



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., S., F.-Straße 4, vertreten durch Josef Ganahl, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6780 Schruns, Silvrettastraße 97, vom 18. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 8. September 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer im Oktober 2002 beim Bruder des Berufungswerbers (in der Folge kurz Bw.) durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung wurde festgestellt, dass dem Bw., der im Streitjahr bisher lediglich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erklärt hatte, als Mitglied einer Erbengemeinschaft auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind. Aus dem Betriebspflichtungsbericht ist dazu berufungsgegenständlich wesentlich das Folgende zu entnehmen:

Der inzwischen verstorbene J.T. betrieb einen Campingplatz. Als dieser 1989 in Pension ging, erfolgte keine Betriebsaufgabe. Vielmehr wurde der Betrieb ab 1. Oktober 1989 von J.T. an seine Gattin A.T. verpachtet und von dieser weitergeführt. Seitens des Finanzamtes wurde die Verpachtung als gewerblich anerkannt.

Nach dem Ableben des J.T. am 21. November 1991 ging der Betrieb auf die Erben, den Bw., C.T. und F.T. zu je einem Drittel über. Im Testament des J.T. war angeordnet, dass seine Gattin den gepachteten Betrieb auf der Grundlage eines mit dem Erblasser mündlich errichteten Pachtvertrages bis zur Erlangung einer Alterspension, längstens jedoch bis zum 15. September 1997, unentgeltlich weiterführen darf.

Mit 30. September 1995 hat A.T. den von ihr gepachteten Campingplatzbetrieb aufgegeben. Die von ihr erworbenen beweglichen Wirtschaftsgüter sowie der Heizmittelvorrat wurden an den Betriebsnachfolger, C.T., veräußert. Dieser führte den Betrieb ab dem 1. Oktober 1995 als Einzelunternehmer weiter. Vom damaligen Steuerberater wurden bei der Betriebsübernahme die weiterentwickelten Buchwerte des gesamten Betriebes (ohne Arbeiterwohnstätte) nach J.T. fortgeführt.

Die auf Grund des Campingplatzbetriebes anfallenden Abgaben wurden 1995 bislang lediglich bei C.T. (St.Nr. XX) erfasst. Seitens des Betriebsprüfers wurde nunmehr festgestellt, dass mit dem Ableben des J.T. am 21. November 1991 die Erbengemeinschaft (Bw., C.T. und F.T.) als Gesamtrechtsnachfolgerin in die Stellung des Erblassers eingetreten ist. Die Erbengemeinschaft konnte auf Grund der testamentarischen Beschränkung aus dem Campingplatzbetrieb keinen Ertrag erzielen und war daher bisher steuerlich auch nicht erfasst. Mit 1. Oktober 1995 wurde die Erbengemeinschaft aufgelöst, da ab diesem Zeitpunkt der Campingplatzbetrieb von C.T. als Einzelunternehmen weitergeführt wurde. Steuerlich hat die Auflösung der Erbengemeinschaft für den Bw. im Streitjahr eine Abgabepflicht zur Folge, die sich folgendermaßen errechnet:

1) Entnahme der Mitunternehmeranteile des Bw. (ein Drittel) "Waschraum" in sein Privatvermögen mit folgenden Werten:

Drittanteil Waschraum Gebäude	471.540,00 S (34.268,15 €)	It. Schätzung BP
Buchwert zum 1.10.1995	254.453,00 S (18.491,82 €)	It. Berechnung BP
Gewinn	217.087,00 S (15.776,33 €)	

2) Entnahme der Mitunternehmeranteile des Bw. (Hälftenanteil) "Arbeiterwohnstätte" in sein Privatvermögen mit folgenden Werten:

Hälftenanteil Arbeiterwohnstätte	568.750,00 S (41.332,67 €)	It. Schätzung BP
Buchwert zum 1.10.1995	220.026,00 S (15.989,91 €)	It. Berechnung BP
Gewinn	348.724,00 S (25.342,76 €)	

Daraus ergeben sich für den Bw. im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 565.811,00 S (41.119,09 €).

In der Folge wurde basierend auf den dargelegten Prüfungsfeststellungen das Einkommensteuerverfahren 1995 des Bw. gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen, am 6. November 2002 ein neuer Sachbescheid erlassen und die Einkommensteuer 1995 nunmehr mit 13.733,49 € festgesetzt (bisher war -963,64 € vorgeschrieben). Gegen diesen Wiederaufnahmbescheid wurde Berufung erhoben, der mit Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2002 stattgegeben wurde. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides trat wiederum der Einkommensteuerbescheid vom 1. Juli 1997 in Rechtskraft.

Nach Ergehen eines Feststellungsbescheides für das Jahr 1995 gegenüber der Erbengemeinschaft "T.C.u.M." am 6. November 2002, der die gewerblichen Einkünfte der Gesellschafter gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 als Halbsatzeinkünfte qualifizierte, wurde der

gegenüber dem Bw. erlassene Einkommensteuerbescheid 1995 vom 1. Juli 1997 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert und die Einkommensteuer nunmehr mit 7.168,59 € festgesetzt.

Mit Schreiben vom 18. September 2003 wurde gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 8. September 2003 Berufung erhoben. In der Begründung wurde vorgebracht, die Änderung gemäß § 295 BAO sei auf Grund des am 6. November 2002 ergangenen Feststellungsbescheides erfolgt, der jedoch keine Rechtswirkung entfalten könne. Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts verliere mit ihrer Auflösung auch abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat (vgl. dazu VwGH v. 10.12.1997, 93/13/0117 sowie Ritz, BAO² Tz 10 und 12 zu § 79). Die von der Betriebsprüfung als bestehend angenommene Gesellschaft bürgerlichen Rechts (erfasst unter St.Nr. 038/9886) sei mit Oktober 1995 von der Betriebsprüfung aufgelöst worden.

Im Berufungsschriftsatz wurde zudem auf das Berufungsvorbringen zum Feststellungsbescheid vom 6. November 2002 betreffend „T.C.u.M.“ verwiesen. Beantragt wurde die ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides, die Durchführung einer erklärungsgemäßen Veranlagung des Streitjahres, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Anlässlich einer am 30. Oktober 2008 seitens des Unabhängigen Finanzsenates durchgeföhrten Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter des Bw. sowie dem Amtsbeauftragten des Finanzamtes und dem Betriebsprüfer wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgten Abänderung des angefochtenen Bescheides. Der Bw. begründet die Rechtswidrigkeit damit, dass die Änderung auf der Grundlage eines rechtlich nicht existenten Feststellungsbescheides erfolgte.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, sind diesen Abgabenbescheiden zugrunde zu legen, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig ist (§ 192 BAO). Aus dieser Bestimmung ist abzuleiten, dass Feststellungsbescheide nach § 188 BAO Grundlagenbescheide mit Bindungswirkung für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der an einer

Personengemeinschaft beteiligten (beteiligt gewesenen) Mitgesellschafter sind, wobei jedoch die Erlassung von abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden die Rechtskraft des vorgelagerten Grundlagenbescheides nicht zwingend voraussetzt. Feststellungen eines Grundlagenbescheides sind somit abgeleiteten (Einkommensteuer)Bescheiden auch dann schon zugrunde zu legen, wenn der Grundlagenbescheid noch in Berufung gezogen ist, und die Rechtmäßigkeit der darin getroffenen Feststellungen noch geprüft wird.

Die Zuordnung von Gewinn- bzw. Verlustanteilen an die jeweiligen Mitgesellschafter ist Spruchbestandteil der Feststellungsbescheide und damit grundsätzlich präjudiziell für die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide. Die im § 192 BAO normierte Bindungswirkung zwischen Grundlagen- und abgeleiteten Bescheiden besteht aber nur dann, wenn der Grundlagenbescheid rechtswirksam ergangen ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210; VwGH 17.10.1984, 83/13/0186; VwGH 6.4.1995, 93/15/0088; Stoll, BAO-Kommentar, S. 2028; Ritz, BAO-Kommentar 1999, § 192 Tz. 1).

Wie der Bw. im Berufungsschriftsatz zutreffend ausführte, wurde die von der Betriebsprüfung im Zeitraum 1991 bis 1995 als bestehend angenommene Gesellschaft bürgerlichen Rechts (erfasst unter St.Nr. YY) mit Oktober 1995 als aufgelöst betrachtet. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit aber in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO). Der mit 6. November 2002 datierte und an die Erbengemeinschaft "T.C.u.M." adressierte Feststellungsbescheid für das Jahr 1995 konnte somit im Hinblick auf § 191 Abs 2 BAO keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 26.6.2002, 97/13/0117).

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid war gemäß § 295 Abs 1 BAO vom obigen Feststellungsbescheid abgeleitet. Die Anwendung des § 295 Abs 1 BAO setzt jedoch die Wirksamkeit des Grundlagenbescheides gegenüber dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides voraus. Bestehen diese Bindungen bzw. Wirkungen nicht, liegt eine Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß § 295 Abs 1 BAO nicht vor (vgl. VwGH 6.4.1995, 93/15/0088 und die darin zitierte Literatur). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 8. September 2003, mit dem die Einkommensteuer mit 7.168,59 € festgesetzt wurde, war daher aufzuheben. Durch die Aufhebung tritt der Einkommensteuerbescheid vom 1. Juli 1997 wieder in Kraft.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 3. Dezember 2008