



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 15. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Martina Eber, vom 17. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung zahlenmäßig nicht angeführte Einkünfte aus Gewerbebetrieb „laut KG“, machte unter der Kennzahl 717 („Gewerkschaftsbeiträge“ usw.) einen Betrag von € 302,88 an Werbungskosten sowie Sonderausgaben geltend.

Laut Versicherungsdatenauszug war der Bw im Jahr 2008 Angestellter der A Immobilien KG.

Aktenkundig ist ferner die Kopie einer Gewerbeanmeldung der A-System KEG, wonach der Bw als gewerberechtlicher Geschäftsführer bekannt gegeben wurde, sowie des Dienstvertrages zwischen der KEG („Dienstgeber“) und dem Bw („Dienstnehmer“).

Mit Bescheid vom 17.5.2010 wurde der Bw vom Finanzamt zur Einkommensteuer für das Jahr 2010 veranlagt, wobei ausgehend von Einkünften aus Gewerbebetrieb von € 33.174,68, Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag von € 302,88 sowie Sonderausgaben von € 730,00 und somit einem Einkommen von € 32.141,80 eine Einkommensteuer von € 8.863,55 festgesetzt wurde.

Hiergegen wurde am 15.6.2010 Berufung erhoben mit dem ersichtlichen Antrag, die von der A Immobilien KG bezogenen Einkünfte nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren.

Der Bw befinde sich in einem Arbeitsgerichtsprozess mit der A Immobilien KG. „Dabei wird auch geklärt, ob ich überhaupt einkommensteuerpflichtig bin.“ Der Bw sei bei der Gebietskrankenkasse als Angestellter gemeldet gewesen und sei nach deren Stellungnahme auch lohnsteuerpflichtig. Der Bw sei an seinen Arbeitsort und seine Arbeitszeit gebunden und Weisungen unterworfen gewesen. Die Komplementärin habe der Steuerberaterin die Weisung erteilt, vom Bw weder „Diätenaufstellung noch KM-Aufstellung entgegenzunehmen“; dem Bw sei gesagt worden, er müsse seine „Aufstellung selber beim Finanzamt geltend machen.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22.6.2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Lägen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, könne der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

In seinem Vorlageantrag vom 6.7.2010 wiederholt der Bw im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen.

Mit Bericht vom 5.3.2013 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

[§ 188 BAO](#) lautet:

„§ 188. (1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

a) aus Land- und Forstwirtschaft,

b) aus Gewerbebetrieb,

c) aus selbständiger Arbeit,

d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

(2) (Anm.: aufgehoben durch [BGBl. I Nr. 144/2001](#))

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

(4) Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn

a) das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen ist,

b) in den Fällen des Abs. 1 lit. b und lit. c die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat.

c) im Falle des Abs. 1 lit. d hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht, sofern die Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft ([§ 2 Abs. 4 Wohnungseigentumsgesetz 2002](#)) betreffen würde, oder

d) sich der alleinige Zweck bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt.

(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides 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 gilt dies als Feststellung (Abs. 1) und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen Einkünfte zugerechnet werden."

[§ 252 BAO](#) lautet:

„§ 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."

[§ 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 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."

Laut Firmenbuch war der Bw während des gesamten Jahres 2008 Kommanditist der A Immobilien KG.

Mit Bescheid vom 29.3.2010 wurden die Einkünfte der KG für das Jahr 2008 gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt, wobei dem Bw ein Anteil an den Einkünften von € 33.174,68 zugewiesen wurde.

Dass dieser Feststellungsbescheid nicht rechtswirksam wäre, hat der Bw nicht behauptet und es finden sich hierfür nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte.

Der Einkommensteuerbescheid vom 17.5.2010 hat daher zu Recht Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 33.174,68 angesetzt.

[§ 23 EStG 1988](#) lautet:

„§ 23. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

2. 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.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.“

Vergütungen für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft umfassen Entlohnung jeder Art für Tätigkeiten, die vom Gesellschafter im wirtschaftlichen Interesse der Gesellschaft auf Grund von Dienst- oder Werkverträgen oder auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erbracht werden. Als derartige Vergütungen für Leistungen im Dienste der Gesellschaft sind somit nicht nur Dienstnehmerleistungen i.e.S., sondern all jene, die im wirtschaftlichen Interesse der Gesellschaft vom Gesellschafter erbracht werden, anzusehen. Darunter fallen Vergütungen für die gesellschaftsrechtliche Dienstleistung der Geschäftsführung (VwGH 20.1.1987, [86/14/0093](#)) auch dann, wenn der Geschäftsführer nur aus gewerberechtlichen Gründen Gesellschafter ist (VfGH 8.6.1985, [B 488/80](#)), für arbeitsrechtliche Dienstleistungen, z.B. das Gehalt für den an der KG angestellten Kommanditisten (VwGH 21.2.1990, [89/13/0060](#)), Entlohnung für Werkverträge (freiberufliche und gewerbliche Dienstleistungen) sowie damit in

Zusammenhang stehende Pensionszahlungen (Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 23 Anm. 191).

Auch wenn arbeitsrechtlich und sozialversicherungsrechtlich ein Dienstverhältnis zwischen der A Immobilien KG bestanden haben sollte, ändert dies nichts daran, dass steuerrechtlich nach der ausdrücklichen Anordnung des [§ 23 Z 2 EStG 1988](#) die von der KG erhaltenen Vergütungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb – und nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – zählen (vgl. VwGH 11.9.1997, [97/15/0128](#)).

Allerdings wurde zwischenzeitig – im gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wiederaufgenommenen Verfahren – mit Datum 25.2.2013 ein neuer Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 erlassen, der dem Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 23.200,68 zuweist.

Dieser Bescheid ist an die A Immobilien KG gerichtet und wurde an die ausgewiesene Zustellungsbevollmächtigte adressiert.

Die A Immobilien KG wurde am 20.7.2011 im Firmenbuch gelöscht, ohne dass (etwa im Sinne von VwGH 19.9.2007, [2004/13/0097](#)) Gesamtrechtsnachfolger vorhanden sind.

Die bloße Löschung und Auflösung einer Kommanditgesellschaft bedeutet noch nicht deren Vollbeendigung, weshalb die Kommanditgesellschaft, solange nicht eine Abwicklung ihrer Rechtsverhältnisse u.a. zum Abgabengläubiger erfolgt ist, auch im Abgabungsverfahren ihre Angelegenheiten betreffend die Parteifähigkeit beibehält (VwGH 19.9.2007, [2004/13/0097](#)). Personengesellschaften des Unternehmensrechts verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Vollbeendigung. Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigen ihre Parteifähigkeit so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch die Abgabengläubiger - noch nicht vollständig abgewickelt sind (VwGH 21.9.2005, [2001/13/0059](#) bis 0061; VwGH 29.3.2006, [2001/14/0091](#)).

Der UFS geht daher von einem wirksamen Feststellungsbescheid vom 25.2.2013 aus. Diese „Tangente“ ist gemäß [§ 295 BAO](#) der Berufungsentscheidung zugrunde zu legen, wodurch es zu einer Verminderung der bisherigen Einkommensteuerbemessungsgrundlage kommt.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 war daher gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) abzuändern.

Bemerkt wird, dass sich aus dem vorgelegten Teilakt 2008 nicht entnehmen lässt, aus welchen Gründen das Finanzamt ohne Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2008 von Werbungskosten von € 302,88 ausgeht. Im Hinblick auf die bisherige Dauer des Verfahrens nimmt der UFS von diesbezüglichen Ermittlungen, die das Verfahren weiter verzögern würden, Abstand und hat gegen das Vorliegen nachträglicher oder vorweggenommener Werbungskosten in dieser Höhe keine Bedenken.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2.4.2013