



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P. und des L., beide ehemalige Gesellschafter der S.Mitges., Adr., vertreten durch Dorn-Consult Steuerberatungsges.m.b.H., 6020 Innsbruck, vom 5. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften sowie betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998, 1999 und 2000 werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998, 1999 und 2000 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) waren Gesellschafter einer im Jahre 1994 gegründeten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, die im Zentrum von N. ein unter dem Namen „S.“ bekanntes Geschäftsgebäude errichtete. Ein Teil des Gebäudes wurde von der Gesellschaft als Pension betrieben, der Rest wurde als Geschäftslokale vermietet. Die Gesellschaft erklärte von Beginn an Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die erklärungsgemäß festgestellt und auf die

Gesellschafter L. (7/15) und P. (8/15) entsprechend ihres Beteiligungsverhältnisses aufgeteilt wurden.

Mit Schenkungsvertrag wurde der Mitunternehmeranteil zum 31.12.2000 von L. auf P. übertragen und das S. von dieser ab 2001 in der Rechtsform eines Einzelunternehmens fortgeführt. Anlässlich der daraufhin durchgeführten, die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden Betriebsprüfung wurden zusammengefasst folgende strittige Feststellungen getroffen (BP-Bericht vom 9.9.2005):

Das abgabepflichtige Unternehmen wird in Form einer nicht protokollierten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht geführt, das nach der derzeitigen Rechtslage nur notwendiges Betriebs- und/oder notwendiges Privatvermögen besitzen kann. Da eine Mischverwendung vorliegt (37,62 % der Nutzfläche sind vermietet), sind die anteiligen Herstellungskosten und Verbindlichkeiten, die den vermieteten Teil betreffen, auszuscheiden und es erfolgt daher eine Bilanzberichtigung zum 1.1.1998. Die aus dem notwendigen Privatvermögen erzielten Einkünfte sind denen der Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, deren Überschüsse bzw. Verluste im Zuge einer Überschussrechnung ermittelt wurden. Von den auf die Vermietung entfallenden Gebäudeherstellungskosten wurde ein Abschreibungssatz von 1,5 % angesetzt. Die den vermieten Teil betreffenden Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen stellen keine Werbungskosten dar.

Das Finanzamt erlangte im Zuge der Betriebsprüfung Kenntnis von der tatsächlichen Nutzung des Gebäudes. Bis dahin ist weder bekannt gewesen, in welchem Umfang das Gebäude genutzt wird, noch die näheren Modalitäten der Vermietung. In den Jahresabschlüssen sind neben anderen Erlössparten (Pensionserlöse, Erlöse Gastronomie) zwar Mieterträge erhalten; in Summe ist der Sachverhalt jedoch nicht so vollständig bekannt gewesen, dass ein Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen bzw. notwendigem Privatvermögen daraus ableitbar wäre.

Das Finanzamt hat daraufhin mit Bescheiden vom 7.9.2005 die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu festgestellt. Für die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat das Finanzamt eine neue Steuernummer aufgenommen (123/8286), unter welcher für die Jahre 1998 bis 2000 Einkünfte für S.Mitbes. (entsprechend dem Beteiligungsverhältnis der S.Mitges.) mit Bescheiden vom 1.9.2005 (erstmalig) festgestellt wurden.

Die dagegen erhobene Berufung vom 13.10.2005 wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 17.2.2006 „für gegenstandslos erklärt“, weil die Bescheide „falsch“ (gemeint wohl: an die zu

diesem Zeitpunkt nicht mehr existente Mitunternehmerschaft) zugestellt und daher „nicht rechtskräftig“ (gemeint wohl: nicht rechtswirksam erlassen) wurden. Mit selbem Datum erließ das Finanzamt neue Wiederaufnahmebescheide und Feststellungsbescheide, welche an die ehemaligen Gesellschafter L. und P. adressiert wurden.

Die dagegen erhobene Berufung vom 13.3.2006 wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 18.7.2008 wiederum mit der Begründung „für gegenstandlos erklärt“, dass sie „falsch zugestellt und daher nicht rechtskräftig wurden“. (Anm.: Tatsächlich waren die neuen Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheide an die ehemaligen Gesellschafter nicht mit Amtssiegel und Unterschrift versehen und daher wiederum nicht rechtswirksam erlassen worden). Mit selbem Datum wurden schließlich rechtswirksame Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheide erlassen.

Die gegen sämtliche Bescheide erhobenen Berufung wurde direkt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren u.a., ob die Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren 1998 bis 2000 gerechtfertigt war.

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

Voraussetzung für eine Wiederaufnahme ist somit - falls überhaupt Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, was im gegenständlichen Fall auch bestritten wird - dass die Kenntnis der neuen Umstände einen im Spruch anders lautenden (Erst)Bescheid herbeigeführt hätten.

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988, in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung, gelten als gewerbliche Einkünfte (Abs. 3 Z. 3) stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind. Mit Entfall der Gewerbesteuer wurde dieser ursprünglich auf § 1 Abs. 2 Z 1 GewStG gestützte Grundsatz mit dem Steuerreformgesetz 1993 in das Einkommensteuerrecht übernommen.

Die Einkünfte einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) sind aber nicht – wie es § 2 Abs. 4 Satz 3 EStG anzuordnen scheint – stets und in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese Rechtsfolge tritt vielmehr im Sinne der bisherigen Auslegung des § 1 Abs. 2 Z 1 GewStG erst dann ein, wenn die Personengesellschaft eine noch so geringfügige gewerbliche Tätigkeit beginnt bzw. ausführt. (vgl. Rief, „Die gesetzliche Verankerung des Abfärbepinzips“, Finanz-Journal Nr. 3/1995).

Dass die beiden Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ist unstrittig. Auch dass im sogenannten S. neben der unbestritten gewerblichen Tätigkeit (Führung einer Pension), Geschäftslokale vermietet werden, war von Anfang an aktenkundig und bereits vor Abgabe der ersten Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von (gewerblichen) Einkünften offensichtlich Gegenstand diverser Gespräche und rechtlicher Erörterungen zwischen dem steuerlichen Vertreter und dem Finanzamt. Dies ergibt sich aus einem Aktenvermerk des Finanzamtes anlässlich der persönlichen Vorsprache des damaligen Steuerberaters am 30.1.1996 sowie aus einem weiteren Schreiben des Steuerberaters vom 14.2.1996. Die ursprünglichen Bescheide, durch welche hinsichtlich der gesamten Tätigkeit der S.Mitges. Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt wurden, sind daher rechtskonform.

Das Finanzamt hat jedoch in Verkennung der Rechtslage das Verfahren aufgrund des angeblich erst im Zuge der Betriebsprüfung erstmals festgestellten Ausmaßes der Vermietungstätigkeit die Verfahren für 1998 bis 2000 wiederaufgenommen und eine Trennung in gewerbliche Einkünfte und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorgenommen. Das Ausmaß der Vermietungstätigkeit ist jedoch völlig irrelevant, zumal die geringste gewerbliche Tätigkeit der Mitunternehmerschaft dazu führt, dass auch die Einkünfte aus der Vermietung der Geschäftslokale den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind. Die Kenntnis dieses Umstandes war daher nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, weshalb die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu Unrecht erfolgte.

Die Berufungsbehörde kann sich bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 307 Tz 3 und die dort zitierte Rspr.). Die neu hervorgekommene Tatsache, dass der Gesellschafter L. seinen Mitunternehmeranteil der Mitgesellschafterin P. mit Jahresende 2000 geschenkt hat und damit ein Aufgabegewinn (Realisierung der stillen Reserven durch Entnahme des der Vermietung dienenden Teiles des S.es) zu versteuern gewesen wäre, ist daher für den UFS bei seiner

Entscheidung, ob die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens (2000) zu Recht erfolgte, unbeachtlich.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 bis 2000 ist daher stattzugeben und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind aufzuheben. Mit der Aufhebung der Verfahrensbescheide scheiden die am selben Tag ausgefertigten Bescheide hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus dem Rechtsbestand. Die gegen diese Bescheide gerichtete Berufung ist daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Juli 2009