



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Heinz Wöber Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 1150 Wien, Mariahilferstrasse 209, vom 2. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Raffer, vom 14. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 14.7.2011 erließ das zuständige Wohnsitzfinanzamt der Berufungswerberin (Bw.) AB einen gem. [§ 295 BAO](#) abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2006, der anstelle des erklärungskonform ergangenen Erstbescheides betreffend Einkommensteuer 2006 vom 5.5.2008 trat und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 6.086,16 in Ansatz brachte.

Begründend führte das Finanzamt unter anderem dazu aus:

„Die Änderung gem. [§ 295 BAO](#) erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Linz zu Steuernummer xxx/xxxx vom 12.4.2011“

In der fristgerecht eingebrachten Berufung gegen den abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2006 brachte die steuerliche Vertretung der Bw. folgendes vor:

„....gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14.7.2011 erheben wir im Klientenauftrag fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und begründen dies wie folgt:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stammen aus einer Beteiligung des verstorbenen Ehegatten der Bw., der diese (siehe beiliegendes Email vom 22.7.2011) im Jahr 1988 gezeichnet hat. In den Steuererklärungen des Ehegatten der Bw. bzw. von der Bw. wurden Verluste aus dieser Beteiligung nie geltend gemacht.

Der Veräußerungsgewinn in Höhe von € 6.086,16 bleibt daher außer Ansatz. Wir beantragen die Aufhebung des Bescheides und die Wiederherstellung in den vorigen Zustand...."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4.8.2011 wies das Finanzamt die Berufung gegen den gem. [§ 295 BAO](#) abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 14.7.2011 ab.

„Die Bescheidänderung gem. [§ 295 BAO](#) erfolgte aufgrund einer Tangentenmeldung eines anderen Finanzamtes, welches gem. [§ 188 BAO](#) einen Feststellungsbescheid erlassen hat. Eine Berufung kann nur gegen den Grundlagenbescheid erfolgen und ist im dortigen Finanzamt einzubringen.

Der Argumentation, dass bedingt durch die angebliche „Nichtverwertung" von Verlusten in Vorjahren der Veräußerungsgewinn nicht steuerbar wäre kann nicht Folge geleistet werden. Die Berufung muss daher abgewiesen werden".

Im dazu dieser Berufungsvorentscheidung erhobenen Vorlageantrag führte die steuerliche Vertretung unter anderem aus:

„Gem. [§ 295 BAO](#) wurde der Einkommensteuerbescheid 2006 aufgrund der bescheidmäßigen Feststellung des Finanzamtes Linz zur Steuernummer xxx/xxxx vom 12.4.2011 abgeändert.

Der geänderte Einkommensteuerbescheid 2006 berücksichtigt nun zusätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 6.086,16 einkommenserhöhend, weshalb sich eine Abgabennachforderung von € 2.753,18 ergibt.

Vorliegen einer Beteiligung gem. § 2 Abs 2a EStG: Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stammen aus der Beteiligung ..

Diese Beteiligung wurde im Jahr 1988 vom Ehegatten der Bw. erworben und im Erbwege an die Bw. übertragen.

Bei genannter Beteiligung handelt es sich offenkundig um eine Beteiligung im Sinne des § 2 Abs 2a EStG.

Da der Ehegatte der Bw. kein geschäftliches Interesse oder keine sonstige geschäftliche Verbindung zu dieser Beteiligungsgesellschaft hatte, wurde diese Beteiligung offenkundig nur deshalb erworben, weil das Erzielen des steuerlichen Vorteiles im Vordergrund stand.

Dies war gegeben, zumal

- *der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird, und*
- *auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus der Beteiligung ohne Anwendung des § 2 Abs 2a EStG Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen.*

Die Beteiligung wurde durch ein allgemeines Angebot vermarktet, zumal es für die genannte Beteiligung einen allgemeinen Anlegermarkt gibt, was durch die Vielzahl von Beteiligungen bestätigt wird. Der Renditevergleich ist erfüllt, zumal die Beteiligung über Jahrzehnte nur Verluste erwirtschaftet hat, und die Beteiligung ohne steuerliche Verlustverwertung mangels Auszahlungen für die Anleger keinen in Geld ausdrückbaren Vorteil bringt.

Verrechnung des Gewinnes von 2006 mit vorangegangenen Verlusten:

Gem. § 124b Z 39 EStG ist die Spezialbestimmung des [§ 2 Abs 2a EStG 1988](#) ab der Veranlagung 2000 anzuwenden, unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbes bzw. des Eingehens der Beteiligung. Aufgrund dessen ist der Gewinn von 2006 in Höhe von € 6.086,16 mit den vorangegangenen Verlusten aus dieser Beteiligung zu verrechnen.

Da die Verluste der vorangegangenen Jahre den Gewinn des Jahres 2006 bei weitem übersteigen, hat im Jahr 2006 somit keine einkommenserhöhende Abänderung des Einkommensteuerbescheides zu erfolgen.

Wir beantragen daher die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 14.7.2001".

Am 30.8.2011 legte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor und führte ergänzend aus:

„Der bekämpfte Bescheid erging gem. [§ 295 BAO](#) aufgrund eines Feststellungsbescheides des Finanzamtes Linz zu Steuernummer xxx/xxxx Y Leasing GmbH und Mitges .

Gem. [§ 252 BAO](#) kann gegen einen solchen abgeleiteten Bescheid nicht mit der Begründung berufen werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Es wird außerdem beantragt, Verluste der Vorjahre anzuerkennen. Seit dem Jahr 1988, in dem die Bw. die gegenständliche Beteiligung von ihrem Gatten geerbt hat, gibt es vom

zuständigen Finanzamt für alle Jahre bis einschließlich 2005 keine Bescheide, daher auch keine festgestellten Verluste.

Die Höhe der vortragfähigen Verluste ergibt sich aber –mit Bindungswirkung für die Folgejahre- grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres (VwGH 899/74, 2002/14/0132). Der Ausspruch des Verlustes wird gem. [§ 92 Abs 1 lit b BAO](#) für ein späteres Abzugsverfahren betragsmäßig verbindlich (VwGH [2006/15/0026](#)).

Im Folgejahr wird nur mehr über den Umfang des Verlustverbrauches bescheidmäßig abgesprochen. Da keine Verluste beim zugrundeliegenden Feststellungsbescheid festgestellt wurden (und korrekterweise in den Jahren 1998-2005 auch keine Verluste einkommensteuerlich geltend gemacht wurden) können auch keine Verluste berücksichtigt werden.

Es wird ersucht, die Berufung abzuweisen".

Am 18.11.2011 erging seitens des Unabhängigen Finanzsenats folgender Vorhalt an das Finanzamt Wien 4/5/10.

„Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob und wenn in welcher Höhe im Jahr 2006 bei der Berufungswerberin AB Einkünfte aus einer Beteiligung an dem vom Finanzamt Linz zur St.Nr. xxx/xxxx geführten Steuersubjekt bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind.

Als Verfahrenstitel für die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 14.7.2011, der den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5.5.2008 ersetzte, hat das Finanzamt [§ 295 BAO](#) herangezogen und in der Bescheidbegründung ausgeführt: „Die Änderung gem. [§ 295 BAO](#) erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Linz zu Steuernummer xxx/xxxx vom 12.4.2011".

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14.7.2011 erhobene Berufung hat das Finanzamt Wien 4/5/10 mit der Begründung abgewiesen, eine Berufung könne nur gegen den Grundlagenbescheid erfolgen, und sich dabei – wie im Vorlagebericht ersichtlich – im Ergebnis auf [§ 252 BAO](#) berufen.

Bei der Durchsicht des Aktes und der Daten im Abgabensinformationssystem sind dem Unabhängigen Finanzsenat erhebliche Zweifel an der Existenz eines derartigen rechtsgültigen Feststellungsbescheides gekommen.

Zur Steuernummer xxx//xxxx wird vom Finanzamt Linz ein als „Y Leasing GesmbH u Mitges“ bezeichnetes Steuersubjekt geführt.

Laut Firmenbuch wurde die Geschäftsherrin, die Y Leasing GmbH, als übertragende Gesellschaft mit der Z Holdinggesellschaft mbH (FN 8xxxxx) als übernehmender Gesellschaft mit Generalversammlungsbeschluss vom 13.9.2010 verschmolzen.

Ein Bescheid vom 14.7.2011 ist im Abgabensinformationssystem nicht ersichtlich.

Für das Jahr 2006 ist ein Erstbescheid E6 mit Datum 5.5.2011 und dem Vermerk „händischer Bescheid“ gebucht. Die näheren Daten dieses Bescheides lassen sich dem Abgabensinformationssystem nicht entnehmen.

Für die (offenbare) Mitunternehmerschaft ist ein Vertreter ([§ 81 BAO](#)) nicht angemerkt.

Lauf Abgabensinformationssystem erfolgt „Zustellung an Finanzamt!“

Voraussetzung für ein Vorgehen nach [§ 295 BAO](#) bzw. in weiterer Folge nach [§ 252 BAO](#) ist das Vorliegen eines rechtsgültigen Feststellungsbescheids.

Ein solcher setzt unter anderem voraus, dass der Bescheidadressat als solcher richtig bezeichnet und der Bescheid ordnungsgemäß zugestellt wurde.

Dies ist nach der dem Unabhängigen Finanzsenat zur Verfügung stehenden Aktenlage vorerst zweifelhaft. Allerdings kann aus dem Abgabensinformationssystem weder der Inhalt des Bescheides vom 5.5.2011 (?) noch ersehen werden, ob und an wen der Bescheid zugestellt wurde.

Die hiebei getroffenen Feststellungen wären vom Finanzamt mit der Berufungswerberin zu erörtern.

Das Finanzamt Wien 4/5/10 wird daher eingeladen, bis 31.12.2011 unter Anschluss von Kopien des Feststellungsbescheids sowie dessen Zustellnachweises nachzuweisen, dass dem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14.7.2011 ein rechtsgültiger Feststellungsbescheid zugrunde liegt“.

Hierauf legte das Finanzamt Wien 4/5/10 am 24.11.2011 eine Ausfertigung des händisch erlassenen Feststellungsbescheids des Finanzamtes Linz vom 12.4.2011 vor, der an „Y Leasing GesmbH u. Mitges.“ zu Händen des Geschäftsführers der GmbH gerichtet ist und unter anderem „Mitgesellschafter lt. beiliegender Liste“ „Anteil/Einkünfte“ von „-€ 1.592.908,00“ „nichtausgleichsfähige Verluste € 1.592.908,00“ zuweist und ausführt „Im

Einkunftsanteil sind enthalten: Veräußerungsgewinn ([§ 24 EStG 1988](#)) € 1.573.881,00". Dieser Bescheid wirke gemäß [§ 191 Abs. 3 lit. a BAO](#) für die in der Beilage angeführten Personen. Begründend wurde angegeben „Die Veranlagung erfolgt auf Basis der Gewinnverteilung laut Diskette“. Beigeschlossen war ein Ausdruck einer Lfd.Nr. 62 betreffend AB, der dieser ein lfd. Ergebnis von 0,00 und einen Veräußerungsgew. nach Abzug WT-Verl. von 6.068,16 zuweist. „Zuführung Wartetaste“ 0,00. Unter diesen Zahlen befinden sich die Zahlen -1.592.907,84, 1.573.880,79, 1.592.907,84. Weitere Mitgesellschafter sind auf dem übermittelten Bescheidausdruck nicht ersichtlich.

Für den Fall, dass nach Meinung des UFS kein gültiger Feststellungsbescheid vorliege, stellte das Finanzamt eine stattgebende Berufungsvorentscheidung in Aussicht.

Der Unabhängige Finanzsenat teilte dem Finanzamt hierauf am 19.12.2011 unter anderem mit:

„...Aus den mit E-Mail vom 24.11.2011 übermittelten Unterlagen ergibt sich, dass der streitgegenständliche Einkünftefeststellungsbescheid vom 12.4.2011 an eine „Y Leasing GesmbH u. Mitges.“ zu Handen eines Bevollmächtigten ergangen ist und einen Hinweis gemäß [§ 191 Abs. 3 lit. b BAO](#) enthält.

Wie im Vorhalt vom 14.11.2011 mitgeteilt, wurde die Geschäftsherrin, die Y Leasing GmbH, als übertragende Gesellschaft mit der Z Holdinggesellschaft mbH als übernehmender Gesellschaft mit Generalversammlungsbeschluss vom 13.9.2010 verschmolzen, die Eintragung in das Firmenbuch erfolgte am 28.9.2010.

Mit der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch geht die übertragende Gesellschaft unter.

Bescheide, die nach Eintragung der Verschmelzung an die übertragende Gesellschaft gerichtet sind, gehen nach einhelliger Auffassung ins Leere und vermögen keine Rechtswirkungen zu entfalten (vgl. etwa UFS 18.9.2003, RV/1385-W/03; UFS 18.1.2005, RV/0315-L/04; UFS 24.1.2005, RV/1486-L/02; UFS 26.2.2010, RV/0311-I/08; UFS 22.4.2010, RV/0006-W/03; UFS 7.6.2011, RV/0480-W/05).

Ein an eine unechte stille Gesellschaft zu richtender Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) kann, muss aber nicht die Bezeichnung des Geschäftsherrn mit dem Zusatz "und Mitgesellschafter" enthalten; sie ist auch dadurch bezeichnet, dass der Bescheid die Namen oder Bezeichnungen des Geschäftsherrn und des stillen Gesellschafters aufweist (Bescheidadressierungsleitfaden des BMF 25.5.2010, SZK-010103/0001-SVE/2010, unter Hinweis auf VwGH 26.7.2007, [2004/15/0137](#)).

Essentiell für die Adressierung von Feststellungsbescheiden an atypisch stille Gesellschaften ist somit, dass diese jedenfalls die Bezeichnung der Geschäftsherrin enthalten.

Existiert die in einem Feststellungsbescheid genannte Geschäftsherrin – wie hier die Y Leasing GmbH – im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mehr, weil diese auf eine übernehmende Gesellschaft verschmolzen wurde, ist dieser Fall nach Ansicht des UFS gleich jenem zu behandeln, in dem Bescheide an eine übertragende Gesellschaft gerichtet wurden und ist daher die atypisch stille Gesellschaft unrichtig bezeichnet worden.

Der Feststellungsbescheid vom 12.4.2011 vermag daher nach Ansicht der Berufungsbehörde keine Rechtswirkungen zu entfalten und stellt insbesondere keinen geeigneten Rechtstitel für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach [§ 295 BAO](#) dar.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wäre daher nach Dafürhalten des UFS Folge zu geben.

Zweckmäßigerweise wäre das Finanzamt Linz hiervon in Kenntnis zu setzen. Sobald ein rechtswirksamer Einkünftefeststellungsbescheid vorliegt und sofern dann Verjährung noch nicht eingetreten ist, kommt die neuerliche Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides in Betracht."

In weiterer Folge gab das Finanzamt bekannt, wie es beabsichtige, die Berufung stattgebend zu erledigen. Die vom Finanzamt vorgesehene Vorgangsweise ergebe sich aus der EDV, eine Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides mittels BVE sei wegen der EDV nicht möglich.

Die Berufungsbehörde ersuchte hierauf das Finanzamt, von einer Erledigung im eigenen Wirkungskreis Abstand zu nehmen und den Akt der Berufungsbehörde zur Entscheidung vorzulegen.

Der Finanzamtsakt wurde dann dem UFS übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die maßgebenden Bestimmungen der [Bundesabgabenordnung](#) lauten:

„§ 295. (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er 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 Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Berufung, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines

- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen."

„§ 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."

Sind die zu veranlagenden Einkünfte Gegenstand eines Einkünftefeststellungsverfahrens nach [§ 188 BAO](#), ist insoweit der für den Steuerpflichtigen festgestellte Einkünfteanteil zwingend der Veranlagung zugrunde zu legen. Der Einkommensteuerbescheid kann dann nicht mit der

Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend sind ([§ 252 Abs 1 BAO](#)); ein allfälliges Rechtsmittel müsste sich gegen den Feststellungsbescheid selbst richten. Wird der Einkünftefeststellungsbescheid erst nach Ergehen des Einkommensteuerbescheids (rechtswirksam) erlassen (oder geändert), ist der Einkommensteuerbescheid zwingend nach [§ 295 Abs 1 BAO](#) abzuändern (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 39 Anm. 3).

Die Berufung richtet sich gegen im Feststellungsverfahren getroffene Entscheidungen.

Die Berufung wäre daher gemäß [§ 252 BAO](#) abzuweisen gewesen, wäre der vom Finanzamt für die Erlassung des gemäß [§ 295 BAO](#) abgeänderten Einkommensteuerbescheides herangezogene Feststellungsbescheid rechtswirksam (vgl. VwGH 28.9.2011, [2011/13/0109](#)).

Wie oben dargelegt, liegt jedoch ein wirksamer Feststellungsbescheid nicht vor.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde kann ein an eine „Y Leasing GesmbH u. Mitges.“ zu einem Zeitpunkt, zu dem die „Y Leasing GmbH“ bereits als übertragende Gesellschaft mit der Z Holdinggesellschaft mbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen und im Firmenbuch gelöscht war, keine Rechtswirkungen zu entfalten.

Die Berufungsbehörde kann es dahingestellt lassen, ob darüber hinaus ein Feststellungsbescheid, der (offenbar) nicht alle Mitunternehmer nennt, sondern auf einen beigeschlossenen Datenträger verweist, hinsichtlich eines im Feststellungsbescheid selbst nicht genannten Mitunternehmers für diesen Rechtswirkungen zu entfalten vermag.

Das Nichtvorliegen eines wirksamen Feststellungsbescheides war von Amts wegen wahrzunehmen.

Mangels eines wirksamen Feststellungsbescheides ist der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14.7.2011 unzulässigerweise ergangen, da infolge der Sperrwirkung des in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheides 2006 vom 5.5.2008 ein neuerlicher Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 nur dann erlassen werden hätte dürfen, wenn hierfür ein Verfahrenstitel vorliegt.

Da das nicht der Fall war, ist der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14.7.2011 gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 9. Jänner 2012