



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch RÄ, vom 21. August 2001 bzw. 28. Jänner 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel vom 14. August 2001 bzw. 14. Jänner 2000 betreffend Einkommensteuer 1997 und 1998 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 bleibt unverändert.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2008 sind der Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2001 zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Kommanditist der X. Y. GmbH & CoKG, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 3. Dezember 1999 das Konkursverfahren eröffnet worden ist. Nach Verteilung des Massevermögens wurde der Konkurs am 24. Jänner 2003 gemäß § 139 KO aufgehoben.

Nach einer bei der Gemeinschuldnerin durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt am 10. August 2001 (nach Wiederaufnahme des Verfahrens) neue vorläufige

Feststellungsbescheide nach § 188 Abs. 1 lit. b BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und für das Kalenderjahr 1998, die an die Gemeinschuldnerin zu Handen ihres damaligen Masseverwalters – als vertretungsbefugte Person im Sinne der Bestimmung des § 81 BAO – rechtswirksam zugestellt worden sind (siehe zur Berufung zu diesen Bescheiden die Entscheidung des UFS vom 17. August 2007, RV/0573-I/07). In diesen Feststellungsbescheiden wurden für den Bw für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 3,968.255 ATS und für das Jahr 1998 von 576.019 ATS festgestellt.

Aufgrund der Mitteilungen über die gesonderte Feststellung erließ das Finanzamt gegenüber dem Bw mit Ausfertigungsdatum 14. August 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2007 der zu einer Abgabennachforderung von 1,548.700 ATS führte.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 wurden in dem bereits am 14. Jänner 2000 erlassenen Einkommensteuerbescheid die Einkünfte aus der X. Y. GmbH & CoKG mit 0 ATS angesetzt. Gegen diesen Bescheid wurde vom Bw am 28. Jänner 2000 (somit vor Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung bei der X. Y. GmbH & CoKG) Berufung mit der Begründung erhoben, sein Verlustanteil an der Beteiligung der X. Y. GmbH & CoKG von ca. 8,6 Mio. ATS sei bei der Einkommensteuerveranlagung nicht berücksichtigt worden. Nach Abschluss der Betriebsprüfung bei der X. Y. GmbH & CoKG erließ das Finanzamt (ebenfalls) am 23. August 2001 eine Berufungsvorentscheidung in der die Einkünfte des Bw aus der Kommanditbeteiligung an der X. Y. GmbH & CoKG entsprechend der gesonderten Mitteilung vom 10. August 2010 mit 576.019 ATS angesetzt worden sind, was zu einer Einkommensteuernachforderung von 249.232 ATS geführt hat.

Mit Schreiben vom 21. August 2001 erhob der Bw. gegen den ESt- Bescheid 1997 vom 14. August 2001 Berufung. In der Berufungsschrift, die in den Antrag auf Bescheidänderung dahingehend, dass „keinerlei Einkommensteuer“ vorgeschrrieben wird, bzw. ersatzlose Bescheidaufhebung mündet, bringt der Bw. im Wesentlichen begründend vor, dass der angefochtene Bescheid nicht auf einem Anbringen des Bw. beruhe. Es sei das Recht auf rechtliches Gehör verletzt worden und der Bescheidbegründung sei nicht zu entnehmen, auf welchem Sachverhalt die Vorschreibung beruht.

Mit Schreiben vom 20. September 2001 erhob der Bw. gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 1998 vom 23. August 2001 „Berufung“ und wiederholte die vorhin dargestellte Begründung betreffend das Jahr 1997.

Diese „Berufung“ ist (hinsichtlich des Jahres 1998) als Vorlageantrag im Sinne § 276 Abs. 2

BAO zu werten, da sich die Eingabe gegen die am 23. August 2001 ergangene Berufungsvorentscheidung richtet.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. Oktober 2001 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 mit der Begründung ab, diesen Bescheiden lägen die in den oben angeführten Feststellungsverfahren getroffenen Entscheidungen zugrunde, sodass die Einkommensteuerbescheide nicht mit der Begründung angefochten werden könnten, die in diesen Feststellungsverfahren getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend (§ 252 Abs. 1 BAO).

In Schriftsätze vom 6. November 2001 (hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 ist dieser nur als ergänzender Schriftsatz zu der bereits als Vorlageantrag zu wertenden „Berufung“ vom 20. September 2001 anzusehen) wurde die Entscheidung über die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 durch die Abgabenbehörde 2. Instanz beantragt. Zusammengefasst wird ausgeführt, über das Vermögen der X. Y. GmbH & CoKG sei das Konkursverfahren eröffnet und RA Z. zum Masseverwalter bestellt worden. Der Bw sei am Abgabenverfahren der X. Y. GmbH & CoKG nicht beteiligt gewesen. Da an ihn keine Feststellungsbescheide zugestellt worden seien, sei ihm das Ergebnis dieser Feststellungsverfahren auch nicht bekannt. Er bestreite ausdrücklich, dass die KG im maßgebenden Abgabenzeitraum einen so hohen Gewinn erzielt habe. Konkret könne er dazu erst nach Kenntnisnahme des Aktes und der Feststellungsbescheide sowie deren Begründung Stellung nehmen.

Die Abgabenbehörde verweise auf § 252 BAO. Diese Bestimmung sei jedoch nach Abs. 4 insoweit nicht anzuwenden, als der Feststellungsbescheid gegenüber dem berufenden Haftungspflichtigen nicht wirke und dieser rechtsmittelbefugt sei. Diese Voraussetzungen würden vorliegen. Mangels Zustellung habe der Bw allerdings kein Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid erheben können.

Mit Eingabe vom 26. November 2001 (abgelegt im KG- Akt) brachte der Rechtsvertreter des Bw (nach einem diesbezüglichen Telefonat mit dem Finanzamt) neuerlich einen Antrag auf Zustellung der an den Masseverwalter im Konkurs der KG zugestellten Feststellungsbescheide vom 10. August 2001 und 17. September 2001 ein. Das Finanzamt entsprach diesem Antrag insoweit, als es dem Rechtsvertreter Kopien der angeforderten Bescheide übermittelte, wies aber darauf hin, dass diese Bescheide bereits gegenüber dem Masseverwalter der X. Y. GmbH & CoKG ergangen sind (hinsichtlich der gegen diese Feststellungsbescheide in der Folge erhobenen Berufung siehe die bereits eingangs angeführte Berufungsentscheidung des UFS).

Die Vorlageanträge des Bw vom 20. August 2001 und 6. November 2001 sind vom Finanzamt erst mit Vorlagebericht vom 8. August 2008 an den Unabhängigen Finanzsenat übermittelt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an diesen Einkünften - wie bei einer Kommanditgesellschaft - mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand dieser Feststellung ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO). Die in einem solchen Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen werden den Einkommensteuerbescheiden der Teilhaber zugrunde gelegt (§ 192 BAO).

Die Einkommensteuerbescheide der Teilhaber können nach § 252 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

So wie Bescheide höherer Ordnung auf den Bescheiden niedrigerer Ordnung aufzubauen haben, so ist einem Rechtsmittel gegen abgeleitete Bescheide, mit Rücksicht auf die Rechtskraftwirkung und die in der Regel prinzipielle Anfechtungsmöglichkeit der Bescheide niedrigerer Ordnung, von vornherein insoweit ein Erfolg versagt, als die behauptete Fehlerhaftigkeit im Grundlagenbescheid gelegen ist (Stoll, BAO, Handbuch, Seiten 623 ff). § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen können somit nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden.

2) Aus diesem Normengefüge folgt, dass die Einkünfte des Bw aus der Beteiligung an der X. Y. GmbH & CoKG bei der Ermittlung seines steuerpflichtigen Einkommens zwingend mit jenen Beträgen anzusetzen sind, die sich aus den Gewinnfeststellungsbescheiden der X. Y. GmbH & CoKG ergeben.

3) Der Einwand des Bw, wonach die in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb unrichtig seien, richtet sich gegen den Grundlagenbescheid nach § 188 BAO. Aufgrund des § 252 Abs. 1 BAO wäre dieser Einwand nur im Feststellungsverfahren der X. Y. GmbH & CoKG überprüfbar. Eine Änderung der bekämpften Einkommensteuerbescheide könnte somit (soweit nicht bereits Verjährung eingetreten ist) nur dann erfolgen, wenn die Grundlagenbescheide der X. Y. GmbH & CoKG geändert würden. Bezuglich der Berufung des Bw gegen diese Grundlagenbescheide wird auf

die bereits oben angeführte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 17.8.2007, RV/0573-I/07 verwiesen.

4) Der Hinweis des Bw auf § 252 Abs. 4 BAO vermag das Berufungsbegehren nicht zu stützen. Nach dieser (zwischenzeitig durch BGBl I 2002/97 aufgehobenen) Bestimmung wurde nur dem zur Haftung Herangezogenen, gegen den der Grundlagenbescheid nicht unmittelbar wirkt, gegen den er nicht ergeht und dem er auch nicht zugestellt wird, das Recht eingeräumt, Einwendungen an der Wurzel der Haftungsschuld, nämlich gegen den dem Abgabenbescheid (an den der Haftungsbescheid anknüpft) vorangegangenen Grundlagenbescheid zu erheben (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, 2596 f.).

Der Bw ist aber nicht als Haftender einer Abgabenschuld herangezogen worden, sondern er ist der unmittelbare Abgabenschuldner der vom Finanzamt festgesetzten Einkommensteuer. Im Gegensatz zu dem zur Haftung Herangezogenen, dem gegenüber ein Grundlagenbescheid nicht ergeht und auch nicht zugestellt wird, gelten die hier den strittigen Einkommensteuerbescheiden zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide nach § 188 BAO mit der Zustellung an den damaligen Masseverwalter als vertretungsbefugte Person der X. Y. GmbH & CoKG im Sinne des § 81 BAO aufgrund der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO auch gegenüber dem Bw als zugestellt. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 252 Abs. 4 BAO liegen daher im gegenständlichen Fall nicht vor.

5) Auch der Einwand im Vorlageantrag, wonach das Finanzamt auf einen Feststellungsbescheid verweise, ohne diesen zu zitieren, ist zum Teil unrichtig und letztlich ohne entscheidungswesentliche Bedeutung.

In dem hier angefochtenen, nach § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wird in der Begründung sehr wohl auf den Feststellungsbescheid vom 10. August 2001 zur StNr. vvv/lll verwiesen. Auch hinsichtlich der Einkommensteuer für 1998 konnte für den Bw kein Zweifel bestehen, welcher Feststellungsbescheid der Einkommensermittlung zu Grund gelegt worden ist, zumal das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2001 ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass es sich dabei um die festgestellten Gewinnanteile an der X. Y. GmbH & CoKG handelt. Zudem sind dem Bw auf Ersuchen seines Rechtsvertreters mit Schreiben vom 23. Dezember 2001 Kopien der hier angesprochenen Feststellungsbescheide zur Kenntnisnahme übermittelt worden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 18. Juli 2011