

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch MMag. Franz Stefan Pechmann, Prinz Eugen Straße 70/2/1.1, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 3. Februar 2017 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, nunmehr Finanzamt Österreich vom 19. Jänner 2017 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF-StNr*** (neu: ***StNr neu***), zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im vorliegenden Fall die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers aus seiner Kommanditbeteiligung im abgeleiteten Einkommensbescheid.

Der Beschwerdeführer brachte durch seinen steuerlichen Vertreter am 3. Februar 2017 fristgerecht Beschwerde gegen den am 19. Jänner 2017 erlassenen Einkommensteuerbescheid ein, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Beteiligung als Kommanditist an der ***KG*** iHv EUR 35.901,92 festgesetzt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass als Berufungsgründe die unrichtige rechtliche Beurteilung der Sache sowie unrichtige Tatsachenfeststellungen aufgrund unrichtiger Beweiswürdigung geltend gemacht würden.

Hintergrund des bekämpften Einkommensteuerbescheides seien die zu klärenden Einkünfte des Berufungswerbers als Kommanditist der ***KG***. Diesbezüglich werde ausgeführt, dass das Unternehmen gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2015 berufen habe und noch kein rechtskräftiges Ergebnis vorliege.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte daher zunächst das rechtskräftige Ergebnis der Einkünftefeststellung abgewartet werden müssen. Hätte das Finanzamt gewartet, wäre hervorgekommen, dass ein deutlich geringerer Betrag der Einkommensteuer für das Jahr 2015 festzusetzen sei. Beantragt werde, der Berufung Folge zu geben und den Einkommensteuerbescheid 2015 zu beheben.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. Februar 2017 als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde lägen, die in einem Feststellungsverfahren getroffen worden seien, gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden könne, die im Feststellungsverfahren getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend. In der gegenständlichen Beschwerde werde angeführt, dass die Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2015 vom 22. Dezember 2016 der ***KG*** iHv EUR 35.901,92 unrichtig sei. Die Beschwerde sei daher spruchgemäß abzuweisen gewesen.

Mit Datum vom 8. März 2017 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag ein und führte darin aus, dass die Behörde übersehe, dass der Feststellungsbescheid in Folge Rechtsmittelerhebung vom 29. August 2016 selbst noch nicht in Rechtskraft erwachsen sei. Die zitierte Bestimmung des § 252 Abs 1 BAO sei daher im Sinne der Einheit der Rechtsordnung insoweit einschränkend zu interpretieren, dass davon nur rechtskräftige Feststellungsbescheide erfasst seien. Würde nämlich dem Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid stattgegeben werden, wäre der Abgabenrechtsbestand mit divergierenden Entscheidungen konfrontiert, was bestimmt nicht mit den Intentionen des Gesetzgebers in Einklang zu bringen wäre. Verwertbare höchstgerichtliche Judikatur dieser Problematik existiere – soweit überblickbar – keine. Ansonsten werde zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Beschwerdeausführungen verwiesen und die dort gestellten Anträge vollinhaltlich aufrecht erhalten.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 2. März 2018 vorgelegt und dazu ausgeführt, dass die Beschwerde zwingend gemäß § 252 BAO abzuweisen sei, da der Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die in einem zugrunde liegenden Feststellungsverfahren getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung seien, würden diesen Bescheiden gemäß § 192 BAO zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden sei. Änderungen des Feststellungsbescheides sei durch Erlassung eines geänderten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs 1 BAO Rechnung zu tragen. Es werde beantragt die Beschwerde abzuweisen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurde der gegenständliche Beschwerdeakt der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung mit Wirkung zum 1. Februar 2024 zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war von ***Datum*** bis zum ***Datum*** als Kommanditist an der ***KG*** beteiligt. Das Unternehmen wurde am ***Datum*** infolge eines am ***Datum*** eingelangten Antrages auf Löschung im Firmenbuch gelöscht. Die Gesellschaft erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für die ein Feststellung gemäß § 188 Abs. 1 BAO vorzunehmen war.

Mit Bescheid vom 22. Dezember 2016 erfolgte die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2015 gemäß § 188 BAO im Rahmen einer Beschwerdeentscheidung für den Beschwerdeführer und einen zweiten Beteiligten (Komplementär) iHv insgesamt EUR 71.803,84, wovon dem Beschwerdeführer ein Gewinnanteil von EUR 35.901,92 zugerechnet wurde. Dies entsprach 50% des - vom Finanzamt festgesetzten - Gewinnes.

Diese Beschwerdeentscheidung weist - ebenso wie der Erstbescheid vom 25. Mai 2016 - die ***KG*** als Bescheidadressat auf, wobei der ursprüngliche Feststellungsbescheid zu Handen der damaligen steuerlichen Vertretung, ***StB*** zugestellt wurde und die Beschwerdeentscheidung an den einschreitenden Rechtsanwalt, der die Beschwerde eingebracht und sich auf seine Vollmacht gemäß § 8 RAO berufen hat. In der Folge wurde am 10. Jänner 2017 ein Vorlageantrag eingebracht und die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt, der Feststellungsbescheid ist daher nicht rechtskräftig.

Mit Bescheid vom 19. Jänner 2017 setzte das Finanzamt die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund der beim Feststellungsbescheid ergangenen Beschwerdeentscheidung beim Beschwerdeführer fest. Eine Steuererklärung war von ihm nicht eingebracht worden. Der Beschwerdeführer brachte fristgerecht Beschwerde ein und bekämpfte den Einkommensteuerbescheid mit der Argumentation, dass die im Feststellungsbescheid festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb unrichtig seien.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Die Daten betreffend das Bestehen und die Beteiligung des Beschwerdeführers an der KG ergeben sich aus dem im Akt aufliegenden Firmenbuchauszug.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 188 BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und diese die selbe Einkunftsart aufweisen. Gemäß Abs 3 leg cit ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

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

§ 252 BAO legt fest, dass ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 295 Abs 1 BAO sieht vor, dass ein von einem Feststellungsbescheid abzuleitender Bescheid 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 ist.

Der Zweck der Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren für alle Beteiligten vermeidet (VwGH 22.11.2001, 98/15/0056; 28.2.2002, 96/15/0254; 22.12.2011, 2009/15/0133; 27.6.2017, Ro 2015/13/0016).

Neben den Bescheidadressaten hat der Spruch des Feststellungsbescheides jedenfalls die Art der Einkünfte, die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum sowie die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile zu enthalten. Gegebenenfalls sind in einem solchen Bescheid auch die mit der Aufgabe von Beteiligungen an einer Personengesellschaft zusammenhängenden Erfolge (Veräußerungsgewinne oder -verluste) zu erfassen. Weiters ist auch darüber abzusprechen, ob Einkunftsteile begünstigten Steuersätzen (insbesondere gemäß § 37 EStG 1988) unterliegen oder ob Verlustanteile vortragsfähig sind.

Alle Feststellungen, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen, sollen im Feststellungsbescheid mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten

Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (VwGH 15.12.1994, 92/15/0030; 18.10.2005, 2004/14/0154; 25.6.2020, Ra 2019/15/0016 sowie *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 188 Tz 9ff).

Im den Gesellschafter betreffenden Einkommensteuerverfahren besteht somit eine gesetzliche Bindung an die im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0083; 5.6.2003, 99/15/0150; 24.6.2009, 2007/15/0024 sowie *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 192 Tz 3). Im Falle der nachträglichen Abänderung des Feststellungsbescheides ist ein von diesem abgeleiteter Bescheid nach § 295 Abs. 1 BAO von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen. Wurde über den Verlust im Feststellungsbescheid (§ 188) abgesprochen, so besteht eine Bindung nicht nur an die Höhe, sondern auch an den dort vorgenommenen Abspruch über die Vortragsfähigkeit (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 192 Tz 6).

In der Bundesabgabenordnung besteht daher ein System aus Grundlagenbescheiden und aus von diesen abgeleiteten Bescheiden. In diesem Sinn sieht § 252 Abs. 1 BAO vor, dass ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsverfahren getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide wird damit insoweit eingeschränkt, als Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen mit Erfolg nur in dem den Grundlagenbescheid betreffenden Verfahren vorgebracht werden können. Die Anfechtung eines Steuerbescheides, welche lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides begründet ist, ist in der Sache abzuweisen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 252 Tz 3; VwGH 23.3.2000, 2000/15/0001; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069).

Eine solche Abweisung setzt jedenfalls voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Sowohl der am 25. Mai 2016 erlassene Feststellungsbescheid als auch die am 22. Dezember 2016 erlassene Beschwerdeverentscheidung wurden an die ***KG*** adressiert. Diese war zu diesem Zeitpunkt im Firmenbuch bereits gelöscht. Die Löschung erfolgte am ***Datum*** aufgrund des Antrages vom ***Datum***.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung verlieren Personengesellschaften des Unternehmensrechts ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung (zB VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt (zB VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097; 11.11.2008, 2006/13/0187; 4.3.2009, 2007/15/0049; 18.4.2012, 2009/16/0202) ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen auch die Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind. Dazu zählt nach der Judikatur des VwGH auch etwa ein noch nicht abgeschlossenes

Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO (vgl VwGH 28.10.1998, 96/14/0071; 17.11.2004, 2000/14/0142; 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143; 27.4.2016, 2013/13/0003).

Die Vollbeendigung und damit der Verlust der Parteifähigkeit der Gesellschaft tritt demnach erst dann ein, wenn kein verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden ist und auch keine Bescheide an die Gesellschaft mehr zu erlassen sind. Eine eingetragene Personengesellschaft bleibt also so lange parteifähig, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht vollständig abgewickelt sind. Besteht noch ein Anspruch gegen die oder seitens der Gesellschaft, ergeht der Bescheid (auch Beschwerdeerledigungen oder zB Wiederaufnahmebescheide) wirksam an die Gesellschaft und ist auch trotz im Firmenbuch erfolgter Löschung weiterhin an diese zu richten.

Daher sind der Feststellungsbescheid und die Beschwerdeentscheidung wirksam an die ***KG*** ergangen; Auch die Zustellung ist zu Handen des jeweils bevollmächtigten Vertreters erfolgt.

Da der Feststellungsbescheid somit wirksam geworden ist, konnte der Einkommensteuerbescheid nicht erfolgreich mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffene Entscheidung, dem Beschwerdeführer anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der dort genannten Höhe zuzurechnen, unzutreffend sei. Es handelt sich bei der Feststellung der Höhe der Einkünfte und der Zurechnung an die Beteiligten um eine Frage der Gewinnermittlung, welche im Feststellungsverfahren zu klären ist. Andere Einwendungen wurden in der Beschwerde und im Vorlageantrag nicht geltend gemacht.

Zum Argument des Beschwerdeführers, dass der Feststellungsbescheid noch keine Rechtskraft erlangt habe, ist auszuführen, dass bereits nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 192 BAO Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind diesen Bescheiden zugrunde gelegt werden, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Einer nachträglichen Änderung des Feststellungsbescheides (etwa durch ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes) ist gemäß § 295 Abs 1 BAO von Amts wegen durch Erlass eines neuen abgeleiteten Bescheides Rechnung zu tragen.

Der Vertreter des Beschwerdeführers hat sich in der Beschwerde sowie im Vorlageantrag auf seine erteilte Vollmacht gemäß § 8 RAO berufen. Da ein allgemeine Vollmacht grundsätzlich auch die Zustellungsbevollmächtigung umfasst und dies auch im Fall einer Berufung auf die Vollmacht durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter gilt (zB VwGH 12.9.2002, 2001/15/0158; 26.2.2014, 2012/13/0051; 28.10.2014, 2012/13/0102; 15.12.2020, Ra 2019/02/0137), hat die Zustellung an den Beschwerdeführer zu Handen des einschreitenden Rechtsanwaltes zu erfolgen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass abgeleitete Bescheide nicht wirksam mit der Begründung angefochten werden können, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind, ergibt sich schon aus dem Wortlaut der genannten gesetzlichen Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO sowie aus der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 12. März 2024