

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Gerhard Konrad in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Stefanie Ungerböck, Favoritenstraße 44 Tür 6, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 14. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. Februar 2023, mit dem der Antrag vom 14. Februar 2023 auf Veranlagung der Einkommensteuer 2017, Steuernummer 09-315/3609, zurückgewiesen wurde, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Der Antrag auf Veranlagung der Einkommensteuer 2017 wurde elektronisch mittels Finanz Online am **14. Februar 2023** eingebracht.

Mit Bescheid vom **16. Februar 2023** wurde der Antrag als verspätet zurückgewiesen.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom **14. März 2023** mit der Begründung, dass im Juni 2022 eine Selbstanzeige für die Beschwerdeführerin samt Feststellungserklärungen für die Jahre 2013 bis 2021 eingereicht wurden. Nach der antragsgemäßen Erlassung von Feststellungsbescheiden habe der zuständige Teamleiter, Herr S, telefonisch mitgeteilt, dass die Veranlagung der Einkommensteuer von Amts wegen erfolgt. Im Jänner 2023 wurde der steuerlichen Vertreterin telefonisch vom Finanzamt mitgeteilt, sie müsse eine Einkommensteuererklärung einreichen. Weiters weist die steuerliche Vertreterin auf § 209a BAO und auf Treu und Glauben hin.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom **6. April 2023** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt verweist insbesondere darauf, dass die Fristen des § 41 Abs 2 BAO nicht verlängerbar seien und im Steuerrecht zwischen den Termini „Verjährung“ und „als verspätet zurückgewiesen“ zu unterscheiden sei. Der Erlass eines Feststellungsbescheides 2017 sei eine nach außen erkennbare Verlängerungshandlung der Verjährungsfrist für 2017. Da es jedoch keinen abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2017 gebe, konnte folglich auch keine amtswegige Anpassung ergeben. Treu und Glauben seien insbesondere bei Ermessensentscheidungen und bei Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe zu beachten. Die Anwendung von Treu und Glauben setze einen Vollzugsspielraum voraus. Bei der in § 41 Abs 2 EStG 1988 verankerten gesetzlichen Veranlagungsfrist handle es sich um eine unerstreckbare Frist, welche keinen Vollzugsspielraum zulasse. Eine von der steuerlichen Vertreterin vorgebrachte telefonische Auskunft über die amtswegige Veranlagung sei schlichtweg falsch bzw. offenkundig unrichtig.

Mit Antrag vom **28. April 2023** beehrte die steuerliche Vertreterin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, wiederholte im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und beantragte die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorlagebericht vom **19. Juni 2023** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Anbringen vom **30. November 2023** wurde von der steuerlichen Vertreterin die Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Am **13. Dezember 2023** hat eine mündliche Verhandlung stattgefunden. Unstrittig wurde festgestellt, dass Verjährung mit Ende 2022 noch nicht eingetreten ist. Die steuerliche Vertreterin qualifiziert die im Jahr 2022 eingebrachte Feststellungserklärung als Antrag auf Veranlagung der Einkommensteuer 2017, da sie mittelbar vom Feststellungsbescheid abhängt. Sie habe sich auf die Auskünfte aus mehreren Telefonaten vertraut. Laut belangter Behörde sei kein Pflichtveranlagungstatbestand gegeben, die Frist für die Antragsveranlagung sei mit Ende 2022 abgelaufen. Die Feststellungserklärung wie auch die Umsatzsteuererklärung sei von einer anderen steuerlichen Person gelegt worden. Ein Sachverhalt, dass ein Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs 1 EStG 1988, wurde nicht vorgebracht. Für eine antragslose Veranlagung nach § 41 Abs 2 Z 2 EStG 1988 habe es laut belangter Behörde Hinderungsgründe gegeben und fehlt es derzeit auch an der Ausschließlichkeit von Lohnsteuerpflichtigen Einkünften.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 6. Juli 2022 wurde von der Personengesellschaft K P und Mitbesitzer unter anderem eine Feststellungserklärung 2017 über FinanzOnline eingebracht.

Antragsgemäß wurden die Einkünfte der Personengesellschaft mit Bescheid vom 4. November 2022 gemäß § 188 BAO festgestellt. Hinsichtlich der Beschwerdeführerin wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einer Vermietungsgemeinschaft (Personengesellschaft) in Höhe von -5.445,35 € ausgewiesen.

Der erstmalige Antrag auf Veranlagung der Einkommensteuer 2017 wurde elektronisch mittels FinanzOnline am 14. Februar 2023 eingebracht.

Die Beschwerdeführerin erzielte in 2017 zusätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit von einer inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stelle.

2. Beweiswürdigung

Der unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergeben sich aus der gemäß der Erklärung vom 6. Juli 2022 erfolgten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO mit Bescheid vom 4. November 2022 hinsichtlich der Vermietungsgemeinschaft von ***Bf1*** und LJ K (Steuernummer PersGesStNr). Dazu erfolgte am 30. Juni 2022 eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG für die Jahre 2013 bis 2021.

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

§ 39 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen. [...]“

§ 41 Abs 1, 2 und 2a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 117/2016 lautet:

„(1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,

2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.
 3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 zugeflossen sind,
 4. ein Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr gemäß § 63 Abs. 1 oder ein Freibetrag gemäß § 103 Abs. 1a bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde,
 5. der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag, der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag oder Freibeträge nach § 62 Z 10 und Z 11 berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.
 6. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.
 7. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b 5. Teilstrich abgegeben hat oder seiner Verpflichtung, Änderungen der Verhältnisse zu melden, nicht nachgekommen ist.
 8. er Einkünfte im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 32 bezogen hat.
 9. er Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1 oder entsprechende betriebliche Einkünfte erzielt, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.
 10. er Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 erzielt, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 gegeben ist.
 11. der Arbeitnehmer nach § 83 Abs. 3 unmittelbar in Anspruch genommen wird.
- § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

(2) 1. Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt wird (Antragsveranlagung). § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

2. Wurde bis Ende des Monats Juni keine Abgabenerklärung für das vorangegangene Veranlagungsjahr eingereicht, hat das Finanzamt von Amts wegen eine antragslose Veranlagung nach Maßgabe folgender Bestimmungen vorzunehmen:

a) Folgende Voraussetzungen müssen vorliegen:

- Aufgrund der Aktenlage ist anzunehmen, dass der Gesamtbetrag der zu veranlagenden Einkünfte ausschließlich aus lohnsteuerpflichtigen Einkünften besteht.
- Aus der Veranlagung resultiert eine Steuergutschrift.
- Aufgrund der Aktenlage ist nicht anzunehmen, dass die zustehende Steuergutschrift höher ist als jene, die sich aufgrund der übermittelten Daten gemäß § 18 Abs. 8, § 35 Abs. 8 und § 84 ergeben würde.

b) Wurde bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres keine Abgabenerklärung für den betroffenen Veranlagungszeitraum abgegeben, ist jedenfalls eine antragslose Veranlagung durchzuführen, wenn sich nach der Aktenlage eine Steuergutschrift ergibt.

c) Wird nach erfolgter antragsloser Veranlagung innerhalb der Frist der Z 1 eine Abgabenerklärung abgegeben, hat das Finanzamt darüber zu entscheiden und gleichzeitig damit den gemäß lit. a ergangenen Bescheid aufzuheben.

d) Die Steuererklärungspflicht (§ 42) bleibt auch nach Vornahme der Veranlagung aufrecht.

(2a) Abs. 2 Z 2 ist nicht anzuwenden, wenn der Verdacht besteht, dass der Steuerpflichtige Dienstnehmer eines Scheinunternehmers gemäß § 8 des Sozialbetrugsbekämpfungsgesetzes – SBBG, BGBl. I Nr. 113/2015, ist, Zweifel an der Identität des Steuerpflichtigen oder der Bevollmächtigung seines steuerlichen Vertreters bestehen, oder sonstige schwerwiegende Bedenken gegen die Anwendung von Abs. 2 Z 2 bestehen.“

Unstrittig ist hinsichtlich der Einkommensteuer 2017 Verjährung gemäß § 209 Abs 1 BAO mit Ende 2022 noch nicht eingetreten. Die Erlassung des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO vom 4. November 2022 ist als nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches anzusehen (Ritz/Koran, BAO⁷ § 209 Rz 9).

Eine Veranlagung der Einkommensteuer 2017 in 2023 ist damit grundsätzlich rechtlich möglich.

Bei Vorliegen von lohnsteuerpflichtigen Einkünften erfolgt gemäß § 39 Abs 1 EStG 1988 eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 leg cit vorliegen.

Unbestritten lagen bei der Beschwerdeführerin lohnsteuerpflichtige Einkünfte vor, sodass eine Prüfung anhand der Tatbestände des § 41 EStG 1988 zu erfolgen hat.

Ein Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs 1 EStG 1988 liegt nach Auffassung des erkennenden Richters wie auch nach übereinstimmender Ansicht der Parteien nicht vor. Alternativ hat das Finanzamt eine Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt wird (Antragsveranlagung).

Erstmalig wurde die Einkommensteuererklärung 2017 und damit ein Antrag auf Durchführung der Veranlagung der Einkommensteuer 2017 am 14. Februar 2023 und damit nach Ablauf von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums 2017 (also bis zum Ablauf des 31. Dezember 2022) gestellt. Die Frist ist nicht verlängerbar (Ritz/Koran, BAO⁷ § 108 Rz 2).

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, die am 6. Juli 2022 eingebrachte Feststellungserklärung der Personengesellschaft wäre als Antrag auf Veranlagung der Einkommensteuer der Beschwerdeführerin zu qualifizieren, so verkennt sie zunächst, dass §§ 42 bzw. 43 EStG 1988 unterscheiden, wer als unbeschränkt Steuerpflichtiger bzw. hinsichtlich der Feststellung von Einkünften verpflichtet ist, eine Steuererklärung abzugeben. Dass eine Steuererklärung gleichsam als Steuererklärung für ein anderes Subjekt gelten soll, ist aus dem Gesetzestext nicht zu erkennen.

Ein Anbringen nach § 85 BAO ist als Parteierklärung nach dem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 85 Rz 1 mit zahlreichen Judikaturverweisen). Einer Feststellungserklärung ist der objektive Erklärungswert beizulegen, dass sie auf die Feststellung von gemeinschaftlichen Einkünften gerichtet ist. Dass davon die Beantragung der Veranlagung der Einkommensteuer einer Miteigentümerin von der Feststellungserklärung mitumfasst ist, ist aus dieser Erklärung nicht ableitbar.

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 (§ 295 Abs 1 BAO).

Wie das Finanzamt zu Recht anführt, ist *„aufgrund des Feststellungsbescheides 2017 eine automatische Tangentenmitteilung an den Einkommensteuerakt der Beschwerdeführerin für das Jahr 2017 ergangen“*. Jedoch *„existiert [...] kein abgeleiteter Bescheid für das Jahr 2017, welcher durch den rechtskonform ergangenen Grundlagenbescheid angepasst werden könnte“*.

Die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin macht eine telefonische Auskunft des zuständigen Teamleiters des Finanzamts und damit Treu und Glauben geltend, wonach dieser angegeben habe, dass die Veranlagung der Einkommensteuer von Amts wegen erfolgt.

Unabhängig davon, dass die belangte Behörde eine solche Aussage bezweifelt und diese nicht in Schriftform erfolgte, ist der von ihr in der Beschwerdeentscheidung vorgenommenen rechtlichen Beurteilung zuzustimmen.

Bei Treu und Glauben handelt es sich um einen Grundsatz und ein allgemeines Rechtsprinzip, welches jedoch nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt ist. Ob Treu und Glauben zur Anwendung kommt ist im jeweiligen Einzelfall zu überprüfen. Treu und Glauben ist insbesondere in folgendem Zusammenhang bei Ermessensentscheidungen und bei Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe zu beachten. Die Anwendung von Treu und Glauben setzt somit einen Vollzugsspielraum voraus (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 114 Rz 8 mit zahlreichen Judikaturverweisen).

Der Grundsatz von Treu und Glauben wird vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen sein, sofern die Auskunft zB nicht offenkundig unrichtig ist (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 114 Rz 11 mit zahlreichen Judikaturverweisen).

Im vorliegenden Fall wird die Zurückweisung des Antrags vom 14. Februar 2023 auf Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2017 vom 16. Februar 2023 bekämpft.

Bei der in § 41 Abs 2 EStG verankerten gesetzlichen Veranlagungsfrist handelt es sich um eine unerstreckbare Frist, welche keinen Vollzugsspielraum zulässt.

Das Finanzamt hat auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt wird (Antragsveranlagung). Im Falle einer begehrten Antragsveranlagung nach Ablauf der fünfjährigen Frist hat die Finanzbehörde den Antrag als verspätet zurückzuweisen (UFSW 19.04.2010, RV/0911-W/10).

Die Beschwerdeführerin bringt in der Beschwerde vor, dass ihrer steuerlichen Vertreterin mitgeteilt worden sei, dass die Veranlagung der Einkommensteuer der Beschwerdeführerin von Amts wegen (gemäß § 295 BAO) erfolge und, dass von ihrer Seite keine weiteren Vorkehrungen zu treffen seien.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass abgesehen davon, dass eine solche Auskunft schlichtweg falsch wäre, da es sich bei § 295 BAO lediglich um eine Bescheidanpassung infolge zugewiesener Tangentenmitteilungen handelt und nicht um einen Erstveranlagungstatbestand, eine solche telefonische Auskunft auch offenkundig unrichtig wäre.

Es kann somit aufgrund fehlender rechtlicher Relevanz dahingestellt bleiben, ob eine solche Auskunft tatsächlich erfolgt ist oder nicht.

Tatsächlich wurde jedenfalls kein Antrag auf Veranlagung gemäß § 41 Abs 2 Z 1 EStG 1988 innerhalb der 5-Jahres-Frist gestellt.

Eine antragslose Veranlagung gemäß § 41 Abs 2 Z 2 EStG 1988 war aufgrund der Tatsache, dass neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurde, nicht durchzuführen (Argument „antragslose Arbeitnehmerveranlagung“ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 22f).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Das Erkenntnis ergeht auf der Grundlage des eindeutigen Gesetzestextes und der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, auf die in 3. verwiesen wurde.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 13. Dezember 2023