



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Masseverwalter, vom 17. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 25. September 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

1. Verfahren FA

Mit Gerichtsbeschluss vom 10. März 2005 wurde über das Vermögen des Berufungswerbers (Bw.) der Konkurs eröffnet. Laut Beschluss vom 24. Mai 2005 wurde das Unternehmen auf einstweilen unbestimmte Zeit fortgeführt. Laut Beschluss vom 18. Jänner 2006 wurde vom Gericht die Schließung des Unternehmens angeordnet (Dauerbelege Seite 7ff).

Im Schreiben vom 11. September 2007 (Akt 2006 Seite 1) gab der Masseverwalter gegenüber dem Finanzamt (FA) an, er sei aufgefordert worden ua. die Einkommensteuererklärung 2006 einzubringen. Da das gemeinschuldnerische Unternehmen im Konkurs nicht habe kosten-deckend geführt werden können, habe er im Jänner 2006 die Schließung des Unternehmens beantragen müssen, die am 18. Jänner 2006 (siehe oben) vom Konkursgericht genehmigt worden sei. Gleichzeitig habe der Masseverwalter gemäß § 124a Abs. 1 KO die Masse- unzulänglichkeit anzeigen müssen und könne daher auch die fälligen Masseforderungen nicht bezahlen. Daraus folge, dass im Kalenderjahr 2006 zwar beträchtliche Einnahmen, insbeson-

dere aus der Verwertung des Anlage- und Umlaufvermögens erfolgt seien, die jedoch zur Bezahlung sämtlicher Masseforderungen nicht hinreichen würden, sodass nur geringfügige Ausgaben erfolgt seien, der Großteil der Masseforderungen aber nach wie vor unberichtigt aushafte. Da bis auf weiteres keine Zahlungen erfolgen könnten, sei auch der bisherige Steuerberater nicht bereit, die Veranlagung zu erstellen. In der Beilage übermittelte der Masseverwalter daher eine Übersicht über die Einnahmen und Ausgaben im Kalenderjahr 2006 sowie die aufgelaufenen Masseforderungen, die allerdings wegen Masseinsuffizienz nicht hätten bezahlt werden können. Nach Erachten des Masseverwalters sei die Einkommensteuer mit Null anzusetzen. Würde man nur die tatsächlich erfolgten Ausgaben berücksichtigen, würde es anderenfalls zu einer hohen Einkommensteuervorschreibung kommen, obwohl das verlustbringende Unternehmen habe geschlossen werden müssen.

Zusammen mit dem Schreiben legte der Masseverwalter eine Einnahmen-Ausgaberechnung für das Jahr 2006 (Akt 2006 Seite 3) sowie eine Auflistung von Gläubigern und ihren Forderungen (Seite 4ff) vor.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 25. September 2007 setzte das FA die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 56.508,65 an. Weiters setzte das FA Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus vier Lohnzetteln und eine Sonderausgabe Verlustabzug € 35.757,34 an. Nach Anrechnung einbehaltener Lohnsteuer weist der Einkommensteuerbescheid 2006 eine Steuernachforderung von € 15.676,45 aus. In der Bescheidbegründung gab das FA an, wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen seien die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden.

Einnahmen-Ausgabenrechnung Masseverwalter:	netto	brutto
	€	€
Summe Einnahmen	70.361,72	82.771,39
Summe Ausgaben	-13.339,68	-15.751,93
	57.022,04	
Gewerbliche Wirtschaft = zu den Einkünften nsA	-513,39	
Einkünfte Gew. laut FA	56.508,65	

Der Masseverwalter stellte zwei Fristverlängerungsansuchen mit der Begründung, der Gemeinschuldner wolle noch Unterlagen beibringen, die "möglicherweise" eine Berichtigung der Einkommensteuer 2006 zur Folge haben würden (Akt 2006 Seite 10f).

Der Masseverwalter erhob schließlich gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 die Berufung vom 17. Dezember 2007 (Akt 2006 Seite 13) und brachte vor, das gemeinschuldnerische Unternehmen habe tatsächlich schon im Jänner 2006 geschlossen werden müssen. Unter Hinweis auf die vorgelegte Einnahmen- Ausgabenrechnung samt Beilagen sei festzuhalten, dass Einnahmen von € 82.711,39 Ausgaben von € 15.751,93 gegenüberstünden. An nicht mehr bezahlten Masseforderungen seien weiters die Sozialversicherungsbeiträge für

2006 im Gesamtbetrag von € 6.753,72, an BAUK-Zuschlägen für Februar 2006 € 1.296,56, an Steuerberaterhonoraren € 490,00, eine Telefonrechnung über € 39,20 und schließlich Löhne im Gesamtbetrag von € 30.943,00 abzuziehen, sodass lediglich ein Betrag von € 27.436,12 verbleiben würde, der als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen sei.

Das FA wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2008 (Akt 2006 Seite 17) mit der Begründung ab, im System der Einnahmen-Ausgabenrechnung seien Einnahmen mit ihrem tatsächlichen Eingang und Ausgaben mit ihrer tatsächlichen Bezahlung zu erfassen. Da die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zuge einer Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt worden seien, seien offene Verbindlichkeiten nicht zu erfassen.

Dagegen stellte der Masseverwalter den Vorlageantrag vom 13. März 2008 ohne Erstattung eines weiteren Vorbringens (Akt 2006 Seite 19).

2. Erwägungen zur Bescheidaufhebung

§ 184 BAO lautet:

"§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Das FA stützt den Einkommensteuerbescheid 2006 auf obige Rechtsvorschrift, geht jedoch in der Berufungsvorentscheidung von einer Einnahmen-Ausgabenrechnung aus.

Festzustellen ist, dass der nunmehrige Gemeinschuldner vor Konkurseröffnung den Gewinn aus Gewerbebetrieb seines Bauunternehmens mittels Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt hat. Der Gemeinschuldner gab seine letzte Bilanz zum Stichtag 31.12.2002 ab (siehe Bilanzakt) und das FA veranlagte für dieses Jahr die Einkommensteuer mit Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2004 erklärungsgemäß (Verlust aus Gewerbebetrieb € 188.636,61).

Nach Konkurseröffnung am 10. März 2005 und Fortbetrieb des Bauunternehmens im Konkurs ermittelte das FA in den Jahren 2003 bis 2005 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im

Schätzungswege. Für das Jahr 2003 erhob der Masseverwalter eine Berufung, der das FA stattgab. Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 ergaben jeweils Abgabengutschriften aus anrechenbarer Lohnsteuer. Die Jahre 2003 bis 2005 sind nicht berufungsgegenständlich.

Einkommensteuer	Einkünfte Gew. €	Bescheid vom
2003	0,00	11.11.2005
2004	0,00	27.01.2006
2005	30.000,00	13.04.2007

Für das berufungsgegenständliche Jahr 2006 ging das FA davon aus, dass der Masseverwalter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988) ermittelt habe.

Die Schätzung ist keine eigene Gewinnermittlungsart, sie hat vielmehr auf Grundlage der gesetzlich vorgeschriebenen bzw. vom Steuerpflichtigen gewählten Gewinnermittlungsart zu erfolgen (Doralt, EStG 11, § 4 Tz 13).

Die Schätzungsbefugnis des FAes gemäß § 184 BAO besteht zwar dem Grunde nach zu Recht, da der Masseverwalter keine Einkommensteuererklärung für 2006 abgegeben hat, jedoch sind die Einkünfte nach wie vor mittels Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 – gegebenenfalls im Schätzungswege – zu ermitteln. Dabei sind Verbindlichkeiten und auch – vom Masseverwalter in der Aufstellung Akt 2006, Seite 3 bis 5, nicht angegebene – Forderungen in Ansatz zu bringen.

Dass für das Jahr 2006 auch Forderungen des Gemeinschuldners existieren, ergibt sich nicht zuletzt aus der Aufstellung des Masseverwalters als Beilage zum achten Bericht an das Konkursgericht vom 17. Jänner 2008, die für das Jahr 2007 auch Einnahmen ausweist (zB. "X Baugesellschaft, Teilzahlungen Y", Akt 2008 Seite 9).

Der Masseverwalter ist an die für den Bw. geltende Gewinnermittlungsart mittels Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) gebunden und hat auch keinen Übergangsgewinn/verlust aus einem Wechsel der Gewinnermittlungsart auf eine Überschussermittlung (Einnahmen-Ausgabenrechnung) gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 erklärt.

Der Betriebsvermögensvergleich stellt die allgemeine Gewinnermittlungsart für betriebliche Einkünfte dar und es hat die Behörde jeweils zu begründen, warum sie im Einzelfall davon abweichend bei der Schätzung die Grundsätze des § 4 Abs. 3 EStG 1988 heranzieht (VwGH 28.1.2005, 2002/15/0110). Eine solche Begründung hat das FA nicht abgegeben. Das FA hat auch keine Ermittlungen bezüglich bei der Schätzung zu berücksichtigender Aktiva und Passiva, einschließlich Forderungen und Verbindlichkeiten, durchgeführt.

Weiters ist von Bedeutung, dass der Masseverwalter wiederholt darauf hinwies und es für das FA aktenkundig ist (Dauerbelege Seite 7), dass durch Gerichtsbeschluss vom 18. Jänner 2006

die Schließung des Bauunternehmens des Gemeinschuldners angeordnet wurde. Das FA hat keine Ermittlungen darüber getätigt, ob durch die angeordnete Unternehmensschließung eine Betriebsaufgabe in dem Sinn stattfand, dass im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges die Aufgabe des Bauunternehmens unter Veräußerung des Betriebsvermögens (vgl. Doralt, aaO, § 24 Tz 123) erfolgte. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass zusätzlich auch ein Aufgabegewinn/verlust – gegebenenfalls wiederum durch Schätzung (§ 184 BAO) – zu ermitteln ist.

Etwaige Betriebseinnahmen oder -ausgaben der Folgejahre wären in den entsprechenden Jahren als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbeschied dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Aus den oben genannten Gründen hat das FA den Einkommensteuerbescheid 2006 und die Berufungsvorentscheidung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Das FA hätte – da keine Einkommensteuerklärung abgeben wurde gegebenenfalls im Schätzungswege – sowohl den laufenden Gewinn/Verlust auch unter Ansetzen von Forderungen und Verbindlichkeiten als auch – im Fall einer stattgefundenen Betriebsaufgabe – den Aufgabegewinn/Verlust mittels Betriebsvermögensvergleich jeweils nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermitteln müssen.

Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass, hätte das FA die oa. Ermittlungen durchgeführt, ein im Punkt Einkünfte aus Gewerbebetrieb anders lautender Einkommensteuerbescheid 2006 hätte erlassen werden können.

Zweck der Aufhebungsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 289 Tz 5).

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Bescheidaufhebung wird damit begründet, dass es dem FA obliegt, tragfähige Sachverhaltsermittlungen zur Begründung ihrer Bescheide zu tätigen. Ermittlungen des UFS würden zu einer unnötigen Verfahrensverzögerung führen, da deren Ergebnisse zur Wahrung des rechtlichen Gehörs noch vor Erlassung einer Berufungsentscheidung dem FA hätten zur Kenntnis gebracht werden müssen.

Wien, am 26. Mai 2008