

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerde weiterwirkende Berufung des Dr. Matthias S*****, *****Adresse*****, Deutschland, vom 16. 8. 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, 2500 Baden, Josefsplatz 13, vom 8. 7. 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004, alle zur Steuernummer 16 14*****

I. 1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben;

der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 8. 7. 2010 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) - ersatzlos - aufgehoben;

2. beschlossen:

der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 8. 7. 2010 sowie die diesbezügliche Berufungsvorentscheidung vom 26. 9. 2010 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben.

II. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004

Das Finanzamt erließ mit Datum 8. 7. 2010 gegenüber dem Berufungswerber (Bw) und nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf) Dr. Matthias S*****, Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004, wobei Zustellnachweise nicht aktenkundig sind.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 erging gemäß § 295 Abs. 1 BAO, wodurch der bisherige Einkommensteuerbescheid 2003 vom 5. 1. 2006 aus dem Rechtsbestand ausschied.

Im neuen Einkommensteuerbescheid 2003 wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 30.353,96 € angesetzt und dies wie folgt begründet:

*Die Änderung gem. § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Baden Mödling zu Steuernummer 11***** vom 02.03.2010.*

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 ist ein Erstbescheid.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 13.754,48 € angesetzt und dies wie folgt begründet:

Wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2004 wurden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

*Sie haben Einkünfte aus selbständiger Arbeit, über die ein Feststellungsbescheid vorliegt. Die Schätzung erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellung des Finanzamtes Baden Mödling zu Steuernummer 11***** vom 02.03.2010.*

Tangenten

Aktenkundig sind Mitteilungen des Finanzamtes Baden Mödling zu St.Nr. 14***** betreffend Einkünftefeststellung bei X***** Y***** Rechtsanwälte OG, worin dem Bf im Jahr 2003 Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 30.353,96 € und im Jahr 2004 solche von 13.754,48 € zugerechnet werden.

Beschwerde

Hiergegen richtet sich die als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 16. 8. 2010, in welcher angegeben wird, die Bescheide seien "Anfang August 2010" dem Bf zugestellt worden. Inhaltlich bestreitet der Bf, in den Jahren 2003 und 2004 in Österreich steuerpflichtige Einkünfte erzielt zu haben.

*Für die Jahre 2003 und 2004 geht es um Einkünfte der Sozietät Z***** Q***** in Österreich. Diese sind mir zu Unrecht zugerechnet worden. Die in den Steuerbescheiden erwähnten Feststellungsbescheide sind mir niemals zugestellt worden.*

Berufungsvorentscheidungen

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. 9. 2010 und vom 26. 9. 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen:

*Gemäß dem Feststellungsbescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2.3.2010 betreffend die X***** Y***** Rechtsanwälte OG (vormals Z***** Y***** Rechtsanwälte OEG) StNr XXX/XXXX haben Sie im Jahr 2003 und 2004 anteilig Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt. Diese Feststellungsbescheide wurden ordnungsgemäß an die X***** Y***** Rechtsanwälte OG adressiert und an deren bevollmächtigten Vertreter zugestellt.*

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gem § 252 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Ihre Einwendungen können daher wirksam nur im Verfahren gegen den Feststellungsbescheid vorgebracht werden.

Gemäß § 192 BAO besteht im Einkommensteuerverfahren Bindung an den zugrunde liegenden Feststellungsbescheid.

Vorlageantrag

In seinem Vorlageantrag vom 11. 10. 2010 führt der Bf aus:

*... mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. September 2010 haben Sie meine Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide vom 8. Juli 2010 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung verweisen Sie darauf, dass ich nach Feststellungsbescheiden des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. März 2010 betreffend die X***** Y***** Rechtsanwälte OG anteilig Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielt hätte. Diese Feststellungsbescheide seien ordnungsgemäß an die X***** Y***** Rechtsanwälte OG adressiert und an deren bevollmächtigten Vertreter zugestellt worden. Einwendungen könnten daher wirksam nur im Verfahren gegen den Feststellungsbescheid vorgebracht werden.*

*Diese Begründung geht fehl. Wie ich Ihnen bereits mitgeteilt habe, bin ich und war ich zu keinem Zeitpunkt Gesellschafter der X***** Y***** Rechtsanwälte OG (vormals Z***** Y***** Rechtsanwälte OEG). Unstreitig sind mir die fraglichen Feststellungsbescheide niemals bekannt gegeben worden. Die "ordnungsgemäße" Bekanntgabe an den bevollmächtigten Vertreter der X***** Y***** Rechtsanwälte OG kann nur Wirkung für und gegen die Gesellschafter dieser Gesellschaft entfalten, nicht aber gegenüber Dritten wie mir. Da der Grundlagenbescheid im Verhältnis mir gegenüber bisher nicht bekanntgegeben und nicht wirksam zugestellt worden ist, kann ich, da dies die einzige Möglichkeit für mich ist, Einwendungen gegen den Folgebescheid unmittelbar erheben. Dies hat in Deutschland der Bundesfinanzhof bereits mehrfach entschieden (z.B. BFH BStBl. 86, 477; BFH/NV 96, 592), und das kann in Österreich unmöglich anders sein. Aus einem im Verhältnis zu mir nicht wirksamen bekanntgegebenen Grundlagenbescheid können keine für mich nachteiligen steuerlichen Folgen gezogen werden.*

*Da ich nicht Gesellschafter der X***** Y***** Rechtsanwälte OG bzw. der Z***** Y***** Rechtsanwälte OEG war und auch sonst keine Einkünfte in Österreich erzielt habe, sind die Einkommensteuerbescheide rechtswidrig und daher aufzuheben...*

Aussetzung der Entscheidung

Mit Bescheid vom 23. 2. 2011 setzte das Finanzamt die Entscheidung über die Berufung vom 16. 8. 2010 gegen die Bescheide vom 8. 7. 2010 betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 gemäß § 281 Abs. 1 BAO aF aus.

Vorlage

Mit Bericht vom 11. 4. 2014 legte das Finanzamt die als Beschwerde weiterwirkende Berufung dem Bundesfinanzgericht vor und führte unter anderem aus:

Sachverhalt:

*Wirksamkeit der Grundlagenbescheide StNr 16-11***** gegenüber dem Beschwerdeführer; des Weiteren wird bestritten, dass Einkünfte in Österreich erzielt wurden;*

Beweismittel:

*Tangenten StNr 16-11*****;*

*Akt X***** Y***** Rechtsanwälte OG*

Stellungnahme:

auf die BVE sowie auf das beim BFG anhängige Verfahren betreffend

*Feststellungsbescheide 2003 und 2005 StNr 16-11***** X***** Y***** Rechtsanwälte OG wird verwiesen.*

Beschluss des BFG im Feststellungsverfahren

Am 3. 12. 2014 übermittelte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht eine Ausfertigung des Beschlusses des BFG im Feststellungsverfahren BFG 5. 8. 2014, RV/71 02422/2013, wonach die Bescheide hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend die Jahre 2003 und 2004, auf die sich das Finanzamt im gegenständlichen Verfahren stützt, gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben werden.

Der Begründung dieser Entscheidung lässt sich unter anderem entnehmen:

... Betreffend der mehrfach vertretenen Ansicht, im gegenständlichen Fall lägen Treuhandverhältnisse vor, bleibt festzuhalten, dass derartige Feststellungen nicht getroffen werden können. Unklar bleibt zwischen welchen Vertragspartnern Treuhandverhältnisse abgeschlossen worden sein sollten, da nach übereinstimmenden Stellungnahmen schriftliche Treuhandverträge nicht abgeschlossen wurden. Dabei ist weiters vollkommen

*unklar, welche der 177 bisher namentlich unbekannten Gesellschafter der Z***** Q*****-Gruppe mit den 24 bekannten Rechtsanwälten der Gruppe einen konkludenten Treuhandvertrag abgeschlossen haben sollten...*

*... Ohne weitere Erhebungen hinsichtlich der tatsächlichen Anzahl der Gesellschafter der Z***** Q*****-Gruppe und folglich der tatsächlichen Anzahl der Mitunternehmer an der (multidisziplinären) X***** Y***** Rechtsanwälte OEG zum jeweiligen Gewinnfeststellungszeitpunkt, folgte das Finanzamt den Angaben der steuerlichen Vertretung der OEG in den berichtigten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften für die Jahre 2003 und 2004. Bereits aufgrund der persönlichen Vorsprache des Prof. Dr. Y***** am 12. November 2009, sohin vor dem Zeitpunkt der Abgabe der berichtigten Steuererklärungen, musste bereits klar gewesen sein, dass in den angeforderten Unterlagen -Anlage 1 zum Realteilungs- und Zusammenschlussvertrag - nicht nur die im gegenständlichen Verfahren beteiligten 24 deutschen Anwälte sondern sämtliche Gesellschafter der Z***** Q*****-Gruppe genannt werden...*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen

§ 191 BAO lautet:

§ 191. (1) Der Feststellungsbescheid ergeht

a) in den Fällen des § 186: an denjenigen, dem die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) zugerechnet wird, wenn jedoch am Gegenstand der Feststellung mehrere beteiligt sind, an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, an der die Beteiligung im Feststellungszeitpunkt bestanden hat;

b) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013)

c) in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind;

d) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013)

e) in allen übrigen Fällen: an die von der Feststellung Betroffenen.

(2) Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

(3) 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.

(4) Ein Feststellungsbescheid, der gemäß § 186 über eine zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) oder über eine Gewerbeberechtigung erlassen wird, wirkt auch gegen den Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht. Das gleiche gilt bei Nachfolge im Besitz.

(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so steht dies der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

§ 278 BAO lautet:

18. Erkenntnisse und Beschlüsse

§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

§ 295 BAO lautet:

§ 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 Bescheidbeschwerde, 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.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

Einkommensteuerbescheid 2003

Der in Rechtskraft erwachsene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 5. 1. 2006 wurde vom Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO auf Grund des Feststellungsbescheides des Finanzamtes Baden Mödling zur Steuernummer 11***** vom 2. 3. 2010 durch den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 8. 7. 2010 ersetzt.

Da dieser Feststellungsbescheid mit Beschluss BFG 5. 8. 2014, RV/71 02422/2013, aufgehoben wurde, ist die Grundlage für einen Eingriff in die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 vom 5. 1. 2006 weggefallen, ohne dass auf das weitere Beschwerdevorbringen einzugehen ist.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 8. 7. 2010 erweist sich daher als rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 B-VG) ergangen und ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO - ersatzlos - aufzuheben.

Einkommensteuerbescheid 2004

Ob der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 8. 7. 2010 rechtmäßig ergangen ist, lässt sich derzeit nicht beurteilen.

Dies hängt von der Frage ab, ob der Bf im Jahr 2004 Mitunternehmer der (nunmehrigen) X***** Y***** Rechtsanwälte OG war.

Diesbezüglich ist die Sache nicht entscheidungsreif, sondern sind noch - wie das BFG in seinem zitierten Beschluss ausgeführt hat - Ermittlungen vorzunehmen.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 8. 7. 2010 ist daher gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben, wobei zur Begründung der Zurückverweisung sinngemäß auf die Ausführungen im Beschluss BFG 5. 8. 2014, RV/71 02422/2013, verwiesen wird.

Sollte neuerlich ein Feststellungsbescheid für das Jahr 2004 erlassen werden, wird im Fall einer Zustellung nach § 101 Abs. 3 BAO zu prüfen, ob hinsichtlich des Bf wirksam ein Vertreter nach § 81 BAO namhaft gemacht oder bestellt wurde.

Revisionsnichtzulassung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt. Dass bei Wegfall des Grundlagenbescheides eine Folgeänderung nach § 295 Abs. 1 BAO nicht mehr zulässig ist, entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe etwa die bei *Ritz*, BAO⁵ § 295 Rz 3 ff zitierte Judikatur).

Wien, am 24. Februar 2015