



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. Bw2 Immobilien Handel KG vom 29.11.2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA1 FA2 vom 25. Oktober 2006

- betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für den Zeitraum 2000 und
- Feststellungen gem. § 188 BAO für das Jahr 2000

beschlossen:

1.) betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf Feststellungen gem. § 188 BAO für 2000:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

2.) betreffend Feststellungen gem. § 188 BAO für das Jahr 2000:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der Bescheid wird gem. § 289 Abs 2 BAO aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 10.5.2001 wurden negative Einkünfte der Berufungswerberin (Bw.) für 2000 in Höhe von – 14,7 Mio S antragsgemäß festgestellt und antragsgemäß auf die Gesellschafter der Bw. verteilt. Den beiden Komplementären wurden Einkünfte von jeweils 0, den Kommanditisten wurden die gesamten Verluste zugewiesen.

Mit Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes vom 25.10.2006 an die Bw. wurde das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2000 wieder aufgenommen. Die Bw. bekämpfte diesen Wiederaufnahmebescheid mit Berufung vom 29. November 2006. Strittig ist, ob dieser Bescheid eine Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO enthält.

Mit Bescheid vom 23.10.2006 entschied das Finanzamt ebenso über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungen gem. § 188 BAO für das Jahr 2000. Es richtete diesen Bescheid an den Kommanditisten der Bw. Dr. Schh und an die Bw. (1. „Duobescheid“). Gleichartige „Duobescheide“ ergingen zum selben Zeitpunkt jeweils an jeden anderen Kommanditisten der Bw. und an die Bw. selbst. Keiner dieser Bescheide vom 23.10.2006 enthält eine Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO. Jeder einzelne Kommanditist hat die für ihn bestimmte Ausfertigung erhalten. Die Zustellung dieser fünf Bescheide an die Bw. erfolgte zu Händen der steuerlichen Vertreterin der Bw.

Mit Bescheid vom 25.10.2006 wurden die Einkünfte der Bw. für das Jahr 2000 gem. § 188 BAO festgestellt.

Mit Schreiben vom 18.8.2010 zog die Bw. den Antrag auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung des gesamten Berufungssenates zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) ergänzende Feststellungen:

Der Wiederaufnahmebescheid vom 25.10.2006 enthält im Wesentlichen folgenden Text:

„1. Das Verfahren hinsichtlich ...Feststellung... gem. § 188 BAO für 2000 wird...wiederaufgenommen.

Begründung: Siehe Betriebsprüfungsbericht samt Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig Punkt 1 A

-----2. Die im Kalenderjahr 2000 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.
Einkünfte aus Gewerbebetrieb.....- 84,957,74 €

1. Komplementär - Einkünfte - 42.478,87 €; 2. Komplementär - Einkünfte: - 42.478,87 €;

Erläuterung siehe umseitig Punkt 2;

Begründung: Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.

Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig Punkt 1 A

Soweit der Text der ersten Seite der Urkunde vom 25. Oktober 2006, die in ihrem Punkt 1. erkennbar als Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung gem. § 188 BAO für 2000 und in ihrem Punkt 2. als Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 2000 intendiert war.

Auf der Rückseite dieser Urkunde befindet sich im Wesentlichen folgender Text:

...„2. Hinweis für einen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO

Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs 3 lit b. BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 BAO).“

Dieser Bescheid vom 25.10.2006 wurde an die Bw. zu Händen ihrer steuerlichen Vertreterin zugestellt.

II.) Rechtsfolgen:

Ein Wiederaufnahmebescheid in Bezug auf ein Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO ist, verglichen mit dem Feststellungsbescheid, der contrarius actus und unterliegt deshalb denselben Rechtsnormen wie der Feststellungsbescheid (VwGH vom 12.9.1996, 96/15/0161; 27.6.1991, 91/13/0002; 24.9.1996, 93/13/0018; 31.5.1994, 91/14/0140).

Der als Wiederaufnahmebescheid intendierte Teil dieser Erledigung ist in Punkt 1 dieser Urkunde vom 25.10.2006 enthalten.

Die erste Seite des „Wiederaufnahmebescheides“ enthält keine Erklärung gem. § 101 Abs 3 BAO, und auch keinen Hinweis auf eine auf der Rückseite der Urkunde abgedruckte Erklärung gem. § 101 Abs 3 BAO.

Die Erklärung gem. § 101 Abs 3 BAO auf der Rückseite der Urkunde bezieht sich nach ihrem klaren Wortlaut nur auf den „Feststellungsbescheid“. Der „Wiederaufnahmebescheid“ ist kein Feststellungsbescheid, sondern das Gegenteil eines Feststellungsbescheides. Daher gilt die Erklärung gem. § 101 Abs 3 BAO nur für den Feststellungsbescheid, nicht jedoch für den Wiederaufnahmebescheid.

Die als Wiederaufnahmebescheid für 2000 intendierte Urkunde vom 25. Oktober 2006 hat daher keine Wirkungen entfaltet, weil sie keine Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO enthält. Die dagegen eingebrachte Berufung ist zurückzuweisen.

Das vom Finanzamt zitierte VwGH-Erkenntnis vom 4.3.2009, 2008/15/0327 betrifft einen nicht vergleichbaren Fall: im Erkenntnis vom 4.3.2009 waren in einer gesondert versandten Bescheidsbegründung Ausführungen enthalten, die einen Bezug zum Wiederaufnahmebescheid hatten. Im vorliegenden Fall findet sich auf der Rückseite des gegenständlichen Bescheides zwar eine Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO, die jedoch keinen erkennbaren Bezug zum Wiederaufnahmebescheid enthält.

III.) Für den Fall, dass man entgegen der Ansicht des UFS entgegen dem Wortlaut auf der Rückseite der behördlichen Erledigung vom 25.10.2006 die Ansicht vertreten sollte, der auf der Rückseite des Bescheides befindliche Text mit der Überschrift „ 2. Hinweis für einen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO“ gelte auch für den Wiederaufnahmebescheid vom 25.10.2006: Die Information auf der Rückseite des „Bescheides“ vom 25.10.2006 mit der Überschrift „2. Hinweis für einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO“ enthält u.a. folgenden Text „Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen...“. Aus dem Betriebsprüfungsbericht (BP-Bericht) ergibt sich, dass nach Ansicht des Finanzamtes in Bezug auf die Kommanditisten eine Mitunternehmerschaft nicht vorliege (TZ 6 BP-Bericht). Diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, waren daher nach Ansicht des Finanzamtes nicht die Kommanditisten, sondern nur die Komplementäre, da die Anordnung betreffend Wirkungen gegenüber denjenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, nur für positive Feststellungen, nicht aber für Nichtfeststellungen geeignet ist (vgl. VwGH vom 20.4.2004, 2003/13/0145; vgl. VwGH 10.12.2002, 99/15/0051).

In dieses Bild fügt sich, dass das Finanzamt am 23. 10. 2006 fünf weitere „Wiederaufnahmebescheide“ betreffend das Verfahren Feststellungen gem. § 188 BAO für 2000 per Post zugestellt hat, die an jeweils einen der fünf Kommanditisten und an die Bw. selbst adressiert waren. Die „Wiederaufnahmebescheide“ vom 23.10.2006 (siehe die Berufungsentscheidungen zu RV/0097-100-K/10; RV/0207-K/07) enthalten ebenso keine Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO und waren daher Nichtbescheide . Das Finanzamt wollte somit einen Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellungen 2000 erlassen, der nur Wirkungen für die Komplementäre entfalten sollte (hiebei handelt es sich um den im vorliegenden Verfahren gegenständlichen Bescheid vom 25.10.2006), ferner wollte das Finanzamt fünf weitere Wiederaufnahmebescheide vom 23.10.2006 (RV/0097-100-K/10; RV/0207-K/07) erlassen, die gegenüber den Kommanditisten Wirkungen entfalten hätten sollen. Daraus ist erkennbar, dass der Wiederaufnahmebescheid vom 25.10.2006 nach dem erklärten Willen des Finanzamtes nicht für die Kommanditisten gelten sollte.

Sollte man entgegen der Ansicht des UFS die Ansicht vertreten, der auf der Rückseite befindliche Text mit der Überschrift „2. Hinweis für einen **Feststellungsbescheid** gemäß § 188 BAO“ gelte auch für den „**Wiederaufnahmebescheid**“, so würde der „Wiederaufnahmebescheid“ Wirkungen nur für die Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, somit nur für die Komplementäre, nicht aber für die Kommanditisten entfalten. Dies wäre ein Verstoß gegen das Gebot der Einheitlichkeit, der diesen Bescheid ebenso zu einem Nichtbescheid machen würde. Es ist nicht zulässig, ein Feststellungsverfahren in Bezug auf eine Personengesellschaft nur mit Wirksamkeit für einen Teil der Gesellschafter wiederaufzunehmen.

IV.) Der UFS folgt jedenfalls der Rechtsansicht, die in Punkt II.) dargelegt ist. Der Wiederaufnahmebescheid vom 25.10.2006 ist daher wegen des Fehlens der Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO ein Nichtbescheid, der keine Wirkungen entfaltet hat. Die dagegen eingebrachte Berufung war daher als unzulässig zurückzuweisen.

V.) Zur Unwirksamkeit weiterer Wiederaufnahmebescheide vom 23.10.2006 für das Jahr 2000: Soweit alle Wiederaufnahmebescheide vom 23.10.2006 an die Bw. gerichtet waren, ergingen sie ohne Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO. Diese Wiederaufnahmebescheide haben daher keine Wirkungen entfaltet. Auf die Berufungsentscheidungen RV/0097-K/10 RV/0098-K/10, RV/0099-K/10, RV/0100-K/10 und RV/0207-K/07 wird verwiesen.

VI.) Zur Unzulässigkeit des Feststellungsbescheides für das Jahr 2000 vom 25.10.2006

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 10.5.2001 wurden negative Einkünfte der Bw. für das Jahr 2000 antragsgemäß festgestellt. Nach Erlassung dieses Bescheides ist kein wirksamer Wiederaufnahmebescheid erlassen worden. Daher stand dem Feststellungsbescheid vom 25.10.2006 für das Jahr 2000 die Rechtskraft des Bescheides vom 10.5.2001 entgegen. Durch die Erlassung des Feststellungsbescheides vom 25.10.2006 verstieß das Finanzamt gegen den Grundsatz „ne bis in idem“. Der Feststellungsbescheid vom 25.10.2006 betreffend das Jahr 2000 war daher unzulässig.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. August 2010