



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Roland Neuhauser, Rechtsanwalt, 1040 Wien, Brahmsplatz 7/7, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 28. November 2003 nahm das zuständige Finanzamt (FA1) das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2000 wieder auf und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 1998 mit € -1.885,93, für das Jahr 1999 mit € -3.975,13 und für das Jahr 2000 mit € -4.179,71 fest. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass laut Mitteilung des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk (FA2) die Beteiligung an der M.KG anzusetzen sei.

Gegen diese Bescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet, dass keine Gründe vorliegen, welche die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen würden. Die Bw. sei in den streitgegenständlichen Jahren nicht an der M.KG beteiligt gewesen sei und habe folglich keine (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2004 wies das FA1 die Berufung unter Hinweis auf § 252 Abs. 1 BAO als unbegründet ab.

Dagegen brachte die Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag ein und wendete ein, dass der Feststellungsbescheid, auf welchen sich die Mitteilung über die gesonderte Feststellung des FA2 über die Beteiligung an der M.KG beziehe, der Bw. bis dato nicht zugestellt worden sei und ihr gegenüber somit entgegen § 191 Abs. 3 BAO auch keine Wirkung zu entfalten vermöge. § 101 Abs. 3 BAO komme insofern nicht zum Tragen, als die Bw. zum Zeitpunkt der Zustellung des Feststellungsbescheides jedenfalls nicht (mehr) Gesellschafterin der M.KG gewesen sei und damit eine Zustellung an die für diese Personengesellschaft vertretungsbefugte Person eine Zustellung an die Bw. nicht ersetzen könne, da auch ein gemeinsamer Zustellbevollmächtigter i. S. des § 81 BAO nicht bestellt worden sei.

Mit Bescheid vom 28. April 2004 nahm das FA1 auch das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 wieder auf und setzte die Einkommensteuer mit € 47.834,06 fest: *"Laut Mitteilung über die gesonderte Feststellung des FA2, hatten Sie durch das Erbe nach F. im Jahre 2001 einen Veräußerungsgewinn von S 1.343.237,00. Mangels Vorlage von entsprechenden Unterlagen konnte keine Begünstigung für den Veräußerungsgewinn berücksichtigt werden."*

In der dagegen eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, dass ihr ein Feststellungsbescheid niemals zugestellt worden sei. Eine den Bestimmungen der §§ 81, 101 Abs. 2, 188, 191 Abs. 1 lit. c, Abs. 2 entsprechende Zustellung sei nach dem Wissenstand der Bw. insofern nicht erfolgt, als die Bw. im Zeitpunkt der Erlassung des Feststellungsbescheides nicht (mehr) Mitglied der Personengemeinschaft gewesen sei und ein gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter weder namhaft gemacht noch seitens der Abgabenbehörde bestellt bzw. jedenfalls die Bw. diesbezüglich niemals verständigt worden sei, sodass der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an sie persönlich hätte zugestellt werden müssen.

Ein Feststellungsbescheid, welcher die Wirkung des § 252 Abs. 1 BAO zu entfalten vermöge liege daher bislang nicht vor und stünden daher der Bw. Einwendungen gegenüber der Feststellung des Veräußerungsgewinnes zu. Ein Veräußerungsgewinn durch das Erbe nach F. in Höhe von S 1.343.237,00 sei niemals erzielt worden. Soweit ein Veräußerungsgewinn aus der Abtretung der Beteiligung an der M.KG abgeleitet werde, sei dem entgegen zu halten, dass die Bw. niemals ein als Mitunternehmer anzusehender Gesellschafter dieses Unternehmens gewesen sei. Die Geschäftsanteile seien am 21. Juni 2001 durch die Verlassenschaft nach F. zum Abtretungspreis von S 1,00 abgetreten und durch den Rechtsnachfolger mit allen Rechten und Pflichten übernommen worden. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise könne ein Veräußerungsgewinn von vornherein nicht zum

Tragen kommen. Auch ein aus einem allfälligen negativen Kapitalkonto resultierender Betrag könne nicht der Bw. zugerechnet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsverfahren enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt. Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsverfahren enthaltenen Feststellungen unzutreffend sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (27.6.1991, 91/13/0002) kann die prozessuale Bindung eines abgeleiteten Bescheides an einen Grundlagenbescheid aber nur dann zum Tragen kommen, wenn ein Grundlagenbescheid überhaupt rechtswirksam erlassen worden ist. Bescheide der Abgabenbehörden werden erst dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (§ 97 Abs. 1 BAO), wobei die Bekanntgabe bei schriftlichen Erledigungen im Wege der Zustellung erfolgt.

Die Bw. macht geltend, dass die Feststellungsbescheide des FA2 ihr bis dato nicht zugestellt worden seien. Auch komme § 101 Abs. 3 BAO nicht zum Tragen, da die Bw. zum Zeitpunkt der Zustellung der Feststellungsbescheide nicht (mehr) Gesellschafterin der M.KG gewesen sei und damit eine Zustellung an die für diese Personengesellschaft vertretungsbefugte Person eine Zustellung an die Bw. nicht ersetzen könne.

Aus der Aktenlage ergibt sich folgender Sachverhalt: Die Bw. ist Erbin nach dem am 11. August 1998 verstorbenen F.. Der Erblasser war einziger Kommanditist der M.KG und gleichzeitig Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH (M.GmbH).

Der – seit 21. April 1988 bevollmächtigte – steuerliche Vertreter der KG reichte am 3. April 2000 die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1998, am 22. Mai 2001 die Erklärung für 1999 und am 26. Juni 2001 die Erklärung für 2000 beim zuständigen FA2 ein. In den Beilagen zu den Erklärungen (E 106) wurden Ertragsanteile für die M.GmbH und die Verlassenschaft nach F. ausgewiesen.

Im Rahmen eines vom FA2 durchgeführten Vorhalteverfahrens wurde ersucht, für den Zeitraum nach dem Todestag des F. für die/den Erben Steuernummern zu beantragen, die geerbten Anteile prozentuell aufzuteilen und berichtigte Beilagen zu den Steuererklärungen (E106) abzugeben.

Am 20. November 2001 wurde dem FA2 die Einantwortungsurkunde vom 2. August 2001 übermittelt. Aus dieser geht hervor, dass die Bw. zu einem Drittel und ihre minderjährige Tochter zu zwei Dritteln bedingt erbserklärte Erben des Nachlasses nach F. sind.

Am 22. November 2001 erließ das FA2 die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2000, auf die Bw. entfielen (negative) Einkünfte in Höhe von -57.774,00 S (1998), -312.856,00 S (1999) und -421.914,00 (2000). Als Bescheidadressat wurde angeführt "M.KG", die Zustellung erfolgte zu Händen des steuerlichen Vertreters der KG.

Mit Notariatsakt vom 21. Juni 2001 trat die Bw. den Geschäftsanteil an der M.GmbH sowie den Mitunternehmeranteil an der M.KG namens der Verlassenschaft nach F. zum vereinbarten Abtretungspreis von jeweils S 1,00 an Dr.W. ab. Einvernehmlich wurde festgestellt, dass die Ertragsanteile an den Gesellschaften ab 1. Juli 2001 dem Übernehmer zukommen sollten.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2001 teilte die M.KG dem FA2 mit, die Zustellvollmacht sei auf den Namen Dr.W. zu ändern. Am 26. August 2002 wurden die Steuererklärungen für 2001 eingereicht und in der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften folgende Ertragsanteile ausgewiesen:

Name und Anschrift	Anteil an den Einkünften	Gewinn aus Beteiligungsveräußerung (§ 24 EStG 1988)
N.F.	195.222,92	228.509,94
R.F. (Bw.)	97.616,83	114.254,97
M.GmbH	-25.484,90	
Dr.W.	-357.242,25	

Am 23. September 2002 erließ das FA2 den Feststellungsbescheid für das Jahr 2001. Als Bescheidadressat wurde angeführt "M.KG", die Zustellung erfolgte zu Händen des am 12. Dezember 2001 namhaft gemachten Zustellungsbevollmächtigten Dr.W..

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Dem Einwand in der Berufung, die Bw. sei niemals ein als Mitunternehmer anzusehender Gesellschafter gewesen, ist Folgendes zu entgegnen: Im Zeitpunkt des Todes einer natürlichen Person entsteht selbsttätig die Verlassenschaft als zivilrechtliches Subjekt der vererblichen Rechte und Pflichten des Erblassers. In diesem Augenblick tritt die

Verlassenschaft gemäß § 19 Abs. 1 BAO als Gesamtrechtsnachfolger in sämtliche abgabenrechtlichen Rechte und Pflichten des Erblassers ein. Die Verlassenschaft ist nach herrschender Auffassung eine juristische Person, die bis zur Einantwortung der Erben existiert (VwGH 13. März 1997, 96/15/0102). Gesetzlich vertreten wird die Verlassenschaft durch die erbserklärten Erben ab dem Zeitpunkt, in dem ihnen mit Gerichtsbeschluss die Verwaltung des Nachlasses übertragen wird. Mit der Einantwortung treten die Erben rückwirkend auf den Todeszeitpunkt zur Gänze in die von der Verlassenschaft fortgeführte Rechtsposition des Erblassers ein (§ 819 ABGB). Die zwischen dem Tod des Erblassers und der Einantwortung erwirtschafteten Ergebnisse des Nachlassvermögens verbleiben nicht bei der zivilrechtlichen Rechtsfigur des ruhenden Nachlasses, sondern fließen letztlich dem (den) eingewantworteten Erben zu (VwGH 26. Mai 1998, 93/14/0191). Bescheide, die gegenüber dem Erblasser oder der Verlassenschaft ergangen sind, wirken in vollem Umfang gegen die Erben (vgl. Stoll, BAO Kommentar, § 19 Seite 194 ff.).

Zu ergehen haben auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide gemäß § 191 Abs. 1 lit. c an die betreffende Personenvereinigung (-gemeinschaft). Sie wirken nach § 191 Abs. 3 lit. b gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Die Wirksamkeit setzt (außer der Wirkung) aber auch die Zustellung voraus. Nach § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren ergehen, einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung verwiesen wird.

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

Nach der gesetzlichen Regelung ist die Geschäftsführung und Vertretung der GmbH & Co KG Aufgabe des Komplementärs. Da dies in der Regel die Komplementär-GmbH ist, muss diese für ihre organschaftliche Handlungsfähigkeit (allenfalls für bevollmächtigte Vertreter) sorgen. Ist die GmbH alleiniger Komplementär der KG so treffen jedenfalls alle Pflichten der GmbH als einziger persönlich und allein vertretungsbefugter Gesellschafter der KG die Geschäftsführer der GmbH, durch welche die GmbH ihre Funktion ausübt.

Im gegenständlichen Fall ist laut dem Inhalt des dem FA2 vorgelegten Gesellschaftsvertrages vom 6. Oktober 1978 die M.GmbH hinsichtlich der KG zur Geschäftsführung und Vertretung allein berechtigt. Als gemeinsamer Zustellbevollmächtigter wurde Stb., Salzburg (Vollmachtvorlage beim FA2 am 16. November 1978) bzw. ab 21. April 1988 Stb., Wien, namhaft gemacht.

Ein Zustellbevollmächtigter gilt solange zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht ein anderer Vertreter (Zustellbevollmächtigter) namhaft gemacht wird.

§ 81 BAO stellt sicher, dass die Stellung des von den Gesellschaftern namhaft gemachten oder des amtlich bestellten Vertreters hinsichtlich seiner abgabenrechtlichen Befugnisse und Verpflichtungen keine Änderung erfährt, wenn Gesellschafter neu hinzutreten (Abs. 5) oder ausscheiden (Abs. 8). Diese gesetzlich vorgesehene Kontinuität beruht auf einer Vermutung des Einverständnisses der Beteiligten, die durch "Widerspruch" verbunden mit einer Vertreterbestellung durch die hiezu Berechtigten entkräftet werden kann.

Da ein derartiger Widerspruch seitens der Bw. nicht erfolgt ist, sind die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998, 1999 und 2000 rechtswirksam zugestellt worden. Die Berufung gegen die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000, war daher als unbegründet abzuweisen.

Dem Einwand in der Berufung die Wiederaufnahme des Verfahrens sei unzulässig erfolgt, ist zu entgegnen, dass die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 unabhängig davon, ob das FA1 zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO berechtigt war, gemäß § 295 BAO durch neue Bescheide ersetzt werden mussten. Wurde eine Bescheidänderung von der erstinstanzlichen Behörde auf § 303 BAO gestützt, kommt aber auch eine Bescheidänderung nach § 295 BAO in Betracht, so kann die Rechtsmittelbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (20. April 1983, 2110/79) ihre Sachentscheidung auf die letztgenannte Bestimmung stützen und losgelöst von der Zulässigkeit der Wiederaufnahme entscheiden.

Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001

Mit Notariatsakten vom 21. Juni 2001 hat die Bw. den Geschäftsanteil an der M.GmbH sowie den Mitunternehmeranteil an der M.KG namens der Verlassenschaft nach F. an Dr.W. abgetreten. Einvernehmlich wurde festgestellt, dass die Ertragsanteile an den Gesellschaften ab 1. Juli 2001 dem Übernehmer zukommen sollten. Die Bw. ist daher mit 30. Juni 2001 aus der KG ausgeschieden.

Wie oben ausgeführt bleiben für ausgeschiedene Gesellschafter von Personenvereinigungen hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegenen Zeiträume die bis zum Ausscheiden bestandenen Vertretungsbefugnisse prinzipiell aufrecht.

Im Streitfall wurde der vom FA2 am 23. September 2002 ausgefertigte an die "M.KG" gerichtete Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2001 dem am 12. Dezember 2001 namhaft gemachten Vertreter der Gesellschaft,

Dr.W., zugestellt. Da die Bw. bereits am 30. Juni 2001 aus der Gesellschaft ausgeschieden ist und der erst danach erfolgten Vertreterbestellung auch nicht zugestimmt hat, vermochte dieser Bescheid ihr gegenüber keine Wirkung zu erzeugen, weil ihr der Bescheid nicht wirksam bekannt gegeben (zugestellt) wurde.

Da folglich der vom FA1 dem Einkommensteuerbescheid 2001 zu Grunde gelegte Feststellungsbescheid keine Rechtswirkung entfaltet hat, war der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 aufzuheben.

Wien, am 6. April 2005