

17. Juli 2009

BMF-010103/0112-VI/2009

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Finanzämter mit Gebührenagenden  
Großbetriebsprüfung  
unabhängigen Finanzsenat

## **Salzburger Steuerdialog 2009; BAO-Ergebnisse**

# **1. Bescheidadressierung bzw. Vorgehensweise im Feststellungsverfahren iZm Verlassenschaften**

## **1.1. Sachverhalt**

An einer Apotheke (OG) sind drei natürliche Personen beteiligt. Jahr für Jahr ergehen die entsprechenden Feststellungsbescheide.

Im Jahr 2004 stirbt einer der Beteiligten, nennen wir ihn C. Für das Jahr 2005 und die Folgejahre ergehen (endgültige) Feststellungsbescheide, in denen das vom Unternehmen erwirtschaftete Einkommen den beiden „Altgesellschaftern“ (A und B), sowie der Verlassenschaft nach C zugewiesen wird.

Das Verlassenschaftsverfahren zieht sich dahin; erst Anfang 2008 wird es abgeschlossen. Einige der präsumtiven Erben hatten von ihrem Entschlagsrecht Gebrauch gemacht; 4 Kinder des Verstorbenen werden nun zu gleichen Teilen in das Erbe eingesetzt.

Hinsichtlich des A und B ergeben sich dadurch keine Konsequenzen. Die 4 Erben nach C haben die der Verlassenschaft zugewiesenen Gewinne jedoch bislang nicht versteuert. 2 von

den Erben werden im gleichen Amt veranlagt wie die Apotheke (Feststellungsverfahren), einer in einem anderen Wiener Finanzamt, einer in Tirol.

## **1.2. Fragestellung**

Wie ist zwecks Erfassung der Einkünfte - insbesondere bei den Erben - nun vorzugehen?

## **1.3. Lösung**

Mehrere Erben bilden eine Rechtsgemeinschaft (Erbengemeinschaft), alle für einen und einer für alle, und zwar bis zur Einantwortung in Bezug auf das Erbrecht, nach Einantwortung in Bezug auf die ererbten Rechte (§ 550 ABGB). Das Recht des oder der Erben auf Vertretung, Besorgung und Verwaltung der Verlassenschaft, bei mehreren Erben zur ungeteilten Hand (also gemeinsam), beginnt ab Antretung der Erbschaft (§ 810 ABGB). Die Übergabe des Nachlasses in den rechtlichen Besitz erfolgt durch die gerichtliche Einantwortung (§ 797 ABGB). Mit ihr erwirbt der Erbe das Eigentum an der Erbschaft (§ 819 ABGB) und wird Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Mehrere Erben haften als Erbschaftsgläubiger und Legataren grundsätzlich als Gesamtschuldner (§ 820 ABGB).

Die zivil- und mit ihr steuerrechtliche (§ 19 BAO) Gesamtrechtsnachfolge tritt somit ab Einantwortung (Einantwortungsbeschluss) ein. Bis zu diesem Zeitpunkt sind Bescheide, die mit Einkünften oder Vermögen des Erblassers zusammen hängen, an die Verlassenschaft zu richten.

Die Verlassenschaft existiert nur bis zur Einantwortung an die Erben. Mit Einantwortung treten die Erben rückwirkend auf den Todestag als Gesamtrechtsnachfolger (§ 19 BAO) in die von der Verlassenschaft fortgeführte Rechtsposition des Erblassers ein. Ab diesem Zeitpunkt können Abgabenbescheide nur mehr an die Erben gerichtet werden. Mehrere Erben sind im Bescheid namentlich anzuführen (vgl. dazu auch § 191 Abs. 2 BAO), es sei denn, ihre Rechtsgemeinschaft (Erbengemeinschaft) besteht auch nach der Einantwortung fort. Für sie gelten die Vorschriften der §§ 81 und 101 BAO.

Einkommensteuerbescheide, die Besteuerungsansprüche vor dem Tod des Erblassers betreffen, werden nach der Einantwortung an den oder die Erben (Erbengemeinschaft) erlassen (VwGH 29.06.2005, 2002/14/0146).

Der Erbe erwirbt das Nachlassvermögen unmittelbar vom Erblasser und nicht von der Verlassenschaft (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0160). Der Erbe tritt hinsichtlich des

Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Auch die vom ruhenden Nachlass erwirtschafteten Einkünfte werden (rückwirkend) unmittelbar dem Erben zugerechnet, so, als ob die für die zeitliche Zuordnung maßgebenden Sachverhaltselemente bei ihm selbst und nicht beim ruhenden Nachlass verwirklicht worden wären. Der Erbgang stellt auch weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe dar, eine Übergangsgewinnermittlung findet nicht statt. Ist im Nachlass Betriebsvermögen enthalten, hat der Erbe die Buchwerte des Erblassers zu übernehmen und fortzuführen (VwGH 01.10.2008, 2006/13/0123).

Im konkreten Fall sind grundsätzlich drei Lösungsvarianten denkmöglich:

*Variante 1:*

Die (nicht vorläufig) ergangenen Feststellungsbescheide sind abzuändern.

In Frage käme § 299 BAO; allerdings ist § 299 BAO nur dann tauglich, wenn die Jahresfrist noch nicht abgelaufen ist. Ferner könnte eine amtswegige Wiederaufnahme wegen Vorliegens des Vorfragentatbestandes (=Einantwortung) angewendet werden.

Zudem könnte man gemäß § 295a BAO den ursprünglich richtigen Feststellungsbescheid dahingehend abändern, dass die unverändert festgestellten Gesamteinkünfte statt auf A, B und Verlassenschaft nach C auf A, B und die 4 einzeln anzuführenden Erben nach C aufgeteilt werden. Dies hätte den Vorteil, dass nun 6 Tangenten ergeben, an die die einzelnen Einkommensteuer-Finanzämter gebunden sind.

*Variante 2:*

Der ursprüngliche Feststellungsbescheid bleibt unverändert, lediglich die Einkommensteuerbescheide der 4 Erben werden gemäß § 295a BAO abgeändert, da die Erben mit der Einantwortung ja schließlich rückwirkend ab dem Todestag des Erblassers in das Erbe eingetreten sind. Diesfalls müsste man die anderen Einkommensteuer-Finanzämter von dieser Vorgangsweise informieren und sie ersuchen, die Änderungen durchzuführen.

*Variante 3:*

Es ist ein eigenes Unterbeteiligungs-Feststellungsverfahren hinsichtlich der Erbengemeinschaft durchführen.

Gemäß EStR 2000 Rz 5826 besteht, wenn die Unterbeteiligung an einer Personengesellschaft den anderen Gesellschaftern der Hauptgesellschaft bekannt ist, die Mitunternehmerschaft

des Unterbeteiligten im Verhältnis zur Hauptgesellschaft und ist dann bereits bei der Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) der Hauptgesellschaft zu berücksichtigen (VwGH 15.01.1991, 87/14/0053). Ist die Unterbeteiligung den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft nicht bekannt, so besteht die Mitunternehmerschaft nur im Verhältnis zum Hauptgesellschafter und muss in einem zweiten Feststellungsverfahren, in welchem der Gewinnanteil des Hauptgesellschafters aus der Hauptgesellschaft verteilt wird, berücksichtigt werden.

Bei Durchführung eines Unterbeteiligten-Feststellungsverfahrens ergäbe sich kein Grund für eine rückwirkende Abänderung der an die Hauptgesellschaft erlassenen Feststellungsbescheide. Der in diesen Feststellungsbescheiden C (vor dem Todestag) oder der Verlassenschaft nach C (nach dem Todestag) zugerechnete Einkünfteanteil an der gemeinschaftlichen Einkunftsquelle wäre nunmehr entsprechend dem Einantwortungsbeschluss mittels eines (zweiten) Feststellungsbescheides auf die Erben aufzuteilen.

Grundsätzlich sind alle drei Lösungsansätze zulässig. Variante 1 erscheint als Vorgehensweise am praktikabelsten. Bei großen Publikumsgesellschaften und bei Vorliegen einer Erbengemeinschaft erscheint Variante 3 zweckmäßig.

## **2. Feststellung von Verlusten (§§ 92, 188 BAO)**

### **2.1. Sachverhalt**

Im Jahr 1998 wurden beim Steuerpflichtigen hohe Verluste festgestellt.

Aufgrund einer durchgeführten Außenprüfung wird jedoch im Jahr 2008 entdeckt, dass Einnahmen für die Jahre 1998 bis 2008 hinterzogen worden sind.

Der Abgabepflichtige hat den Verlust aus dem Jahr 1998 in den Folgejahren verwertet.

### **2.2. Fragestellung**

Kann das Finanzamt heute die Verluste, die in einem bereits verjährten Jahr gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO festgestellt wurden, noch nachträglich (also jetzt) ändern, damit die Verluste heute nicht kompensiert werden müssen.

## 2.3. Lösung

Grundsätzlich wird in Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheiden bindend für Folgejahre nur über die **Höhe** des Verlustes abgesprochen und nicht auch über die Frage der **Vortragsfähigkeit** des Verlustes. Es besteht dann auch keine Bindung hinsichtlich der Feststellung der Verlust(nicht)vortragsfähigkeit im Verlustabzugsjahr.

In Einkünftefeststellungsbescheiden wird gegebenenfalls (insbesondere nach Durchführung einer Außenprüfung) bereits im Verlustentstehungsjahr auch über die Nichtvortragsfähigkeit des Verlustes mangels Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (§ 18 Abs. 6 EStG 1988) im gemäß § 188 BAO ergangenen Bescheid abgesprochen. Diese Feststellung entfaltet sodann Bindungswirkung nach § 192 BAO für die Folgejahre (Verlustvortragsjahre). Wird im Spruch des Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) nicht über die Vortragsfähigkeit des Verlustes abgesprochen, so ist hierüber in jenen Abgabenverfahren zu entscheiden, in denen über die Sonderausgabe "Verlustabzug" (§ 18 Abs. 6 EStG 1988) abzusprechen ist. Die Bindung (§ 192 BAO) erstreckt sich nur auf Aussagen im Spruch des Grundlagenbescheides (vgl. Richtlinien zur Änderung gemäß § 295 BAO, Erlass des BMF vom 30.01.2007, BMF-010103/0004-VI/2007, Abschnitt 4).

Auch im Rahmen einer Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerveranlagung spricht grundsätzlich nichts dagegen, bereits im Verlustentstehungsjahr mittels eines Feststellungsbescheides nach § 92 Abs. 1 lit. b BAO über die Nichtvortragsfähigkeit des Verlustes abzusprechen. § 92 Abs. 1 lit. b BAO sieht für die Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen die Möglichkeit der Erlassung eines (eigenen) Feststellungsbescheides vor. Derartige Feststellungsbescheide können über Antrag erlassen werden, wenn die Partei ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat und es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handelt; sie können aber auch von Amts wegen ergehen, wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt. In einem derartigen Feststellungsbescheid getroffene Feststellungen entfalten gemäß § 192 BAO Bindungswirkung für davon abgeleitete Abgabenbescheide.

Solche Feststellungen im öffentlichen Interesse sind nicht zwingend. Dennoch ist unstrittig, dass es sich dabei um eine "abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache" iSd zitierten Bestimmung handelt, die zum Gegenstand einer gesonderten bescheidmäßigen Feststellung gemacht werden kann (vgl. VwGH 28.10.1998, 97/14/0086).

Das öffentliche Interesse an einer solchen (zeitnahen) Feststellung über die Nichtvortragsfähigkeit des Verlustes wäre darin gelegen, dass bei zeitlich unbefristeter Verlustvortragsmöglichkeit nach Ablauf der siebenjährigen Buch-, Aufzeichnungs- und Belegaufbewahrungsverpflichtung (§ 132 BAO) ein Beweisnotstand bezüglich Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gegeben wäre. Erfolgte nämlich im Verlustentstehungsjahr keine Feststellung über seine Vortragsfähigkeit (Ordnungsmäßigkeit der Buchführung), ist im Abgabenbescheid des Jahres des Verlustabzuges darüber abzusprechen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 198, Tz 17). Die Verjährung könnte schon aus diesem Grund zwar kein Hindernis für diese Absprache sein, zumal es sich dem Charakter nach sowohl bei der Feststellung der Verlusthöhe (vgl. dazu VwGH 20.02.2008, 2006/15/0026) als auch bei der Feststellung seiner (Nicht-)Vortragsfähigkeit um Feststellungen im Sinn des § 92 BAO handelt, die als solche nicht der Festsetzungsverjährung nach §§ 207 ff BAO unterliegen können. Allerdings könnte, wie erwähnt, der Fall eintreten, dass die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung im Verlustentstehungsjahr nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist (§ 132 BAO) im Abzugsjahr nicht mehr (mit einer für den Abgabepflichtigen negativen Beurteilung) nachgewiesen werden könnte. Es müsste dann von der Vermutung der Ordnungsmäßigkeit (Verlustabzugsfähigkeit) ausgegangen werden. Von daher wäre es zweckmäßig und läge gegebenenfalls im öffentlichen Interesse, bereits im Entstehungsjahr eine allfällige Verneinung der Verlustvortragsfähigkeit mittels eines gesonderten Feststellungsbescheides nach § 92 Abs. 1 lit. b BAO auszusprechen (vgl. dazu Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 92, Tz 15). Dass eine solche Feststellung im Zeitpunkt der Bescheiderlassung keine steuerliche Auswirkung hätte, würde ihr nicht entgegenstehen, weil ihr die abgabenrechtliche Bedeutung zuzusprechen ist.

Der nach § 92 BAO erlassene Bescheid ist mit Berufung anfechtbar. Erfolgte keine Anfechtung oder wurde diese rechtskräftig abgewiesen, ist im Verlustabzugsjahr seine in Rechtskraft erwachsene Bindungswirkung (§ 192 BAO), verbunden mit dem Rechtsmittelausschluss gemäß § 252 Abs. 1 BAO, zu unterstellen.

Eine nachträgliche Änderung der Verlust**höhe** könnte nur mittels Wiederaufnahme (§ 303 BAO) oder eines sonstigen Titels (zB § 293b BAO) zur Abänderung der Abgabenfestsetzung des Verlustjahres erfolgen, weil darüber bereits im Veranlagungsbescheid entschieden wurde. Solche Maßnahmen sind grundsätzlich nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig (vgl. § 302 BAO).

Für eine erstmalige nachträgliche Feststellung der Nichtvortragsfähigkeit des Verlustes (ohne Änderung der Verlusthöhe) bedarf es keiner solchen Wiederaufnahme oder sonstigen Bescheidabänderung. Sie erfolgt nach den vorstehenden Ausführungen idR im Abgabenbescheid, für den der Verlustabzug in Anspruch genommen wird. In diesem Fall ist sie im Hinblick auf den Grundsatz der Subsidiarität von Feststellungsbescheiden auch nicht gesondert auszusprechen.

Für eine vorgezogene Absprache der Nichtvortragsfähigkeit des Verlustes bietet die BAO die Möglichkeit einer Bescheiderlassung nach § 92 Abs. 1 lit. b BAO an.

### **3. Bindungswirkung von UFS-Entscheidungen**

#### **3.1. Sachverhalt**

In einem Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer gibt der UFS der Berufung gegen den abgeleiteten § 295 BAO Bescheid deswegen statt, weil seiner Ansicht nach der dem Einkommensteuerbescheid vorgelagerte und zugrundegelegte Feststellungsbescheid mangels richtiger Bescheidadressierung ein Nichtbescheid gewesen sei. Das Tangentenergebnis sei daher zu Unrecht im Einkommensteuerverfahren angesetzt worden.

#### **3.2. Fragestellung**

Hat diese UFS-Entscheidung Bindungswirkung auch für dieses Feststellungsverfahren bzw. für die Einkommensteuerverfahren der anderen an diesem Feststellungsverfahren Beteiligten?

Kann (muss) das für das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt einen (neuen) Feststellungsbescheid mit einer nunmehr der Rechtsmeinung der UFS-Entscheidung entsprechenden Adressierung erlassen?

Dürfen die Finanzämter der anderen an dem Feststellungsverfahren Beteiligten bei allfälligen Berufungs(vor)entscheidungen betreffend die Einkommensteuer das entsprechende Tangentenergebnis bis zum Ergehen eines (neuen) Feststellungsbescheides nicht berücksichtigen?

### **3.3. Lösung**

Die Bindungswirkung nach § 289 Abs. 3 BAO betrifft sowohl das weitere Verfahren (nach Aufhebung) als auch spätere Abänderungen einer Berufungsentscheidung des UFS.

Sie besteht jedoch lediglich für das (weitere) Verfahren - bei unveränderter Sach- und Rechtslage - jener Partei(en), denen gegenüber die jeweilige Berufungsentscheidung des UFS wirksam ergangen ist. Eine Bindungswirkung gilt zudem nur für die Sache, über die entschieden wurde. Selbst spätere Veranlagungsjahre der Partei des Rechtsmittelverfahrens, der gegenüber eine Berufungsentscheidung ergangen ist, sind von der Bindungswirkung nicht betroffen.

Dies bedeutet für die gegenständliche Fragestellung, dass eine Beurteilung des UFS im Einkommensteuerverfahren eines Beteiligten keine Auswirkungen für das zugrunde liegende Feststellungsverfahren haben kann, auch wenn die Beurteilung sich (letztlich) auf dieses Feststellungsverfahren bezieht.

Ebenso wenig wird die gegenständliche Berufungsentscheidung für die abgeleiteten Verfahren anderer an dem zugrunde liegenden Feststellungsverfahren Beteiligter eine Bindungswirkung entfalten.

Sofern nicht ein Rechtsmittelverfahren im zugrunde liegenden Feststellungsverfahren ohnehin anhängig ist – auch in diesem Verfahren wird sich die Frage eines Nichtbescheides stellen – erscheint ein Überprüfung (und eigene Beurteilung) der Wirksamkeit (Bescheidqualität) des von der Berufungsentscheidung angesprochenen Feststellungsbescheides durch das für das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt zweckmäßig.

## **4. Zuständigkeit einer Briefkastenfirma**

### **4.1. Sachverhalt**

Eine GmbH wird durch Eintragung ins österreichische Firmenbuch in Österreich gegründet. Es handelt sich somit um eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft in Österreich. Geschäftsführer sind ausländische Personen. Es erfolgt jedenfalls keine Eintragung gemäß § 12 UGB einer „Inländischen Zweigniederlassung ausländischer Rechtsträger“ sondern gemäß § 2 UGB „Unternehmer kraft Rechtsform“. Bei der Vergabe der Steuernummer und



Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wird nun vom zuständigen Finanzamt festgestellt, dass an der im Firmenbuch eingetragenen Adresse weder ein Büro noch ein Betrieb vorhanden ist.

In letzter Zeit vermehrten sich die Fälle, in welchen die für die inländische Kapitalgesellschaft (es handelt sich vorwiegend um GmbHs) zuständigen Finanzämter nunmehr die Akten an das Finanzamt Graz-Stadt übermittelten mit der Begründung, dass in ihrem Zuständigkeitsbereich keine Firma vorhanden ist und sich die Geschäftsleitung durch die ausländischen Geschäftsführer im Ausland befände. Durch diese Tatsache sei das Finanzamt Graz-Stadt nach § 12 AVOG zuständig.

## **4.2. Fragestellung**

Welches Finanzamt ist nunmehr für die Erfassung des Unternehmens hinsichtlich Körperschaftssteuer und Umsatzsteuer (mit Vergabe der österreichischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) zuständig? Sind überhaupt Steuernummer und UID-Nummer zu vergeben?

## **4.3. Lösung**

Die Zuständigkeit zur Erlassung eines Bescheides richtet sich nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt des Wirksamwerdens eines Bescheides.

Eine eventuelle Unzuständigkeit ist gemäß § 50 BAO von Amts wegen und in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen.

Für die Erhebung von Abgaben vom Einkommen und Vermögen juristischer Personen ist gemäß § 58 BAO das Finanzamt zuständig, in dessen Bereich sich der Ort der Geschäftsleitung befindet; ist dieser nicht im Inland gelegen, so richtet sich die örtliche Zuständigkeit nach dem Sitz (§ 58 BAO).

Nach § 27 Abs. 2 BAO ist als Ort der Geschäftsleitung der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Der Ort der Geschäftsleitung einer GmbH bzw. AG, also der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung befindet, ergibt sich aus der jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, somit die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden.

Sitz ist der Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist (§ 27 Abs. 1 BAO).

Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (VwGH 16.09.2003, 97/14/0169).

Befindet sich weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland (beschränkt Steuerpflichtige), so ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich die wertvollste Steuerquelle befindet (§ 58 zweiter Satz BAO).

Als Steuerquellen kommen vor allem Betriebsstätten und Grundbesitz in Betracht.

Gemäß § 12 AVOG obliegt dem Finanzamt Graz-Stadt die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmen, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung eines im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielen.

Der Sinn dieser sachlichen Sonderzuständigkeit (welche örtlichen Zuständigkeitsbestimmungen vorgeht) liegt in der Konzentration der Erhebung der Umsatzsteuer von ausländischen Unternehmen ohne örtliche Nahebeziehung zu einem Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis.

Der „Betriebsstättenbegriff“ richtet sich nach § 29 BAO. Darunter fallen insbesondere der Ort der Geschäftsleitung sowie andere Anlagen oder Geschäftseinrichtungen, die der Ausübung des Betriebes unmittelbar dienen, nicht nur vorübergehend unterhalten werden und worüber der Unternehmer Verfügungsmacht hat.

Der bloß statutarische Sitz ist kein Abgrenzungsmerkmal gemäß § 12 AVOG, wenn an diesem (im Firmenbuch eingetragenen) Sitz keine betrieblichen Tätigkeiten entfaltet werden. Daher ist es prinzipiell nicht ausgeschlossen, dass es zu unterschiedlichen Zuständigkeiten für die Erhebung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer kommen könnte, die aber unter Umständen auch nicht zweckmäßig sein könnte und mittels Delegation gemäß § 52a Abs. 3 iVm § 71 BAO zusammengeführt werden könnte.

Die Beurteilung, ob eine Gesellschaft eine Geschäftsleitung, einen Sitz oder eine Betriebsstätte im Inland hat und auch bei Neuaufnahmen die Beurteilung, ob eine UID-Nummer bzw. eine Steuernummer vergeben werden kann, ist letztendlich Sachverhaltsermittlung, die vom ersteinschreitenden Finanzamt durchzuführen sein wird.

## **5. Zuständigkeit: Sitz der Gesellschaft ist „politische Gemeinde Wien“ (§§ 58, 70 BAO)**

### **5.1. Sachverhalt**

Eine GmbH wurde nach österreichischem Recht gegründet. Der Sitz der Gesellschaft befindet sich laut Firmenbuch in der „politischen Gemeinde Wien“. Die Geschäftsanschrift laut Firmenbuch befindet sich derzeit im Amtsbereich des Finanzamt Wien B. Der handelsrechtliche Geschäftsführer ist im Ausland ansässig.

Die Gesellschaft erzielt (zunächst nur) Einkünfte aus der Vermietung von Gebäuden, wobei eines im Amtsbereich des Finanzamtes Wien A, ein weiteres im Amtsbereich des Finanzamts Wien X gelegen ist. Eine im Amtsbereich des Finanzamts Wien B gelegene Hausverwaltung (Adresse ident mit der Geschäftsanschrift der GmbH laut Firmenbuch) ist mit üblicher Hausverwaltungsvollmacht mit der Verwaltung der beiden Mietobjekte betraut.

Die Aktenaufnahme erfolgt beim Finanzamt Wien A. Der Akt wurde offenbar aufgrund Änderung der Geschäftsanschrift (Anm.: entspricht nicht zwingend dem Ort der Geschäftsleitung) an das Finanzamt Wien B abgetreten. Danach wurden Abgabenerklärungen elektronisch eingereicht.

### **5.2. Fragestellung**

Welches Finanzamt in Wien ist für die Erhebung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer betreffend die GmbH zuständig?

### **5.3. Lösung**

Gemäß § 58 BAO ist das Finanzamt örtlich für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen juristischer Personen sowie der nach den Abgabenvorschriften selbständig abgabepflichtigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (und davon gemäß § 61 BAO abgeleitet für die Erhebung der Umsatzsteuer), primär zuständig, in dessen Bereich sich der Ort der Geschäftsleitung befindet; ist dieser nicht im Inland gelegen, so richtet sich die örtliche Zuständigkeit nach dem Sitz.

Körperschaften haben gemäß § 27 BAO ihren Sitz im Sinn der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.

Als Ort der Geschäftsleitung ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Entscheidend ist hier das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (VwGH 06.04.1995, 94/15/0206; VwGH 16.09.2003, 97/14/0169). Daher ist nicht ausschlaggebend, wer (handels-) rechtlich zur Geschäftsführung befugt ist, sondern wo alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Welche Anordnungen die maßgebenden sind, wird insbesondere von der Art der Tätigkeit abhängen.

Maßgebend ist die laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören („Tagesgeschäfte“). Für den konkreten Fall erscheint denkbar, den Ort der Geschäftsleitung als am Ort der Hausverwaltung gelegen anzunehmen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup> Tz 4 zu § 27 BAO).

Sollte die örtliche Zuständigkeit nach § 58 BAO nicht feststellbar sein (zB: die GmbH wird auch über die von der Hausverwaltung abgewickelte Vermietung hinaus anderweitig tätig), kann subsidiär § 70 BAO herangezogen werden. In diesem Fall würde sich die örtliche Zuständigkeit nach dem Anlass zum Einschreiten richten.

## **6. Antragslegitimation bzw. Pflichten des (ehemaligen) Masseverwalters**

### **6.1. Sachverhalt**

Mit Rechtskraft der Konkursaufhebung endet das Amt des Masseverwalters. Vor bzw. nach Konkursaufhebung werden vom Masseverwalter noch Eingaben getätigt.

## 6.2. Fragestellung

Inwieweit ist der Masseverwalter nach diesem Zeitpunkt zur Einbringung von Anbringen noch legitimiert bzw. verpflichtet (zB Rückzahlungsanträge, Umsatzsteuervoranmeldungen, Abgabenerklärungen)?

Was geschieht mit Anbringen, die bereits vor Konkursaufhebung eingebracht wurden?

## 6.3. Lösung

Gemäß § 59 Konkursordnung (KO) erlangt durch den rechtskräftigen Beschluss des Konkursgerichtes, betreffend der Konkursaufhebung, der Gemeinschuldner wieder das Recht, über sein Vermögen frei zu verfügen. Damit erlischt die Vertretungsbefugnis des Masseverwalters.

Verfügungshandlungen über das (verbliebene) Vermögen können künftig nur mehr vom Gemeinschuldner selbst gesetzt werden. Jedoch bleiben vom Masseverwalter während des aufrechten Insolvenzverfahrens erteilte Prozessvollmachten aufrecht.

Anfechtungsprozesse werden grundsätzlich eingestellt, der (ehemalige) Masseverwalter kann mit der Prozessführung (Geltendmachung des Anfechtungsanspruches) betraut werden.

Dementsprechend sind künftige Rückzahlungsanträge eines Masseverwalters nach Konkursaufhebung mangels Aktivlegitimation (§ 239 BAO) zurückzuweisen.

Rückzahlungsanträge, die der Masseverwalter vor Konkursaufhebung gestellt hat, waren zum Zeitpunkt der Antragstellung zulässig. Die anschließende Konkursaufhebung macht diese Prozesshandlungen nicht ungültig. Den Rückzahlungsanträgen kann daher entsprochen werden. Im Zweifel ist im Ermittlungswege abzuklären (zB Rückfrage beim Gemeinschuldner), ob der Gemeinschuldner die Rückzahlung weiterhin wünscht.

Vollmachten sind für die Abgabenbehörde ab dem Zeitpunkt ihres Einlangens bis zur Kenntnis des Widerrufs oder Erlöschens maßgeblich.

Zweifel über den Bestand, Inhalt oder Umfang einer Bevollmächtigung sind grundsätzlich im Ermittlungswege (zB Rückfrage beim Vertretenen) abzuklären.

Durch den Wegfall der Funktion als Masseverwalter verliert der Masseverwalter seinen Status als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners. Handlungen für diesen dürfen (abgesehen vom Nachtragsverfahren gemäß § 138 KO) vom früheren Masseverwalter als nunmehr

bevollmächtigter Vertreter nur gesetzt werden, wenn er tatsächlich vom früheren Gemeinschuldner hiezuh (nun als Vertreter nach § 83 BAO) bevollmächtigt wird.

## **7. Auswirkungen des Sachwalterrechts-ÄnderungsG auf das abgabenbehördliche Verfahrensrecht (§ 79 BAO iVm § 284b ABGB)**

### **7.1. Sachverhalt**

Der Sohn nimmt die Angehörigenvertretung gemäß § 284b ABGB in Anspruch und wird berechtigt, den Vater zu vertreten bei

- Rechtsgeschäften des täglichen Lebens,
- Rechtsgeschäften zur Deckung des Pflegebedarfs,
- zur Geltendmachung von Ansprüchen, die aus Anlass von Alter, Krankheit, Behinderung oder Armut zustehen (Pflegegeld, Sozialhilfe und dgl.)
- der Zustimmung zu einer medizinischen Behandlung (unter gewissen Umständen).

Alle Vertretungshandlungen können nur für diese, notariell registrierten Bereiche vorgenommen werden.

Im gegenständlichen Fall ging es um die Beantragung der Arbeitnehmerveranlagung des Vaters und die Überweisung des Guthabens auf dessen Konto durch den vertretenden Sohn.

### **7.2. Fragestellung**

Zivilrechtlich umfasst die Vertretungsbefugnis die angeführten Bereiche. Im Rahmen dieser Vertretungsbefugnis kann der Angehörige für die betroffene Person als deren Stellvertreter handeln und wird die Bestellung eines Sachwalters insoweit entbehrlich. Wie fügt sich dieses neue Institut, das die Bestellung eines Sachwalters auf schwere Fälle beschränken soll, in das Gefüge der BAO ein?

Entsprechend der Literatur (vgl. zB *Schauer* in FamZ 2006, 148) lehnt sich § 284b ABGB neu an § 272 ABGB alt an, dh. auch, dass die Differenzierung zwischen beschränkter Geschäftsfähigkeit und voller Geschäftsunfähigkeit auch bei diesen Vertretungsfällen von Relevanz sein sollte.

Kann die Info FB SVE vom 26.02.2007, INFO/0002-FB FinStR/07 - Minderjährige zur Arbeitnehmerveranlagung berechtigt - auch auf beschränkt Geschäftsfähige angewandt werden?

### 7.3. Lösung

Gemäß § 268 Abs. 3 ABGB ist ein Sachwalter vom Gericht je nach Ausmaß der Behinderung sowie Art und Umfang der zu besorgenden Angelegenheiten zu betrauen mit der Besorgung einzelner Angelegenheiten, mit der Besorgung eines bestimmten Kreises von Angelegenheiten (etwa der Verwaltung eines Teiles oder des gesamten Vermögens) oder mit der Besorgung aller Angelegenheiten der behinderten Person. Nach § 268 Abs. 4 ABGB kann das Gericht auch bestimmen, dass die Verfügung oder Verpflichtung hinsichtlich bestimmter Sachen, des Einkommens oder eines bestimmten Teiles davon vom Wirkungsbereich des Sachwalters ausgenommen ist. § 280 Abs. 1 ABGB sieht vor, dass die behinderte Person innerhalb des Wirkungskreises des Sachwalters ohne dessen ausdrückliche oder stillschweigende Einwilligung rechtsgeschäftlich weder verfügen noch sich verpflichten kann.

Nach der (demonstrativen) Aufzählung des § 268 Abs. 2 erster Satz ABGB ist nur dann eine Sachwalterbestellung unzulässig, soweit Angelegenheiten der behinderten Person durch einen **anderen gesetzlichen Vertreter** (vgl. insb. § 284b bis 284e ABGB betreffend **Vertretungsbefugnis nächster Angehöriger**) im erforderlichen Ausmaß besorgt werden.

"Nächste Angehörige" können gemäß § 284c ABGB die Eltern, volljährige Kinder, der im gemeinsamen Haushalt mit der vertretenen Person lebende Ehegatte und der Lebensgefährte, wenn dieser mit der vertretenen Person seit mindestens drei Jahren im gemeinsamen Haushalt lebt, sein.

Der die (vereinfachte) Sachwalterschaft ausübende nächste Angehörige hat seine Vertretungsbefugnis vor der Vornahme einer Vertretungshandlung im Österreichischen Zentralen Vertretungsverzeichnis registrieren zu lassen hat und Dritten (ua. der Abgabenbehörde) bei Vornahme einer Vertretungshandlung nach § 284b ABGB eine **Bestätigung über die Registrierung der Vertretungsbefugnis im Österreichischen Zentralen Vertretungsverzeichnis** vorzulegen, worauf der Dritte gemäß § 284e Abs. 2 ABGB vertrauen darf. Gemäß § 140h Notariatsordnung idF BGBl. I Nr. 92/2006 dient das "Österreichischen Zentralen Vertretungsverzeichnis (ÖZVV)" ua. der Registrierung der

Vertretungsbefugnis nächster Angehöriger, die von einem Notar vorgenommen werden muss.

Ein Angehörigenvertreter ist jedoch nach § 284b ABGB nur befugt für

- Rechtsgeschäfte des täglichen Lebens,
- Rechtsgeschäfte zur Deckung des Pflegebedarfs,
- zur Geltendmachung von Ansprüchen, die aus Anlass von Alter, Krankheit, Behinderung oder Armut zustehen (Pflegegeld, Sozialhilfe und dgl.),
- der Zustimmung zu einer medizinischen Behandlung (unter gewissen Umständen).

Die Durchführung von abgabenrechtlichen Belangen des Vertretenen fällt nicht unter die Rechtsgeschäfte des täglichen Lebens. Auch die Geltendmachung von Ansprüchen, die aus Anlass von Alter, Krankheit, Behinderung oder Armut zustehen, zählt das Abgabenrecht nicht ausdrücklich auf. Die Einreichung einer Arbeitnehmerveranlagung erfolgt zudem nicht aus Anlass von Alter, Krankheit, Behinderung oder Armut.

Somit ist davon auszugehen, dass die Befugnisse eines Angehörigenvertreters nicht die abgabenrechtlichen Belange des Vertretenen beinhalten. Die Beantragung der Arbeitnehmerveranlagung des Vaters und die Überweisung des Guthabens auf dessen Konto durch den vertretenden Sohn sind somit mangels Aktivlegitimation des Angehörigenvertreters zurückzuweisen.

Für die Beantragung einer Arbeitnehmerveranlagung bzw. Rückzahlungen könnte jedoch ein vom Gericht bestellter Sachwalter befugt sein.

Bundesministerium für Finanzen, 17. Juli 2009