



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch RA, vom 10. Jänner 2000 und vom 21. September 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 6. Dezember 1999 und 23. August 2001 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 bleibt unverändert.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2008 sind der Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2001 zu entnehmen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) ist Kommanditist der S GmbH & CoKG, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 3. Dezember 1999 das Konkursverfahren

eröffnet worden ist. Nach Verteilung des Massevermögens wurde der Konkurs am 24. Jänner 2003 gemäß § 139 KO aufgehoben.

Nach einer bei der Gemeinschuldnerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt am 10. August 2001 (nach Wiederaufnahme des Verfahrens) neue vorläufige Feststellungsbescheide nach § 188 Abs. 1 lit. b BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und für das Kalenderjahr 1998, die an die Gemeinschuldnerin zu Händen ihres damaligen Masseverwalters – als vertretungsbefugte Person im Sinne der Bestimmung des § 81 BAO rechtswirksam zugestellt worden sind (siehe zur Berufung zu diesen Bescheiden die Entscheidung des UFS, RV/0573-I/07 vom 17. August 2007). In diesen Feststellungsbescheiden wurden für den Bw für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 4.742.548 ATS und für das Jahr 1998 von 702.463 ATS festgestellt.

Aufgrund der Mitteilungen über die gesonderte Feststellung erließ das Finanzamt gegenüber dem Bw mit Ausfertigungsdatum 23. August 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2007 der zu einer Abgabennachforderung von 1.871.050 ATS führte.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 wurden in dem bereits am 6. Dezember 1999 erlassenen Einkommensteuerbescheid die Einkünfte aus der S GmbH & CoKG mit 0 ATS angesetzt. Gegen diesen Bescheid wurde vom Bw am 10. Jänner 2000 (somit vor Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung bei der S GmbH & CoKG) Berufung mit der Begründung erhoben, sein Verlustanteil an der Beteiligung der S GmbH & CoKG von ca. 10,2 Mio. ATS sei bei der Einkommensteuerveranlagung nicht berücksichtigt worden. Nach Abschluss der Betriebsprüfung bei der S GmbH & CoKG erließ das Finanzamt (ebenfalls) am 23. August 2001 eine Berufungsvorentscheidung in der die Einkünfte des Bw aus der Kommanditbeteiligung an der S GmbH & CoKG entsprechend der gesonderten Mitteilung vom 10. August 2010 mit 702.463 ATS angesetzt worden sind, das zu einer Einkommensteuernachforderung von 312.447 ATS geführt hat.

Mit Eingabe vom 21. September 2001 erhob der anwaltliche Vertreter des Bw „*gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes L vom 23. August 2001 mit denen die Einkommensteuer für 1997 mit S 1.871.050.- und für 1998 mit S 351.150.- festgesetzt wurde Berufung*“. In dieser „Berufung“, die hinsichtlich des Jahres 1998 als Vorlageantrag im Sinne § 276 Abs. 2 BAO zu werten ist, da sich die Eingabe gegen die am 23. August 2001

ergangene Berufungsvorentscheidung richtet, wird ausgeführt, die angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1997 in Höhe von 4.742.548 ATS und für das Jahr 1998 in Höhe von 702.463 ATS seien unrichtig. Der Bw könne nur vermuten, dass es sich dabei um Schätzungsergebnisse handle, welche gegenüber dem Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der S GmbH & CoKG geltend gemacht worden seien. Diese Schätzungsergebnisse würden ausdrücklich bestritten. Der Bw habe nie rechtliches Gehör gehabt. Beantragt wird, dem Bw keine Einkommensteuer vorzuschreiben bzw. die angefochtenen Bescheide ersatzlos zu beheben.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. Oktober 2001 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 mit der Begründung ab, diesen Bescheiden lägen die in den oben angeführten Feststellungsverfahren getroffenen Entscheidungen zugrunde, sodass die Einkommensteuerbescheide nicht mit der Begründung angefochten werden könnten, die in diesen Feststellungsverfahren getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend (§ 252 Abs. 1 BAO).

In Schriftsätzen vom 6. November 2001 (hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 ist dieser nur als ergänzender Schriftsatz zu der bereits als Vorlageantrag zu wertenden „Berufung“ vom 21. September 2001 anzusehen) wurde die Entscheidung über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 durch die Abgabenbehörde 2. Instanz beantragt. Zusammengefasst wird ausgeführt, über das Vermögen der S GmbH & CoKG sei das Konkursverfahren eröffnet und RA Dr. RB. zum Masseverwalter bestellt worden. Der Bw sei am Abgabenverfahren der S GmbH & CoKG nicht beteiligt gewesen. Da an ihn keine Feststellungsbescheide zugestellt worden seien, sei ihm das Ergebnis dieser Feststellungsverfahren auch nicht bekannt. Er bestreite ausdrücklich, dass die KG im maßgebenden Abgabenzeitraum einen so hohen Gewinn erzielt habe. Konkret könne er dazu erst nach Kenntnisnahme des Aktes und der Feststellungsbescheide sowie deren Begründung Stellung nehmen.

Die Abgabenbehörde verweise auf § 252 BAO. Diese Bestimmung sei jedoch nach Abs. 4 insoweit nicht anzuwenden, als der Feststellungsbescheid gegenüber dem berufenden Haftungspflichtigen nicht wirke und dieser rechtsmittelbefugt sei. Diese Voraussetzungen würden vorliegen. Mangels Zustellung habe der Bw allerdings kein Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid erheben können. Zudem verweise die Abgabenbehörde auf einen Feststellungsbescheid ohne diesen zu zitieren.

Mit Eingabe vom 26. November 2001 brachte der Rechtsvertreter des Bw (nach einem diesbezüglichen Telefonat mit dem Finanzamt) neuerlich einen Antrag auf Zustellung der an den Masseverwalter im Konkurs der KG zugestellten Feststellungsbescheide vom 10. August 2001 und 17. September 2001 ein. Das Finanzamt entsprach diesem Antrag insoweit, als es dem Rechtsvertreter Kopien der angeforderten Bescheide übermittelte, wies aber darauf hin, dass diese Bescheide bereits gegenüber dem Masseverwalter der S GmbH & CoKG ergangen sind (hinsichtlich der gegen diese Feststellungsbescheide in der Folge erhobenen Berufung siehe die bereits eingangs angeführte Berufungsentscheidung des UFS).

Die Vorlageanträge des Bw vom 21. September 2011 und 6. November 2001 sind vom Finanzamt erst mit Vorlagebericht vom 8. August 2008 an den Unabhängigen Finanzsenat übermittelt worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1) Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an diesen Einkünften - wie bei einer Kommanditgesellschaft - mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand dieser Feststellung ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO). Die in einem solchen Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen werden den Einkommensteuerbescheiden der Teilhaber zugrunde gelegt (§ 192 BAO).

Die Einkommensteuerbescheide der Teilhaber können nach § 252 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

So wie Bescheide höherer Ordnung auf den Bescheiden niedrigerer Ordnung aufzubauen haben, so ist einem Rechtsmittel gegen abgeleitete Bescheide, mit Rücksicht auf die Rechtskraftwirkung und die in der Regel prinzipielle Anfechtungsmöglichkeit der Bescheide niedrigerer Ordnung, von vornherein insoweit ein Erfolg versagt, als die behauptete Fehlerhaftigkeit im Grundlagenbescheid gelegen ist (Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Seiten 623 ff). § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen können somit nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden.

2) Aus diesem Normengefüge folgt, dass die Einkünfte des Bw aus der Beteiligung an der S GmbH & CoKG bei der Ermittlung seines steuerpflichtigen Einkommens zwingend mit jenen Beträgen anzusetzen sind, die sich aus den Gewinnfeststellungsbescheiden der S GmbH & CoKG ergeben.

3) Der Einwand des Bw, wonach die in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb unrichtig seien, richtet sich gegen den Grundlagenbescheid nach § 188 BAO. Aufgrund des § 252 Abs. 1 BAO wäre dieser Einwand nur im Feststellungsverfahren der S GmbH & CoKG überprüfbar. Eine Änderung der bekämpften Einkommensteuerbescheide könnte somit (soweit nicht bereits Verjährung eingetreten ist) nur dann erfolgen, wenn die Grundlagenbescheide der S GmbH & CoKG geändert würden. Bezüglich der Berufung des Bw gegen diese Grundlagenbescheide wird auf die bereits oben angeführte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, RV/0573-I/07 vom 17.8.2007 verwiesen.

4) Der Hinweis des Bw auf § 252 Abs. 4 BAO vermag das Berufungsbegehren nicht zu stützen. Nach dieser (zwischenzeitig durch BGBl I 2002/97 aufgehobenen) Bestimmung wurde nur dem zur Haftung Herangezogenen, gegen den der Grundlagenbescheid nicht unmittelbar wirkt, gegen den er nicht ergeht und dem er auch nicht zugestellt wird, das Recht eingeräumt, Einwendungen an der Wurzel der Haftungsschuld, nämlich gegen den dem Abgabenbescheid (an den der Haftungsbescheid anknüpft) vorangegangenen Grundlagenbescheid zu erheben (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2596 f).

Der Bw ist aber nicht als Haftender einer Abgabenschuld herangezogen worden sondern er ist der unmittelbare Abgabenschuldner der vom Finanzamt festgesetzten Einkommensteuer. Im Gegensatz zu dem zur Haftung Herangezogenen, demgegenüber ein Grundlagenbescheid nicht ergeht und auch nicht zugestellt wird, gelten die hier den strittigen Einkommensteuerbescheiden zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide nach § 188 BAO mit der Zustellung an den damaligen Masseverwalter als vertretungsbefugte Person der S GmbH & CoKG im Sinne des § 81 BAO aufgrund der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO auch gegenüber dem Bw als zugestellt. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 252 Abs. 4 BAO liegen daher im gegenständlichen Fall nicht vor.

5) Auch der Einwand im Vorlageantrag, wonach das Finanzamt auf einen Feststellungsbescheid verweise, ohne diesen zu zitieren, ist zum Teil unrichtig und letztlich ohne entscheidungswesentliche Bedeutung.

In dem hier angefochtenen, nach § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wird in der Begründung sehr wohl auf den Feststellungsbescheid vom 10. August 2001 zur StNr. xxxx verwiesen. Auch hinsichtlich der Einkommensteuer für 1998 konnte für den Bw kein Zweifel bestehen, welcher Feststellungsbescheid der Einkommensermittlung zu Grund gelegt worden ist, zumal das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2001 ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass es sich dabei um die festgestellten Gewinnanteile an der S GmbH & CoKG handelt. Zudem sind dem Bw auf Ersuchen seines Rechtsvertreters mit Schreiben vom 23. Dezember 2001 Kopien der hier angesprochenen Feststellungsbescheide zur Kenntnisnahme übermittelt worden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. Juli 2011

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei