

GZ. RV/1769-W/04

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Julius Morak & Mag. Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 24. Oktober 2003 und die dazu am 13. Februar 2004 ergangene Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zur Durchführung bisher unterlassener Ermittlungen zurückverwiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. unterliegt in Österreich der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 24. Oktober 2003 die Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 mit € 1.008,12 fest. Grundlage für diese Abgabenfestsetzung war die Mitteilung über die gesonderte

Feststellung gemäß § 188 BAO betreffend die X KEG, wobei von den im Kalenderjahr 2000 durch die X KEG erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf den Bw. Einkünfte in Höhe von S 40.807,00 (€ 2.965,56) entfielen.

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2004 reichte der Bw. die Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige für das Jahr 2000 beim Finanzamt ein, erhob Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 und beantragte die Berücksichtigung der Verlustbeteiligung an der Y KEG in Höhe von S -555.014,00 (€ -40.334,44).

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 13. Februar 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Grundlage für die Berücksichtigung der Verlustbeteiligung an der Y KEG sei die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO. Da diese nicht erfolgt sei, könne der Verlustanteil nicht berücksichtigt werden.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 15. März 2004 führte der Bw. aus, dass in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2000 sowohl Gewinnzuweisungen wie auch Verlustzuweisungen aus Beteiligungen erklärt worden seien. Im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 sei jedoch nur ein Spruch über die Gewinnzuteilung erlassen worden. Über die Verlustzuweisung sei kein Spruch und daher auch keine Begründung ergangen. Laut herrschender Rechtsmeinung sei ein solcher Teilbescheid gemäß § 93 Abs. 2 und 3 und § 115 Abs. 1 und 3 BAO rechtswidrig. Die Behörde habe die Angaben des Bw. weder erforscht, ermittelt, geprüft noch gewürdigt.

Die Begründung des Spruches der Berufungsvorentscheidung könne nicht den, im Körperschaftsteuerbescheid vom 24. Oktober 2003 nicht vorhandenen Spruch, ersetzen, da eine Begründung einen Spruch voraussetze. Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO sei nicht vom Abgabepflichtigen sondern von der Behörde zu erlassen. Die Y KEG habe allen gesetzlichen Vorschriften entsprechend eine Steuererklärung abgegeben, in welcher sowohl die einheitliche wie auch die gesonderten Erklärungen dargestellt worden seien. Auch sei auf § 295 BAO verwiesen, welcher es der Behörde ermöglicht nach Erlassen der Feststellungsbescheide den Folgebescheid zu ändern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 188 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, werden Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsverfahren 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.

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 Änderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Gemäß § 116 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfrage von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0083, ausgeführt hat, sieht § 295 BAO nicht nur den Fall der Änderung des Feststellungsbescheides vor, vielmehr wird seit der insoweit klarstellenden Novelle BGBI. Nr. 134/1969 der Fall der nachträglichen Erlassung des Feststellungsbescheides ausdrücklich erwähnt. § 295 BAO ordnet dem Gebot der Folgeänderung somit auch Fälle unter, in denen der Grundlagenbescheid später ergeht als der Folgebescheid (vgl. dazu unter anderem VwGH 14.5.1991, 90/14/0148). Es besteht keine Verpflichtung der Behörde, mit der Erlassung eines abgeleiteten Bescheides bis zur Erlassung bzw. Abänderung des Grundlagenbescheides zuzuwarten (vgl. VwGH 18.8.1994, 94/16/0176).

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass die Y KEG mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Mai 1997 gegründet wurde und der Bw. als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von S 100.000,00 (€ 7.267,28) an der Y KEG beteiligt ist. Die Einkünfte der Y KEG sind gemäß § 188 Abs. 1 BAO einheitlich für alle Gesellschafter festzustellen. Zweck dieser Regelung ist die Vereinfachung des Abgabenverfahrens, indem ein für mehrere Abgaben maßgeblicher Sachverhalt in nur einem Ermittlungsverfahren erklärt, geprüft und bescheidmäßig festgestellt wird. Bei dem zu ergehenden Bescheid handelt es sich um einen Feststellungs- bzw. Grundlagenbescheid, von dem die Steuerbescheide der einzelnen Gesellschafter abgeleitet werden.

Zuständig für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ist das Finanzamt, in dessen Bereich sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet (Betriebsfinanzamt). Das für den Gesellschafter (Mitunternehmer) zuständige Finanzamt erhält amtswegig eine Mitteilung über die gesondert festgestellten Einkünfte.

Von der Y KEG wurden die Abgabenerklärungen für den Abgabenerhebungszeitraum 2000 am 25. März 2002 beim Finanzamt eingereicht. Bis dato wurde ein Bescheid gemäß § 188 Abs. 1 BAO vom zuständigen Finanzamt nicht erlassen. Aus dem dargestellten System von Grundlagenbescheiden und abgeleiteten Bescheiden ist ersichtlich, dass es sich bei den in diesem Grundlagenbescheid gemäß § 188 Abs. 1 BAO zu treffenden Entscheidungen um Vorfragen im Sinn des § 116 Abs. 1 BAO handelt. Bei einer Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechts-gestaltender Natur ist, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet (VwGH 11.7.1995, 95/13/0153). Liegt eine Vorfrage vor, über die von der zuständigen Verwaltungsbehörde (vom zuständigen Gericht) noch nicht entschieden ist, so ist die Abgabenbehörde nach § 116 Abs. 1 BAO berechtigt, diese Rechtsfrage nach eigener Anschauung zu beurteilen. Eine solche Beurteilung ist in die Begründung des Bescheides aufzunehmen. Sie ist somit nicht Spruch-bestandteil, fließt jedoch in den Spruch des Bescheides ein. Dieses Hineinfließen (diese Berücksichtigung) ist gegebenenfalls mit Berufung bzw. VwGH- Beschwerde oder VfGH- Beschwerde anfechtbar (vgl. Ritz, Kommentar BAO, 2. Auflage, § 116 BAO, Tz 8, Verlag Orac). Stellt sich später anlässlich der Erteilung des Grundlagenbescheides heraus, dass die Abgabenbehörde die Vorfrage unzutreffend beurteilt hat, so kommt in diesem Fall § 295 Abs. 1 BAO zur Anwendung.

Vom Bw. wurden in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2000 Einkünfte aus Gewerbetrieb als Beteiligter an der Y KEG in Höhe von S -555.014,00 (€ -40.334,44) erklärt. Das Finanzamt begründet die Nichtberücksichtigung dieser Einkünfte lediglich damit, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte bei der Y KEG bisher nicht erfolgt sei. Aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates hat es das Finanzamt verabsäumt sich mit dem Vorbringen des Bw. auseinanderzusetzen und diesbezügliche Überprüfungen vorzu-nehmen. Wenn das Finanzamt trotz der, der Vereinfachung des Abgabenverfahrens dienenden Regelung des § 188 Abs. 1 BAO, eine eigenständige Beurteilung der vom Bw. erklärten Einkünfte als Beteiligter an der Y KEG vornehmen wollte, so wäre es notwendig gewesen mit dem für die Erlassung des Feststellungsbescheides gemäß § 188 Abs. 1 BAO zuständigen Betriebsfinanzamt in Kontakt zu treten, Entscheidungsgrundlagen für die Beurteilung nach eigenen Anschauungen einzuholen und diese dem Bw. zur Kenntnis zu

bringen und Gelegenheit zur Stellungnahme einzuräumen. Das Finanzamt hat somit Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Auch ist es entsprechend dem dargestellten System von Grundlagenbescheiden und abgeleiteten Bescheiden nicht möglich, eine abschließende rechtliche Beurteilung in Form einer Berufungsentscheidung vor Erlassung des Grundlagenbescheides vorzunehmen, weswegen der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 24. Oktober 2003 und die dazu am 13. Februar 2004 ergangene Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben waren.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist, unter Verweis auf § 284 Abs. 3 BAO, noch auszuführen, dass trotz rechtzeitigen Antrages von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden kann, wenn eine Berufungserledigung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 4. Mai 2005