



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 5. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch ADir. Christine Nemeth, vom 11. September 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist laut Firmenbuch Kommanditistin der A B Beteiligungs Ges.m.b.H. & Co.KG & Co. Handels KG.

Mit Schreiben vom 20.8.2008 teilte die Bw. dem Finanzamt Wien 4/5/10 mit, „dass ich im Jahre 2007 kein Einkommen hatte, dass eine Einkommensteuerpflicht begründet hätte.“

Am 26.8.2009 erging an „Mag C D als Masseverwalter im Konkurs A B B GmbH“ ein Einkünftefeststellungsbescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, wonach wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 125 BAO im Schätzungsweg die im Kalenderjahr 2007 erzielten Einkünfte mit € 50.000,00 festgestellt wurden, wovon auf die Bw. € 12.500,00 entfielen.

Mit Bescheid vom 11.9.2009 wurde die Bw. vom Finanzamt Wien 4/5/10 zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt. Dabei wurden als Einkünfte nichtselbständige

Einkünfte von der E Immobilienreuhand GmbH (€ 4.052,17) und von der F Galerie (€ 3.180,32), nach Abzug des Werbungskostenpauschbetrags von € 132,00 zusammen 7.100,49 €, sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 12.500,00 angesetzt, was einen Gesamtbetrag der Einkünfte von € 19.600,49 ergab. Unter Berücksichtigung des Pauschbetrags für Sonderausgaben sowie des Verkehrsabsetzbetrages und des Arbeitnehmerabsetzbetrages wurde eine Einkommensteuer von € 3.312,19 festgesetzt. Laut Lohnzetteln dauerte das Arbeitsverhältnis mit der E Immobilienreuhand GmbH von 1.1. bis 31.12.2007, jenes mit der F Galerie von 1.1. bis 12.11.2007. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden seien.

Mit Schreiben vom 28.9.2009 erhob die Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 11.9.2009 und beantragte eine Veranlagung gemäß der dieser Berufung beigeschlossenen Einkommensteuererklärung „mit NULL Einkünften“. Dieser Einkommensteuererklärung zufolge ist die Bw. geschieden, bezog von drei Stellen im Jahr 2007 nichtselbständige Bezüge, beantragt die Bw. den Alleinerzieherabsetzbetrag, bezog für ein Kind im Jahr 2007 für mindestens sieben Monate Familienbeihilfe und erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 0,00.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.10.2009 wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 vom Finanzamt Wien 4/5/10 dahingehend abgeändert, dass eine Einkommensteuer von € 3.008,45 festgesetzt wurde. Gegenüber dem Bescheid vom 11.9.2009 wurden die Einkünfte von der F Galerie mit € 3.676,65 angesetzt sowie der Alleinerzieherabsetzbetrag von € 494,00 berücksichtigt. Die Einkünfte von der F Galerie beruhen offenbar auf einem geänderten Lohnzettel. Begründend wurde ausgeführt:

„Lt. Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2007 vom 26.8.2009 haben Sie als Beteiligte (St.Nr. xxx/xxx- Mag C D als Masseverwalter im Konkurs A B B GmbH) Einkünfte in Höhe von € 12.500 erzielt. Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen wurden, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend ist (§ 252 Bundesabgabenordnung). Der Feststellungsbescheid ist somit für die Einkommensteuerveranlagung der Gesellschafter bindend. Die beantragte Änderung der Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist daher nicht möglich.“

Mit Schreiben vom 2.11.2009 stellte die Bw. den „Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, soweit nicht ohnedies meiner Berufungsergänzung vom heutigen Tage entsprochen und die angefochtenen Bescheide amtswegig aufgehoben werden.“

Der genannten Berufungsergänzung vom gleichen Tag zufolge sei der Bw. erst im Zuge der Berufungsvorentscheidung bekannt geworden, „dass dem Bescheid eine unrichtige Erklärung des Masseverwalters zugrunde liegt.“ Die Berufung werde wie folgt ergänzt: „Ich stelle weiters den Antrag, die angefochtenen Bescheide wegen Eintritts eines Ereignisses das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenspruchs hat (hier: falsche Erklärung über die Feststellung von Einkünften) von Amts wegen abzuändern.“

Beigeschlossen war ferner ein Schreiben an die Salzburger Rechtsanwaltskammer („Sachverhaltsfeststellung wegen Abgabe einer falschen Steuererklärung ... - Disziplinaranzeige i.S.d. § 112 (5) BAO“) mit folgendem Inhalt:

„Im Zuge meiner steuerlichen Veranlagung durch das Finanzamt Wien 4/5/10 wurde mir mit Bescheid vom 30.10.09 folgendes mitgeteilt:

„Lt. Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2007 vom 26.8.2009 haben Sie als Beteiligte (St.Nr. xxx/xxxx - Mag C D als Masseverwalter im Konkurs A B B GmbH) Einkünfte in Höhe von € 12.500 erzielt.“

Tatsächlich ich bin ich aber zu Jahresbeginn 2007 aus der Gesellschaft ausgeschieden. Gemäss Abtretungsvertrag kommen dem Erwerber Gewinn oder Verlustanteile aus dem laufenden Jahr (2007) zu. Gewinnanteile in Höhe von € 12.500 kommen mir daher weder zu, noch habe ich derartige Beträge erhalten.

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände sind vom Masseverwalter nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere Anbringen des Masseverwalters, die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen oder für die Festsetzung der Abgaben bilden bekanntgeben. Die Anbringungen sind mit grösster Sorgfalt zu führen und dürfen auch nicht einem blossen Anschein folgen.

Die von Mag. C abgegebene Erklärung über die Feststellung von Personenengesellschaften ist falsch. Ein mir angeblich zukommender Gewinnanteil von € 12.500 ist aus der Luft gegriffen.

Mag. C hat mich auch nicht nach Massgabe des § 101 (4) RA0 informiert. Zu einer Mitwirkung wurde ich nicht eingeladen.

Das Ergebnis der aufgrund der falschen Erklärung ergangenen Feststellungsbescheides wird auf mich ohne jede Mitwirkungsmöglichkeit ausgeschüttet. Feststellungsbescheide sind für die Gesellschafter bindend. Ich bin bereits mit einem Schaden von mehr als 3.000 f bedroht.

Personen, die zur Verwaltung eines Vermögens berufen sind und pflichtwidrig unrichtige oder unvollständige Erklärungen abgeben, haften für Vermögensschäden.

Ich stelle sohin die Anträge

1. den geschilderten Sachverhalt zu überprüfen und erforderlichenfalls disziplinarrechtliche Schritte gegen Mag. C zu ergreifen;

3. Ihrem Mitglied aufzutragen, mir jene Urkunden und bedeutsamen Umstände die diesem zur Abgabe einer derartigen Erklärung verleitet haben, lückenlos herauszugeben;

3. auf Mag. C einzuwirken, die Feststellungserklärung über die Einkünfte von Personengesellschaften 2007 zu berichtigen und sonst alles vorzukehren. was mich vor Schaden behütet:

1. das Finanzamt Wien 4/5/10 zu St.Nr. yyy/yyyy über das Ergebnis Ihrer Massnahmen zu informieren, sowie

5. mich selbst über das Ergebnis Ihrer Massnahmen zu informieren."

Mit Bericht vom 22.7.2010 legte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung mit dem Bemerkten vor, die Einwendungen der Bw. richteten sich „gegen die Höhe der Einkünfte lt. Feststellungsbescheid“.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 41 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 41. (1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,

2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind..."

§ 252 BAO lautet:

„§ 252. (1) 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.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ist ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 geändert oder aufgehoben worden, so kann der ändernde oder aufhebende Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlaß gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."

Die Bw. bestreitet, im Jahr 2007 Einkünfte als Mitunternehmerin bezogen zu haben. In ihrer im Zuge der Berufung eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 werden auch keine derartige Einkünfte angesetzt.

Dagegen geht das Finanzamt Wien 4/5/10 von im Jahr 2007 als Mitunternehmerin erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 12.500 aus und stützt sich dabei auf einen vermeintlichen Feststellungsbescheid für das Jahr 2007.

§ 252 BAO setzt voraus, dass ein Feststellungsbescheid vorliegt.

Dies ist hier jedoch nicht der Fall.

Aktenkundig ist ein als „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2007“ intendiertes Schreiben des Finanzamtes Wien 4/5/10, das an „Mag C D als Masseverwalter im Konkurs A B B GmbH“ erging.

Der Spruch eines Feststellungsbescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften hat, wie sich aus § 188 Abs 1 BAO ableiten lässt, neben dem oder den Bescheidadressaten (s § 93 Abs 2 iVm § 191 Abs 1 lit c und Abs 2 BAO) die Art der Einkünfte, die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum sowie die Namen (Bezeichnungen) der Beteiligten und dem § 188 Abs 3 BAO zufolge die Höhe ihrer Anteile an den gemeinschaftlichen Einkünften zu enthalten (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 88 Anm. 16).

In einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Abgaben sind daher, auch soweit sie Konkursforderungen darstellen, während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (VwGH 21. 5. 1990, 89/15/0058; VwGH 26. 4. 1996, 96/17/0083; VwGH 22. 10. 1997, 97/13/0023, 0024; uva).

Der vermeintliche Feststellungsbescheid ist zwar an den Masseverwalter adressiert, gibt jedoch als Gemeinschuldnerin eine „A B B GmbH“ an.

Eine derartige juristische Person existiert in Österreich nicht. Abgesehen davon, wäre hinsichtlich der (allein) von der GmbH erzielten Einkünfte kein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen.

Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (VwGH 6. 4. 1994, 91/13/0234; VwGH 13. 3. 1997, 96/15/0118; VwGH 17. 10. 1998, 98/15/0036).

Die Bezeichnung des Bescheidadressaten hat bei der Bekanntgabe von Bescheiden, die schriftlich zu erteilen sind, grundsätzlich in der Weise zu geschehen, dass der Name der Person, an die sich der Abgabenbescheid richtet, im Abgabenbescheid genannt wird (VwGH 28. 6. 1989, 89/16/0041; VwGH 20. 6. 1990, 90/16/0015; VwGH 27. 9. 1994, 91/17/0019).

Wenngleich der Bescheidadressat nicht ganz genau genannt sein muss, sondern dessen hinreichende Identifizierbarkeit genügt (VwGH 29. 4. 1991, 90/15/0174), ist dies nicht Ansicht der Berufungsbehörde jedenfalls nicht der Fall, wenn ein (vermeintlicher) Bescheid als Gemeinschuldnerin an Stelle einer Kommanditgesellschaft (KG) eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) genannt wird.

Die als Feststellungsbescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes Wien 4/5/10 ging somit ins Leere und vermag daher nicht die in § 252 BAO umschriebene Bindungswirkung zu entfalten.

Die Abs 1 bis 3 des § 252 BAO sind nur dann anzuwenden, wenn der in Betracht kommende Grundlagenbescheid oder grundlagenbescheidähnliche Bescheid der Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) gegenüber durch Bekanntgabe (s § 97 BAO), allenfalls auf Grund einer Zustellfiktion (s insb § 101 Abs 1 und 3 sowie § 97 Abs 2 BAO) wirksam wurde, die zur Einbringung einer Berufung gegen den abgeleiteten oder den vom grundlagenbescheidähnlichen Bescheid abhängigen Bescheid befugt ist (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 252 Anm. 2).

Eine Pflichtveranlagung nach § 41 EStG 1988 ist durchzuführen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind. Dadurch wird dem progressiven Einkommensteuertarif Rechnung getragen, der bei Versteuerung des Gesamteinkommens idR eine höhere Einkommensteuerschuld ergibt als bei der getrennten Lohnversteuerung zweier jeweils für sich niedriger Einkommen (vgl. *Atzmüller/Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG 10. GL § 41 Anm. 16).

Da die Bw. im Jahr 2007 nach der Aktenlage Einkünfte von jedenfalls zwei Arbeitgebern im Zeitraum 1.1. bis 12.11.2007 gleichzeitig bezogen hat, war vom Finanzamt eine Pflichtveranlagung durchzuführen, auch wenn auf Grund der geringen Höhe des Einkommens keine Einkommensteuer festzusetzen ist.

Abgeleitete Bescheide dürfen vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen (*Ritz*, BAO³, § 295 Rz. 10, unter Hinweis auf *Bibus*, ÖStZ 1988, 220; VwGH 14.12.1988, 84/13/0063; VwGH 18.8.1994, 94/16/0176; *Stoll*, BAO, 2856; VwGH 28.5.1998, 96/15/0083; aM VwGH 24.11.1987, 87/14/0005, 0006; *Zorn*, ÖStZ 1988, 50; *Reiner*, Einkünftefeststellung, 22).

Im gegenständlichen Verfahren ist jedoch fraglich, ob hinsichtlich des Jahres 2007 überhaupt ein Grundlagenbescheid zu ergehen hat, da die Bw. eine Einkünfteerzielung als Beteiligte – ungeachtet ihrer weiteren Nennung als Kommanditistin im Firmenbuch – bestreitet.

Da das Vorbringen der Bw., im Jahr 2007 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt zu haben, nach der Aktenlage den höheren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat als der Vorbringen des Finanzamtes, die Bw. habe im Jahr 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von (geschätzten) € 12.500 erzielt, wobei hinsichtlich der Schätzung kein näheres Vorbringen erstattet wurde, ist die Bw. für das Jahr 2007 zwar gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zur Einkommensteuer zu veranlagern, es sind jedoch bis zum Ergehen eines allfälligen Grundlagenbescheids keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen.

Sollte in weiterer Folge ein Feststellungsbescheid ergehen, der der Bw. im Jahr 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb zurechnet, wird der Einkommensteuerbescheid 2007 gemäß § 295 BAO vom Finanzamt abzuändern sein.

Was den am 2.11.2009 gestellten Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 295a BAO anlangt, wird dieser von der hierfür zunächst zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz zu erledigen sein.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. September 2010