

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M. in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch CONSULTATIO Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 20. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Februar 2023 betreffend Einkommensteuer 2021 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 20.02.2023 setzte das Finanzamt der Beschwerdeführerin Einkommensteuer für das Jahr 2021 iHv EUR 4.859,- inklusive der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus ihrer Beteiligung als Kommanditistin an der \*\*\*1\*\*\* KG iHv EUR 18.741,77 fest.

Mit Beschwerde vom 17.03.2023 führte die Beschwerdeführerin Folgendes aus: „Bei den gegenständlichen im Bescheid angeführten gewerblichen Einkünfte der Beschwerdeführerin dürfte es sich um Einkünfte aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (\*\*\*1\*\*\* KG) handeln.“

*Da die Mitunternehmerschaft nach Kenntnis der Beschwerdeführerin im Jahr 2021 negative Einkünfte erzielte, müssten der Beschwerdeführerin auch negative Einkünfte zugeteilt werden. Die gegenständliche Gesellschaft wurde im Übrigen wegen Vermögenslosigkeit (sogar) amtswegig aus dem Firmenbuch gelöscht (vgl. Eintragungen im Firmenbuch). Auch aus diesem Grund dürfte ebenfalls nicht von einer Gewinnzuweisung an die Beschwerdeführerin auszugehen sein. Eine wirksame Zustellung bzw. eine wirksame Erlassung eines Bescheides der Mitunternehmereinkünfte und eine Ergebniszuteilung an die Beschwerdeführerin gemäß § 188 BAO dürfte aufgrund der amtswegigen Löschung wegen Vermögenslosigkeit damit ebenfalls nicht erfolgt sein. Aus diesem Grund ist daher von keiner Einkommensteuervorschreibung 2021 auszugehen; die bescheidmäßige Vorschreibung erweist sich daher als rechtswidrig.“*

*Mit Beschwerdeverentscheidung vom 03.04.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab, sie führte zur Sache Folgendes aus: „Begründung: § 252 (1) BAO besagt: Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen werden, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Wird dieser Feststellungsbescheid (z.B. auf Grund eines Beschwerdeverfahrens) abgeändert, wird auch die Abänderung Ihres Einkommensteuerbescheides gem. § 295 BAO veranlasst. Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.“*

*Mit Vorlageantrag vom 03.05.2023 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht. Sie führte Folgendes aus: „Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt dürfte es sich bei den gegenständlichen im Bescheid angeführten gewerblichen Einkünfte der Beschwerdeführerin um Einkünfte aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (\*\*\*1\*\*\* KG) handeln. Da die Mitunternehmerschaft nach Kenntnis der Beschwerdeführerin im Jahr 2021 negative Einkünfte erzielte, müssten der Beschwerdeführerin auch negative Einkünfte zugeteilt werden. Die gegenständliche Gesellschaft wurde im Übrigen wegen Vermögenslosigkeit (sogar) amtswegig aus dem Firmenbuch gelöscht (vgl. Eintragungen im Firmenbuch). Auch aus diesem Grund dürfte ebenfalls nicht von einer Gewinnzuweisung an die Beschwerdeführerin auszugehen sein. Eine wirksame Zustellung bzw. eine wirksame Erlassung eines Bescheides der Mitunternehmereinkünfte und eine Ergebniszuteilung an die Beschwerdeführerin gemäß § 188 BAO dürfte aufgrund der amtswegigen Löschung wegen Vermögenslosigkeit damit ebenfalls nicht erfolgt sein. Aus diesem Grund ist daher von keiner Einkommensteuervorschreibung 2021 auszugehen; die bescheidmäßige Vorschreibung erweist sich daher als rechtswidrig. Das Finanzamt möchte offensichtlich von erlassen bzw. bestehenden Feststellungsbescheiden einer OG oder KG gemäß § 188 BAO ausgehen, womit der gegenständliche Einkommensteuerbescheid als abgeleiteter Bescheid zu beurteilen ist (eine Nennung um welche Mitunternehmereinkünfte es sich handeln soll, erfolgt - wie bereits im Erstbescheid - nicht).*

*Demgemäß könnten Einwendungen gegen Einkünftefeststellungen der Mitunternehmerschaft bzw. von Zuweisungen an Gesellschafter nur im Rahmen des Feststellungsverfahrens der KG bzw. gegen den Feststellungsbescheid der KG gemäß § 188 BAO (nicht aber gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid gemäß § 252 BAO) eingebracht werden. § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (z.B. VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069). Eine solche Abweisung mit der Begründung auf § 252 BAO setzt allerdings voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210; vgl. auch BFG 22.9.2021, RV/ 5100242/2011; Ritz/Koran, BAO7 § 252 Rz 3). Nach der Auffassung der Beschwerdeführerin dürfte dies gegenständlich eben nicht der Fall sein. Voraussetzung ist, dass bezüglich der Wirksamkeit der Bescheiderlassung die Bestimmungen des § 81 BAO als auch § 191 lit c BAO erfüllt sind. Im gegenständlichen Fall, wurde die KG wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht, womit die Wirksamkeit der Erlassung von Bescheiden wegen Nichtexistenz nicht gegeben sein dürfte. Aufgrund der mangelnden Wirksamkeit kann auch nicht die Ausschlusswirkung gemäß § 252 BAO greifen. Eine Abweisung mit der Begründung in Hinblick auf § 252 BAO ist daher (aufgrund der obigen Ausführungen zur Rechtsprechung) als rechtswidrig zu beurteilen. Es besteht daher keine Bindungswirkung im gegenständlichen Einkommensteuerverfahren. Damit können auch Einwendungen bezüglich des Grundes und der Höhe nach im gegenständlichen Verfahren betreffend die Einkommensteuer erfolgen. Nicht nachvollziehbar erscheint überdies, dass die KG wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht wurde, die Behörde aber von einer Ergebniszurückweisung (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) an die Beschwerdeführerin als Mitunternehmerin in der Höhe von 18.741,77 Euro ausgehen möchte. Über die Zurechnung der Einkünfteanteile jener, denen gegenüber der Feststellungsbescheid nicht wirkt, ist im Abgabenverfahren (bzw Feststellungsverfahren) des Betreffenden abzusprechen (BMF, AÖF 2010/36, Abschn 7.2; vgl Ritz, SWK 2006, S 620; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 191 Anm 24; Ritz, BAO7 § 191 BAO Tz 10). Die Behörde wird überdies ersucht die vermeintlichen Bescheide gemäß § 188 BAO zu übermitteln.“*

Mit Vorlagebericht vom 29.06.2023 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In der Stellungnahme begründete sie wie folgt: „Sachverhalt: Mit Bescheid vom 20.2.2023 wurde die Beschwerdeführerin zur Einkommensteuer 2021 veranlagt, wobei diesem die Beteiligungseinkünfte aus der \*\*\*1\*\*\* KG (Str. Nr. \*\*\*2\*\*\*) iHv € 18.741,77 zugrunde gelegt wurden (Tangente).

*Die Beschwerdeführerin bestreitet die wirksame Erlassung des Feststellungsbescheides 2021 vom 10.2.2023, da die \*\*\*1\*\*\* KG am \*\*\*8\*\*\* amtswegig im Firmenbuch gelöscht wurde. Beweismittel: siehe vorgelegte Aktenteile Stellungnahme: Nach Ansicht der vorlegenden Behörde ist der Feststellungsbescheid 2021 rechtswirksam ergangen. Im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaften verlieren ihre Rechtsfähigkeit erst mit ihrer Vollbeendigung, dh nach Abwicklung aller Rechtsverhältnisse (siehe zB VwGH 20.11.1996, 95/15/0179). Dazu zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (vgl. zB. VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003).“*

Am 09.08.2023 fand am Sitz des Bundesfinanzgerichtes eine mündliche Verhandlung in der Sache Einkommensteuer für das Jahr 2021 statt. Zur Sache wurde besprochen, dass die \*\*\*1\*\*\* Kommanditgesellschaft mit Datum vom \*\*\*8\*\*\* amtlich gelöscht wurde.

Die Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin, dass eine von vornherein vorliegende Vermögenslosigkeit der Gesellschaft und deren Löschung aus diesem Grund, keinen Abwicklungsbedarf mehr darstellen könne, wurde erörtert. Der gelöschten Kommanditgesellschaft würden trotz richtiger Bescheidadressierung mangels Rechts- und Parteifähigkeit keine Bescheide wirksam zugestellt werden können. Ein Nachweis einer bereits bestehenden Vermögenslosigkeit der betreffenden Kommanditgesellschaft zum Zeitpunkt des Ergehens des Feststellungsbescheides wurde von der Beschwerdeführerin abverlangt.

Mit Schreiben vom 07.09.2023 gab die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme ab und begründete zur Sache wie folgt: „\*\*\*3\*\*\* Gesellschaft / amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit Bezüglich der \*\*\*3\*\*\* KG wurde vorgebracht, dass deren Ergebnisse nicht zu berücksichtigen sind, da diese KG wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen durch das Handelsgericht Wien aus dem Firmenbuch gelöscht wurde. Weitere Informationen bzw. Unterlagen bezüglich der Löschung konnten seitens der Beschwerdeführerin (leider) trotz Nachforschungen nicht erlangt werden. Abschnitt 4 des FBG 1991 ist (allerdings) betitelt als „Bestimmungen über die Löschung vermögensloser Gesellschaften“ und bezieht sich daher auf Maßnahmen des Handelsgerichtes Wien bezüglich vermögensloser Gesellschaften. Bezüglich Kommanditgesellschaften und damit auch der \*\*\*3\*\*\* KG kann nach Auffassung der Beschwerdeführerin nur § 39 FBG in Form der amtswegigen Löschung wegen Vermögenslosigkeit zur Anwendung kommen: „§ 39. (1) Jede in das Firmenbuch einzutragende Gesellschaft ist außer den in anderen Gesetzen genannten Fällen mit der Rechtskraft des Beschlusses aufgelöst, durch den das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet oder aufgehoben wird. (2) Die Auflösung ist von Amts wegen in das Firmenbuch einzutragen.“ Da andere im Gesetz genannte Fälle in § 39 Abs 1 FBG im Zusammenhang mit dem Firmenbuch(-auszug) nicht ersichtlich sind, ist im Sinne der amtswegigen Löschung gemäß Abschnitt 4 bzw. § 39 FBG von einer amtswegigen Löschung wegen Vermögenslosigkeit auszugehen. Aus diesem Grund wird seitens der Beschwerdeführerin von einer Löschung von

*Amts wegen Vermögenslosigkeit und insofern von keiner Berücksichtigung bei den Einkommensteuerbescheiden ausgegangen.*

*Allenfalls könnte das BFG im Rahmen amtswegiger Rechtshilfe beim Firmenbuch den Grund der amtswegigen Löschung ermitteln.“*

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Über die \*\*\*1\*\*\* KG, FN \*\*\*4\*\*\*, wurde am Handelsgericht \*\*\*5\*\*\*, am \*\*\*6\*\*\* ein Konkurseröffnungsverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom \*\*\*7\*\*\* wurde betreffend das Vermögen der Kommanditgesellschaft Folgendes beschlossen: *„Vermögenslosigkeit: Das Insolvenzverfahren über das Vermögen der aufgelösten juristischen Person wird wegen Vermögenslosigkeit nicht eröffnet. Beschluss vom \*\*\*6\*\*\*.“*

Der Feststellungsbescheid, gerichtet an die \*\*\*1\*\*\* KG, somit der Grundlagenbescheid, erging am 10. Februar 2023.

### **2. Beweiswürdigung**

Als Beweise dienen die vorgelegten Bescheide sowie der Firmenbuchauszug und der Auszug aus dem Insolvenzverfahren verzeichnet unter der Insolvenzdatei der Republik Österreich (Ediktsdatei), welche unstrittig gegeben sind.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)**

Der Grundlagenbescheid erging an die \*\*\*1\*\*\* KG, FN \*\*\*4\*\*\*, deren Insolvenzverfahren mit Beschluss vom \*\*\*7\*\*\* wegen Vermögenslosigkeit nicht eröffnet wurde. Aus dem Firmenbuch ist die genannten Gesellschaft schon bereits am \*\*\*8\*\*\* amtswegig gelöscht worden.

§ 252 Abs. 1 BAO bestimmt Folgendes: *„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 Voraussetzung der Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 252 BAO setzt uneingeschränkt voraus, dass der Grundlagenbescheid, somit im konkreten Fall der Feststellungsbescheid vom 10.02.2023 wirksam ergangen ist.

Eine etwaige Begründung der Rechtmäßigkeit des Grundlagenbescheides vom 10.02.2023, die sich auf § 252 BAO stützt, setzt allerdings voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210; vgl. auch BFG 22.9.2021, RV/ 5100242/2011; Ritz/Koran, BAO7 § 252 Rz 3).

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, wenn dieser von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, 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.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO idGF). Der Feststellungsbescheid enthält daher in seinem Spruch die Art der Einkünfte, die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum, die Namen aller Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Abs. 2 leg. cit. normiert: Ist eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen (...) in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Abs. 3 leg. cit. normiert: Einheitliche Feststellungsbescheide (§ 186) wirken gegen alle, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind. Feststellungsbescheide (§ 188) wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Es ist unzulässig, einen Feststellungsbescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (VwGH 29.3.2007, 2004/15/0140; 24.9.2003, 98/13/0211; 24.9.2008, 2008/15/0204). Abgabenrechtliche Feststellungsbescheide, die nach Beendigung einer Personengesellschaft an diese ergehen, können keine Rechtswirkungen entfalten.

Die Löschung einer eingetragenen Gesellschaft im Firmenbuch hat zwar nur deklarative Wirkung, da noch Abwicklungsbedarf gegeben sein kann. Der Verlust der Rechtspersönlichkeit tritt nur dann ein, wenn neben der Löschung im Firmenbuch auch die materielle Voraussetzung

der Vermögenslosigkeit gegeben ist (VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035). Gegen eine nicht mehr existente und vermögenslose Gesellschaft gerichtete Rechtshandlungen sind unwirksam.

Gemäß § 79 BAO erster Satz gilt Folgendes: „Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.“

Eine Kommanditgesellschaft wird durch die Verwertung und Verteilung des Massevermögens und die Aufhebung des Konkurses vollbeendet (VwGH 21.2.1996, 94/14/0160; Koran/Ritz, BAO<sup>7</sup>, § 79, Rz 9ff). Ebenso ist bei Nichteröffnung des Konkurses wegen Vermögenslosigkeit eine Vollbeendigung zu sehen.

Aus diesem Grund ist der angefochtene Bescheid in der Höhe der sich auf dem Feststellungsbescheid vom 10.02.2023 gründenden unwirksamen Feststellungen, nämlich in Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb EUR 18.741,77 aufgrund Nichtigkeit rechtswidrig ergangen, weshalb hiermit die Einkommensteuer für das Jahr 2021 ohne Berücksichtigung dieser Einkünfte wie folgt festzusetzen ist:

Gesamtbetrag der Einkünfte iHv EUR 12.738,73, 0% für die ersten 11.000,-, das sind EUR 1.738,73, davon 20% sind Einkommensteuer iHv EUR 347,75 vor Anwendung der Absetzbeträge, minus Verkehrsabsetzbetrag iHv EUR 400,- macht -52,25 plus Steuer für die sonstigen Bezüge iHv EUR 57,54, minus anrechenbarer Lohnsteuer iHv EUR -950,37 (+5,29) ergibt eine Gutschrift iHv EUR -945,08 in deren Höhe die Einkommensteuer für das Jahr 2021 hiermit festgesetzt wird.

Da durch Ergehen dieses Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes die Beschwerde vorentscheidung außer Kraft tritt und dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wurde, war das Eingehen auf die weiteren Beschwerdepunkte nicht erforderlich.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 Rechtsfolgen der Unwirksamkeit von an von vorneherein als vermögenslos gelöschten Gesellschaften gerichteten Bescheiden ergibt sich aus den oben genannten gesetzlichen Bestimmungen, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Wien, am 12. September 2023