

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. R und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache AB, [Adresse], vertreten durch die Z Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 10. Oktober 2011 betreffend Einkommensteuer 2009, vom 15. November 2011 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 sowie Einkommensteuer 2010 und vom 16. November 2011 betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für 2011 und Folgejahre in der Sitzung am 22. Oktober 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.
Hinsichtlich der Höhe der Abgabe und der Bemessungsgrundlage wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2011 verwiesen.
2. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010, Einkommensteuer 2010 sowie Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2011 und Folgejahre werden als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich des Abspruches über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO zulässig, im Übrigen unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die seit dem Jahr 1995 pensionierte Beschwerdeführerin war bis zur Betriebsaufgabe im Jahr 2009 mit einer Einlage in Höhe von 39.970,06 € (55 Prozent) als Kommanditisten

an der XY GmbH & Co beteiligt. Für den aus der Betriebsaufgabe resultierenden Veräußerungsgewinn wurde in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 26. April 2010 erfolgte die Veranlagung zur Einkommensteuer 2009 zunächst erklärungsgemäß. Nachdem das Finanzamt im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2009 vom 5. Oktober 2011, gestützt auf die Feststellungen im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung, die begünstigte Besteuerung versagt und die in den Einkünften enthaltenen Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 EStG 1988 mit 0,00 € ausgewiesen hatte, erging am 10. Oktober 2011 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid, in dem der auf die Kommanditbeteiligung entfallende Veräußerungsgewinn dem Normalsteuersatz unterzogen wurde.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wurde mit Schriftsatz vom 10. November 2011 Berufung erhoben und beantragt, den Hälftesteuersatz zu berücksichtigen, andernfalls den Aufgabegewinn gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2011 gab das Finanzamt dem Antrag auf Verteilung des Aufgabegewinnes auf drei Jahre statt. Im Übrigen wurde die Berufung mit der Begründung, dass ein abgeleiteter Einkommensteuerbescheid nach § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Grundlagenbescheid (Bescheid über die Feststellung der Einkünfte) getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien, als unbegründet abgewiesen.

Aufgrund der dem Eventualantrag entsprechend erfolgten Verteilung des Aufgabegewinnes auf drei Jahre hob das Finanzamt den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 2010 mit Bescheid vom 15. November 2011 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid in dem ein Drittel des Aufgabegewinnes berücksichtigt wurde.

Weiters erließ das Finanzamt entsprechende Einkommensteuervorauszahlungsbescheide für die Jahre 2011 und 2012.

Mit Schriftsatz vom 21. November 2011 hat die steuerliche Vertretung Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, den Einkommensteuerbescheid 2010 sowie die Einkommensteuervorauszahlungsbescheide 2011 und 2012 erhoben. Hinsichtlich des Aufhebungsbescheides wurde vorgebracht, dass Voraussetzung für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides sei. Die bloße Möglichkeit reiche nicht aus (Hinweis auf Ritz, BAO, § 299 Tz 13). Dies ergebe sich insbesondere auch aus dem Verbindungsgebot nach § 299 Abs. 2 BAO. Für die Aufhebung sei grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgeblich. Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 sei somit rechtswidrig erfolgt, da es ungewiss sei, ob der Spruch des Einkommensteuerbescheides vom 28. März 2011 falsch sei. Die Gewissheit über die Richtigkeit oder die Unrichtigkeit des

Spruches werde erst dann bestehen, wenn der bekämpfte Feststellungsbescheid der XY GmbH & Co für das Jahr 2009 endgültig rechtskräftig werde.

Hinsichtlich des (neuen) Einkommensteuerbescheides 2010 wurde unter Verweis auch auf die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 sowie den die XY GmbH & Co betreffenden Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 zusammengefasst vorgebracht, dass die Berufungsführerin bis zur Betriebsschließung in der Gesellschaft erwerbstätig gewesen sei. Auch Beteiligungen als Mitunternehmer seien grundsätzlich als Erwerbstätigkeit zu qualifizieren, insbesondere wenn sie mit Aktivitäten verbunden seien. Allerdings sei eine Beteiligung als Kommanditist an einer kapitalistisch organisierten Kommanditgesellschaft sowie als stiller Gesellschafter an einer vergleichbaren stillen Gesellschaft, die dem Steuerpflichtigen im Wesentlichen nur dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Mitspracherechte einräume, nach der Judikatur nicht als Erwerbstätigkeit einzustufen (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, ÖStZ 1997, Seite 162).

Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass es sich bei den zustimmungspflichtigen Geschäften um Beschlüsse des nicht gewöhnlichen Geschäftsverkehrs gehandelt habe, sei falsch. Die Anschaffung von Vermögensgegenständen mit einem Wert von mehr als 50.000 €, die Aufnahme von Krediten bzw. die Erweiterung eines Kreditrahmens, der Abschluss von Leasingverträgen sowie die Auflösung bzw. die Begründung von Dienstverhältnissen seien zweifelsfrei Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs. Aufgrund des Gesellschaftsvertrages der Gesellschaft hätten die Kommanditisten sehr umfangreiche, in das operative Geschäft der Gesellschaft hineinwirkende Mitwirkungsrechte gehabt, sodass die Kommanditisten de facto die Geschäftsführung ausgeübt hätten und die Geschäftsführung nur noch ein ausführendes Organ gewesen sei, welches die Entscheidungen der Kommanditisten zu vollziehen gehabt habe.

Eine kapitalistische Beteiligung setze voraus, dass der Gesellschafter weder unmittelbar noch mittelbar an der werbenden Tätigkeit der Gesellschaft mitwirke (also auch nicht in der Administration bzw. im Ausbildungs- und Schulungswesen). Seine Funktion in der Gesellschaft müsse sich auf seine Stellung als Gesellschafter beschränken, wie sie dem Regelstatut der betreffenden Bestimmungen des UGB entspreche, also auf die Wahrnehmung von Kontroll- und Widerspruchsrechten und die Mitwirkung an Gesellschafterbeschlüssen (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Seite 163).

Die von der Abgabenbehörde angestellte Vermutung, dass eine unentgeltliche Mitarbeit keine Erwerbstätigkeit darstelle, da ein Kommanditist, der aktiv im Betrieb der KG mitarbeite, entweder eine Tätigkeitsvergütung oder einen Vorausgewinn erhalte, sei ebenfalls falsch und entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Die Praxis zeige, dass die "Senioren" in der Regel unabhängig davon, ob sie ihre Gesellschaftsanteile bereits an die Nachfolger übergeben hätten oder diese sich noch in ihrem Eigentum befänden, in der Gesellschaft mitarbeiten würden, sofern ihnen ihre Gesundheit dies noch erlaube. Eine Tätigkeitsvergütung sei auch nicht erforderlich gewesen, da die Kommanditisten der Gesellschaft durch ihre Mitarbeit Kosten erspart hätten und dadurch einen höheren Anteil am Ergebnis der Gesellschaft erhalten hätten.

Eine an den Gesellschafter bezahlte Leistungsvergütung für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft (§ 23 Z 2 EStG 1988) schließe die Annahme einer kapitalistischen Beteiligung jedenfalls aus. Werde keine derartige Leistungsvergütung bezahlt, bedeute dieser Umstand alleine aber noch nicht das Vorliegen einer kapitalistischen Beteiligung. Es müsse der Gesellschafter darüber hinaus noch auf seine Stellung bloß als Gesellschafter beschränkt sein (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Seite 163).

Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen sei im Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft stark reglementiert worden (§ 9 des Vertrages), die Übertragung von Gesellschaftsanteilen ohne Zustimmung der Mitgesellschafter sei nur an bestimmte im Gesellschaftsvertrag genannten Personen möglich. Die Bestimmungen des UGB (HGB) seien nur subsidiär anzuwenden gewesen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Kommanditisten aufgrund der Vertragsgestaltung im Gesellschaftsvertrag zumindest im Innenverhältnis diejenigen Personen gewesen seien, welche die Geschäftsgebarung der Gesellschaft in allen wesentlichen Punkten bestimmt hätten - die Geschäftsführung der Komplementärgesellschaft sei nur noch ein (formelles) Vollzugsorgan gewesen, welches den Willen der Kommanditisten auszuführen gehabt habe. Die Kommanditisten hätten daher bis zur vollständigen Betriebsaufgabe der Gesellschaft eine Erwerbstätigkeit iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 ausgeübt. Der ermäßigte Steuersatz stehe den beiden Kommanditisten daher zu. Auch werde die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, in der Literatur stark kritisiert (Hinweis auf Kohlbacher/Walter, RdW 2009, Seite 147; Doralt, RdW 2008, Seite 607).

Die von der Berufungsführerin im Jahr 2009 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien daher zur Gänze mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 zu versteuern. Im Jahr 2010 habe sie nur mehr dem Lohnsteuerabzug unterliegende Einkünfte erzielt.

Hinsichtlich der Einkommensteuervorauszahlungsbescheide für die Jahre 2011 und 2012 wurde ebenfalls vorgebracht, dass die Berufungsführerin (voraussichtlich) nur dem Lohnsteuerabzug unterliegende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen werde. Selbst im Falle der Richtigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Aufteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre hätte dies auf das Jahr 2012 keine Auswirkung. Zudem sei die erstmalige Vorschreibung einer Vorauszahlung für das laufende Kalenderjahr 2011 nach dem 30. September 2011 nach § 45 Abs. 3 EStG 1988 nicht mehr möglich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2011 hat das Finanzamt die Einkommensteuervorauszahlungen für 2012 und Folgejahre auf 0,00 € herabgesetzt. Die Berufungen gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, den Einkommensteuerbescheid 2010 sowie den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2011 wurden dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Am 22. Oktober 2015 wurde über die Beschwerden der Kommanditisten AB und AC sowie der XY GmbH & Co gemeinsam verhandelt. Soweit die Ausführungen im Zuge der mündlichen Verhandlung auch für den gegenständlichen Beschwerdefall von Relevanz sind, wird auf die Ausführungen in dem die XY GmbH & Co betreffenden Erkenntnis vom 10. November 2015, RV/1100416/2011, sowie auf die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung verwiesen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

1. Einkommensteuer 2009

Die Beschwerdeführerin bekämpft einzig die Nichtanwendung des Hälftesteuersatzes hinsichtlich des aus der Beteiligung als Kommanditistin an der XY GmbH & Co resultierenden Veräußerungsgewinnes.

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

Zu den Feststellungen über die im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO mit Bindung für das den einzelnen Gesellschafter betreffende Einkommensteuerverfahren abzusprechen ist, gehören auch Feststellungen, ob Einkunftssteile begünstigten Steuersätzen (insbesondere gemäß § 37 EStG 1988) unterliegen (vgl. VwGH 15.12.1994, 92/15/0030).

Nach § 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.

Das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ist damit insoweit eingeschränkt, als Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen mit Erfolg nur in dem den Grundlagenbescheid betreffenden Verfahren vorgebracht werden können. Die Anfechtung eines Steuerbescheides, welche lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides

begründet ist, ist daher in der Sache abzuweisen (vgl. VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069, mwN).

Bei dem an die Beschwerdeführerin ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 handelt es sich um einen vom Feststellungsbescheid abgeleiteten Bescheid, wobei im Feststellungsbescheid ua. die Höhe des Veräußerungsgewinnes festgestellt und ausgesprochen wurde, dass darin keine gemäß § 37 EStG 1988 begünstigt zu besteuern den Einkünfte enthalten sind. Infolgedessen kann die Nichtberücksichtigung des Hälftesteuersatzes bezüglich der Einkünfte der Beschwerdeführerin aus ihrer Beteiligung an der Kommanditgesellschaft gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid wirksam bekämpft werden und konnte der Beschwerde insoweit daher kein Erfolg beschieden sein.

Soweit das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung dem Eventualbegehrten auf Verteilung des Aufgabegewinnes auf drei Jahre entsprochen hat, folgt das Bundesfinanzgericht dieser Vorgangsweise und war der Beschwerde hinsichtlich Einkommensteuer 2009 daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben.

2. Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Voraussetzung für die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Aufhebung nach § 299 BAO ist somit, dass der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Dies ist dann der Fall, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (zB unrichtige Auslegung einer Bestimmung, mangelnde Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, Übersehen von Grundlagenbescheiden) ist für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 BAO ist "dynamisch" auszulegen und gilt daher auch für erst später erweisliche Unrichtigkeiten (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 10).

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 13, mwN; VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059). Vor Erlassung eines Aufhebungsbescheides muss daher der Sachverhalt, aus dem sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides ergibt, einwandfrei geklärt sein (vgl. vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 13, mwN; VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123).

Das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO ist in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzulegen, wobei sowohl der Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen sind (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 40, mwN; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119). Bloße Begründungsmängel des

Aufhebungsbescheides sind im Rechtsmittelverfahren sanierbar. Ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid kann daher im Rechtsmittelverfahren ergänzt oder richtig gestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Im Aufhebungsbescheid vom 15. November 2011 hat das Finanzamt begründend ua. ausgeführt, dass der Aufgabegewinn aufgrund des (Eventual)Antrages in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 auf drei Jahre verteilt worden sei und im Jahr 2010 daher ein Drittel des Aufgabegewinnes in Ansatz zu bringen sei. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei die Aufhebung des Bescheides zu verfügen gewesen. Im neuen Einkommensteuerbescheid wurden dementsprechend Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € in Ansatz gebracht.

Damit geht aus dem Aufhebungsbescheid in unzweifelhafter Weise hervor, worin das Finanzamt die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides vom 28. März 2011 und damit den Aufhebungsgrund erblickt hat.

Dies wird auch von der steuerlichen Vertretung nicht bestritten. Eine Rechtswidrigkeit liegt nach Ansicht der steuerlichen Vertretung hingegen vor, weil es ungewiss sei, ob der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 28. März 2011 unrichtig sei; Gewissheit werde diesbezüglich erst bestehen, wenn der Feststellungsbescheid für das Kalenderjahr 2009 endgültig rechtskräftig werde.

Ein solches Verständnis kann der Bestimmung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht beigemessen werden.

Das Finanzamt hat die Nichtberücksichtigung des Hälftesteuersatzes unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, im Wesentlichen damit begründet, dass der aus der Veräußerung von Kommanditanteilen resultierende Gewinn nur begünstigt sei, wenn er ursächlich mit der Einstellung der Erwerbstätigkeit zusammenhänge, bei Kommanditisten, die nicht an der werbenden Tätigkeit der KG mitwirkten, sondern in wirtschaftlicher Sicht bloß die einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung (Wahrnehmung von Kontroll- und Widerspruchsrechten, Mitwirkung an Gesellschafterbeschlüssen, etc.) innehätten, nicht von einer Erwerbstätigkeit ausgegangen werden könne.

Nachdem die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes nicht in Betracht kam, hat das Finanzamt dem in der Berufung gestellten Eventalantrag entsprochen und den Veräußerungsgewinn gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 auf drei Jahre, im Beschwerdefall sohin auf die Jahre 2009, 2010 und 2011 verteilt und infolgedessen den ein solches Drittel nicht enthaltenden ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 28. März 2011 aufgehoben. Aus Sicht des Finanzamtes bestand sohin aber zweifelsohne Gewissheit hinsichtlich der Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides 2010, ohne dass noch entsprechende Erhebungen erforderlich gewesen wären und hat sich der Spruch des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides daher als "nicht richtig" iSd § 299 Abs. 1 BAO dargestellt. Dass eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Spruches

erst dann vorliegen sollte, wenn über die für die Aufhebung relevante Frage endgültig rechtskräftig entschieden wurde, lässt sich aus dem Gesetz nicht ableiten, zumal die formelle Rechtskraft keine Aufhebungsvoraussetzung ist (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 46).

Die Erlassung eines Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei verstanden. Unter Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Bedachtnahme auf Sinn und Zweck gesetzlicher Vorschriften zu verstehen (vgl. VwGH 21.12.1990, 90/17/0344).

Die Zweckmäßigkeit einer Bescheidaufhebung ergibt sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 299 BAO, ein der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechendes Ergebnis herbeizuführen. Dabei ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 54, mwN).

Im Hinblick auf die dargelegten Grundsätze sowie die steuerlichen Auswirkungen erweist sich die Ermessensübung durch das Finanzamt als rechtmäßig, zumal auch keine unter dem Gesichtspunkt einer Unbilligkeit allenfalls zu berücksichtigenden Umstände aufgezeigt wurden.

Der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

3. Einkommensteuer 2010

Das Bundesfinanzgericht hat in dem die XY GmbH & Co betreffenden Erkenntnis vom 10. November 2015, RV/1100416/2011, ausgesprochen, dass der Hälftesteuersatz mangels einer von den Kommanditisten eingestellten Erwerbstätigkeit zu Recht versagt wurde. Infolgedessen wurde im Einkommensteuerbescheid 2010, nachdem dem Eventualantrag der Beschwerdeführerin auf Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre entsprochen worden ist, zu Recht ein Drittel des Veräußerungsgewinnes in Ansatz gebracht und war die dagegen erhobene Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

4. Einkommensteuervorauszahlungen 2011

§ 45 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise:

"(1) Der Steuerpflichtige hat auf die Einkommensteuer nach dem allgemeinen Steuertarif und nach dem besonderen Steuersatz Vorauszahlungen zu entrichten. ...

(2) Die Vorauszahlungen sind zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu leisten.

(3) Bereits fällig gewordene oder innerhalb eines Monates ab Bekanntgabe einer Erhöhung der Vorauszahlungen fällig werdende Vorauszahlungsteilbeträge werden durch eine Änderung in der Höhe der Vorauszahlung (Abs. 1) nicht berührt. Der Unterschiedsbetrag ist, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei Fälligkeit des nächsten Vorauszahlungsteilbetrages auszugleichen (Ausgleichsviertel). Nach dem 30. September darf das Finanzamt Bescheide über die Änderung der Vorauszahlung für das laufende Kalenderjahr nicht mehr erlassen; dies gilt nicht für Bescheide auf Grund eines Antrages, den der Steuerpflichtige bis zum 30. September gestellt hat, sowie für eine Änderung in einem Rechtsmittelverfahren. Erfolgt die Bekanntgabe von Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlung nach dem 15. Oktober, dann ist der Unterschiedsbetrag (der Jahresbetrag der Vorauszahlung) innerhalb eines Monates nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten.

..."

Die Beschwerdeführerin hat für die Jahre 2010 und 2011 lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt. Erst nachdem aufgrund der Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre ein Drittel im Jahr 2011 zu erfassen war, erließ das Finanzamt einen entsprechenden Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2011 und Folgejahre.

In der Beschwerde wird eingewendet, dass die erstmalige Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen nach dem 30. September nicht zulässig sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass nach § 45 Abs. 3 EStG 1988 lediglich eine Änderung der Vorauszahlung nach dem 30. September ausgeschlossen ist, nicht jedoch die erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen (vgl. UFS 15.01.2008, RV/2855-W/07, und UFS 28.2.2006, RV/2209-W/05, mwN). Hierfür spricht abgesehen vom Gesetzeswortlaut vor allem, dass das Gesetz für Fälle in denen ua. die erstmalige Festsetzung nach dem 15. Oktober erfolgt, vorsieht, dass der Jahresbetrag der Vorauszahlung innerhalb eines Monates nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten ist.

Eine Rechtswidrigkeit des Vorauszahlungsbescheides wurde somit nicht aufgezeigt und war der Beschwerde daher auch diesbezüglich ein Erfolg zu versagen.

5. Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Anfechtung eines Steuerbescheides, welche lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides begründet ist, in der Sache abzuweisen (vgl. VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069, mwN). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird diesbezüglich somit nicht berührt.

Der Ansatz eines Drittels des Veräußerungsgewinnes im Jahr 2010 aufgrund des Eventualantrages auf Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 hängt einzig davon ab, ob der primär beantragte Hälftesteuersatz zusteht oder nicht. Die Zulässigkeit einer erstmaligen Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen nach dem 30. September ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung werden dadurch somit ebenfalls nicht berührt.

Hinsichtlich des Abspruches über die Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 sowie die Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2011 ist eine ordentliche Revision daher nicht zulässig.

Zur Frage, ob eine "Ungewissheit" in dem Sinne, dass über die relevante, im maßgeblichen Feststellungsbescheid zu beurteilende Rechtsfrage noch nicht endgültig rechtskräftig entschieden wurde, einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO entgegensteht, existiert, soweit ersichtlich, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung und ist hinsichtlich des Abspruches über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO eine ordentliche Revision daher zulässig.

Feldkirch, am 10. November 2015