



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 10. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 11. März 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Baden Mödling vom 16. Juni 2010 zu entnehmen.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2008 beträgt € 5.977,10.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist rumänischer Staatsbürger und einer von drei der unbeschränkt haftenden Gesellschafter der mit Gesellschaftsvertrag vom 27. November 2007 gegründeten E. Werkzeugmaschinen Ersatzteile OG (E-OG), FN xxx.

Auf Seite 1 der Dauerbelege des vom zuständigen Finanzamt (FA) geführten Einkommensteueraktes des Bw. liegt folgende E-Mail der E-OG an einen Funktionär des FAes vom 11. September 2009 ein. "Sehr geehrter Herr [N], wie telefonisch besprochen, sende ich Ihnen anbei das Ansuchen um eine Steuernummer für [den Bw.] mit den von Ihnen gewünschten Unterlagen: Strafregisterbescheinigung im Original und eine beglaubigte Übersetzung sowie Personalausweis. Sollte Ihnen eine Bearbeitung aus Zeitgründen kurzfristig nicht möglich sein, dann schreibe ich die Steuererklärung der [E-OG] in das Feld, wo die

Steuernummer des Gesellschafters [des Bw.] eingetragen werden soll. Antrag auf Steuernummer gestellt. Ist das so in Ordnung? Danke für eine kurze Rückmeldung."

Der Bw. teilte dem FA mit Schreiben vom 10. September 2009 mit, dass er Gesellschafter der E-OG sei. Da die Steuererklärung für die E-OG in den nächsten Tagen abgegeben werden müsste und von allen Gesellschaftern eine österreichische Steuernummer anzugeben sei, werde um Zuteilung einer Steuernummer für den Bw. ersucht (Dauerbelege Seite 2).

Am 27. Oktober 2009 erging betreffend der E-OG ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008, in dem die auf den Bw. entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 17.644,66 festgestellt wurden (Akt 2008 Seite 1)

Am 11. März 2010 erließ das FA den nunmehr angefochtenen **Einkommensteuerbescheid 2008** betreffend den Bw., in dem das Einkommen des Bw. mit € 17.584,66 angesetzt wurde:

	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	17.644,66
Pauschalbetrag für Sonderausgaben	<u>-60,00</u>
Einkommen	17.584,66

Zur Bescheidbegründung führte das FA aus: "Wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung (E7) für 2008 wurden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 Bundesabgabenordnung im Schätzungswege ermittelt. Sie haben Einkünfte aus Gewerbebetrieb, über die ein Feststellungsbescheid vorliegt. Die Einkünfte wurden mit dem im Feststellungsverfahren ermittelten Betrag angesetzt."

In der **Berufung** datiert mit 10. April "2009", Eingangstempel 19. April 2010, (AS 6) führte der Bw. aus, er sei Miteigentümer der E-OG und habe, entgegen den beiden anderen "Miteigentümern", bisher keine Steuernummer gehabt. Erst nach seinem schriftlichem Ansuchen im September 2009 sei ihm eine Steuernummer zugewiesen worden, obgleich sofort bei Gründung der Firma eine Meldung an das FA erfolgt sei. Deshalb habe der Bw. auch die Erklärungen verspätet übermittelt. Gegen ua. den Einkommensteuerbescheid für 2008 erhebe der Bw. Einspruch, weil die von ihm übermittelten Unterlagen E1, E1a, E11 für 2008 bei der Bemessung der Abgaben nicht berücksichtigt worden seien und er lege diese noch einmal bei. Der Bw. gehe davon aus, dass die schätzungsweise Bemessung stattgefunden habe und seine Erklärungen unberücksichtigt geblieben seien, weil er irrtümlich das Formular E1 an Stelle des Formulars E7 verwendet habe. Der Bw. lege der Berufung daher auch das jetzt nachträglich ausgefüllte Formular E7 bei und ersuche um Neuberechnung gemäß seinen tatsächlichen Einkünften. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärungen sei der Bw. davon ausgegangen, dass diese Formulare korrekt seien. Er bedauere das Versehen sehr und werde ab Meldejahr 2008 das Formular E7 verwenden.

Am 19. April 2010 langten beim FA betreffend den Bw.

1. eine Einkommensteuererklärung E7 für 2008 (bei beschränkter Steuerpflicht),
2. nochmals eine Einkommensteuererklärung E1 für 2008 und
3. eine Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) für 2008 ein.

- **Die Einkommensteuererklärung für 2008 (bei beschränkter Steuerpflicht) enthält folgende Angaben (AS 7ff):**

	€
Kennziffer 330, Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter	17.644,66
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kennziffer 722, Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung	495,00
Sonderausgaben, Kennziffer 455, Summe der Versicherungsprämien und -beiträge (Freiwillige Kranken-, Unfall-, Lebensversicherung, Witwen-, Witwer-, Waisenversorgung und Pensions- bzw. Sterbekassen), freiwillige Höherversicherung im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung	495,00

- **Die Einkommensteuererklärung für 2008 enthält folgende Angaben (AS 11ff):**

	€
Kennziffer 330, Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter	11.989,71
Sonderausgaben, Kennziffer 455, Summe der Versicherungsprämien und -beiträge (Freiwillige Kranken-, Unfall-, Lebensversicherung, Witwen-, Witwer-, Waisenversorgung und Pensions- bzw. Sterbekassen), freiwillige Höherversicherung im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung	495,00

- **Die Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) enthält folgende Angaben (AS 18ff):**

	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	
Kennziffer 9040, Erträge/Betriebseinnahmen (Waren-/Leistungserlöse) ohne solche, die in einer Mitteilung gemäß 109a erfasst sind - EKR 40-44 - einschließlich Eigenverbrauch (Entnahmewerte von Umlaufvermögen)	17.644,66
Kennziffer 9160, Reise- und Fahrtspesen inkl. Kilometergeld und Diäten (ohne tatsächliche Kfz-Kosten) EKR 734-737	5.186,95
Kennziffer 9230, Übrige und/oder pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben, Kapitalveränderungen – Saldo Bei USt-Bruttosystem: inkl. USt-Zahllast, jedoch ohne Kennzahl 9233	468,00
Summe der Aufwendungen/Betriebsausgaben	5.653,95
Laufender steuerlicher Gewinn/Verlust	11.989,71

- **Weiters legte der Bw. folgende Kostenaufstellung für das Jahr 2008 (alle Beträge ohne Mehrwertsteuer) vor (AS 22):**

	€
SVA	1.700,64
freiwillige Zusatzversicherung	495,00
Schulung/Bildungskosten	468,00
Reisekosten	<u>5.186,95</u>
	7.850,59

Das FA erließ am 16. Juni 2010 eine **Berufungsvorentscheidung** (AS 24ff) betreffend Einkommensteuer 2008, wonach auf Grund einer Berufung vom 19. April 2010 der Bescheid vom 11. März 2010 abgeändert und das Einkommen des Bw. mit € 17.520,91 angesetzt wurde:

	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	17.644,66
Pauschalbetrag für Sonderausgaben	<u>-123,75</u>
Einkommen	17.520,91

Das FA führte zur Begründung aus: "Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, das die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sein. (§ 252 Abs. 1 BAO)"

Im **Vorlageantrag** vom 18. Juni 2010 (AS 27ff) brachte der Bw. vor, das FA habe zur Errechnung der Einkommensteuer leider eine falsche Bemessungsgrundlage verwendet, da das FA die Betriebsausgaben (Werbungskosten und Fortbildungskosten) von € 5.681,59 nicht berücksichtigt habe. Der Bw. habe dies korrekt auf "Seite 3" eingetragen. Die richtige Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2008 betrage demnach € 11.963,07. Dieser Betrag ergebe sich aus den Betriebseinnahmen abzüglich der Betriebsausgaben. Die Einkommensteuer von "€ 1.196,31 könne daher nicht ca. € 6.000,00 betragen".

Weiters liegt vor eine Beilage zur Einkommensteuerklärung E11 für 2008 vom 20. Oktober 2009 (nicht unterfertigt), in der der Anteil des Bw. an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der E-OG mit € 17.644,66 angegeben ist (AS 29). Darauf befindet sich ein gelber Zettel des FAes mit dem Vermerk "Unterschrift fehlte daher nochmals abverlangt".

Am 25. August 2010 (Eingangsstempel) lange beim FA eine Beilage zur Einkommensteuerklärung E11 für 2008 vom 20. Oktober 2009, diesmal mit Unterschrift des Bw. ein, in der der Anteil des Bw. an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der E-OG diesmal mit € 845,64 angegeben ist (AS 30).

Das FA legte die Berufung am 6. September 2010 dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist Gesellschafter der am 27. November 2007 gegründeten E-OG. Geschäftszweig dieser Personengesellschaft ist laut Eintrag im Firmenbuch: Handel mit Maschinen zur Werkzeugherstellung, Metall-, Kunststoff- und Holzverarbeitung, Handel mit Software, Werkzeugen und Zubehör dazu sowie der Handel mit Waren aller Art. Als Gesellschafter der E-OG bezieht der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 2 EStG 1988).

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert in einem eigenen (Feststellungs)Bescheid zu einer eigenen Steuernummer festgestellt. Dies ist im vorliegenden Fall für das Jahr 2008 durch Bescheid desselben auch für die Einkommensteuerveranlagung des Bw. zuständigen FAes vom 27. Oktober 2009, Bescheidadressat: E-OG zur Steuernummer 111/1111, geschehen und wurden die gesamten Einkünfte der E-OG [einheitlich] mit € 19.766,01 und der Anteil des Bw., unter Angabe seiner Adresse und seiner Steuernummer 222/2222, [gesondert] mit € 17.644,66 festgestellt.

§ 252 Abs. 1 BAO bestimmt: "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."

Genau das ist jedoch im vorliegenden Fall passiert:

Der Bw. bekämpft den an ihn gerichteten Einkommensteuerbescheid 2008 vom 11. März 2010 mit der erkennbaren Begründung, dass seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb unzutreffend angesetzt worden seien.

Da jedoch der Bw. im Jahr 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzig als Gesellschafter der E-OG bezog, hätte er, wenn er den auf ihn entfallenden Anteil (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) von € 17.644,66 als unzutreffend ansieht, Berufung gegen den Feststellungsbescheid vom 27. Oktober 2009 (Steuernummer 111/1111) erheben und dort die Sozialversicherungsabgaben, Schulungs- und Bildungskosten und Reisekosten geltend machen müssen.

Das FA war bei der Einkommensteuerveranlagung 2008 des Bw. zur Steuernummer 222/2222 betreffend anteiliger Einkünfte des Bw. aus Gewerbebetrieb von der E-OG an den Feststellungsbescheid vom 27. Oktober 2009 zur Steuernummer 111/1111 gebunden.

Andere Abgabenerklärung als jene, die der Bw. zusammen mit seiner Berufung vom 10. April [richtig:] 2010 beim FA abgab (siehe oben), insbesondere laut Berufung "verspätet übermittelte" Einkommensteuerklärungen für 2008, sind nicht aktenkundig. Auch ist zu beachten, dass Betriebsausgaben bzw. nur den einzelnen Gesellschafter betreffende Sonderbetriebsausgaben zu anteiligen Einkünften aus Gewerbebetrieb aus einer Offenen Gesellschaft wie der E-OG ausschließlich im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO betreffend eben dieser Offenen Gesellschaft (E-OG, Steuernummer 111/1111) geltend zu machen sind.

Doralt, EStG-Kommentar, 11. Lieferung, § 4 Tz 78, und Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 188 Tz 11, weisen unter Bezugnahme der dort angeführten Rechtsprechung des VwGH

darauf hin, dass Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters bereits bei der einheitlichen Feststellung der Einkünfte geltend gemacht werden müssen. Werden solche Beträge im Feststellungsbescheid der Gesellschaft nicht erfasst, so können sie nicht mehr im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters berücksichtigt werden (VwGH 5.10.1993, 93/14/0039, VwGH 10.9.1998, 96/15/0198).

Der Bw. geht in seiner Berufung und im Vorlageantrag selbst davon aus, dass er im Jahr 2008 außer von der E-OG keine anderen Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog. So gab der Bw. auch in den am 19. April 2010 vorgelegten Erklärungen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von der E-OG im Betrag € 17.644,66 an, wie im Feststellungsbescheid 2008, Steuernummer 111/1111, vom 27. Oktober 2009 angegeben. Bestimmte (Sonder)Betriebsausgaben zu diesen Einkünften hätte der Bw. daher im Feststellungsverfahren betreffend die E-OG zur Steuernummer 111/1111 geltend machen müssen.

Darin, dass das FA die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 zum Anlass nahm und die vom Bw. dort ebenfalls angegebenen Sonderausgaben Kennziffer 455 von € 495,00 ("Topfsonderausgaben") ansetzte, gemäß der Einschleifregel § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in der in der Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2010 ziffernmäßig dargelegten Höhe anerkannte und damit die Einkommensteuer von € 6.004,89 auf € 5.977,10 verringerte, kann ebenfalls keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Dass der Bw. in der Einkommensteuererklärung 2008 E7 dieselben € 496,00 bei der Kennziffer 722 auch als "Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung" bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit angab (AS 9), ist auf einen offensichtlichen Schreibfehler des Bw. zurückzuführen. Zum einen erzielte der Bw. im Jahr 2008 keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, zum anderen gab der Bw. in seiner Kostenaufstellung für das Jahr 2008 (AS 22) Kosten für "Schulung / Bildung" mit € 468,00 an, welchen Betrag er in der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) 2008 in der Kennziffer 9230 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb angab, die jedoch aus den oben genannten Gründen (Geltendmachung im Feststellungsverfahren) nicht anerkannt werden können.

Da sich somit die Berufungsvorentscheidung des FAes vom 16. Juni 2010 als rechtsrichtig erweist, lautet der Spruch der vorliegenden Berufungsentscheidung des UFS auf teilweise Stattgabe der Berufung vom 10. April 2010.

Wien, am 29. September 2010