



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.B., vertreten durch M, vom 2. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes St , vertreten durch D, vom 17. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2005 wurde dem Finanzamt St die Höhe der im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung auf den Berufungswerber entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Beteiligung an der S und Mitgesellschafter für die Jahre 2000 und 2001 von der für die Feststellung der Einkünfte zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz (Finanzamt L) mitgeteilt. Für das Jahr 2001 wurde ein Veräußerungsgewinn in Höhe von € 7.374,35 festgestellt. Das Finanzamt St erließ in Anwendung des § 295 Abs. 1 BAO davon abgeleitete Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 und unterzog die ihr mitgeteilte Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besteuerung.

Gegen diese Bescheide wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass der Berufungswerber aus seiner Beteiligung nach 16 Jahren lediglich einen Gewinn von ATS 22.517,59 erzielt habe und dieser Betrag wäre, wenn überhaupt, im Jahr 2004 zu berücksichtigen. In den Jahren 2000 und 2001 habe der Berufungswerber kein zusätzlichen

Einkommen erzielt, wie dies in den mit dieser Berufung angefochtenen Einkommensteuerbescheiden vorschrieben worden sei.

Weiters werde gegen die Erhöhung des Selbstbehaltens bei den Sonderausgaben im Jahr 2000 von ATS 49.681,00 auf ATS 62.767,00 sowie gegen die Minderung des allgemeinen Absetzbetrages von ATS 6.527,00 auf ATS 4.984,00 berufen. Im geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 sei eine Einkommenserhöhung von ATS 457.343,00 auf ATS 561.936,00 vorgenommen worden. Da der Berufungswerber im Jahr 2001 von seinem Geld nur die erste Rate in Höhe von ATS 30.000,00 zurückerhalten habe, werde auch dagegen berufen.

Die Berufung wurde durch Erlassung von – im wesentlichen gleich lautenden – Berufungsvorentscheidungen (Bescheide) für die Jahre 2000 und 2001 abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass Entscheidungen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien, nicht mit der Begründung angefochten werden könnten, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien (§ 252 Abs. 1 BAO). Der vom Berufungswerber dargelegte Sachverhalt betreffe das Feststellungsverfahren der Firma S.. Die Berufung wäre gegen den Feststellungsbescheid einzubringen gewesen.

Da die Höhe des Selbstbehaltes sowie die Höhe des allgemeinen Absetzbetrages vom Einkommen abhängen würde, sei die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide seien daher abzuweisen.

Gegen diese Bescheide wurden vom rechtsfreundlichen Vertreter zwei Gleichlautende Anträge auf Vorlage der Berufungen das Jahr 2000 und 2001 betreffend an die „FLD Salzburg“ gestellt. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass der Feststellungsbescheid des Finanzamtes L zu Steuernummer 2 gegenüber dem Berufungswerber keine Wirksamkeit erlangt habe. Das atypisch stille Beteiligungsverhältnis des Berufungswerbers an der S.. sei per 01. 01. 2001 beendet worden und bestehe seither nicht mehr. Daraus ergebe sich die verfahrensrechtliche Konsequenz, dass der Feststellungsbescheid des Finanzamtes L vom 6. 09. 2005 gemäß § 191 Abs. 2 BAO an den Berufungswerber zuzustellen gewesen wäre. Eine derartige Zustellung an den Berufungswerber sei jedoch nicht erfolgt. Die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO könne mangels eines zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung aufrechten Beteiligungsverhältnisses im vorliegenden Fall ebenfalls nicht zu tragen kommen. Dies führe gemäß § 97 Abs. 1 lit a BAO im Ergebnis dazu, dass der Feststellungsbescheid des Finanzamtes L zu St. Nr.: 2 vom 06. 09. 2005 gegenüber den Berufungswerber nicht wirksam geworden sei. Die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte, vom Feststellungsbescheid des Finanzamtes L abgeleitete Änderung der Einkommensteuerbescheide das Jahr 2000 bzw.

2001 betreffend, sei daher zu Unrecht erfolgt. Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen würden in ihrer Begründung unzutreffend auf § 252 Abs. 1 BAO verweisen. Zutreffend werde aber ausgeführt, dass der vom Berufungswerber dargelegte Sachverhalt das Feststellungsverfahren der Firma S. betreffe und dass eine Berufung nur gegen den Feststellungsbescheid einzubringen gewesen wäre. Von seiner diesbezüglichen Rechtsmittelbefugnis gemäß § 246 BAO habe aber der Berufungswerber, da ihm dieser Bescheid nicht zugestellt worden sei, keinen Gebrauch machen können, sodass sich die Begründung der Berufungsvorentscheidungen als paradox und insofern als rechtlich unzulässig erweisen würden, als dem Berufungswerber damit die nicht zuletzt grundrechtlich gewährleistete Möglichkeit, den angefochtenen Bescheid einer Überprüfung im Rechtsmittelverfahren unterziehen zu lassen, rundweg abgeschnitten werde. Als Beweis werde die Kündigungsbestätigung der Firma S. vorgelegt. Dieser sei unter anderem zu entnehmen, dass der Berufungswerber seine Beteiligung an der S... per 01. 01. 2001 gekündigt habe. Das effektive Abfindungsergebnis sei abhängig vom anteiligen Verkehrswert des Unternehmens per 31. 12. 2000 und könne deshalb noch nicht beziffert werden. Die Abfindung erfolgte gemäß § 15 des Gesellschaftsvertrages bis zum 30. Juni des dem Stichtag des Ausscheidens (31. 12. 2000) folgenden Kalenderjahres, somit bis 30 Juni 2001. Weiters werde mitgeteilt, dass über die Berufung der S. noch nicht entschieden sei.

Es werde daher der Antrag auf ersatzlose Aufhebung der vollinhaltlich angefochtenen Einkommensteuerbescheide gestellt.

Die Berufung wurde der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) vorgelegt und der Berufungswerber von der Vorlage verständigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Festgestellter Sachverhalt

Im Jahr 2005 wurde dem Finanzamt St die Höhe der im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung auf den Berufungswerber entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Beteiligung an der S und Mitgesellschafter für die Jahre 2000 und 2001 von der für die Feststellung der Einkünfte zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz (Finanzamt L) mitgeteilt. Für das Jahr 2001 wurde ein Veräußerungsgewinn in Höhe von € 7.374,35 festgestellt. Das Finanzamt St erließ in Anwendung des § 295 Abs. 1 BAO davon abgeleitete Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 und unterzog die ihr mitgeteilte Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besteuerung.

2) Rechtliche Würdigung

Gemäß § 188 BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Derartige Bescheide stellen gemäß § 192 BAO Grundlagenbescheide z.B. für die abgeleitete Einkommensteuer der Beteiligten dar. Das bedeutet, dass im Einkommensteuerverfahren der Beteiligten eine Bindung an die in den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen besteht.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO wirken Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO gegenüber allen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, wenn diese Bescheide den Beteiligten zugestellt worden sind.

Für die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO sieht § 101 Abs. 3 BAO eine Zustellfiktion vor: danach gelten schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind, mit der Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person an alle Mitglieder der Personenvereinigung als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

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 (§ 252 Abs 1 BAO).

Aus den §§ 185 ff ergibt sich ein System von Grundlagenbescheiden und hiervon abgeleiteten Bescheiden. Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltende Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein: Einwendungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen können nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung gegen den abgeleiteten Bescheid diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. etwa Verwaltungsgerichtshof vom 4.7.1995, 91/14/0199). Eine solche Abweisung setzt allerdings voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 252, Rz 3 und Verwaltungsgerichtshof vom 22.3.1983, 82/14/0210).

Der Ansicht des rechtsfreundlichen Vertreters, dass das atypisch stille Beteiligungsverhältnis des Berufungswerbers an der S.. per 01. 01. 2001 beendet worden sei und seither nicht mehr bestehe und sich daraus die verfahrensrechtliche Konsequenz ergebe, dass der

Feststellungsbescheid des Finanzamtes L vom 6. 09. 2005 gemäß § 191 Abs. 2 BAO an den Berufungswerber hätte zugestellt werden müssen, wird nicht geteilt.

Eine Beendigung der Personenvereinigung (-gemeinschaft) liegt nur dann vor, wenn die Personenvereinigung (-gemeinschaft) als solche nicht mehr besteht und nicht bereits dann, wenn ein Beteiligter aus der Personenvereinigung (-gemeinschaft) ausgeschieden ist. Einen Nachweis, dass die Personenvereinigung (-gemeinschaft) an der Berufungswerber bis 1. 1. 2001 beteiligt war, tatsächlich zum 1. 1. 2001 beendet worden ist, und daher der Feststellungsbescheid, wie in der Bundesabgabenordnung vorgesehen (§ 191 Abs. 2) an den Berufungswerber zugestellt hätte müssen, wurde nicht erbracht.

Außerdem hätte die Einwendung – Keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2000 und 2001 sowie kein Veräußerungsgewinn im Jahr 2001 – im Feststellungsverfahren geltend gemacht werden müssen.

Keine Bedenken bestehen hingegen, dass die Feststellungsbescheide der für die Feststellung zuständigen Abgabenbehörde der Jahre 2000 und 2001 nicht rechtswirksam ergangen sind, weil weder der Berufungswerber noch der rechtsfreundliche Vertreter des Berufungswerber dies bezweifeln, sondern nur behauptet wurde, die „Gesellschaft sei beendet worden, weil der Berufungswerber aus der Gesellschaft ausgeschieden ist“ und daher der Feststellungsbescheid dem Berufungswerber zugestellt hätte werden müssen.

Der Einwendung des Berufungswerbers, dass er aus seiner Beteiligung nach 16 Jahren lediglich einen Gewinn von ATS 22.517,59 erzielt habe und dieser Betrag wäre, wenn überhaupt, im Jahr 2004 zu berücksichtigen aber nicht in den Jahren 2000 und 2001, ist – abgesehen davon, dass sich diese Einwendung wieder gegen die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen richtet und daher nur in einer Berufung gegen die Feststellungsbescheide der Jahre 2000 und 2001 eingewendet werden kann – Folgendes zu erwideren:

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist im § 24 Abs. 2 EStG 1988 geregelt. Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebes anzusehen ist, wie im gegenständlichen Verfahren, wird im Einkommensteuergesetz 1988 erstmalig klargestellt, dass als Veräußerungsgewinn jedenfalls (mindestens) der Betrag seines negativen Kapitalkontos, den der ausscheidende Gesellschafter nicht auffüllen muss, zu erfassen ist.

Dem letzten Satz des § 24 Abs. 2 EStG 1988 liegt der Gedanke zu Grunde, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers – gleichgültig ob es auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist – grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 24, Rz 40).

Der Berufungswerber übersieht offenbar, dass ihm in den Vorjahren Verluste zugewiesen wurden, die sein zu versteuerndes Einkommen gemindert haben und er dafür Steuergutschriften lukrierte und sich diese nach allgemeinen Verständnis auch auszahlen ließ. Nach seinen eigenen Angaben waren dies ATS 44.640,- für das Jahr 1995, wie er in der Berufung ausführte. Es dürfte daher sein – nach dem Verständnis des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates – bei der Gesellschaft geführtes Kapitalkonto im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Gesellschaft (per 1. 1. 2001) durch die Zuweisung von Verlusten entweder einen Einlagenstand von 0,- aufgewiesen haben oder negativ gewesen sein, und er das Kapitalkonto auch nicht auffüllen musste, weil eine Auffüllungsverpflichtung offenbar auch nicht bestanden habe.

Der Veräußerungsgewinn entsteht – gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 – bereits bei der Veräußerung des Betriebes oder, wie im gegenständlichen Verfahren beim Ausscheid des Berufungswerbers aus der Gesellschaft zum 1. 1. 2001 und damit im Jahr 2001. Daran ändert auch nichts, dass dem Berufungswerber der Veräußerungsgewinn in Raten zugeflossen ist (siehe Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 24, Rz 41), wie dies im gegenständlichen Verfahren offenbar erfolgt ist.

Der Einwendung des Berufungswerbers, dass er gegen die Erhöhung des Selbstbehaltens bei den Sonderausgaben sowie gegen die Minderung des allgemeinen Absetzbetrages im Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 berufe, werde ausgeführt, dass die Höhe des allgemeinen Absetzbetrages sowie die Höhe des Selbstbehaltens bei den Sonderausgaben von der Höhe des Einkommens abhängig sind. Wenn die Höhe des Einkommens eine Änderung erfährt, wie unter anderem Jahr 2000, wirkt sich dies auch auf die Höhe allgemeinen Absetzbetrages sowie des Selbstbehaltens aus, wie die Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 und 2001 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 10. März 2010