87). § 209a Abs. 2 BAO gilt aber auch für sich zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkende Maßnahmen (Ritz, aaO, Rz 17 zu § 209a).

Die Feststellungsbescheide, auf die sich der angefochtene Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO stützt, sind am 6. Juli 1999 (zu St.Nr. x/x, „X. und Bw.“), am 2. März 2000 (betreffend eine weitere, hier nicht näher interessierende Beteiligung des Bw.) und am 4. Juni 2003 (zu St.Nr. y/y, „Y.GmbH und Mitges.“) ergangen. Mit seiner Ansicht, mit dem Ergehen dieser Grundlagenbescheide habe die Verjährungsfrist nach den allgemeinen Verjährungsregeln (§ 207 Abs. 2 in Verbindung mit § 209 Abs. 1 BAO, § 209 Abs. 3 BAO) nicht bis in das Jahr 2006 verlängert werden können, ist der Bw. ebenso im Recht wie mit dem Hinweis, dass § 209 Abs. 3 BAO („absolute Verjährung“) ungeachtet des § 208 Abs. 1 lit. d BAO auch bei Erlassung eines endgültigen Abgabenbescheides (nach einem vorläufigen Bescheid) zu beachten ist. Wenngleich die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1994 im Hinblick auf die vorläufige Abgabenfestsetzung in der Berufungsvorentscheidung vom 7. April 1999 jedenfalls nicht vor Ablauf des Jahres 1999 beginnen konnte (§ 208 Abs. 1 lit. d BAO), ist demnach mit Ende des Jahres 2004 die („absolute“) Verjährung eingetreten.

Dem Finanzamt ist jedoch darin zu folgen, dass im Hinblick auf ein Berufungsverfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu St.Nr. y/y, „Y.GmbH und Mitges.“, die Sonderregelung des § 209a Abs. 2 BAO gilt:

Der Bw. hat sich im Jahr 1989 mit einer Einlage von 500.000 ATS (zuzüglich Agio) als unechter stiller Gesellschafter an der „Y.GmbH“ beteiligt und daraus einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 510.000 ATS erklärt. Die Beteiligung an der „Y.GmbH und Mitges.“ führte der Bw. auch in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1990 bis 1994 (ohne Angabe zahlenmäßig bestimmter Einkunftsanteile bzw. mit Angabe solcher von null ATS) an. Mit Bescheiden vom 18. April 1995 bzw. vom 30. Mai 1996 stellte das Finanzamt L. fest, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb der „Y.GmbH und Mitges.“ für die Jahre 1988 bis 1991 (Bescheid vom 18. April 1995) bzw. für die Jahre 1992 bis 1994 (Bescheid vom 30. Mai 1996) gemäß § 188 BAO nicht festgestellt werden. Gegen diese beiden (Nicht-)Feststellungsbescheide wurde namens der Y.GmbH und Mitgesellschafter durch deren steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 26. Juli 1995 und vom 14. Juni 1996 Berufung erhoben, die mit Schreiben vom 17. Oktober 2002 eingeschränkt bzw. modifiziert wurde. Das Finanzamt L. sprach über die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 29. April bzw.

4. Juni 2003 ab. Laut den aktenkundigen Mitteilungen über die gesonderte Feststellung von Einkünften ergaben sich danach für den Bw. für 1989, 1990 und 1991 Verlustanteile von - 187.250 ATS, -58.160 ATS und -158.880 ATS, für 1992 ein Gewinnanteil von 51.820 ATS, für 1993 wiederum ein Verlustanteil von -86.060 ATS und für 1994 ein Gewinnanteil von 105.920 ATS. Für die Jahre 1989 bis 1992 sind noch im Jahr 2003 (geänderte) Einkommensteuerbescheide erlassen worden, in denen diese Beteiligungseinkünfte angesetzt wurden. Für das Jahr 1993 ist mit Ausfertigungsdatum 22. August 2006 die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zu GZ. RV/0037-I/02 ergangen, die (auch) den Verlustanteil des Bw. an der „Y.GmbH und Mitges.“ berücksichtigte.

Für 1994 ist der in der Berufungsentscheidung des Finanzamtes L. vom 4. Juni 2003 ausgewiesene Gewinnanteil erst im nun angefochtenen Bescheid vom 20. Dezember 2006 angesetzt worden. Zum Zeitpunkt der Berufung gegen den Bescheid betreffend (Nicht-)Feststellung von Einkünften der „Y.GmbH und Mitges.“ für das Jahr 1994 im Mai 1996 (wie auch zum Zeitpunkt der Modifizierung dieser Berufung durch das Schreiben vom 17. Oktober 2002) war die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1994 noch nicht abgelaufen. Nach Ergehen der Berufungsentscheidung des Finanzamtes L. vom 4. Juni 2003 durfte - verjährungsungebunden - daher jedenfalls ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 1994 erlassen werden. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 209a Abs. 2 BAO kam es dabei nicht darauf an, dass der abgeleitete Einkommensteuerbescheid bereits im Jahr 2003 ergehen hätte können (siehe nochmals VwGH 2.9.2009, [2008/15/0216](#), zu einer diesbezüglich vergleichbaren Fallkonstellation). Das Zuwarten des Finanzamtes bis zum Abschluss des damals noch offenen Berufungsverfahrens betreffend Einkommensteuer 1994 hinderte die Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 20. Dezember 2006 somit nicht.

III. Beteiligungseinkünfte zu St.Nr. x/x, „X. und Bw.“:

Nach der Aktenlage hat sich der Bw. im Jahr 1992 am Einzelgewerbebetrieb des X. als unechter stiller Gesellschafter zu 50 % beteiligt. Aus dieser Beteiligung resultierten Verlustanteile von -873.163 ATS für 1992 und -841.865 ATS für 1993. Mit 31.12.1994 wurde die Geschäftstätigkeit eingestellt, der Betrieb wurde veräußert. Im Zuge einer Außenprüfung wurde dem Bw. ein Anteil am laufenden Verlust des Jahres 1994 von -362.231 ATS, erstmals aber auch ein dem Beteiligungsausmaß entsprechender Anteil am Veräußerungsgewinn in Höhe von 672.839 ATS zugerechnet (Tz 18 und 19 des Prüfungsberichtes vom 14. Juni 1999 zu St.Nr. x/x). Laut der aktenkundigen Mitteilung über die gesonderte Feststellung ist am 6. Juli 1999 (auf Grund der Außenprüfung) an „X. und Bw.“ ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994 ergangen, der für den Bw. Beteiligungseinkünfte von 310.608 ATS

auswies. Diese Einkünfte wurden im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1994 vom 20. Dezember 2006 angesetzt (in den Vorbescheiden vom 12. August 1998 bzw. 7. April 1999 war aus der genannten Beteiligung noch ein Verlustanteil von -548.846 ATS berücksichtigt worden).

Mit dem Einwand, dem Bw. es sei ein Bescheid, aus dem sich Einkünfte von 310.608 ATS ergeben sollten, nicht zugestellt worden, wird eine Rechtsunwirksamkeit des Feststellungsbescheides vom 6. Juli 1999 nicht aufgezeigt:

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu besorgen. Kommen zur Erfüllung der in Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen (§ 81 Abs. 2 BAO). Nach Abs. 6 leg.cit. sind diese Bestimmungen in den Fällen des § 19 Abs. 2 sinngemäß auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird. Ergehen schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, so gilt die nach Abs. 6 vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde (§ 81 Abs. 7 zweiter Satz BAO). Die Bestimmung des Abs. 6 über die Erhebung eines Widerspruches gilt sinngemäß.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO). Der Vertreter gemäß § 81 BAO ist auf Grund der Fiktion des § 81 Abs. 7 zweiter Satz BAO auch gemeinsamer Zustellbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Ritz, BAO, 3. Auflage, Rz 5 zu § 81; siehe dazu auch Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 101 Anm. 19).

Vertreter der unechten stillen Gesellschaft im Sinne des § 81 Abs. 1 BAO war der Geschäftsherr X.. Diese Vertretungsbefugnis galt nach Beendigung der Gesellschaft auch für die ehemaligen Gesellschafter. Mit der Zustellung an X. ist der Bescheid über die einheitliche und

gesonderte Feststellung der Einkünfte vom 6. Juli 1999 daher auch dem Bw. gegenüber wirksam geworden. Der Zustellung einer (weiteren) Bescheidausfertigung an den Bw. bedurfte es dazu nicht.

Zinsen aus einem Darlehen, das der Gesellschafter einer Personengesellschaft dieser Gesellschaft gewährt, stellen Sonderbetriebseinnahmen dieses Gesellschafters dar, die in den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO aufzunehmen sind. Derartige Sonderbetriebseinnahmen wurden dem Bw. im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte des Jahres 1994 nicht zugerechnet. Gemäß § 192 BAO werden die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt. Für den Ansatz von Zinsen aus einem Darlehen, das der Bw. für Zwecke der Gesellschaft gewährt hatte, als Einkünfte aus Kapitalvermögen blieb daher kein Raum. In diesem Punkt war der Berufung stattzugeben, ohnedass die Frage des Zuflusses solcher Einkünfte noch geprüft werden musste.

Die Neuberechnung des Einkommens und der darauf entfallenden Einkommensteuer ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 29. März 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei