

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch W, gegen die Bescheide des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 10.11.2011, betreffend Einkommensteuer 2004 sowie vom 18.08.2011 betreffend Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer 2004 sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Nach der Aktenlage ist der Vater des Beschwerdeführers (Bf.), R.M. , am 0301 verstorben. Das Verlassenschaftsverfahren hat sich bis Anfang Oktober 2004 hingezogen. Am 01.10.2004 wurde der Nachlass des Verstorbenen den gesetzlichen Erben zu nachstehenden Quoten eingewantwortet:

- der Witwe M.M. zu 1/3,
- dem Sohn R.M. zu 2/9,
- dem Sohn P.M. zu 2/9 und
- der Tochter G.M. zu 2/9.

Zur Verlassenschaft gehörten unter anderem die vom Verstorbenen als Einzelunternehmen betriebenen Unternehmen E1 und E2 .

Aufgrund der gesetzlichen Erbfolge wurden rückwirkend mit dem Todestag des R.M. sen. aus den beiden Einzelunternehmen Mitunternehmerschaften.

Mit Schreiben vom 30.11.2004 übermittelte Wirtschaftstreuhänder Dkfm. S dem Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg eine ihm von der E1 Ges.b.R. erteilte schriftliche Vertretungsvollmacht (vom 29.11.2004), welche auch eine Zustellungsvollmacht umfasste. Diese Vollmacht ist von M.M. , R.M. und G.M. unterfertigt.

In gleicher Weise übermittelte Wirtschaftstreuhänder Dkfm. S dem Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg eine ihm von der E2 Ges.b.R. erteilte schriftliche Vertretungsvollmacht (vom 29.11.2004), welche ebenfalls eine Zustellungsvollmacht umfasste. Auch diese Vollmacht ist von M.M. , R.M. und G.M. unterfertigt.

Aufgrund dieser Bevollmächtigungen wurden die Feststellungsbescheide 2004 bis 2008 an E1 *und Mitgesellschafter* bzw. E2 *und Mitgesellschafter*, jeweils zu Händen des Wirtschaftstreuhänders Dkfm. S , zugestellt.

Neben den beiden Einzelunternehmen gehörten zur Verlassenschaft auch Beteiligungen an folgenden Gesellschaften:

- A-GmbH & Co KG (FA 09, St.Nr. 1**/****)
- B-AG *und Mitgesellschafter* (FA 46, St.Nr. 2**/****)
- C-GmbH & Stille (FA 05, St.Nr. 3**/****)
- D-AG & Stille (FA 05, St.Nr. 4**/****).
- F-GmbH *und Mitgesellschafter* (FA 46, St.Nr. 5**/****)
- G-GmbH & Stille (FA 03, St.Nr. 6**/****)

In den Feststellungsbescheiden dieser Gesellschaften für 2004 bis 2008 sind den vier Erben M.M. , R.M. , P.M. und G.M. anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb (jeweils im Verhältnis der Erbquote) zugerechnet.

Die Feststellungsbescheide der oben angeführten Gesellschaften für 2004 bis 2008 wurden an den jeweiligen (vom gesetzlichen Vertreter bzw. von dem im Gesellschaftsvertrag bestimmten Vertreter bevollmächtigten) Zustellungsvertreter zugestellt.

Mit den im gegenständlichen Beschwerdeverfahren angefochtenen Bescheiden vom 18.08.2011 setzte das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg die Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 fest, wobei Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb (als Gesellschaftsbeteiligter) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst wurden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden hierbei mit 27.467,52 Euro (2005), 19.056,00 Euro (2006), 5.104,31 Euro (2007) und 6.727,96 Euro (2008) angesetzt. Diese Einkünfte setzen sich wie folgt zusammen:

2005	Anteilige Einkünfte (Euro)
------	----------------------------

E1 und Mitgesellschafter	6.745,75
E2 und Mitgesellschafter	15.615,33
A-GmbH & Co KG	753,26
B-AG und Mitgesellschafter	24,08
C-GmbH & Stille	4.329,10
	27.467,52

2006	Anteilige Einkünfte (Euro)
E1 und Mitgesellschafter	9.023,05
E2 und Mitgesellschafter	7.292,71
A-GmbH & Co KG	1.244,80
B-AG und Mitgesellschafter	19,90
D-AG & Stille	1.474,54
	19.056,00

2007	Anteilige Einkünfte (Euro)
E1 und Mitgesellschafter	7.402,23
E2 und Mitgesellschafter	-6.370,27
A-GmbH & Co KG	1.475,93
B-AG und Mitgesellschafter	19,90
D-AG & Stille	2.576,52
	5.104,31

2008	Anteilige Einkünfte (Euro)
E1 und Mitgesellschafter	8.153,43
E2 und Mitgesellschafter	-1.591,15
A-GmbH & Co KG	1.628,48
B-AG und Mitgesellschafter	432,60
D-AG & Stille	-1.895,40
	6.727,96

Gegen die Bescheide vom 18.08.2011 erhob der Bf. Berufungen, in welchen er beantragte, die Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2005 bis 2008 auf Basis der von ihm eingereichten Steuererklärungen – ohne Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb – durchzuführen.

Der Bf. führte in der Begründung aus, Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien in den von ihm eingereichten Steuererklärungen nicht enthalten gewesen. Ihm seien im berufsgegenständlichen Zeitraum keine derartigen Einkünfte von den jeweiligen Gesellschaften zugeflossen. Die betreffenden Feststellungsbescheide seien ihm nachweislich nicht zugestellt worden. Der in diesen Feststellungsbescheiden ausgewiesene steuerliche Vertreter sei von ihm nicht zur Wahrnehmung seiner steuerlichen Interessen bevollmächtigt worden. Durch die ausschließliche Zustellung der Feststellungsbescheide an den ausgewiesenen Vertreter sei der Bf. in seinen Rechten in erheblicher Weise beeinträchtigt worden. Nach korrekter Rechtsauslegung hätten die betreffenden Grundlagenbescheide auch an ihn zugestellt werden müssen. Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes wäre gegen die Feststellungsbescheide seitens des Bf. mit Rechtsmittel vorzugehen gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 10.11.2011 setzte das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg die Einkommensteuer für 2004 fest, wobei (neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (als Gesellschaftsbeteiligter) in Höhe von 19.440,96 Euro erfasst wurden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzen sich wie folgt zusammen:

2004	Anteilige Einkünfte (Euro)
E1 und Mitgesellschafter	6.515,71
E2 und Mitgesellschafter	12.789,15
F-GmbH und Mitgesellschafter	88,20
G-GmbH & Stille	47,90
	19.440,96

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 erhob der Bf. Berufung, in welcher er beantragte, den Bescheid wie folgt abzuändern:

- Durchführung der Einkommensteuerveranlagung ohne Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb
- Ansatz von Einkünften aus selbständiger Arbeit in folgender Höhe:

Einnahmen als geschäftsführender Gesellschafter der I-GmbH	0,00 Euro
--	-----------

bezahlte Sozialversicherungsbeiträge an die GSVG	2.746,31 Euro
Verlust	2.746,31 Euro

Er führte in der Begründung aus, die ihm im Bescheid zugerechneten Einkünfte aus Gewerbebetrieb habe er nicht erhalten. Es seien ihm im Jahr 2004 keine derartigen Einkünfte von den betreffenden Gesellschaften zugeflossen. Die Bezug habenden Feststellungsbescheide seien ihm nachweislich nicht zugestellt worden. Der dort jeweils ausgewiesene steuerliche Vertreter sei von ihm nicht zur Wahrnehmung seiner steuerlichen Interessen bevollmächtigt worden. Weiters werde auf die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 verwiesen. Abschließend werde noch mitgeteilt, dass dem Bf. im Zuge des langwierigen, teilweise gerichtlichen Verfahrens im Zusammenhang mit den Erbauseinandersetzungen bzw. Beteiligungsverhältnissen, aus welchen ihm nunmehr Einkünfte zugerechnet würden, entsprechende Aufwendungen, insbesondere Rechtsanwalts- und sonstige Verfahrenskosten, entstanden seien. Die Geltendmachung dieser Aufwendungen werde ausdrücklich vorbehalten.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
- b) aus Gewerbebetrieb,
- c) aus selbständiger Arbeit,
- d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens

festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Zweck der Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet (vgl. zB VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Voraussetzung für auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide ist die *Beteiligung mehrerer* an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens. Mehrere Beteiligte liegen zB bei einer OG, KG, GesBR, EWIV, Miteigentumsgemeinschaft und bei einer unechten (atypischen) stillen Gesellschaft vor (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 188 Tz 2).

Nach § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 191 Abs. 3 BAO wirken Feststellungsbescheide (§ 188) gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet werden.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Es besteht daher eine Bindung im Einkommensteuerverfahren an die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (vgl. VwGH 28.05.1998, 96/15/0083; VwGH 05.06.2003, 99/15/0150; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0024).

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt somit das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen können nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Beschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. zB VwGH 23.03.2000, 2000/15/0001; VwGH 19.03.2002, 2002/14/0005; VwGH 07.07.2004, 2004/13/0069).

Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides für den Einkommensteuerbescheid setzt die wirksame Zustellung des betreffenden Feststellungsbescheides an denjenigen, für den die Bindung bestehen soll, voraus (vgl. VwGH 17.10.1984, 83/13/0168; VwGH 06.04.1995, 93/15/0088).

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind, einer nach § 81 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.

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Nach § 81 Abs. 5 BAO werden die sich aufgrund des Abs. 1 ergebenden Pflichten durch den Eintritt eines neuen Gesellschafters (Mitglieds) in die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) nicht berührt.

Wer für eine OG, KG, GesBR, EWIV, unechte stille Gesellschaft, Miteigentumsgemeinschaft oder ein ähnliches Gebilde zur Führung der Geschäfte im Sinne des § 81 Abs. 1 BAO bestellt ist, ergibt sich primär aus dem betreffenden Gesellschaftsvertrag. Subsidiär gelten die entsprechenden Bestimmungen des UGB bzw.

des ABGB. Subsidiär ist somit bei einer OG nach § 114 UGB jeder Gesellschafter, bei einer KG jeder Komplementär einzelvertretungsbefugt (§§ 161 und 164 UGB). Bei einer GesBR sind alle Mitglieder zusammen vertretungsbefugt (Mehrstimmigkeitsprinzip nach Kapitalanteilen, § 1188 ABGB iVm § 833 ABGB). Letzteres gilt auch bei Miteigentum (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 81 Tz 1).

Die Erben eines Einzelunternehmens bzw. Mitunternehmeranteiles werden mit dem Todestag zu Mitunternehmern (vgl. VwGH 27.01.1969, 249/68, zu Erben eines Mitunternehmers; VwGH 13.09.1963, 585/63, zu einer Erbengemeinschaft eines Einzelunternehmers). Dies gilt selbst dann, wenn sie unternehmensrechtlich nicht in die Mitunternehmerschaft eintreten, sondern den Anteil lediglich veräußern (vgl. VwGH 22.12.1976, 1688/74; VwGH 04.06.1985, 85/14/0015).

Im vorliegenden Fall wurden rückwirkend mit dem Todestag des R.M. sen. aus den beiden Einzelunternehmen E1 und E2 Gesellschaften bürgerlichen Rechts. Wie bereits oben ausgeführt, sind bei einer GesBR alle Mitglieder zusammen vertretungsbefugt. Es gilt das Mehrstimmigkeitsprinzip nach Kapitalanteilen. Die Zustellung der Feststellungsbescheide 2004 bis 2008 erfolgte an den steuerlichen Vertreter Dkfm. S, welcher von der Mehrheit der Beteiligten ($\frac{7}{9}$ der Kapitalanteile) hierfür bevollmächtigt war. Die Feststellungsbescheide 2004 bis 2008 wurden somit wirksam zugestellt und waren daher für die Einkommensteuerbescheide des Bf. für 2004 bis 2008 bindend.

Rückwirkend mit dem Todestag des R.M. sen. wurde der Bf. auch Gesellschafter der A-GmbH & Co KG sowie der unechten stillen Gesellschaften B-AG *und Mitgesellschafter*, C-GmbH & *Stille*, D-AG & *Stille*, F-GmbH *und Mitgesellschafter* und G-GmbH & *Stille*. Die Stellung des von diesen Gesellschaften namhaft gemachten Vertreters erfährt dem § 81 Abs. 5 BAO zufolge keine Änderung, wenn Gesellschafter (Mitglieder) neu hinzutreten. Die Feststellungsbescheide dieser Gesellschaften wurden daher wirksam zugestellt und waren ebenfalls für die Einkommensteuerbescheide des Bf. für 2004 bis 2008 bindend.

Aufgrund der Bindungswirkung der Feststellungsbescheide für die Einkommensteuerbescheide kommt es nicht darauf an, ob dem Bf. die in ihnen ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugeflossen sind. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Gesellschaften, an denen der Bf. beteiligt ist, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln. Wird der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, ist der tatsächliche Zufluss des Gewinnanteiles nicht entscheidend. Gewinnanteile werden in dem Jahr bezogen, für das die Gesellschaft den Gewinn ermittelt (vgl. VwGH 16.11.1979, 665/79)

Zu den Ausführungen des Bf., ihm seien im Zuge des langwierigen Verfahrens im Zusammenhang mit den Erbauseinandersetzungen bzw. Beteiligungsverhältnissen Aufwendungen (insbesondere Rechtsanwalts- und sonstige Verfahrenskosten) entstanden, ist auf Folgendes hinzuweisen: Die Kosten im Zusammenhang mit einem Erbanfall betreffen in erster Linie einen nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vermögenszuwachs und sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie einen zum

Nachlass gehörenden Betrieb betreffen. Daher sind zB Anwalts- und Prozesskosten nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 03.07.1991, 91/14/0108; VwGH 15.12.1992, 88/14/0093; *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 330, ABC der Betriebsausgaben, "Erbaueinandersetzung und Erbschaftsregelung"; Jakom/*Baldauf* EStG, 2014, § 20 Rz 90 und 95, "Erbanfall").

Einer Geltendmachung von Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erbanfall durch den Bf. in einem Rechtsmittel gegen die Feststellungsbescheide hätte daher kein Erfolg beschieden sein können. Ebenso scheidet eine Berücksichtigung solcher Aufwendungen in den gegenständlichen Einkommensteuerverfahren aus.

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 waren daher als unbegründet abzuweisen.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 wird insoweit abgeändert, als antragsgemäß Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -2.746,31 Euro angesetzt werden.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision an den VwGH wird nicht zugelassen, weil das vorliegende Erkenntnis des BFG der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden für die von ihnen abgeleiteten Einkommensteuerbescheide entspricht (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 83/13/0168; VwGH 06.04.1995, 93/15/0088; VwGH 28.05.1998, 96/15/0083; VwGH 05.06.2003, 99/15/0150; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0024).

Beilage : 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. November 2014