



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Helmut Caks, Rechtsanwalt, 8011 Graz, Friedrichgasse 6/I/8, vom 29. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. Dezember 2008 betreffend Abweisung eines Antrages *auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#)* hinsichtlich **Einkommensteuer 2001 bis 2003** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 ist als unzulässig zurückzuweisen.

Der Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 ist abzuweisen.

Entscheidungsgründe

(1) Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren neben Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit als Disponent eines Speditionsunternehmens (Fa. L-GmbH) auch gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Gütertransportunternehmens.

Für das Jahr 2003 erging laut Abgabendatenbank der Finanzverwaltung per 16. September 2005 ein (automatisierter) Schätzungsauftrag. In der Folge erließ das Finanzamt – auf Basis dieses Schätzungsauftrages - am 28. März 2006 einen Umsatzsteuer- sowie einen Einkommensteuerbescheid. Im Einkommensteuerbescheid wies das Finanzamt neben den

nichtselbständigen Einkünften (laut Lohnzettel) auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. € 0,-- aus. Dieser Bescheid war an den Bw., zu Händen des damaligen Masseverwalters (und nunmehrigen steuerlichen Vertreters) gerichtet.

(2) Im Jahr 2007 fand beim Bw. eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. In seinem Bericht vom 3. September 2007 traf der Prüfer ua. folgende Feststellungen:

„Sachverhaltsdarstellung:

Aufgrund der dem Finanzamt Graz Stadt vorliegenden, im Rahmen mehrerer in Deutschland und Österreich durchgeführter Hausdurchsuchungen beschlagnahmten Unterlagen, wird festgehalten:

Zum 06.03.2001 wurde mit Betriebssitz sowie mit Wohnsitz in H, BRD, das Gewerbe der Transportvermittlung in Form eines Einzelunternehmens angemeldet. Zum 15.01.2003 erfolgte der melderechtliche Vollzug der Wohn- und Betriebssitzverlegung nach R, BRD. Am 03.02.2003 wurde die [Einzelfirma des Bw.], Transportvermittlung, beim zuständigen Amtsgericht eingetragen.

Jahressteuerveranlagungen wurden in Deutschland nur für den Veranlagungszeitraum 2001 durch das Finanzamt R durchgeführt. Aufgrund des geringen Betriebsergebnisses führten diese Veranlagungen zu keiner Festsetzung von Einkommen- oder Gewerbesteuer. Bei der Umsatzsteuer kam es zur Auszahlung eines Vorsteuerüberschusses von DM 16.000,00.

Im Juli 2003 wurde durch das Finanzamt R eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum Jänner bis Juni 2003 durchgeführt und festgestellt, dass nicht eine bloße Transportvermittlung, sondern darüber hinaus ein Transportunternehmen betrieben wurde. Die ausschließlich an österreichische Auftraggeber erbrachten Leistungen wurden, da sämtliche Aufträge formal zulässig unter Verwendung der österreichischen UID-Nummer der Auftraggeber abgewickelt worden seien, als nicht steuerbare Ausgangsumsätze behandelt, Vorsteuerbeträge aus Rechnungen anderer Unternehmer anerkannt und zur Auszahlung gebracht (für 2003 belief sich diese Summe auf € 126.283,00).

(.....)

In der Niederschrift vom 21.05.2004 über seine Vernehmung in Graz durch einen österreichischen Beamten hat [der Bw.] folgende Angaben gemacht:

Neben seiner selbständigen Tätigkeit sei er auch für die österreichische Firma L-GmbH als Disponent tätig. Von seinem dortigen Arbeitsplatz wie auch von seiner österreichischen Privatanschrift aus habe er sämtliche Tätigkeiten Im Zusammenhang mit seiner deutschen

Firma erledigt. Anfänglich habe er sich EU-Lizenzen angemietet. Ihm sei bewusst gewesen, dass er als Frachtführer tätig geworden sei, obwohl dies nicht mit seiner Gewerbeanmeldung übereingestimmt habe. Das Büro in R. habe als Anlaufstelle für die Fahrer gedient. Eine tatsächliche Geschäftsführung sei in Deutschland nie durchgeführt worden. (.....)

Im Oktober 2003 wurde die Betriebseröffnung in Österreich den Finanzbehörden mitgeteilt und zwar mit Beginn am 10.03.2003.

Am 05.04.2006 wurde der eingeleitete Konkurs gem. § 139 KO aufgehoben, am 08.11.2006 wurde ein Schuldenregulierungsverfahren eingeleitet, welches bisher noch nicht abgeschlossen ist. Der Betrieb wurde im Rahmen der Konkursanmeldung am 05.07.2005 geschlossen.

Wie im Bericht vom 01.02.2005 des Finanzamtes U über die steuerstrafrechtlichen Feststellungen ausgeführt wird, erfolgte am 19.05.2004 die Hausdurchsuchung in R.

An diesem Tag wurde in der vermeintlichen "inländischen Betriebsstätte" weder ein Ansprechpartner noch ein ständiger Arbeitnehmer des [Bw.] angetroffen. Die angemieteten Räume waren unwesentlich ausgestattet, Gegenstände oder Geschäftsunterlagen wurden nicht vorgefunden. Auf eine bisherige Betriebstätigkeit wies nichts hin.

Zusätzlich führte der tatsächliche Mieter der Räumlichkeiten aus, noch zu keinem Zeitpunkt seit Februar 2003 Geschäftsunterlagen des [Bw.] vorgefunden zu haben. Der Vermieter gab an, absprachegemäß die eingehende Post nach Österreich nachzuschicken.

Allgemeine Feststellungen:

[Der Bw.] ist im Prüfungszeitraum ununterbrochen mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet und ist somit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß den oa. Ausführungen der deutschen Behörden ist auch der Sitz der Betriebsstätte seit 2001 in Österreich zu unterstellen. (.....) Die tatsächliche Ausübung des Gewerbebetriebes ist in Österreich erfolgt.

Rechtliche Würdigung:

Nach § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt der Umsatzsteuer. Für die Bestimmung des Leistungsortes hinsichtlich der sonstigen Leistungen ist der Ort maßgeblich, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Ist dieser Ort bei natürlichen Personen nicht eindeutig bestimmbar, kommen als Leistungsort der Wohnsitz des Unternehmers oder sein gewöhnlicher Aufenthalt in Betracht. Der Unternehmer betreibt sein Unternehmen an dem Ort, an dem er ua. seine gewerbliche Tätigkeit anbietet, Aufträge

entgegennimmt, ihre Ausführung vorbereitet und an dem die Zahlungen an ihn geleistet werden.

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 UStG 1994 der Unternehmer der Steuerschuldner. Bei sonstigen Leistungen (wie Güterbeförderung) wird die Steuer vom Empfänger der Leistung (Auftraggeber) geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat.

Bei einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung bestimmt sich der Ort der Leistung nach dem Abgangsort (Art 3a Abs. 2 erster Satz UStG 1994). Verwendet jedoch der Leistungsempfänger gegenüber dem Beförderungsunternehmer eine UID eines Mitgliedsstaates, der nicht der Mitgliedsstaat ist, in dem der Abgangsort liegt, so gilt die Beförderungsleistung als in dem Gebiet des anderen Mitgliedsstaates ausgeführt (Art 3a Abs. 2 zweiter Satz UStG 1994).

Wie auch von den deutschen Behörden festgestellt, ist für sämtliche für österreichische Auftraggeber (.....) erbrachte und bisher nicht versteuerte Leistungen [der Bw.] allein aufgrund des Vorliegens des Wohnsitzes (gewöhnlicher Aufenthalt, Betriebsstätte) in Österreich - ein Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 kommt somit nicht in Betracht - der Steuerschuldner. Die Umsätze unterliegen dem Normalsteuersatz.

Umsatzsteuer - steuerliche Auswirkungen:

Mangels vollständiger Unterlagen (teilweise nicht vorhandene Buchhaltung, teilweise lose und ungeordnete Unterlagen) werden die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege nach § 184 BAO ermittelt, (.....)

Gewinnermittlung – Einkommensteuer:

Aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Österreich der Einkommensteuer. Unter Berücksichtigung der gegenwärtigen Verhältnisse - laufendes Konkursverfahren – sowie unter Einbeziehung der in Deutschland durchgeführten Buchungen (es wurden je nur geringe Überschüsse ermittelt) wird das Betriebsergebnis für die Jahre 2001 bis 2003 (.....) mit Null ermittelt."

(3) Den Feststellungen des Prüfers folgend erließ das Finanzamt am 10. September 2007 für die Jahre 2001 und 2002 erstmalig Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in den Einkommensteuerbescheiden jeweils mit € 0,-- angesetzt. Für das Jahr 2003 erfolgte hinsichtlich der Umsatzsteuer eine Wiederaufnahme des Verfahrens, eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2003 wurde nicht verfügt. Sämtliche Bescheide ergingen an „Dr. MA als Masseverwalter im Konkurs des Bw.“.

(4) Mit Eingabe vom 18. August 2008 beantragte der Bw. - neben der hier nicht gegenständlichen Wiederaufnahme der Verfahren - die Aufhebung der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003, „jeweils vom 10. September 2007“, gemäß [§ 299 BAO](#). Er begründet diese Anträge im Wesentlichen wie folgt:

Er habe erst am 20. Mai 2008 anlässlich einer ihm bzw. seinem Rechtsfreund durch den Masseverwalter mit Schreiben vom 19. Mai 2008 übermittelten (dem Antrag in Kopie beigelegten) Forderungsanmeldung (ON 11/11) davon Kenntnis erlangt, dass das Finanzamt die angeführten Bescheide erlassen habe und diese „*zufolge des eingeleiteten Schuldenregulierungsverfahrens dem Masseverwalter über sein Vermögen zugestellt*“ worden seien. Im Zuge eines Zahlungsplantagsatzungstermines sei dem Bw. lediglich mitgeteilt worden, dass es sich bei der angesprochenen Forderung (ON 11/11) um eine anzuerkennende Finanzstrafe handeln würde. Erst nach Erhalt der angesprochenen Forderungsanmeldung sei für den Bw. hervorgekommen, dass es sich um Abgabeforderungen des Finanzamtes für den Zeitraum 2001 bis 2003 handle, sohin für einen Zeitraum, in dem er in Österreich nicht selbständig tätig gewesen sei. Dies ergebe sich aus der Einvernahme des Bw. am 4. März 2008 im Finanzstrafverfahren des Finanzamtes sowie aus der Zeugenbefragung des früheren deutschen Steuerberaters, aber auch aus den seinerzeit der Steuerfahndung vorgelegten Rechnungen. Diese seien in Einklang mit der deutschen Rechtslage ausgestellt worden, da der jeweilige Endverbraucher ein deutsches, ein spanisches oder ein italienisches Unternehmen gewesen sei. Die Umsatzsteuer sei daher in den Rechnungen nicht ausgewiesen worden, da – ähnlich der österreichischen Regelung des 19a UStG – ein Übergang der Steuerschuld auf den jeweiligen Endverbraucher eingetreten sei. Die mit diesen Bescheiden erfolgte Besteuerung würde eine der 6. Richtlinie der EU widersprechende „*Doppelbesteuerung*“ darstellen. Ab dem Zeitpunkt der – glaublich im März 2004 erfolgten – Unternehmenssitzverlegung nach Österreich habe der Bw. stets die nach dem österreichischen UStG erforderlichen UVAs erstattet und bis zur Insolvenz nach Möglichkeit auch entsprechende Zahlungen geleistet. Aus den dargelegten Gründen werde die Aufhebung der angeführten Bescheide gemäß [§ 299 BAO](#) beantragt, da diese zufolge Verstoßes gegen die 6. EU-Richtlinie („*Verbot der Doppelbesteuerung*“) nichtig seien und keine steuerauslösenden Vorgänge gegeben seien.

(5) Mit Bescheid vom 23. Dezember 2008 wies das Finanzamt den Antrag des Bw. ab. Hinsichtlich der inhaltlichen Richtigkeit der Umsatzsteuer- bzw. Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 werden im Wesentlichen die bezüglichen Ausführungen im Prüfungsbericht wiederholt.

(6) In der dagegen erhobenen Berufung wird nochmals vorgebracht, der Bw. habe in den Streitjahren in Österreich kein Unternehmen betrieben, er sei im Inland lediglich nichtselbstständig als Angestellter der Fa. L-GmbH beschäftigt gewesen.

(7) Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und sprach nunmehr aus, dass der Antrag des Bw. richtigerweise als unzulässig zurückzuweisen sei. Dies deshalb, da mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 8. November 2006 bezüglich des Bw. das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden sei. Dieses sei mit Beschluss vom 25. August 2008 aufgehoben und das Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden. Da dem Bw. sohin zum Zeitpunkt der Antragstellung (dem 18. August 2006) die Eigenverwaltung entzogen gewesen sei, fehle es an der nötigen Aktivlegitimation zur Einbringung der gegenständlichen Anträge.

(8) Im Vorlageantrag führt der Bw. ergänzend ua. aus, dass ein Schuldner mit Einleitung des Schuldenregulierungsverfahrens nicht entmündigt sei. „*Lediglich rechtsgeschäftliche Handlungen, die zum Nachteil der Konkursmasse gereichen können*“, seien vom Masseverwalter zu genehmigen. Die Abwehr objektiv unrichtiger Steuerfestsetzungen würde wohl nicht dazu gehören. Abgesehen davon, wäre der Antrag zur Verbesserung – nämlich zur Einholung der allenfalls erforderlichen Genehmigung des Masseverwalters - zurückzustellen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. beantragte mit Eingabe vom 18. August 2008 die Aufhebung sowohl der Umsatzsteuer- als auch der Einkommensteuerbescheide (jeweils) der Jahre 2001 bis 2003. Es wird darauf hingewiesen, dass die vorliegende Entscheidung ausschließlich über die Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der *Einkommensteuerbescheide* abspricht. Hinsichtlich der beantragten Aufhebung der *Umsatzsteuerbescheide* ergeht eine gesonderte Erledigung.

1. Zur Frage der Aktivlegitimation:

Mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 8. November 2006 wurde über das Vermögen des Bw. das Verfahren zur Schuldenregulierung eröffnet. Dem Bw. wurde die Eigenverwaltung entzogen und Herr Dr. MA zum Masseverwalter bestellt. Das Schuldenregulierungsverfahren wurde mit Gerichtsbeschluss vom 25. August 2008 wieder aufgehoben und das Abschöpfungsverfahren eingeleitet. Der vorliegende Aufhebungsantrag datiert vom 18. August 2008 (beim Finanzamt eingelangt am 19. August 2008).

Aus den dargelegten Umständen zieht das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung den Schluss, es habe an der nötigen Aktivlegitimation zur Einbringung des gegenständlichen Antrages gefehlt. Zum Zeitpunkt der Antragstellung sei dem Bw. die Eigenverwaltung über sein Vermögen entzogen gewesen. In den die Konkursmasse betreffenden Angelegenheiten trete der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners. Der vom Bw. selbst (durch den von ihm bevollmächtigten Vertreter, der im Schuldenregulierungsverfahren *nicht* dessen Masseverwalter war) gestellte Antrag sei daher zurückzuweisen.

Dieser Auffassung vermag der UFS aus folgenden Gründen nicht zu folgen:

Die Verfügungsunfähigkeit des Gemeinschuldners hinsichtlich der Konkursmasse für das Abgabenverfahren ist nach der Rechtsprechung aus § 3 Abs. 1 KO (bzw. nunmehr IO) abzuleiten. Diese Verfügungsunfähigkeit ist aber keine absolute und zeitliche unbegrenzte, sondern eine relative (Unwirksamkeit gegenüber den Konkursgläubigern) und eine zeitlich begrenzte (für die Dauer des Konkurses). Daher sind alle vom Gemeinschuldner gesetzten Rechtshandlungen, die nach § 3 KO (IO) relativ unwirksam waren, nach der Konkursaufhebung – ex tunc – wirksam (s. dazu VwGH vom 20. April 1993, [93/14/0004](#), und die dort angeführten weiteren Nachweise).

Nichts anderes gilt für Rechtshandlungen des Gemeinschuldners, die Verfahrenshandlungen darstellen und die im Zeitpunkt der Konkursaufhebung mangels Erledigung durch die Behörde noch einen Gegenstand der Entscheidung bilden können. Sie sind daher ab Konkursaufhebung als wirksam zu behandeln (s. nochmals das oa. VwGH-Erkenntnis).

Da der Antrag vom 18. August 2008 bis zur Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens (am 25. August 2008) noch keiner bescheidmäßigen Erledigung zugeführt war, ist er jedenfalls als rückwirkend zulässig und wirksam geworden zu beurteilen. Es kann daher auch dahingestellt bleiben, ob der Masseverwalter dieser Antragstellung (bereits zuvor) seine Zustimmung erteilt hatte bzw. ob er diese allenfalls nachträglich erteilt hätte. Auf Grund der dargestellten Rechtslage liegt nunmehr zweifelsohne ein grundsätzlich zulässiger Antrag des in seiner Verfügungsfähigkeit wieder frei gewordenen Bw. vor. Wenn somit das Finanzamt aus dem Grunde der (vermeintlich) fehlenden Legitimation mit Berufungsvorentscheidung eine Zurückweisung ausgesprochen hat, so ist dies verfehlt.

2. Zur Zurückweisung der beantragten Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003:

Ungeachtet obiger Ausführungen war der Antrag des Bw., soweit er die Einkommensteuer 2003 betrifft, im Ergebnis dennoch – jedoch aus anderem Grunde als jenem der mangelnden Aktivlegitimation – zurückzuweisen:

Jene Erledigung des Finanzamtes, mit welcher das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003 vermeintlich abgeschlossen wurde, datiert (im Gegensatz zu allen anderen die Jahre 2001 bis 2003 betreffenden, nach Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheiden) bereits vom 28. März 2006 und erging „an den Bw., zu Handen des (damaligen) Masseverwalters“ (und nunmehrigen steuerlichen Vertreters). Aus dem Veranlagungsakt geht hervor, dass zu diesem Zeitpunkt ein über das Vermögen des Bw. eröffnetes Konkursverfahren anhängig war, welches mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 31. März 2006 aufgehoben wurde.

Eine Abgabenfestsetzung hat während des aufrechten Konkurses gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, zu erfolgen. Die entsprechenden Bescheide sind daher an den Masseverwalter und nicht an den Gemeinschuldner zu richten und dem Masseverwalter zuzustellen (s. zB den Beschluss des VwGH vom 18. September 2003, [2003/15/0061](#), mwN). Nach der Judikatur ist eine an „Herrn [Gemeinschuldner], zu Handen des Masseverwalters“ adressierte Erledigung nicht an den Masseverwalter, sondern an den Gemeinschuldner gerichtet. Durch die bloße Zustellung der an den Gemeinschuldner gerichteten Erledigung an den Masseverwalter ist sie dem Masseverwalter gegenüber jedoch nicht wirksam geworden (s. zB VwGH vom 2. März 2006, [2006/15/0087](#), mwN).

Die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes vom 28. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 konnte daher angesichts der dargestellten Rechtslage keine Rechtswirksamkeit entfalten.

Behördliche Erledigungen, die nicht als Bescheide anzusehen sind, sind einer Aufhebung nicht zugänglich (mangels normativer Wirkung einer solchen Erledigung besteht grundsätzlich auch kein Bedürfnis nach einer Aufhebung derselben). Ein auf Aufhebung gerichteter Antrag ist als unzulässig zurückzuweisen, wenn der aufzuhebende „Bescheid“ nicht rechtswirksam ergangen ist (*Ritz*, BAO 4. Auflage, § 299 Tz 32).

Soweit der Aufhebungsantrag die Einkommensteuer 2003 betrifft, war er daher als unzulässig zurückzuweisen.

3. Zur Abweisung der beantragten Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002:

Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (*Ritz*, aaO, § 299 Tz 13, mwH).

Das Vorbringen des Bw. in seinem Aufhebungsantrag lässt nicht erkennen, dass bzw. in welchen Punkten die Einkommensteuerbescheide rechtswidrig sein würden. Der Bw. beschränkt sich in seinen Ausführungen ausschließlich auf die Festsetzung der *Umsatzsteuer* betreffende Umstände. Insbesondere wird der Übergang der Umsatzsteuerschuld auf die Auftraggeber bzw. ein Verstoß gegen die „6. EU-Richtlinie (Verbot der Doppelversteuerung)“ geltend gemacht. In den Einkommensteuerbescheiden vom 10. September 2007 hat das Finanzamt zudem die Einkünfte des Bw. aus Gewerbebetrieb ohnehin jeweils mit € 0,-- angesetzt und lediglich die vom Bw. im Inland aus seiner nichtselbständigen Beschäftigung erzielten – unstrittigen - Einkünfte berücksichtigt. Mit seinem Vorbringen zeigt der Bw. in keiner Weise – und schon gar nicht mit der erforderlichen Gewissheit - auf, dass die Einkommensteuerbescheide inhaltlich rechtswidrig wären. Dem Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide kommt daher keine Berechtigung zu und war er sohin als unbegründet abzuweisen.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. Februar 2012