

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 16.02.2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 03.02.2009 betreffend Einkommensteuer 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist neben dem Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung von Einkünften die Frage, ob diese Einkünfte gemäß § 188 BAO festzustellen sind.

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

1. An der mit Vertrag vom 02.12.1985 gegründeten Kommanditgesellschaft (nachfolgend: KG) waren die GmbH (nachfolgend: GmbH) als unbeschränkt haftende Gesellschafterin und Herr K (nachfolgend: Beschwerdeführer) als einziger Kommanditist beteiligt.
2. Der Betrieb der KG wurde im August 2000 veräußert (s. Anlage C zum Jahresabschluss per 31.12.2000, beim Finanzamt eingelangt am 06.03.2001 sowie die Beilage zur Erklärung von Personengesellschaften "Ermittlung des Veräußerungsgewinnes 2000"). Der im Jahr 2000 auf den Beschwerdeführer und die GmbH entfallende Anteil an den Einkünften der KG wurde gemäß § 188 BAO festgestellt (vgl. den am 26.07.2004 nach Durchführung eines Berufungsverfahrens ergangenen Bescheid).
3. Mit Eingabe vom 26.07.2002 teilte die steuerliche Vertretung der KG dem Finanzamt mit:

"Im Namen und Auftrag unserer Mandantin teilen wir Ihnen mit, dass für das Jahr 2001 lediglich die Umsatzsteuererklärung eingereicht wird, zumal die Gesellschaft ihre Tätigkeit bereits per 31.12.2000 beendet hat (siehe Liquidationsbilanz zum 31.12.2000). ... Eine Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften wird für das Jahr 2001 nicht eingereicht, zumal die nachträglich angefallenen Betriebsausgaben ausschließlich beim Gesellschafter K zu berücksichtigen sind, somit eine Verteilung der Einkünfte nicht vorliegt. ... Die Löschung der Steuernummer kann deshalb noch nicht erfolgen, weil die Berufung gegen den Feststellungsbescheid des Jahres 2000 noch nicht erledigt

worden ist. Die Gesellschaft wird jedoch ihre Tätigkeit nicht mehr aufnehmen (sämtliches Betriebsvermögen wurde per 31.12.2000 in das Privatvermögen von K überführt), weshalb für das Jahr 2002 kein Erklärungsversand erfolgen bzw. die EDV-mäßige Überwachung des Erklärungseinganges aufgehoben werden sollte."

4. Mit Eingabe vom 27.01.2004 teilte die KG "nochmals mit, dass die Gesellschaft mit Wirkung vom 31.12.2000 ihre Tätigkeit eingestellt hat (siehe nur die Liquidationsbilanz zum 31.12.2000 und unser Schreiben vom 26.07.2002) ...".

5. Mit Schreiben vom 17.11.2004 teilte das Finanzamt dem Landesgericht als Handelsgericht auf dessen entsprechende Anfrage mit, dass gegen die Löschung der KG keine Bedenken bestünden.

6. Die Löschung der KG im Firmenbuch erfolgte am 13.12.2007, die Löschung der Komplementär-GmbH am 14.12.2007.

7. Mit Urteil vom 26.09.2000, RS C-205/98 (Kommission gegen Österreich, Brennermaut) stellte der EuGH fest, die mit 01.07.1995 und 01.02.1996 erfolgten Erhöhungen der Mautbeträge für die Benützung der Brennerautobahn sei überhöht und diskriminierend und verstoße daher gegen Gemeinschaftsrecht.

8. Im Jahr 2006 einigten sich die KG und die ASFINAG Maut Service GmbH (als Rechtsnachfolgerin der die damalige Maut einhebenden Alpen Straßen AG) auf die Rückzahlung zu viel bezahlter Brennermaut. Der vereinbarte Erstattungsbetrag wurde im Jahr 2006 auf ein Konto der KG überwiesen.

9. Mit der vom steuerlichen Vertreter eingebrachten Eingabe vom 27.03.2007 ersuchte der Beschwerdeführer "um Berücksichtigung der im Jahre 2006 erfolgten Rückzahlung der Brennermaut in Höhe von 220.710,21 Euro an die Kommanditgesellschaft bei der Einkommensteuerveranlagung von Herrn K für das Jahr 2000". Der diesem Antrag zugrundeliegende Sachverhalt lasse sich wie folgt zusammenfassen:

Die KG habe ihre Tätigkeit mit Wirkung vom 31.12.2000 eingestellt und sei zu diesem Zeitpunkt auch liquidiert worden (Hinweis auf die Liquidationsbilanz zum 31.12.2000). Die ASFINAG Maut Service GmbH habe im Jahr 2006 einen Betrag von 220.701,21 Euro an ursprünglich zu viel bezahlter Maut an die KG rückerstattet. Diese Rückerstattung sei bisher steuerlich nicht erfasst worden. An der KG sei der Beschwerdeführer als Kommanditist zu 100 % beteiligt, die GmbH habe nur eine fixe Entschädigung für die Geschäftsführung erhalten. Die KG sei sowohl im Firmenbuch als auch beim Finanzamt gelöscht worden.

10. Mit dem am 03.02. 2009 ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 wurde der rückerstattete Mautbetrag Herrn K zugerechnet und der Einkommensteuer unterworfen ohne ein Feststellungsverfahren durchzuführen. Die Begründung des Einkommensteuerbescheides lautet:

„Der Abgabepflichtige erhielt im Jahr 2006 von der Asfinag Maut Service GmbH den Betrag von 220.710,21 Euro an Brennermaut rückerstattet. Die Rückerstattung betrifft die

Firma [KG]. Mit Liquidationsbilanz zum 31.12.2000 wurde die KG aufgelöst. Der Zufluss erfolgte im Jahr 2006 und ist auch in diesem Jahr zu versteuern.“

11. Dagegen richtet sich die vorliegende Berufung (Beschwerde) vom 16.02.2009, in der zunächst darauf hingewiesen wurde, dass bereits mit Eingabe vom 27.03.2007 die steuerliche Erfassung der Mautrückestattung bei der Veranlagung für das Jahr 2000 beantragt worden sei. Es habe sich um eine Forderung der KG gehandelt, die nach dem Urteil des EuGH vom 26.09.2000, RS C-205/98 (Kommission gegen Österreich, Brennermaut) dem Grunde nach festgestanden habe und spätestens in der Liquidationsbilanz zum 31.12.2000 erfasst hätte werden müssen. Als nachträglich eingetretenes Ereignis iSd § 295 BAO sei die im Jahr 2006 erfolgte Einigung über die Höhe der Forderung zu qualifizieren. Die rückestatteten Mautbeträge wären daher im Jahr 2000 steuerlich zu erfassen. Die Erfassung der Rückzahlung als Gewinnanteil des Kommanditisten im Jahr 2006 sei auch deshalb rechtswidrig, weil kein Feststellungsbescheid ergangen sei.

12. Am 23.02.2017 (Ausfertigungsdatum) erließ das Finanzamt einen Feststellungsbescheid, mit dem die im Jahr 2006 rückgezahlten Mautbeträge dem Beschwerdeführer zugerechnet wurden (die GmbH erhielt eine fixe Entschädigung für die Geschäftsführung). Der dem Beschwerdeführer zugewiesene Gewinnanteil entspricht jenem, der im bekämpften Einkommensteuerbescheid vom 03.02.2009 angesetzt worden war.

13. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

II. Rechtslage:

§ 188 Abs. 1 BAO:

"(1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

...

b) aus Gewerbebetrieb,

...

wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind."

§ 192 BAO:

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

§ 295 BAO:

"(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er 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. ..."

§ 252 BAO:

„(1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.“

III. Erwägungen

1. Mit Erkenntnis VwGH 24.11.1987, 87/14/0005, 0006 hat der Gerichtshof ausgesprochen:

"Wenn wie in den Fällen des § 188 Abs. 1 lit. a BAO einheitliche und gesonderte Feststellungen vorgesehen sind, hat zwingend ein Grundlagenbescheid (hier über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte) als Basis für einen abgeleiteten Bescheid (hier Einkommensteuerbescheid) zu ergehen (§ 185 BAO, Stoll, BAO-Handbuch, Seite 426). Ein Einkommensteuerbescheid, der, wenn auch nur anteilig, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst, an denen mehrere Personen beteiligt sind, ist inhaltlich rechtswidrig, wenn er nicht auf einer bescheidmäßigen einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO aufbaut."

2. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beeinträchtigt die Auflösung einer Personenhandelsgesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch ihre Parteifähigkeit so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht abgewickelt sind (VwGH 19.12.2006, 2006/15/0038 mwH).

3. Die KG und die ASFINAG haben eine Einigung über die Rückerstattung zu viel bezahlter Maut im Jahr 2006 erzielt. Erst in diesem Jahr hat die KG unter gleichzeitiger Bekanntgabe ihrer Bankverbindung gegenüber der ASFINAG erklärt (Schreiben vom 24.01.2006), unter welchen Bedingungen sie ihre Ansprüche als „*endgültig bereinigt und beglichen*“ ansehe. Die Rückzahlung erfolgte im Jahr 2006 auf ein Bankkonto der KG. Auf Grund dieser Auseinandersetzung sowie der offenen Rechtsmittelverfahren bei der Abgabenbehörde konnte eine Vollbeendigung der KG bereits mit Ablauf des Jahres 2000, wovon beide Parteien ausgegangen sind, nicht vorliegen.

4. Ergeht ein Bescheid, der konzeptionell (dem Grundlagen-Folgebescheid-System zufolge) abgeleitet zu ergehen hätte, nimmt er aber keine Rücksicht auf den Bescheid, der vorangehend als Grundlagenbescheid zu erlassen wäre oder schon erlassen wurde, wartet er also den Grundlagenbescheid nicht ab oder übernimmt er nicht die Feststellungen des schon erlassenen vorangehenden (Grundlagen-) Bescheides, so

ist der Folgebescheid rechtswidrig (er steht mit § 192 im Widerspruch), jedoch nicht nötig. Der Mangel kann nach Ergehen des Grundlagenbescheides durch nachträgliche Erlassung des unter Übernahme der Merkmale des Grundlagenbescheides erstellten Folgebescheides geheilt werden. Diese Möglichkeit sieht § 295 Abs. 1 ausdrücklich vor. Solange dies nicht geschieht ist der gemäß § 192 abzuleitende (aber nicht rechtmäßig "abgeleitete") Bescheid rechtswidrig, damit der Aufhebung im Rechtsmittelverfahren ausgesetzt (Stoll, BAO, Kommentar, Bd 2, Pkt. 2 d zu § 185 mwH).

5. Ein auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheid ist nur zu erlassen, wenn hierdurch ein abgeleiteter Bescheid aufgehoben oder geändert wird. Führt die nachträgliche Erlassung eines Grundlagenbescheides – wie im vorliegenden Fall – zu keiner Änderung des Grundlagenbescheides, so ist kein auf § 295 Abs. 1 bzw. 2 gestützter unveränderter Bescheid zu erlassen (Ritz, BAO⁵, § 295 Rz 9 mwH).

Nach Zorn sieht § 295 Abs. 1 BAO bei einem erst nach dem abzuleitenden Bescheid erlassenen Grundlagenbescheid einen neuen abgeleiteten Bescheid selbst dann vor, wenn der bisherige Bescheid das Ergebnis des Grundlagenbescheides vollkommen übereinstimmend vorweggenommen hat. Im Falle eines offenen Rechtsmittels gegen den abgeleiteten Bescheid braucht jedoch nicht ein nach § 295 Abs. 1 BAO geänderter Erstbescheid, gegen den sich dann die Berufung (Beschwerde) richten würde, zu ergehen. Mit Erkenntnis VwGH 09.11.1983, ZI. 83/13/88, 118, 119 habe es der Gerichtshof für zulässig gehalten, im Rahmen von Rechtsmittelentscheidungen (Berufungsentscheidung oder Berufungsvorentscheidung) solche Bescheidänderungen vorzunehmen, die sich als Folgeänderung gem. § 295 BAO ergeben. Führt die nachträgliche Erlassung des Grundlagenbescheides zu einer Änderung des abgeleiteten Bescheides, die in der Rechtsmittelentscheidung vorgenommen wird, so sei nunmehr der Feststellungsbescheid Basis für den abgeleiteten Bescheid geworden. Gleichermaßen müsse gelten, wenn die Feststellungen des während des Berufungsverfahrens ergangenen Grundlagenbescheides bereits mit der in den abgeleiteten Bescheid aufgenommenen Tangente übereinstimmen, sofern die Berufungsbehörde vor ihrer Entscheidung Kenntnis über den nachträglich erlassenen Grundlagenbescheid erlangt. Ein vor Abschluss des Rechtsmittelverfahrens erlassener Grundlagenbescheid stelle somit die Basis für die Berufungsentscheidung dar und heile damit die im bisherigen Fehlen des Grundlagenbescheides bestehende Rechtswidrigkeit (Zorn, „Vor dem Grundlagenbescheid ergangener abgeleiteter Bescheid ist rechtswidrig“, ÖStZ 1988/Nr. 4).

6. Feststellungsbescheide nach § 188 BAO sind gemäß § 191 Abs. 1 lit. c leg. cit. an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu richten, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 leg. cit. gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Damit ein Feststellungsbescheid die ihm nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO zukommende Wirkung äußern kann, muss er nach §

97 Abs. 1 leg. cit. seinem Adressaten zugestellt sein oder als zugestellt gelten (z.B. VwGH 28.01.2005, 2001/15/0092).

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), sind einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (§ 101 Abs. 3 BAO).

7. Der Feststellungsbescheid vom 23.02.2017 weist als Bescheidadressat die „Kommanditgesellschaft“ aus. Die Zustellung erfolgte (laut Rückschein) am 27.02.2017 „An die Kommanditgesellschaft, z.Hd. Frau EB“. Frau EB war Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH und im Firmenbuch als letzte Bevollmächtigte eingetragen. Der Bescheid enthält auch den Hinweis auf die Zustellwirkung im Sinne des 101 Abs. 3 BAO.

8. Mit dem somit wirksam am 27.02.2017 zugestellten Feststellungsbescheid wurden die rückgezahlten Mautbeträge dem Beschwerdeführer zugerechnet. Die GmbH erhielt eine Entschädigung für die Geschäftsführung. Die erfolgte Gewinnverteilung ist ident mit jener, die im bekämpften Einkommensteuerbescheid vorweggenommen wurde.

9. Die im bisherigen Fehlen des Feststellungsbescheides bestehende Rechtswidrigkeit des bekämpften Einkommensteuerbescheides ist nicht mehr gegeben. Da die Berufung (Beschwerde) nur Einwendungen enthält, die sich gegen die Rechtmäßigkeit des Feststellungsbescheides richtet, war sie als unbegründet abzuweisen. Die Einwendung, die Mautrückzahlung sei nicht im Jahr 2006 zu erfassen, ist im Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen (vgl. z.B. VwGH 07.07.2004, 2004/13/0069).

10. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Diese Voraussetzungen liegen nicht vor (vgl. die zitierte Rechtsprechung, von der nicht abgewichen wird).

