

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Adr. gegen den gemäß § 295 (1) geänderten Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. April 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25. Februar 2013 wurde gegenüber X die Einkommensteuer 2011 mit Null festgesetzt. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärung wurden die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt. X war im Jahr 2011 (nach dem Berufungsvorbringen bis zu seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft am 15. Juni 2011) Gesellschafter (Kommanditist) der Y KG.

In der Folge stellte das Finanzamt mit dem gegenüber „D als Masseverwalter im Insolvenzverfahren Y KG“ ergangenen und am 22. April 2013 zugestellten Feststellungsbescheid vom 22. April 2013 die Einkünfte der Y KG für das Jahr 2011 gemäß § 188 BAO mit 85.000 € fest und wies dem Gesellschafter X einen Anteil an den Einkünften von 12.750 € zu.

Auf Grund dieses Feststellungsbescheides änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 25. Februar 2013 gemäß § 295 Abs. 1 BAO dahin ab, dass mit dem geänderten Einkommensteuerbescheid 2011 vom 29. April 2013 ausgehend von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 12.750 € die Einkommensteuer mit 617 € festgesetzt wurde.

X (im Folgenden: Bf) erhob gegen diesen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid Berufung (Beschwerde) und bestritt darin die Höhe der

Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem Argument, er sei im Streitjahr nur bis zum 15. Juni 2011 in der Kommanditerwerbsgesellschaft „tätig“ gewesen. Nach seiner Ansicht sei bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein Fehler unterlaufen, indem man wahrscheinlich pauschaliert kalkuliert habe. Er begehrte daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Jahr 2011 nur für den Zeitraum 1. Jänner bis 15. Juni 2011 zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

„ Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 Bundesabgabenordnung nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die Berufung wird abgewiesen .“

Dagegen brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein. Darin wendet er im Wesentlichen ein, dem Finanzamt sei bei der Schätzung der Einkommensteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 617 € ein Fehler unterlaufen, wäre doch dabei unberücksichtigt geblieben, dass er bei der Firma Y KG nur bis 06.07.2011 beteiligt und selbstständig beschäftigt gewesen sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.
2. Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochtenen werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Bestimmungen des § 252 Abs. 1 BAO schränken somit das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Entscheidungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Berufung (Bescheidbeschwerde) diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB. VwGH 28.05.1997, 94/13/0273, VwGH 23.03.2000, 2000/15/0001, VwGH 19.03.2002, 2002/14/0005 und VwGH 07.07.2004, 2004/13/0069, siehe auch Ritz, BAO, Kommentar, 5. Auflage, Rz 3 zu § 252 BAO). Ein solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.03.1983, 82/14/0210).

3. An Sachverhalt ist im Beschwerdefall unbedenklich davon auszugehen, dass die im gemäß § 295 Abs. BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2011 angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 12.750 € in einem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (somit in einem Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid) als Anteil des X an den gemeinschaftlichen Einkünften der Y KG festgestellt wurden. Mit der gegenständlichen ausdrücklich gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 gerichteten Bescheidbeschwerde bestreitet X die betragsmäßige Richtigkeit der bei der Berechnung der Einkommensteuer angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem Vorbringen, bei deren Ermittlung sei insoweit ein Fehler unterlaufen, dass er an der Y KG nur bis zum 15. Juni 2011 beteiligt („tätig“) gewesen sei. Der Beschwerdeinhalt lässt mit einer nicht zu überbietenden Deutlichkeit und Schlüssigkeit erkennen, dass damit letztlich die Rechtmäßigkeit des im Feststellungsbescheid mit 12.750 € festgestellten Anteiles an den gemeinschaftlichen Einkünften bestritten und diesbezüglich somit Einwendungen gegen im Feststellungsbescheid getroffene Feststellungen in der Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vorgebracht wurden. Bei einer solchen Sachlage ist unter Beachtung der obzitierten VwGH-Rechtsprechung zu § 252 BAO die Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid unter der Voraussetzung als unbegründet abzuweisen, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist. Im Beschwerdefall kommt deshalb der Abklärung der Frage entscheidungsrelevante Bedeutung zu, ob der ergangene Feststellungsbescheid gegenüber dem Bf. wirksam geworden ist. Dabei ist von folgender Sach- und Rechtslage auszugehen.

4. Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Mehrere Beteiligte liegen z.B. bei einer KG vor. Nach § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber. Nach § 192 BAO besteht im Einkommensteuerverfahren eine Bindung an die im Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid für abgeleitete Bescheide) enthaltene Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (siehe VwGH 28.05.1998, 96/15/0083, VwGH 05.06.2003, 99/15/0150, VwGH 24.06.2009, 2007/15/0024, siehe diesbezüglich auch Ritz, BAO, Kommentar, 5. Auflage, Rz 2 und 3 zu § 192 BAO).

Nach § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter (Mitglieder) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Feststellungsbescheide wirken bei Feststellungen von Einkünften (§ 188) gegen alle, denen im Spruch des Feststellungsbescheides gemeinschaftliche Einkünfte zugerechnet wurden. Wirksam werden solche Feststellungsbescheide den Genannten gegenüber allerdings nur dann, wenn sie ihnen auch zugestellt sind oder nach § 101 Abs. 3 BAO als zugestellt gelten. Für Feststellungen gemäß § 188 BAO sieht § 101 Abs. 3

eine Zustellfiktion vor. Danach gilt die Zustellung schriftlicher Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind, mit der Zustellung an die nach § 81 vertretungsbefugte Person an alle Mitglieder der Personenvereinigung(- gemeinschaft) als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (vgl. VwGH 21.4.2005, 2003/15/0022; siehe Ritz, BAO, Kommentar, 5. Auflage, Rz 3-5 zu § 191 BAO).

5. An diesbezüglichem Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zweifelsfrei zugrunde, dass X im Streitjahr 2011 jedenfalls vom 1. Jänner bis 15. Juni 2011 (Angabe in der Berufung) bzw. bis 6. Juli 2011 (Angabe im Vorlageantrag) Gesellschafter (Kommanditist) der Firma Y KG war. Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom Tag 1 Februar 2013, Zl. wurde über das Vermögen der Y KG der Konkurs eröffnet und D als Masseverwalter bestellt. Aufgehoben wurde der Konkurs mit Beschluss des Landesgerichtes vom Tag 2. Juli 2013. Mit Ausfertigungsdatum 22. April 2013 erging gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO an „D als Massenverwalter im Insolvenzverfahren Y KG“ ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, womit für das Kalenderjahr 2011 die gemeinschaftlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 85.000 € festgestellt wurden. Im Spruch dieses Bescheides wurde des Weiteren die Feststellung getroffen, dass von diesen gemeinschaftlichen Einkünften auf X ein Anteil in Höhe von 12.750 € entfällt, der bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen ist. Dieser Feststellungsbescheid enthielt den Hinweis, dass dieser Bescheid gegen alle Beteiligten wirkt, denen Einkünfte zugerechnet wurden und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gilt (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO). Auf Grund dieses Feststellungsbescheides änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 25. Februar 2013 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab und setzte im streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 29. April 2013 entsprechend dem festgestellten Anteil an den gemeinschaftlichen Einkünften bei der Berechnung der Einkommensteuer die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 12.750 € fest.

6. Wenn nach § 93 Abs. 2 iVm § 191 Abs. 1 lit. c BAO in den Fällen des § 188 der Feststellungsbescheid an die im Spruch (zu dem auch das Adressfeld gehört, vgl. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017) benannte Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu ergehen hat, dann ist im Beschwerdefall als Folge der mit 15. Februar 2013 erfolgten Konkurseröffnung über das Vermögen der Y KG unzweifelhaft davon auszugehen, dass mit dem Benennen und Ergehen des Feststellungsbescheides vom 22. April 2013 gegenüber „D als Masseverwalter im Insolvenzverfahren Y KG“ dieser Feststellungsbescheid mit der Zustellung (die nachweislich am 22. April 2013 erfolgte) an deren gesetzlichen Vertreter wirksam zugestellt wurde. Auf Grund der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO gilt mit der Zustellung an diese nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Gesellschafter der Personenvereinigung als vollzogen, wurde doch auf diese Rechtsfolge im Feststellungsbescheid hingewiesen.

An dieser Vertretungsbefugnis ändert infolge der Bestimmung des § 81 Abs. 8 BAO auch der Umstand nichts, dass der Bf. ca. in der Mitte des Jahres 2011 aus der KG ausgeschieden ist.

7. Zusammenfassend ergibt sich aus obigen Ausführungen die Schlussfolgerung, dass der Bescheid vom 22. April 2013 betreffend Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO, Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid) aufgrund der zum Tragen kommenden Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO gegenüber dem Bf. wirksam geworden ist. Damit ist verfahrensrechtlich das Schicksal der gegenständlichen Beschwerde bereits entschieden, wurde doch mit diesem gegenüber dem Bf. wirksam gewordenen Grundlagenbescheid die Höhe des auf den Bf. entfallenden Anteils an den gemeinschaftlichen Einkünften für das Einkommensteuerverfahren bindend mit 12.750 € festgestellt. Die gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtete Bescheidbeschwerde, mit der die Rechtmäßigkeit dieser im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellung bestritten wurde, war demzufolge nach der Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen.

8. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Durch die VwGH-Rechtsprechung (E 28.05.1997, 94/13/02273, E 23.03.2000, 2000/15/0001, E 19.03.2002, 2002/14/0005 und E 07.07.2004, 2004/13/0069) ist nämlich ausreichend geklärt, dass in einem solchen Fall (Einwendungen gegen eine im Grundlagenbescheid getroffene Feststellung) die Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid als unbegründet abzuweisen ist, wenn der Feststellungsbescheid gegenüber dem Bescheidadressaten des Einkommensteuerbescheides wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210). Von dieser VwGH-Rechtsprechung weicht dieses Erkenntnis nicht ab.

9. Über die Beschwerde gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. November 2014