

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Mutz Steuerberatungsgesellschaft GmbH, Trappelgasse 4, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 23.12.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 26.11.2014 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 12.2.2008** wurden Einkünfte des Beschwerdeführers (Bf) aus selbständiger Arbeit von 342.121,88 Euro und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe eines Verlustes von 100.000 Euro angesetzt.

Aufgrund einer Mitteilung zur X GmbH als RNF der X1 KEG, St.Nr. (FA03) 111, wurden mit dem geänderten **Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 26.11.2014** gemäß § 295 Abs. 1 BAO die Verluste aus Gewerbebetrieb von € 100.000 Euro auf 4.472,94 Euro vermindert und gleichzeitig als nicht ausgleichsfähig wieder hinzugezählt, sodass der Gesamtbetrag der Einkünfte von 242.121,88 Euro auf nunmehr 342.121,88 Euro erhöht wurde.

Mit **Beschwerde vom 23.12.2014** wandte der Bf ein, dass die Abänderung unrichtig sei. Der Bf habe über eine weitere Beteiligung an der Y, FA 21/22, St. Nr. 000, verfügt. Diese sei in der Beilage E106b mit einem Verlust von 100.000 Euro erklärt worden. Zur Beteiligung an der X1 sei ein Ergebnis von Null erklärt worden, da die Höhe nicht bekannt gewesen sei. Der Einkommensteuerbescheid 2005 sei erklärungsgemäß ergangen.

Es seien daher neben den gewerblichen Verlusten von 100.000 Euro aus der Tangente der Y auch nichtausgleichsfähige Verluste von 4.472,94 Euro aus der Beteiligung zu St.Nr. (FA03) 111 zu berücksichtigen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte sei daher weiterhin mit 242.121,88 Euro festzustellen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 22.1.2015** ab. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei der Fa. Y Products GmbH, St. Nr. 000, um eine Kapitalgesellschaft handle. Ausschüttungen wären daher Einkünfte aus Kapitalvermögen und keine gewerblichen Einkünfte. Eine Beteiligung an einer Personengesellschaft bestehe nur an der X1 KEG, St. Nr. 111. Über die daraus resultierende Verlustzuweisung lt. Mitteilung des Betriebsfinanzamts sei im Bescheid vom 26.11.2014 abgesprochen worden.

Der Bf beantrage mit Schreiben vom 18.2.2015 die **Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht. Der Bf habe sich am 24.3.2005 an der neu errichteten Y Products GmbH atypisch stillen Beteiligung mit 100.000 Euro beteiligt. Diese Beteiligung sei in der Steuererklärung angegeben worden. Dass es sich bei der St.Nr. 000 um die Y Products GmbH handle, tue nichts zur Sache, da dies auch im Jahr 2008 kein Hindernis für eine korrekte Veranlagung der Beteiligung der Y Products GmbH atypisch stillen Beteiligung gewesen sei. Auch die Existenz einer Steuernummer habe hinsichtlich der materiellen Richtigkeit keine Bedeutung. Bereits 2008 sei im Einkommensteuerbescheid 2005 die Beteiligung des Bf an der Y Products GmbH atypisch stillen Beteiligung korrekt mit einer Tangente von -100.000 Euro veranlagt worden.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 sei als abgeleiteter Bescheid am 26.11.2014 aufgrund von Änderungen zur St.Nr. 111 abgeändert worden. Da der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 12.2.2008 Einkünfte aus der X1, St.Nr. 111, von Null enthalten hätte, könne eine Abänderung dieses Bescheides nur hinsichtlich dieses Wertes erfolgen. Die Tangente für die X1 sei allerdings auch weiterhin Null (nichtausgleichsfähige gewerbliche Verluste von 4.472,94 Euro), sodass der Einkommensteuerbescheid vom 12.2.2008 nicht abzuändern sei. Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2005 sei daher weiterhin mit 242.121,88 Euro festzustellen.

Dem Vorlageantrag sind folgende Unterlagen beigelegt:

- Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 24.3.2005
- Gesellschaftsvertrag der Y Products GmbH vom 6.5.2003
- Überweisungsbeleg über 100.000 Euro vom 24.3.2005
- Einkommensteuererklärung des Bf, in der u.a. ein Verlust aus Gewerbebetrieb als Beteiligter von 100.000 Euro angegeben ist.
- Formular E 106b, in dem für die Beteiligung Y Products GmbH ein Verlust von 100.000 angegeben ist, bei der der X1 KEG fehlen weitere Angaben.
- Einkommensteuerbescheid vom 12.2.2008

Der Bf wurde mit **Schreiben des Finanzamtes vom 3.8.2015** aufgefordert, den Jahresabschluss 2005 der Y Products GmbH sowie alle Unterlagen nach § 7 Z. 1 des Vertrages vom 24.3.2005 vorzulegen. Da aus dem vorgelegten Kontoauszug vom 24.3.2005 nicht hervorgehe, auf welches Konto die Überweisung erfolgte, wurde der Bf überdies ersucht, die Einzahlung auf ein Konto der erwähnten GmbH nachzuweisen.

Nachzuweisen sei auch, dass es sich bei der strittigen Beteiligung um eine Einkunftsquelle gehandelt habe.

Im **Antwortschreiben vom 10.9.2015** verwies der Bf darauf, dass er keinen Zugriff auf den Jahresabschluss der GmbH habe. Es sei Sache des Finanzamtes, in diese Unterlagen einzusehen. Der Bf habe 2005 mit der Aussicht auf Gewinnbeteiligung in das Unternehmen investiert. Andererseits sei der Geschäftszweck mit der Tätigkeit des Bf verwandt. Er sei davon ausgegangen, dass es sich um ein aussichtsreiches Produkt handle, das er auch selbst einsetzen wollte. Die GmbH habe begonnen, eine verbesserte Zirkonschleifmaschine für Zahnimplantate zu entwickeln, um diese international zu verkaufen. Es habe schon einen Prototypen gegeben. Die Gesellschaft sei aber in die Insolvenz geschlittert und so sei die Schleifmaschine nicht fertig gestellt worden noch konnte der Bf seine Beteiligung zurück erhalten.

Ergänzend übermittelte der Bf mit **Schreiben vom 11.11.2015** Auszüge aus einem Sachverständigengutachten aus einem Strafverfahren vor dem LG für Strafsachen Wien gegen die Gesellschafter und Geschäftsführer der Y Products GmbH. Der Bf führte dazu aus, dass ihm das Gutachten nur auszugsweise vorliege, es wäre aber im Finanzstrafverfahren einsehbar gewesen. Aus dem Gutachten gehe hervor, dass die GmbH von der Finanz geprüft worden sei, dass Jahresabschlüsse eingereicht worden seien und dass die atypisch stille Beteiligung der Finanz bekannt gewesen sei. Das Finanzamt hätte daher Feststellungs-/Gewinn(verteilungs)bescheide für 2005 erlassen müssen bzw entsprechende Maßnahmen setzen müssen. Das Fehlen einer Steuernummer sei somit ausschließlich auf Verwaltungsversäumnisse zurückzuführen.

In einer **Ergänzung vom 17.11.2015** legte der Bf dem Finanzamt weitere Auszüge aus dem Sachverständigengutachten vor, aus welchen nach Ansicht des Bf hervorgehe, dass bei der Y Products GmbH im Jahr 2005 eine Umsatzsteuersonderprüfung mit Betriebsbesichtigung und Einsicht in die Unternehmens- und Finanzierungsplanung stattgefunden habe. Die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft und die hohen Anlaufverluste seien der Abgabenbehörde daher bekannt gewesen.

Mit **E-Mail vom 13.6.2018** führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass bei der rechtlichen Beurteilung des Vertragsverhältnisses zwischen dem Bf und der Fa. Y Products GmbH auch auf § 23 BAO Bedacht zu nehmen wäre. Danach seien Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Aus dem Verhalten der Vertreter der Gesellschaft könne auf Scheinhandlungen geschlossen werden.

In Bezug auf § 295 BAO sei zu berücksichtigen, dass im angefochtenen Feststellungsbescheid ein nicht ausgleichsfähiger Verlust festgestellt worden sei. Um eine Übersicht über diese nicht ausgleichsfähigen Verluste für eine allfällige Verrechnung in Folgejahren zu gewährleisten, erscheine eine Erfassung im Einkommensteuerbescheid zweckmäßig. Weiters werde mit einer solchen Vorgangsweise dem Sinn des § 295 Abs. 1 BAO entsprochen, dass der abgeleitete Bescheid dem aktuell vorliegenden

Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entspreche (siehe *Fischerlehner*, § 295 Anm. 1).

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Im vorliegenden Fall ist im ersten Einkommensteuerbescheid vom 12.2.2008 erklärungsgemäß der Verlust von 100.000 Euro aus der Beteiligung an der Y Products GmbH als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt. Einkünfte aus der Beteiligung an der X1 KEG sind in diesem Bescheid nicht enthalten.

Im angefochtenen, gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 26.11.2014 sind – auf Grundlage des an die X GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der X1 KEG ergangenen Feststellungsbescheides vom 14.11.2014 – die Einkünfte aus dieser Beteiligung mit einem nichtausgleichsfähigen Verlust von 4.472,94 Euro ausgewiesen. Der Verlust von 100.000 Euro aus der Beteiligung an der Y Products GmbH wurde in diesem Bescheid nicht mehr berücksichtigt.

Der Bf wendete ein, dass ein auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheid nur zu erlassen ist, wenn hiedurch ein abgeleiteter Bescheid (aufgehoben oder) geändert wird.

Diese Ansicht wird auch von *Ritz*, BAO⁶, § 295 Tz 9, vertreten, wonach sich aus dem zweiten Satz des § 295 Abs. 1 BAO (Argument „Änderung und Aufhebung“) ergebe, dass ein auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheid nur zu erlassen ist, wenn hiedurch ein abgeleiteter Bescheid aufgehoben oder geändert wird. Würde die nachträgliche Erlassung eines Grundlagenbescheides zu keiner Änderung des abgeleiteten Bescheides führen, so ist kein auf § 295 Abs. 1 bzw 2 BAO gestützter unveränderter Bescheid zu erlassen (siehe auch UFS 19.1.2012, RD/0006-G/11- RS1 und BFG 5.4.2017, RV/7105235/2014).

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Bemessungsgrundlagen sind bei der veranlagten Einkommensteuer das Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) sowie für den Verlustvortrag die Höhe des Verlustes. Kein Spruchbestandteil des Einkommensteuerbescheides ist zB die Qualifikation als bestimmte Einkunftsart (*Ritz*, BAO⁶, § 198 Tz 17).

Nicht vorgesehen ist die Aufgliederung der Bemessungsgrundlage des Spruches in allfällige Teilbemessungsgrundlagen, etwa wie hoch die Einkünfte in den einzelnen

Einkunftsarten ausgefallen sind (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, § 198 S 532). Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 20.4.1995, 92/13/0086, deutet ebenfalls darauf hin, dass die einzelnen Komponenten der Bemessungsgrundlage eines Abgabenbescheides nicht zum Spruch gehören.

Durch den nachträglich erlassenen Feststellungsbescheid zur X GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der X1 KEG kam es im Ergebnis zu keiner Änderung im Spruch des Einkommensteuerbescheides, da sich die Feststellungen zu dieser Beteiligung auf die Höhe des Einkommens, also auf die Bemessungsgrundlage, nicht auswirken. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 26.11.2014 enthält Änderungen bezüglich dieser Beteiligung lediglich in einem Bescheidteil mit der Überschrift „Berechnung der Einkommensteuer“, der aber als Teil der Bescheidebegründung und nicht als Teil des Bescheidspruches zu qualifizieren ist.

Die Voraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO sind nicht erfüllt, da der nachträgliche Feststellungsbescheid nicht zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides geführt hat. Eine Änderung der Begründung ist zu wenig, um von einer Änderung des abgeleiteten Bescheides sprechen zu können.

Die Abweichung des neuen Einkommensteuerbescheides vom 26.11.2014 hinsichtlich der Höhe des Einkommens resultiert ausschließlich aus der Nichtanerkennung des Verlustes aus der zweiten Beteiligung und nicht aus dem nachträglich erlassenen Feststellungsbescheid zur Schilling-Beteiligung (vgl auch BFG 5.4.2017, RV/7105235/2014). Nur wenn die Voraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO erfüllt sind, kann in der Folge der abgeleitete Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden.

Da hinsichtlich der X GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der X1 KEG im Einkommensteuerbescheid vom 26.11.2014 keine Änderung vorliegt, ist der angefochtene, auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Einkommensteuerbescheid unzulässigerweise ergangen.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 26.11.2014 ist daher aufzuheben.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, da zu der Rechtsfrage, ob aufgrund eines nachträglich erlassenen Feststellungsbescheides, der zu keiner inhaltlichen Änderung im Spruch des bisherigen Einkommensteuerbescheides führt, ein neuer Einkommensteuerbescheid iSd § 295 Abs. 1 BAO zu erlassen ist, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit ersichtlich – fehlt. Ebenso fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage, ob die Feststellung eines nichtausgleichsfähigen Verlustes als Teil der Bemessungsgrundlage des Einkommensteuerbescheides anzusehen ist.

