

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 5. Jänner 2017 des Beschwerdeführers **Bf.**, Anschrift, vertreten durch den mit Zustellvollmacht ausgewiesenen Mag. Rupert Karl, 5321 Koppl, Kopplerstraße 59, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10 vertreten durch Mag. Josef Nußbaumer, vom 14. Dezember 2016 betreffend **Einkommensteuer 2011** zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 7001. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

### 1. Verfahrensgang, Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das Finanzamt Salzburg-Land (kurz FA) nahm das Einkommensteuerverfahren 2011 (Einkommensteuerbescheid vom 20. November 2012) wieder auf und erließ einen mit 14. Dezember 2016 datierten und z.H. des steuerlichen Vertreters adressierten (neuen) Einkommensteuerbescheid 2011.

Diesen Einkommensteuersachbescheid bekämpfte der Beschwerdeführer (kurz Bf.). Die Beschwerde vom 5. Jänner 2017 wurde dabei vom steuerlichen Vertreter unter Berufung auf seine umfassende Vollmacht in einem gemeinsamen Schreiben mit einer Beschwerde für die A\_GmbH gegen ihre Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 und ihren KESt-Haftungsbescheid für 2012 erstattet.

Sie wurde im Kern damit begründet, der Verkehrswert einer im Zuge einer Einbringung gem. Art. III UmgrStG vom Bf. (Alleingesellschaftergeschäftsführer) in die A\_GmbH eingelegten Liegenschaft sei insgesamt EUR 1.100.000,00 und verteile sich auf Grund und Boden mit EUR 633.000,00 und Gebäude mit EUR 467.000,00. Die Aufwertung des

Gebäudes stelle einen ertragsteuerlich unbeachtlichen Umgründungsmehrwert dar, die Aufwertung von Grund und Boden aber eine ertragsteuerlich relevante Werterhöhung mit Auswirkung auf die steuerliche Behandlung der GmbH (Ausschüttungsfiktion des § 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG).

Zum Einkommensteuerbescheid 2011 führte der Bf. unter Punkt „Anträge“ wörtlich aus:

„Auf der Grundlage der oben gemachten Ausführungen stelle ich folgende Anträge:

1. ...

2. Zu folgendem Bescheid: Bf., ... **Einkommensteuerbescheid 2011:**

**Antrag auf Feststellung des Grundstückswertes mit EUR 633.000,00.** Diese Feststellung hat keine Auswirkung auf die Höhe der Einkommensteuer 2011.

3. ...“

### **1.1. „Beschwerdevorentscheidung I“**

Das FA erließ daraufhin ein mit 12. April 2017 datiertes Schriftstück, das wie folgt abgefasst war:

„Firma A\_GmbH

und

Herrn Bf.

z.H. Mag. Rupert Karl

...

### **Beschwerdevorentscheidung**

*Es ergeht die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerden vom 5.1.2017 von Firma A\_GmbH ... vertreten durch Herrn Mag. Rupert Karl ... gegen den Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer, gegen den Bescheid über die Körperschaftsteuer 2012, 2013 und 2014 ...*

*und die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 5.1.2017 von Herrn Bf. ... vertreten durch Herrn Mag. Rupert Karl ... gegen den Bescheid über die Einkommensteuer 2011.*

*Über die Beschwerden wird auf Grund des § 263 BAO entschieden:*

*Den Beschwerden vom 5.1.2017 wird teilweise stattgegeben, der Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer ... wird auf EUR 0,00 geändert.*

*Der Wert des Grund und Bodens an der Liegenschaft ... wird zum Einbringungszeitpunkt in die A\_GmbH am 31.12.2011 mit EUR 379.800,00 festgestellt. ...*

Dieses Schriftstück enthielt am Ende eine Rechtsmittelbelehrung.

Über Nachfrage des Bundesfinanzgerichts bestätigte das FA, dass dieses Dokument „Beschwerdevorentscheidung“ nur als **Einzelexemplar ausgefertigt** und auch nur in einem Exemplar an den steuerlichen Vertreter **zugestellt** worden war. Diese Ausfertigung befand sich in **einem einzigen Kuvert**, das dem gemeinsamen

Zustellungsbevollmächtigten unter Hinweis auf die Steuernummern des Bf. und der GmbH tatsächlich zukam (Übernahmebestätigung vom 14. April 2017).

Mit Schreiben vom 12. Mai 2017 beantragte der steuerlichen Vertreter – wiederum unter Berufung auf seine umfassende Vollmacht und in einem gemeinsamen Schreiben - die Vorlage der Beschwerde vom 5. Jänner 2017 an das Bundesfinanzgericht.

Auch diesmal führte er als von der Beschwerde betroffene Bescheide neben dem Einkommensteuerbescheid 2011 des Bf. auch die drei Körperschaftsteuer- und den einen KESt-Haftungsbescheid der A\_GmbH an.

Diesem Antrag kam das FA nach und legte den Vorlageantrag mit der Beschwerde am 24. Mai 2017 dem Bundesfinanzgericht vor.

Das Verwaltungsgericht wies diesen Vorlageantrag gem. § 264 Abs. 4 lit. e BAO in Verbindung mit § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig zurück und begründete dies damit, es sei keine rechtswirksame Beschwerdevorentscheidung erlassen worden. Die Beschwerde gelte damit nach wie vor als unerledigt (BFG 26.3.2018, RV/6100337/2017).

### **1.2. Beschwerdevorentscheidung II**

Daraufhin erließ das FA eine mit 9. April 2018 datierte, nur mehr an den Bf. adressierte Beschwerdevorentscheidung und stellte diese am 11. April 2018 zu. Die Beschwerdevorentscheidung führte aus:

*„Der Beschwerde vom 5.1.2017 wird teilweise stattgegeben. Der Bescheid bleibt unverändert.“*

*Der Wert des Grund und Bodens an der Liegenschaft Anschrift\_Liegenschaft wird zum Einbringungszeitpunkt in die A\_GmbH am 31.12.2011 mit EUR 379.800,— festgestellt.“*

Im Anschluss daran begründete das FA umfangreich die Höhe dieses Wertes.

Dagegen ergriff der steuerlich vertretene Bf. mit Schreiben vom 17. April 2018 einen Vorlageantrag und verwies auf seine Beschwerde vom 5. Jänner 2017.

Dem kam das Finanzamt am 6. September 2018 nach.

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

### **2. Sachverhalt**

Der Bf. brachte sein Einzelunternehmen auf Basis des Notariatsaktes vom 31. August 2012 rückwirkend zum 1. Jänner 2012 gem. Art. III UmgrStG als alleiniger Gesellschafter in seine neugegründete GmbH ein. Die Einbringung erfolgte auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 2012 unter Buchwertforführung.

Mit 14. September 2012 wurde beim Firmenbuch die Neueintragung der A\_GmbH (FN #####x) beantragt, die am 21.09.2012 erfolgte. Am 27. September 2012 wurde das zuständige FA davon informiert.

Strittig ist ausschließlich der Wert des Grund und Bodens der – erfolgsneutral – miteingebrachten Liegenschaft.

Unstrittig ist, dass die Voraussetzungen des Art. III UmgrStG gegeben sind und die Einbringung rückwirkend zum 1. Jänner 2012 erfolgte. Unstrittig ist auch, dass der strittige Wert der Liegenschaft keine Auswirkung auf die Einkommensteuer 2011 hat.

### **3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung**

Streitgegenstand ist hier der Einkommensteuerbescheid 2011. Das ist ein Abgabenbescheid.

#### **3.1. Abgabenbescheide**

Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten (§ 198 Abs. 2 BAO).

Zur Bemessungsgrundlage (Grundlagen der Abgabenfestsetzung) gehören Größen, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden (*Stoll*, BAO, 467). Bemessungsgrundlagen sind bei der veranlagten Einkommensteuer das Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) sowie für den Verlustvortrag die Höhe des Verlustes. Ein Abgabenbescheid spricht nur über das betreffende Veranlagungsjahr ab und die Rechtskraft der Entscheidung erstreckt sich nicht auf andere Veranlagungsjahre (vgl. vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 198 Tz 16f mit vielen weiteren Nachweisen).

#### **3.2. Feststellungsbescheide**

Erledigungen einer Abgabenbehörde sind gem. § 92 Abs. 1 BAO als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein solcher Feststellungsbescheid ergehen kann, wenn eine Partei ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat und es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung handelt oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt; dies jeweils unter der Voraussetzung, dass die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen.

Ein im öffentlichen Interesse (oder im rechtlichen Interesse einer Partei) gegründeter Anlass zur Erlassung eines Feststellungsbescheides liegt dann nicht vor, wenn die für die Feststellung maßgebende Rechtsfrage im Rahmen eines anderen gesetzlich vorgezeichneten Verwaltungsverfahrens oder eines gerichtlichen Verfahrens zu entscheiden ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher in seiner ständigen

Rechtsprechung bereits ausgesprochen, dass kein Feststellungsbescheid zu erlassen ist, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich ist; ist die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich, so ist die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides infolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheiden überhaupt zu verneinen (Hinweis auf VwGH 13.9.2004, 2000/17/0245).

Über die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens wird im Wege ihrer Gewinnauswirkung in Bescheiden über die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer oder in Feststellungsbescheiden iSd § 188 BAO oder iSd § 24a KStG 1988 abgesprochen. Damit ist aber im Hinblick auf die Subsidiarität eines Feststellungsbegehrens eine Feststellung des Buchwertes eines einzelnen Wirtschaftsgutes unzulässig (VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0023).

Ein Feststellungsbescheid ist nicht zu erlassen, wenn die Rechtsfrage in einem anderen Verfahren geklärt werden kann und dieses andere Verfahren gleichwertig und der Partei zumutbar ist. Es gilt der Grundsatz der Subsidiarität von Feststellungsbescheiden; somit ist etwa kein Feststellungsbescheid zu erlassen, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich ist ( VwGH 25.11.1999, 97/15/0178; 18.12.2002, 2002/17/0282, 0291; 13.9.2004, 2000/17/0245; 25.8.2005, 2004/16/0281; 22.10.2015, Ra 2015/16/0069). Daher ist weder über die Anwendbarkeit eines Gesetzes oder einer gesetzlichen Bestimmung und ihrer Auslegung noch über das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Anspruchsvoraussetzungen im Spruch eines feststellenden Bescheides zu entscheiden (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 92 Tz 15 unter Hinweis auf VwGH 13.3.1990, 89/07/0157; 2.7.2015, Ro 2015/16/0009, Ro 2015/16/0010).

### **3.3. Einbringung gem. Art. III UmgrStG**

Gem. § 14 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

Hier wurde das Einzelunternehmen des Bf. auf den Einbringungsstichtag 1. Jänner 2012 in die aufnehmende Gesellschaft eingebracht. Der Vermögensübergang erfolgte damit für einkommensteuerliche Zwecke mit Ablauf des 1. Jänner 2012.

Das Kalender- und Veranlagungsjahr 2011 bleibt von dieser Einbringung völlig unberührt.

### **3.4. Zusammenfassung**

Damit ist die Beschwerde vom 5. Jänner 2017 unbegründet.

Der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 14. Dezember 2016 bildet zurecht keine Auswirkung der im Jahr 2012 erfolgten Einbringung ab, die er im Übrigen auch nicht erwähnt. Er spricht nicht über allfällige Werte des eingebrachten Vermögens ab.

Dies ist schon deshalb rechtmäßig, weil die Einbringung laut Vertrag vom 31. August 2012 auf den 1. Jänner 2012 erfolgte und damit das Jahr 2011 nicht tangiert. Sie hat keinerlei Einfluss auf die Einkommensteuerbemessungsgrundlagen und die Einkommensteuer 2011. Dem Bf. war am 31. Dezember 2011 der eingebrachte Betrieb ertragsteuerlich noch zuzurechnen.

Dazu kommt, dass die mit der Beschwerde eingeforderte Feststellung des Wertes des 2012 eingebrachten Vermögens von vornherein nicht in Frage kommt. Vom Verwaltungsgerichtshof wurde erst vor kurzem ausreichend klar ausgesprochen, dass die Feststellung des Buchwertes eines einzelnen Wirtschaftsgutes (auch) im Zusammenhang mit Umgründungen unzulässig ist (VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0023).

Der Ausspruch des FA in der Beschwerdevorentscheidung erfolgte damit zu Unrecht und die Beschwerde war abzuweisen. Der bekämpfte Bescheid vom 14. Dezember 2016 bleibt damit unverändert und enthält **keine Feststellung eines Wertes des eingebrachten Vermögens**. Die Beschwerdevorentscheidung ist nicht mehr in Kraft.

### **3.5. Revision**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 11. Februar 2019

