

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. Karoline Windsteig, den Richter Mag. Erich Hell und die fachkundigen Laienrichter, Mag. Daniel Samer und Mag. Heinrich Witetschka in der Beschwerdesache des xx, Adresse, vertreten durch Mag. Ralph Kilches, Rechtsanwalt, Adresse, über die Beschwerde vom 30.08.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 8/16/17 vom 30.07.2013 betreffend die Einkommensteuer 2008 und 2009 nach Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung am 05.06.2018 im Beisein der Schriftführerin Monika Holub zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 wird im Sinne des nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 2008 in der Fassung vom 02.03.2010 abgeändert und die Einkommensteuer in Höhe von -7.321,44 € festgesetzt

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 wird im Sinne des nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 2009 in der Fassung vom 08.09.2010 abgeändert und die Einkommensteuer in Höhe von -22.953,25 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger und nicht selbständiger Tätigkeit, und erzielte darüber hinaus Verluste aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung.

Das Finanzamt erließ für 2008 am 30.07.2013 einen nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, nicht wie im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 02.03.2010 im Ausmaß von -76.751,60 €, sondern in Höhe von -13.585,90 € festgesetzt wurden. Dem Begründungsteil des verfahrensgegenständlichen Bescheides ist zu entnehmen, dass sich die Änderung gem. § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen von Einkünften gem. § 188 BAO des Finanzamtes Wien 1/23 zur Steuernummer 111 vom 26.07.2013 ergeben hätten.

Desgleichen erfolgte für 2009 am 30.07.2013 eine Änderung des Einkommensteuerbescheides gem. § 295 BAO und wurde ein Verlust aus Gewerbebetrieb

in Höhe von -17.064,19 € festgesetzt. Begründend dazu wurde auf die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes 1/23 zur Steuernummer 111 vom 26.07.2013 verwiesen.

Die den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden zugrundeliegenden Feststellungsbescheide vom 26.07.2013 waren an die ss GmbH & Co KG adressiert, an welcher der Bf. in den Streitjahren beteiligt war.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 erhob die rechtsfreundliche Vertretung des Bf. die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung, in der sich die Einwendungen weitgehend auf Feststellungen der den gegenständlichen Einkommensteuerbescheiden zugrundeliegenden Feststellungsbescheiden beziehen.

Im Wesentlichen wurde vorgebracht, dass die angefochtenen Bescheide per se unverständlich seien, weil die Änderung des Nachforderungsbetrages nicht dargelegt und begründet worden sei und solcherart dem Bf. maßgebliche Informationen vorenthalten worden wären. Die angefochtenen Bescheide seien daher nichtig bzw. rechtswidrig. Es fehlten auch Feststellungen zur Beteiligungshöhe und dem Beteiligungserwerb des Bf.

Es sei gegen die Änderung der Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO eine Berufung der rr anhängig. In ausführlicher Art wurde dargelegt, weshalb die Vorgehensweise des Finanzamtes dem Zweck des § 2 Abs. 2a EStG 1988 widerspreche.

Angemerkt wurde, dass der deutsche Steuergesetzgeber, der das Vorbild des § 2 Abs. 2a EStG geschaffen habe, 2005 eine Gesetzesänderung vorgenommen habe, weil die BFH-Rechtsprechung Finanzierungen, wie die hier gegenständliche, in keiner Weise beanstandet hätte.

Dies mache deutlich, dass die angefochtenen Bescheide keine Rechtsgrundlage hätten und zudem den Vertrauensgrundsatz sowie die steuerliche Planungssicherheit massiv verletzten.

Die rechtsfreundliche Vertretung des Bf. verwies zudem auf eine Entscheidung des BFH vom 07.04.2005, IV R 24/03, wonach eine Rechtsmittelbefugnis der ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter und Kommanditisten abzuleiten wäre.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 18.10.2013 führte das Finanzamt begründend aus, dass gem. § 188 BAO Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt werden, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt seien. Der auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheid sei ein sogenannter Grundlagenbescheid und für die Einkommensteuer der Beteiligten maßgebend.

Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO seien Grundlagenbescheide für die Einkommensteuerbescheide. Enthält ein Feststellungsbescheid Feststellungen, die für andere Abgabenbescheide von Bedeutung seien, würden diese Feststellungen den Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden sei (§ 192 BAO). Folglich bestehe eine Bindung an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO.

Gem. § 192 BAO würden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung seien, diesen Bescheiden zugrunde gelegt werden. Nach § 252 Abs. 1 BAO könnte ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen wurden, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

Die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO schränke das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollten nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können.

Werden Einwendungen, die sich gegen die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen richten, im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so sei die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Im Vorlageantrag wurden erneut, wie in der Beschwerde, Einwendungen erhoben, die sich gegen die in den Grundlagenbescheiden der hier angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 getroffenen Entscheidungen richten.

Außerdem wären dem Bf. die Feststellungsbescheid vom 26.07.2013 weder mitübersandt noch vorher bekannt gegeben worden.

Aus einem Firmenbuchauszug ergibt sich überdies, dass die ss GmbH und CoKG seit dem 06.01.2011 infolge einer Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch die VC Beteiligungstreuhand GmbH aufgelöst war und gelöscht wurde.

In der am 05.06.2018 durchgeföhrten mündlichen Senatsverhandlung verwies die rechtsfreundliche Vertretung des Bf. auf die Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag und stützte sich erneut auf die Judikatur des BFH, wonach der Rechtsmittelwerber sehr wohl die an ihn ergangenen Folgebescheide bekämpfen könnte.

Die belangte Behörde bleibt bei ihren Ausführungen in den Beschwerdevorentscheidungen.

Der Bf. weist abschließend darauf hin, dass die belangte Behörde den Vertrauensgrundsatz nicht beachtete, zumal sie jahrelang von den Beteiligungen Kenntnis hatte und diese akzeptierte und den Bf. auf diese Art und Weise "angefüttert" hätte.

Die rechtsfreundliche Vertretung verweist auf die EStR 164 und 165, die nach wie vor unverändert anzuwenden seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Festgestellter Sachverhalt

Der Bf. war im Streitjahr unter anderem an der ss GmbH & Co KG beteiligt. Die Einkünfte dieser Personengesellschaft wurden zuletzt mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 295 Abs. 1 BAO zu Bescheid vom 26.07.2013 für die Jahre 2008 und 2009 festgesetzt und es wurden dem Bf. Verluste in Höhe von -13.585,90 € (2008) sowie -17.064,19 € (2009) zugewiesen. Die belangte Behörde verwies begründend in den

angefochtenen Bescheiden auf die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes 1/23 zur Steuernummer 111.

Unbestritten ergibt sich aus dem Akteninhalt, dass die ss GmbH u. Co KG in den genannten Feststellungsbescheiden vom 26.07.2013 als Bescheidadressat genannt war, obwohl diese nach einem Firmenbuchauszug seit dem 06.01.2011 und somit auch im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits beendet war, da sie infolge einer Vermögensübertragung im Sinne des § 142 UGB auf eine GmbH übertragen wurde.

Rechtsgrundlage

§ 93 BAO bestimmt:

(1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Der Spruch hat auch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (somit den Bescheidadressaten). Der Adressat ist namentlich zu nennen (vgl VwGH 23.3.1998, 94/17/0413). Das Adressfeld gehört nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017) zum Bescheidspruch (Ritz BAO, 6. § 93 Rz 5-9)

Fehlt der Spruch, so liegt kein Bescheid vor. Daher ist für die Bescheidqualität auch die Nennung des Bescheidadressaten unverzichtbar (vgl VwGH 24.3.1993, 88/07/0072, ZfVB 1993/5/1481; 1.7.1993, 90/17/0385, AnwBl 1994, 133).

Nach § 191 Abs. 2 BAO haben Feststellungsbescheide gem. § 186 oder § 188 BAO nach Beendigung der Personenvereinigung an diejenigen zu ergehen, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren bzw. bei Feststellungsbescheiden gem. § 188 BAO denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (vgl. Ritz BAO⁶ § 191 Rz 2).

§ 252 Abs. 1 BAO legt fest:

"Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."

Die Bindungswirkung an Entscheidungen in Grundlagenbescheiden setzt die Wirksamkeit dieser Bescheide voraus (vgl. VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

In ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird auch klargestellt, dass eine Geschäftsübernahme gemäß § 142 UGB die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne

Liquidation fortgeführt wird, bewirkt (vgl. VwGH 08.02.2007, 2006/15/0379, VwGH 19.01.1994, 93/16/0139).

Vor dem Hintergrund der zitierten Bestimmungen und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für den vorliegenden Fall festzuhalten, dass die den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden zugrunde gelegten und an eine nicht mehr existente Personengesellschaft adressierten Feststellungsbescheide vom 26.07.2013 nicht rechtswirksam ergangen sind. Demnach war in weiterer Folge eine Bindungswirkung an diese Grundlagenbescheide zu verneinen, da die Grundlagenbescheide solcherart auch nicht dem Bescheidadressaten der gegenständlichen abgeleiteten Einkommensteuerbescheide gegenüber wirksam geworden sind.

Aus diesem Grund war der Beschwerde statzugeben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 im Sinne des nach § 295 Abs. 1 ergangenen Einkommensteuerbescheides vom 02.03.2010 abzuändern und die Einkommensteuer in Höhe von -7.321,14 € festzusetzen.

Desgleichen war der Einkommensteuerbescheid 2009 im Sinne des nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides vom 08.09.2010 abzuändern und die Einkommensteuer in Höhe von -22.953,25 € festzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist unzulässig, da sich die Lösung der vorliegenden Rechtsfrage eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen und der dazu ergangenen und in der Entscheidung zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergeben hat.

Wien, am 13. Juni 2018