



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 2

GZ. RV/0408-I/08,
miterledigt RV/0409-I/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch WPundStb, vom 21. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 25. März 2004 betreffend Aufhebung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1999 vom 9.7.2003 gemäß § 299 BAO und gegen den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. März 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1) Der Berufungswerber bezieht Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung aus mehreren Beteiligungen. In der am 29.1.2001 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 machte er einen aus dem Jahr 1996 stammenden Verlustvortrag in Höhe von ATS -1,374.382 geltend. Dieser errechnete sich aus dem im Feststellungsbescheid vom 9.10.2000 betreffend die Gesellschaft X.u.Mitges. für den Berufungswerber festgestellten gewerblichen Verlustanteil 1996 in Höhe von ATS -2,000.000 nach Ausgleich mit den übrigen in 1996 erzielten Einkünfte (ATS 335.993, Verlustüberhang daher ATS -1,664.007) und Verwertung eines Teiles des verbliebenen Verlustüberhanges im Umfang von ATS -289.625 bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 1998.

Die Abgabenbehörde erster Instanz führte die Einkommensteuerveranlagung mit Bescheid vom 5.3.2001 erklärungsgemäß durch und berücksichtigte den geltend gemachten Verlustvortrag unverändert auch in den beiden nachfolgenden, gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheiden vom 5.5.2003 und vom 9.7.2003. Diesen Bescheidänderungen lagen die Mitteilung vom 8.4.2003 bzw. die geänderte Mitteilung vom 16.6.2003 über die auf den Berufungswerber entfallenden gem. § 188 BAO festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1999 aus der Beteiligung an der Z.&CoKG zu Grunde.

Mit Bescheid vom 25.3.2004 behob die Abgabenbehörde erster Instanz den zuletzt ergangenen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 vom 9.7.2003 nach § 299 BAO. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass der zwischenzeitig ergangene gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 vom 22.1.2002 die anteiligen Einkünfte aus der Gesellschaft X.u.Mitges. für das Jahr 1966 mit ATS 0,00 statt bisher ATS -2,000.000 feststellte und somit kein Verlustvortrag aus 1996 zur Verfügung stehe. Im daraufhin neu erlassenen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 29.3.2004 erfolgte die Veranlagung ohne die Berücksichtigung eines Verlustvortrages als Sonderausgaben. Gegen diese beiden Bescheide vom 25.3.2004 und 29.3.2004 richten sich die gegenständlichen Berufungen.

2) Zum Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 und der Erlassung des Veranlagungsbescheides vom 5.3.2001 waren betreffend die Gesellschaft X.u.Mitges. die abweisliche und nicht rechtskräftige Berufungsvorentscheidung vom 24.10.2000 zum Nichtfeststellungsbescheid betreffend das Jahr 1994 vom 7.10.1999 sowie der Bescheid vom 9.10.2000 über die einen Verlust von ATS -2,000.000 ausweisende einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO betreffend das Jahr 1996 im Rechtsbestand:

- Im Nichtfeststellungsbescheid vom 7.10.1999, mit dem ausgesprochen wurde, dass die im Jahr **1994** erzielten Einkünfte der Gesellschaft nicht gemäß § 188 BAO festgestellt werden, vertrat die Abgabenbehörde erster Instanz die Rechtsansicht, dass mit Vertrag vom 25.11.1987 eine echte stille Gesellschaft begründet worden sei und eine Mitunternehmerschaft daher nicht vorgelegen habe. Der auf der Grundlage des „Besserungsscheines“ vom 10.2.1994 durch den Berufungswerber eingezahlte Betrag von ATS 2,000.000 habe einen Besserungsanspruch im Privatvermögen vermittelt, weshalb die in der Feststellungserklärung für das Jahr 1994 geltend gemachte Teilwertabschreibung des Besserungsanspruches in der vollen Höhe der eingebrachten Summe begrifflich nicht möglich sei. Kapitalverluste im Privatvermögen seien steuerlich unbeachtlich.

In der hierzu ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 24.10.2000 ging die Abgabenbehörde erster Instanz angesichts der erklärungsgemäßen Veranlagungen der Vorjahre davon aus, dass der Grundsatz von Treu und Glauben anzuwenden und deshalb vom Bestehen einer Mitunternehmerschaft auszugehen sei. Dennoch sei die Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid abzuweisen gewesen, da die in 1994 getätigte Kapitalzufuhr von ATS 2.000.000 als Einlage zu werten sei und sie deshalb nicht wie erklärt bereits im Jahr 1994, sondern erst bei Beendigung der Gesellschaft durch die Eröffnung des Konkurses im Jahr 1996 zu dem geltend gemachten Verlust geführt habe.

- Übereinstimmend damit erließ die Abgabenbehörde erster Instanz betreffend das Jahr **1996** den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO vom 9.10.2000, in dem negative Einkünfte der X.u.Mitges. von ATS -2.000.000 festgestellt und zur Gänze dem Berufungswerber zugerechnet wurden.

3) Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 3.12.2001, GZ GZ.1, wurde über die Berufung der X.u.Mitges. betreffend das Jahr **1994** im Sinne des angefochtenen Bescheides entschieden. Die Vertragsbestimmungen entsprächen jenen, die das HGB für die echte stille Gesellschaft vorsehe und die in der Berufung vorgebrachten Argumente könnten eine ausdrückliche Vereinbarung darüber, dass und in welchem Umfang der stille Gesellschafter an den stillen Reserven teilhabe, nicht ersetzen. Mangels einer Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven und am Firmenwert der Geschäftsherrin liege keine Mitunternehmerschaft vor. Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenbehördlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde sei verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Die hierauf erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wies dieser mit Erkenntnis vom 16.11.2006, Zl. 2002/14/0007, als unbegründet ab.

4) Gleichzeitig mit Erlassung der abweislichen Berufungsentscheidung betreffend den Nichtfeststellungsbescheid 1994 zur X.u.Mitges. hob die Finanzlandesdirektion für Tirol mit Bescheid vom 3.12.2001 auch den einen Verlust in Höhe von ATS -2.000.000 feststellenden Feststellungsbescheid **1996** betreffend die X.u.Mitges. vom 9.10.2000 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Weil vom Vorliegen eines typischen stillen Gesellschaftsverhältnisses auszugehen sei, hätte ein solcher Bescheid nicht ergehen dürfen und die Abgabenbehörde habe den aktenkundigen Sachverhalt unrichtig rechtlich beurteilt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ daraufhin am 28.5.2002 einen Nichtfeststellungsbescheid, in dem sie aussprach, dass für die X.u.Mitges. keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 1996 erfolge.

Begründend wurde auf die das Jahr 1994 betreffende Berufungsentscheidung vom 3. Dezember 2001 verwiesen.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wies der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 10. Jänner 2007, GZ.2, als unbegründet ab. Nach den bestehenden vertraglichen Bestimmungen sei zwischen dem Berufungswerber und dem Geschäftsherrn eine echte stille Gesellschaft errichtet worden, die steuerlich nicht als Mitunternehmerschaft einzustufen sei. Das Fehlen einer Vereinbarung über eine Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters könne auch nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ersetzt werden. In Bezug auf die begehrte Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben verwies die Berufungsinstanz auf das vorerwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes und stellte fest, dass bei Erlassung des Nichtfeststellungsbescheides für 1996 dem Finanzamt kein Vollzugsspielraum eingeräumt und es vielmehr verpflichtet war, von einer als unrichtig erkannten Vorgangsweise der Vergangenheit abzugehen.

5) Zum Zeitpunkt der Erlassung der nunmehr bekämpften Bescheide gehörten daher folgende Bescheide dem Rechtsbestand an:

- betreffend X.u.Mitges., Jahr 1994: die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 3.12.2001, mit welcher die Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid abgewiesen worden war und hinsichtlich der das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu Zl. 2002/14/0007 anhängig war.
- betreffend X.u.Mitges., Jahr 1996: der im Sinne der Ausführungen des Aufhebungsbescheides der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 3.12.2001 neu erlassene Bescheid vom 28.5.2002, worin ausgesprochen wurde, dass für die X.u.Mitges. keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 1996 erfolge. Dieser Bescheid erwuchs nicht in Rechtskraft, die Entscheidung über die dagegen eingebrachte Berufung war in Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof zu Zl. 2002/14/0007 behängende Verfahren gem. § 281 BAO ausgesetzt (Bescheid vom 17.2.2004).
- betreffend den Berufungswerber, Jahr 1996: der der Aufhebung des Feststellungsbescheides 1996 betreffend die X.u.Mitges. vom 3.12.2001 Rechnung tragende, gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 22.1.2002. Darin sind die bisher berücksichtigten negativen Einkünfte des Jahres 1996 aus der X.u.Mitges. in Höhe von ATS -2,000.000 nicht mehr zum Ansatz gekommen .

6) Die Berufungen vom 21.4.2004 gegen den Bescheid vom 24.3.2004 betreffend die Aufhebung gem. § 299 BAO des gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1999 vom 9.7.2003 und gegen den (neuen) gem. § 295 Abs. 1

BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 vom 29.3.2004 begründete der Berufungswerber damit, dass die Entscheidung vom 3.12.2001 betreffend die X.u.Mitges. rechtswidrig und über das dagegen erhobene Rechtsmittel noch nicht rechtskräftig entschieden sei. Der Spruch des behobenen Bescheides könne sich erst nach negativer rechtskräftiger Entscheidung über die Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid betreffend die Einkünfte der X.u.Mitges. des Jahres 1996 als nicht richtig erweisen. Da die Aufhebung somit rechtswidrig sei, werde auch die Änderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 29.3.2004, welche nur zufolge der Aufhebung des Bescheides vom 9.7.2003 möglich gewesen sei, bekämpft.

7) Mit Berufungsvorentscheidungen vom 30.5.2008 und 4.12.2007 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufungen unter Hinweis auf die zwischenzeitig ergangene Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10.1.2007 betreffend den Bescheid über die Nichtfeststellung der Einkünfte der X.u.Mitges. für das Jahr 1996 als unbegründet ab. Daraufhin stellte der Berufungswerber mit den Schriftsätzen vom 4.1.2008 und 26.6.2008 den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Nach Abs. 2 der Bestimmung ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

2) Als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben sind gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies in den §§ 186 bis 189 BAO oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird (§ 185 BAO).

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden u.a. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Nach Abs. 3 dieser Bestimmung ist Gegenstand der Feststellung nach Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Feststellungen, die in einem Feststellungsbescheid enthalten und für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden nach § 192 BAO diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor, so ist ein Bescheid, wonach eine Feststellung zu unterbleiben hat, zu erlassen (Ritz, BAO³, § 188 Tz 18). Solchen „Nichtfeststellungsbescheiden“ kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 26.7.2007, 2004/15/0123) Bindungswirkung nach § 192 BAO zu, weshalb, wie im zitierten Erkenntnis explizit zum Ausdruck gebracht wurde, diesfalls negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer behaupteten, aber nicht bestehenden unechten stillen Gesellschaft der Ermittlung der Einkünfte des stillen Gesellschafters nicht zu Grunde zu legen sind. Dies betrifft nicht nur die Erfassung von Beteiligungseinkünften in dem vom Feststellungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheid des (vermeintlich) Beteiligten desselben Jahres, die Bindungswirkung eines Feststellungsbescheides erstreckt sich auch auf die Frage nach dem Bestehen eines für einen Verlustvortrag zur Verfügung stehenden Verlustes und dessen Höhe (vgl. Ritz, BAO³, § 192 Tz 6).

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid dann, wenn ihm Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

3) Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Falle 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. Bescheide nach § 295 Abs. 1 BAO treten nicht zum ursprünglichen Bescheid hinzu, was den Eintritt einer Teilrechtskraft hinsichtlich der von der Änderung nicht betroffenen Teile bedeuten würde, sondern sie treten an die Stelle des vorangehenden Bescheides. Bei Änderungen nach § 295 Abs. 1 BAO kann der Bescheid daher nach jeder Richtung abgeändert und in vollem Umfang - abgesehen von den sich aus § 252 BAO ergebenden Einschränkungen - mit Berufung angefochten werden.

4) Im vorliegenden Berufungsfall war die Abgabenbehörde erster Instanz gehalten, die Bindungswirkung des Nichtfeststellungsbescheides betreffend die behauptete Gesellschaft X.u.Mitges. für das Jahr 1996 vom 28.5.2002 zu beachten und die darin getroffene Feststellung, dass im Jahr 1996 Einkünfte aus der behaupteten Gesellschaft und damit auch vortragsfähige Verluste des stillen Gesellschafters nicht festgestellt werden, bei den Einkommensteuerveranlagungen des Berufungswerbers umzusetzen. Der am 9.7.2003 ergangene, wegen der zwischenzeitig geänderten Feststellung der Einkünfte aus der Gesellschaft Z.&CoKG für das Jahr 1999 vom 16.6.2003 erforderlich gewordene gem. § 295

Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid für 1999 widersprach dem, da ein Verlustvortrag in Höhe von ATS -1,374.382, welcher aus negativen Einkünften aus der X.u.Mitges. aus dem Jahr 1996 resultieren sollte, in Abzug gebracht war. Mit dem erstangefochtenen Bescheid vom 25.3.2004 behob die Abgabenbehörde erster Instanz den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 vom 9.7.2003 sohin zu Recht nach § 299 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Dass der zugrunde gelegte Nichtfeststellungsbescheid vom 28.5.2002 zu diesem Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig war und über die Berufung dagegen erst mit Berufungsentscheidung vom 10.1.2007 entschieden wurde, hinderte die Behörde nicht an dieser Vorgehensweise, denn die Anordnung des § 192 BAO verankert die Verbindlichkeit von Feststellungsbescheiden ausdrücklich bereits vor Eintritt von deren Rechtskraft im formellen Sinn (Ritz, BAO³, § 192 Tz 1).

5) Gemäß § 295 Abs. 1 BAO war die Abgabenbehörde erster Instanz nach dem Ergehen des geänderten Feststellungsbescheides gem. § 188 BAO betreffend die im Jahr 1999 erzielten Einkünfte aus der Z.&CoKG verpflichtet, den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid zu ändern. Dieser Verpflichtung war die Abgabenbehörde mit der Erlassung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1999 vom 9.7.2003 nachgekommen. Zufolge der rechtmäßigen Behebung dieses Bescheides gem. § 299 BAO war die Erlassung eines neuen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1999 erforderlich. Nach § 299 Abs. 2 BAO hatte dies in Verbindung mit dem aufhebenden Bescheid zu geschehen. Die Erlassung des gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1999 vom 29.3.2004 erfolgte sohin auf dem Boden der gesetzlichen Vorgaben.

Im dem neuen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1999 vom 29.3.2004 entsprach die Abgabenbehörde erster Instanz neben den geänderten Feststellungen in Bezug auf die Einkünfte aus der Z.&CoKG auch dem Nichtfeststellungsbescheid vom 28.5.2002 für das Jahr 1996 hinsichtlich der X.u.Mitges., indem sie einen Verlustvortrag nicht mehr zum Ansatz brachte. Wie bereits ausgeführt, spricht ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO auch über die Höhe eines vortragsfähigen Verlustes verbindlich ab. Die Behörde war deshalb nach § 192 BAO unabhängig vom Eintritt der Rechtskraft des Feststellungsbescheides dazu gehalten, dem Nichtfeststellungsbescheid zur X.u.Mitges. vom 28.5.2002 Rechnung tragend den Abzug eines Verlustvortrages zu versagen. Da ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu erlassener Bescheid einen Bescheid in jede Richtung und über den die Änderung auslösenden Grund hinaus abgeändert werden kann, durfte die Abgabenbehörde die dementsprechende Änderung unter einem mit der Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO zur Anpassung des Einkommensteuerbescheides 1999 an die geänderte Feststellung der Einkünfte des Jahres 1999 aus der Z.&CoKG vornehmen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. Juni 2010