

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde des Bf., Adresse, PLZ-Ort, über die Beschwerde vom 21. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 17. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) erklärte bei der Einreichung der Steuererklärungen 2006 und 2007 u.a. als atypisch stiller Gesellschafter an der D-atyp.still, St.Nr. St.Nr1., Einkünfte aus Gewerbetrieb in Höhe von -EUR 9.000,00 (2006) bzw. EUR 3.000,00 (2007).

Mit Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2007 vom 3. April 2008 bzw. 18. Mai 2009 wurde der Bf. entsprechend den eingereichten Erklärungen zur Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 veranlagt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2006 und 2007 bei der D-atyp.still (im Folgenden D-atyp.still) wurde festgestellt, dass mangels feststehender tatsächlicher Gewinnabsicht das Ergebnis der D-GmbH nicht steuerbar und die Verluste daher nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig seien.

Aufgrund der Wertlosigkeit des von der D-GmbH produzierten Produktes und des damit verbundenen evidenten Mangels einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht bedürfe es nach den Feststellungen der BP bei der D-GmbH auch keiner Liebhabereiprüfung nach der Liebhabereiverordnung, BGBI 1993/133 idF BGBI II 1997/358 und BGBI II 1999/15, mehr. Insbesondere sei die Betätigung der D-GmbH als eine nicht einkommensteuerbare Betätigung anzusehen. Bei einer Tätigkeit, bei der feststehe, dass sie zu keiner Zeit einen Gesamtgewinn erbringen könne, bedürfe es daher keiner Überprüfung, ob Liebhaberei vorliege oder nicht.

Da im vorliegenden Fall nach den Feststellungen der BP bei der D-atyp.still keine einkommensteuerbaren Einkünfte erzielt werden, würden auch die Voraussetzungen für eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO nicht vorliegen.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt im Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend die D-atyp.still, St.Nr. St.Nr1., für die Jahre 2006 und 2007 mit 11. November 2009 händische Feststellungsbescheide gemäß § 92 BAO, mit denen ausgesprochen wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe. Diese händischen Feststellungsbescheide gemäß § 92 BAO, mit denen ausgesprochen wurde, dass eine einheitlich und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe, seien von Herrn C., einem Beamten des Finanzamtes Salzburg-Land approbiert worden.

Die rechnerische Verbuchung der händischen Nichtfeststellungsbescheide erfolgte mit 14. Dezember 2009 durch sog. "interne Feststellungsbescheide", damit jeweils automatische Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO veranlasst werden, mit denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2006 und 2007 jeweils mit EUR 0,00 ausgewiesen werden.

Im Gefolge der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Bescheide vom 11. November 2009 mitsamt deren rechnerischer Verbuchung vom 14. Dezember 2009, mit denen ausgesprochen wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe, ergingen gemäß § 295 Abs. 1 EStG 1988 geänderte Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 17. Dezember 2009 mit denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils mit EUR 0,00 angesetzt wurden.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 erhob der Bf. mit Eingabe vom 21. Jänner 2010 das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung). Diese Beschwerde richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Verluste durch das Finanzamt Wiener Neustadt im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO zu St.Nr. St.Nr1., da das Finanzamt Wiener Neustadt das Vorliegen der Voraussetzungen für die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO ablehne. Seitens des Bf. werde daher beantragt, die in den Jahren 2006 und 2007 bezahlten Kommanditeinlagen, die nunmehr wertlos geworden seien, als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2006 und 2007 zu werten. Zur Verwaltungsvereinfachung werde ersucht, das (Einkommensteuer)Verfahren auszusetzen, bis dass das (Feststellungs)Verfahren beim Finanzamt Wiener Neustadt rechtskräftig abgeschlossen sei.

Die Beschwerde (vormals: Berufung) wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2010 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, gemäß § 252 BAO könne ein Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen

unzutreffend seien. Die Berufung gegen die gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 sei daher abzuweisen.

Mit Eingabe vom 2. Februar 2010 beantragte der Bf. die Vorlage dieser Beschwerde an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zwecks Wahrung des Rechtsschutzinteresses. Ergänzend wurde ausgeführt, die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 sei nur vorsichtshalber deswegen eingebbracht worden, das das Finanzamt Wiener Neustadt das Vorliegen von Tatsachen für einen Feststellungsbescheid ablehne.

Mit Mitteilung vom 3. Februar 2010 in Form des Formulars Verf67 brachte das Finanzamt Wien 1/23 dem Bf. die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt zu St.Nr. St.Nr1., vormals StNr2., betreffend D-atyp.still zur Kenntnis. Die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sei durch das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt im Wesentlichen wie folgt begründet worden:

Mangels feststehender fehlender tatsächlicher Gewinnabsicht aus der (bloß vorgesetzten) Erstellung eines Datenbankmanagement- und Informationssystems, sei das Ergebnis der Tätigkeit der D-GmbH daher nicht steuerbar und die Verluste nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. Aufgrund des evidenten Mangels einer Gewinnerzielungsabsicht bedürfe es im gegenständlichen Fall auch keiner Liebhaberei-Prüfung nach der Liebhaberei-Verordnung, wenn feststehe, dass die von der D-GmbH entfaltete Tätigkeit zu keiner Zeit einen Gesamtgewinn erbringen könne. Da von der D-GmbH und atypisch stillen Gesellschaft keine einkommensteuerbaren Einkünfte erzielt werden, würden auch die Voraussetzungen für eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht vorliegen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Ist gemäß § 295 Abs. 1 BAO 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.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte (der Gewinn) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert festgestellt.

Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist nach § 188 Abs. 3 BAO auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 17. Dezember 2009 zu Recht ergingen. Dies insbesondere unter dem Aspekt, wenn es sich bei den vermeintlichen Feststellungsbescheiden 2006 und 2007 vom 11. November 2009 sowie deren verrechnungstechnischer Buchung mit 14. Dezember 2009, mit der jeweils ausgesprochen wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe, um Nichtbescheide handelt.

Die mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen der (vermeintlichen) Feststellungsbescheide des Finanzamtes Neunkirchen-Wiener Neustadt betreffend Datyp.still, St.Nr. St.Nr1., wurden von Herrn C. - einem Beamten des Finanzamtes Salzburg-Land - unterschrieben. Das Finanzamt Neunkirchen-Wiener Neustadt hatte Herrn C. keine Approbationsbefugnis erteilt.

Dieser Umstand ist dem Finanzamt Neunkirchen-Wiener Neustadt aus mehreren Parallelfällen (zB BFG 10.9.2014, GZ. GZ1; UFS 14.7.2011, GZ. GZ2) bekannt.

Das seitens der belangten Behörde (früher) für die Wirksamkeit der Approbation durch Herrn C. vorgebrachte Organisationshandbuch (OHB, ein Erlass) des BMF sah im maßgeblichen Zeitraum (November 2009) die Genehmigung (Approbation) von Bescheiden, die nach einer Außenprüfung ergehen, die ein Finanzamt für ein anderes durchgeführt hatte, durch das prüfende Finanzamt (d.h. durch seinen Organwarter) vor.

Das interne OHB wurde nicht im Bundesgesetzblatt kundgemacht, sondern nur innerhalb der Finanzverwaltung bekannt gemacht. Dieser Erlass erfüllte daher jedenfalls nicht das Kundmachungs-Minimum, um nach Ansicht des VfGH eine (aufzuhebende) Rechtsverordnung darzustellen. Nach Ansicht des VwGH stellen derartige Erlässe überhaupt keine Rechtsverordnungen dar. Das interne OHB kann daher nichts an den Anforderungen des § 96 BAO ändern, welcher lautet:

Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

Nach der Rspr des VwGH ist § 96 erster Satz BAO so zu verstehen, dass eine Erledigung vom jeweiligen Organwalter zu genehmigen ist. Die BAO geht damit vom Verständnis aus, dass ein wirksamer Bescheid nur zustande kommt, wenn er auf die Genehmigung eines Behördenorganes und somit auf dessen Willen zurückzuführen ist (vgl. VwGH 14.12.2006, ZI. 2005/14/0014).

Klarzustellen ist in diesem Zusammenhang, dass die Genehmigungsfiktion des § 96 letzter Satz BAO nicht eingetreten sein kann, weil die Ausfertigungen sehr wohl unterschrieben waren.

Ebenfalls im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist die Aussage des VfGH im Erkenntnis vom 12.10.1993, ZI. V63/93, dass "*gewiss der Leiter des als monokratische Behörde eingerichteten Finanzamtes den Organen der mit der Betriebsprüfung betrauten Großbetriebsprüfung Approbation erteilen*" darf, denn es fehlt an einer Erteilung der Approbationsbefugnis durch das Finanzamt Neunkirchen-Wiener Neustadt an Herrn C.. Das interne Organisationshandbuch (OHB) ist keine Aussage oder Willensäußerung des Finanzamtes Neunkirchen-Wiener Neustadt, sondern eine solche des BMF.

Wer - auch wenn er Bediensteter der Behörde wäre - einen (vermeintlichen) Bescheid unterschreibt, ohne approbationsbefugt zu sein, bewirkt nur einen von vornherein ungültigen, absolut nichtigen Bescheid (vgl. VwGH 27.5.1988, ZI. 88/18/0015). Zur Genehmigung einer Erledigung ist berufen, wer nach den Organisationsvorschriften den behördlichen Willen zu bilden hat. Im monokratischen System ist dies der Behördenleiter oder das von ihm ermächtigte Organ (vgl. VwGH 19.6.1985, ZI. 84/03/0018, erster Rechtssatz).

Da Herr C. im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht zur Approbation der gegenständlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 ermächtigt war, sind diese Feststellungsbescheide von vornherein ungültig gewesen und absolut nichtig. Diese Bescheide werden der Behörde, der der Bedienstete dient, nicht zugerechnet (vgl. VwGH 27.5.1988, ZI. 88/18/0015).

Ob ein weiterer Grund für die Nichtigkeit der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 vorliegt - die GmbH (Geschäftsherrin) bzw. ihr Geschäftsführer (T.Z.)

wären keine geeigneten Zustellungsempfänger gewesen - kann dahingestellt bleiben, weil die absolute Nichtigkeit der Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 bereits erwiesen ist.

Mit Berufung gemäß § 243 BAO aF konnten nur Bescheide angefochten werden, worunter nur Erledigungen mit Bescheidcharakter zu verstehen sind. Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter (nichtige vermeintliche Bescheide, sog. Nichtbescheide) sind als unzulässig zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO, § 243 Rz. 6; § 260 Rz. 8).

Da ein nichtiger, vermeintlicher Bescheid rechtlich nie entstanden ist, ist dadurch keine Berufungsfrist in Lauf gesetzt worden und auch keine solche abgelaufen. Die Einhaltung der einmonatigen Berufungsfrist ist somit an keinem geeigneten Maßstab messbar.

Die vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 sollten gemäß § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO feststellen, dass eine Einkünftefeststellung nach § 188 BAO betreffend die in dem jeweiligen Jahr an der D-atyp.still, St.Nr. St.Nr1., unterbleibe. Die Nichtigkeit dieser Bescheide ist dem Finanzamt Neunkirchen-Wiener Neustadt durch Entscheidungen des damaligen Unabhängigen Finanzsenates (UFS) in mehreren Parallelfällen im Jahr 2011 (zB UFS 14.7.2011, GZ2) bekannt geworden.

Daraufhin hat das Finanzamt Neunkirchen-Wiener Neustadt mit 21. September 2012 datierte Feststellungsbescheide nach § 92 Abs. 1 iVm § 190 Abs. 1 BAO erlassen, mit denen ausgesprochen wurde, dass eine Einkünftefeststellung nach § 188 BAO betreffend die in dem jeweiligen Jahr an der D-GmbH atypisch still Beteiligten unterbleibt. Hierbei unterscheiden sich die mit 21. September 2012 datierten Bescheide von den mit 11. November 2009 datierten vermeintlichen Bescheiden folgendermaßen:

- Alle in dem jeweiligen Jahr atypisch Beteiligten sind in den Bescheiden vom 21.09.2012 als Bescheidadressaten angeführt, während die vermeintlichen Bescheide vom 11.11.2009 an die D-atyp.still gerichtet worden waren, obwohl deren Eigenschaft als Mitunternehmerschaft und damit als abgabenverfahrensrechtlich existentes Gebilde und damit als geeigneter Bescheidadressat durch den Ausspruch des Unterbleibens der Einkünftefeststellung nach § 188 BAO gleichzeitig verneint werden sollte.
- Zustellung der Bescheide vom 21.09.2012 an alle in dem jeweiligen Jahr atypisch still Beteiligten, während für die Zustellung der vermeintlichen Bescheide vom 11.11.2009 die Anwendung der Zustellfiktion gemäß § 101 mittels Zustellung an die - durch ihren Geschäftsführer vertretene - D-GmbH als gemäß § 81 BAO vertretungsbefugte Person versucht worden war.
- Approbation (Unterfertigung) der Bescheide vom 21.09.2012 durch eine Organwalterin (Vorständin) des Finanzamtes Neunkirchen-Wiener Neustadt.

Selbst wenn der den Nichtfeststellungsbescheiden 2006 und 2007 vom 11. November 2009 inhaltlich vollkommen gleichende Nichtfeststellungsbescheide 2006 und 2007 vom 21. September 2012 ein rechtswirksam erlassener sein sollte - wurde doch auch

gegen diese Bescheide Berufung erhoben -, so wäre dennoch dieser "Mangel" der angefochtenen Bescheide hierdurch nicht saniert (vgl. VwGH 24.11.1998, Zl. 93/14/0203).

Die Nichtbeachtung der Bindungswirkung gemäß § 192 BAO führte im Erkenntnis vom 28.5.1998, Zl. 96/15/0083, zur Aufhebung des dort angefochtenen Bescheides. Gerade diese Bindungswirkung ist im vorliegenden Fall zu beachten. § 295 Abs. 1 BAO verlangt, dass ein FeststellungsBESCHEID "nachträglich" erlassen, abgeändert, oder aufgehoben wird. Zudem müssen die Grundlagenbescheide gegenüber den Beteiligten, denen gegenüber die abgeleiteten Bescheide erlassen werden, wirksam geworden sein (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 93/15/0088; Ritz, BAO, § 295, Rz. 3).

Im Zeitpunkt der Erlassung der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 17. Dezember 2009 "wirkten" noch die in den Bescheiden vom 11. November 2009/14. Dezember 2009 getroffenen einheitlichen und gesonderten Feststellungen der Einkünfte aus der D-atyp.still.

Da bei Erlassung der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 betreffend den Bf. noch keine "tauglichen", die Nichtfeststellung der Einkünfte der D-atyp.still für 2006 und 2007 aussprechenden Nichtfeststellungsbescheide vorlagen, war dem Finanzamt eine solche Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 verwehrt.

Andernfalls würde dem Bf. die in Nichtbescheiden jeweils ausgesprochene Nichtfeststellung zu Unrecht angelastet, sodass er gegen die in der Folge erlassenen Einkommensteuerbescheide Berufung bzw. Beschwerde erheben müsste und die Nichteinberufung einer Beschwerde allenfalls dem steuerlichen Vertreter zum Nachteil gereichen könnte. Bei einer Fülle von Beteiligungen wäre dies mit einem unnötigen Aufwand zu Lasten eines jeden Steuerzahlers verbunden.

Der Beschwerde ist daher inhaltlich Folge zu geben und die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 17. Dezember 2009 aufzuheben.

Infolge der Aufhebung der angefochtenen Bescheide erübrigts es sich, auf das Vorbringen des Bf. betreffend die Berücksichtigung allfälliger Verluste aus der Kommanditeinlage einzugehen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Lösung der im vorliegenden Fall zu klarenden Rechtsfrage erfolgt im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 24.11.1998, Zl. 93/14/0203);

es liegt somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG (mehr) vor. Sohin hat gemäß § 25a Abs. 1 VwGG iVm § 280 Abs. 1 lit. d BAO neue Fassung der Ausspruch zu erfolgen, dass eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 3 B-VG nicht zulässig ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Jänner 2017