

14. Oktober 2011

BMF-010103/0146-VI/2011

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Salzburger Steuerdialog 2011 - BAO

Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2011 im Bereich der Bundesabgabenordnung

1. Advance Ruling

1.1. Sachverhalt

Ein Antrag schildert einen Sachverhalt und stellt hiez zu Fragen im Bereich der Umgründung und der Gruppenbesteuerung.

1.2. Frage

Handelt es sich dabei um einen Antrag oder um zwei Anträge und damit doppelten Verwaltungskostenbeitrag?

1.3. Lösung

Prinzipiell ist zu klären, ob es sich in dem Advance Ruling Antrag um einen oder mehrere Sachverhalte handelt.

Ein Sachverhalt kann auch zB aus mehreren Umgründungsvorgängen bestehen, denen ein einheitlicher Willensentschluss zu Grunde liegt. Auch ist es denkbar, dass eine Reihe von Umgründungsschritten zu einer Gruppenbildung führt. In diesen Fällen handelt es sich um einen Sachverhalt und einen Antrag. Ein solcher Antrag kann auch mehrere Rechtsfragen zu

mehreren Abgabenarten beinhalten, ohne dass es sich dabei um mehrere Anträge handelt. Demzufolge fällt auch der Verwaltungskostenbeitrag nur einmal an.

2. Advance Ruling

2.1. Sachverhalt

Ein Antrag schildert einen Sachverhalt und stellt eine Umgründungsfrage und gleichzeitig eine Verrechnungspreisfrage.

2.2. Frage

Handelt es sich um einen Antrag oder um zwei Anträge?

2.3. Lösung

Bei Verrechnungspreisfragen und Fragen zu Umgründungsvorgängen ist ein inhaltlicher Zusammenhang nicht erkennbar, der bei Umgründungen und Gruppenbesteuerung aber möglich ist. Es liegen daher zwei Sachverhalte und somit zwei Anträge vor.

3. Advance Ruling

3.1. Sachverhalt

Es wird ein Sachverhalt in einem Advance Ruling Antrag beschrieben. Im Antrag werden die rechtlichen Bestimmungen dargelegt, aber keine konkrete Rechtsfrage gestellt. Der Antragsteller schreibt lediglich am Schluss die Frage: Wie wird der Sachverhalt vom Finanzamt beurteilt?

3.2. Frage

Wie hat das Finanzamt in diesem Fall vorzugehen?

3.3. Lösung

Ein Antrag ohne konkret gestellte Rechtsfragen und Lösungsvorschläge entspricht nicht den Inhaltserfordernissen des [§ 118 Abs. 4 lit. d und e BAO](#). Bei den fehlenden Inhaltserfordernissen handelt es sich um inhaltliche Mängel im Sinn des [§ 85 Abs. 2 BAO](#).

Daher hat das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen und eine angemessene Frist zur Mängelbehebung zu setzen.

Wird diesem Antrag nicht, nicht zeitgerecht oder nicht vollständig entsprochen, so ist der Antrag als zurückgenommen zu erklären (mit Zurücknahmebescheid) und es fällt ein Verwaltungskostenbeitrag in der Höhe von 500 Euro für den Antragsteller an.

4. Advance Ruling

4.1. Sachverhalt

Ein Pflichtiger berät sich informell in einem persönlichen Gespräch über einen geplanten Umgründungsvorgang mit einem Finanzbeamten. Er möchte dann eine schriftliche Auskunft über das Gespräch und die rechtliche Beurteilung des Finanzbeamten.

4.2. Frage

Handelt es sich bei einem solchen Auskunftersuchen bereits um einen Antrag im Sinne von Advance Ruling? Besteht Kostenpflicht?

4.3. Lösung

Ein Antrag auf einen Rulingbescheid kann nur schriftlich erfolgen, daher handelt es sich bei einer mündlichen Fragestellung in keinem Fall um einen solchen Antrag.

Auch Gespräche mit Finanzbeamten im Vorfeld von Rulinganträgen begründen keine Kostenpflicht. Vorgespräche zur Klärung ob ein Sachverhalt unter die drei Gebiete von Advance Ruling zu subsumieren ist, sind insbesondere bei Verrechnungspreisfragen zweckmäßig.

5. Advance Ruling

5.1. Sachverhalt

In einem Antrag auf Advance Ruling wird eine Frage zu einem Umgründungsvorgang und zusätzlich eine Frage, wie bestimmte Zulagen lohnsteuerrechtlich zu behandeln sind, gestellt.

5.2. Frage

Wie ist vorzugehen und welche Auswirkung hat dies auf den Verwaltungskostenbeitrag?

5.3. Lösung

Bei dem Antrag auf Beantwortung der Rechtsfrage in Bezug auf den Umgründungsvorgang sind die Voraussetzungen für ein Advance Ruling gegeben. Demzufolge handelt es sich dabei um einen Antrag, der gemäß [§ 118 Abs. 10 BAO](#) verwaltungskostenbeitragspflichtig ist.

Soweit das Anbringen die Lohnsteuer betrifft – und damit keinen der Bereiche des [§ 118 Abs. 2 BAO](#), zu denen ein Advance Ruling Bescheid erlassen werden kann – handelt es sich nicht um einen im Sinn des [§ 118 Abs. 11 BAO](#) zurückzuweisenden Rulingantrag, sondern um ein formloses Auskunftersuchen, das wie bisher vom Finanzamt zu beantworten ist. Die Antwort des Finanzamtes ergeht nicht in Bescheidform. Daher fällt dafür auch kein Verwaltungskostenbeitrag an.

6. Anzeigepflicht bei Schenkungen

6.1. Sachverhalt

A schenkt seiner Frau eine Eigentumswohnung. A räumt seiner zwanzigjährigen Tochter ein lebenslängliches Wohnrecht in dieser Wohnung ein.

6.2. Frage

Ist die Einräumung des Wohnrechtes anzeigepflichtig gemäß [§ 121a BAO](#).

6.3. Lösung

Bei einem eingeräumten Wohnrecht handelt es sich um einen immateriellen Vermögensgegenstand im Sinn des [§ 121a Abs. 1 Z 1 lit. c BAO](#). Dieser ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen gemäß [§ 16 BewG 1955](#) zu berechnen. Die konkrete Berechnungsmöglichkeit findet sich auf der Homepage des BMF unter:

[Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten \(§ 16 BewG\)](#)

Wenn das Wohnrecht, wie in diesem Fall wohl anzunehmen sein wird, einen Wert von 50.000 Euro übersteigt, handelt es sich dabei um einen anzeigepflichtigen Vorgang gemäß § 121a BAO.

7. Anzeigepflicht bei Schenkungen

7.1. Sachverhalt

1. A schenkt seiner Tochter B 250.000 Euro zum Ankauf einer beliebigen Eigentumswohnung in Wien.
2. C schenkt ihrer Tochter D 300.000 Euro zum Ankauf einer konkreten Eigentumswohnung.

7.2. Frage

Sind diese Vorgänge anzeigepflichtig gemäß § 121a BAO?

7.3. Lösung

Zu 1.

Bei der Geldschenkung des A an B zum Ankauf einer beliebigen Eigentumswohnung handelt es sich um eine Schenkung von Bargeld im Sinn des [§ 121a Abs. 1 Z 1 lit. a BAO](#). Diese ist anzeigepflichtig.

Zu 2.

Bei der Geldschenkung der C an D zum Ankauf einer bestimmten Eigentumswohnung handelt es sich zivilrechtlich um eine mittelbare Grundstücksschenkung, da der Schenkungswille sich auf die konkrete Eigentumswohnung und nicht auf das Geld bezieht. Dies ist bedeutsam für die Frage der Schenkungsmeldung, da Grundstücke nicht in [§ 121a Abs. 1 BAO](#) genannt sind und damit von der Anzeigepflicht nicht umfasst sind.

Demzufolge ist die Schenkung der 300.000 Euro nicht anzeigepflichtig.

Die Geldschenkung unterliegt auch nicht der Grunderwerbsteuer, da der Schenkungsgegenstand der Geldbetrag ist. Aber der Erwerb ist durch den Kauf der Eigentumswohnung durch D grunderwerbsteuerpflichtig.

8. Anzeigepflicht bei Schenkungen

8.1. Sachverhalt

A ist deutscher Staatsbürger, wohnt in Berlin. Seine Frau B ist ebenfalls deutsche Staatsbürgerin, wohnt in Berlin und hat einen Ferienwohnsitz in Österreich. A schenkt B ein Auto im Wert von 200.000 Euro.

8.2. Frage

Ist dieser Vorgang anzeigepflichtig gemäß § 121a BAO?

8.3. Lösung

Die (deutsche) Staatsbürgerschaft befreit nicht von einer Anzeigepflicht des [§ 121a BAO](#). Die Anzeigepflicht knüpft gemäß [§ 121a Abs. 1 Z 2 BAO](#) an einen Wohnsitz des Geschenkgebers oder Geschenknehmers im Inland an. Nach [§ 26 Abs. 1 BAO](#) ist unter einem Wohnsitz auch ein Ferienwohnsitz zu verstehen. Demzufolge unterliegt die Schenkung des A an B auf Grund des Inlandsbezuges durch den Ferienwohnsitz der B in Österreich der Anzeigepflicht des § 121a BAO.

9. Anzeigepflicht bei Schenkungen

9.1. Sachverhalt

A schenkt ihrem Sohn B an seinem Geburtstag dem 25. November 2008 80.000 Euro. Dann erfolgt zwei Jahre lang keine Schenkung von A an B.

A schenkt ihrem Sohn B am 25. November 2010 40.000 Euro.

9.2. Frage

Darf A ihrem Sohn B am 25. November 2011 oder erst am 26. November 2011 20.000 Euro schenken, ohne gemäß [§ 121a BAO](#) anzeigepflichtig zu sein?

9.3. Lösung

Gemäß [§ 121a Abs. 2 lit. a BAO](#) sind Schenkungen zwischen Angehörigen innerhalb eines Jahres bis zu einer Höhe von 50.000 Euro von der Anzeigepflicht ausgenommen.

Die Berechnung dieser Jahresfrist richtet sich nach [§ 108 Abs. 2 BAO](#), demzufolge endet sie mit Ablauf des letzten Tages der letzten Woche oder des letzten Monats, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht.

In diesem Fall handelt es sich dabei um den Ablauf des 25. November 2011 (Freitag). Das bedeutet, dass A dem B erst am 26. November 2011 weitere 20.000 Euro schenken kann, ohne dadurch der Anzeigepflicht des § 121a BAO zu unterliegen.

10. Zuständigkeit - Obdachlosenheim

10.1. Sachverhalt

Aufgrund einer ZMR-Abfrage stellt das Finanzamt fest, dass der Abgabepflichtige in einem Caritas Heim als obdachlos gemeldet ist. Bei seinem alten Wohnsitz in W ist er bereits abgemeldet.

10.2. Frage

Welches Finanzamt ist für die Erhebung der Einkommensteuer zuständig?

10.3. Lösung

Gemäß [§ 20 AVOG 2010](#) ist Wohnsitzfinanzamt das Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Das Wohnsitzfinanzamt ist zuständig für die Erhebung der Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht.

Ein Obdachlosenheim stellt keinen Wohnsitz im Sinn des [§ 26 BAO](#) dar. Die Frage nach dem gewöhnlichen Aufenthalt kann nur anhand des jeweiligen Sachverhaltes ermittelt werden. Es ist jedoch davon auszugehen, dass grundsätzlich kein gewöhnlicher Aufenthalt im Heim vorliegt.

Liegt weder ein Wohnsitz noch ein gewöhnlicher Aufenthalt vor, so kommt die Subsidiarzuständigkeit gemäß [§ 25 Z 3 AVOG 2010](#) zum Tragen.

Soweit über die örtliche Zuständigkeit der Abgabenbehörden nichts anderes bestimmt ist, richtet sich diese nach dem letzten Wohnsitz des Abgabepflichtigen.

11. Delegierungsbescheid einer unzuständigen Behörde

11.1. Sachverhalt

Ein unzuständiges Finanzamt hat einen Delegierungsbescheid erlassen.

11.2. Frage

Ist dieser wirksam?

11.3. Lösung

Gemäß [§ 3 AVOG 2010](#) kann die zuständige Abgabenbehörde erster Instanz aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens, für die Erhebung einer Abgabe eine andere Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid bestimmen, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei entgegenstehen.

Erlässt eine unzuständige Behörde einen Bescheid, so ist dieser rechtswidrig. Wird dieser Bescheid jedoch nicht bekämpft, so erwächst er in Rechtskraft und ist rechtswirksam.

12. Delegierungsbescheid an eine sachlich unzuständige Behörde

12.1. Sachverhalt

Ein Abgabepflichtiger verlegt seinen Wohnsitz vom 12. Bezirk nach Ungarn, arbeitet im Bereich des Finanzamtes Wien 4/5/10 und möchte die Delegierung der Zuständigkeit vom Finanzamt Wien 1/23 zum Finanzamt Wien 4/5/10. In Wien ist jedoch sachlich das Finanzamt Wien 1/23 für die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger zuständig.

12.2. Frage

Ist die Delegierung möglich?

12.3. Lösung

Gemäß [§ 3 AVOG 2010](#) kann die zuständige Abgabenbehörde erster Instanz aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens, für

die Erhebung einer Abgabe eine andere Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid bestimmen, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei entgegenstehen.

Die Delegation von einem sachlich zuständigen Finanzamt auf ein sachlich unzuständiges Finanzamt ist zulässig, fraglich ist jedoch, ob dies auch zweckmäßig ist.

13. Zuständigkeit - Tagespendler

13.1. Sachverhalt

Beim Finanzamt langen Anträge von ungarischen Staatsbürgern ein, die derzeit in Österreich keinen Wohnsitz haben, sondern täglich zur Ausübung einer unselbständigen Tätigkeit nach Österreich einpendeln. Diese Abgabepflichtigen waren in früheren Jahren in Innsbruck unselbständig beschäftigt und hatten dort auch einen Wohnsitz.

13.2. Frage

Welches Finanzamt ist für die Erhebung der Einkommensteuer zuständig?

Wie ist die Zuständigkeit zu beurteilen, wenn die ungarischen Staatsbürger gemäß [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) in die unbeschränkte Steuerpflicht optieren?

13.3. Lösung

Gemäß [§ 23 AVOG 2010](#) ist für die Erhebung der Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich die Betriebsstätte, bei Fehlen einer solchen das unbewegliche Vermögen des Abgabepflichtigen befindet. Trifft dies auf mehrere Finanzämter zu, oder hat der Abgabepflichtige im Inland weder Betriebsstätte noch unbewegliches Vermögen, so richtet sich die Zuständigkeit nach [§ 25 Z 3 AVOG 2010](#).

Nach § 25 Z 3 AVOG 2010 richtet sich die Zuständigkeit (primär) nach dem letzten Wohnsitz des Abgabepflichtigen.

Da es sich bei Tagespendlern um beschränkt Steuerpflichtige handelt, ist im konkreten Fall das Finanzamt Innsbruck aufgrund der Subsidiarzuständigkeit gemäß § 25 Z 3 AVOG 2010 für die Erhebung der Einkommensteuer zuständig.

Eine Option gemäß [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) ändert daran nichts, da die Tagespendler dem Grunde nach beschränkt steuerpflichtig bleiben und lediglich als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden.

14. Zuständigkeit von aus dem Ausland betriebenen Unternehmen

14.1. Sachverhalt

Eine OG wurde nach österreichischem Recht gegründet und ist im österreichischen Firmenbuch erfasst. Der Sitz der Gesellschaft befindet sich laut Firmenbuchauszug in Kärnten. Beide zur Vertretung befugten Gesellschafter, eine GmbH und eine natürliche Person, befinden sich in Deutschland. Am eingetragenen Sitz der Gesellschaft befindet sich nichts. Auch gibt es, laut derzeitigem Ermittlungsstand, keine Betriebsstätte in Österreich. Es ist davon auszugehen, dass der geschäftliche Wille der OG in Deutschland, bei den beiden Gesellschaftern (gleiche Adresse in Deutschland), gebildet wird.

14.2. Frage

1. Wer ist für die Erhebung der Umsatzsteuer bei der OG (sachlich) zuständig?
2. Wer ist für die Erhebung der Umsatzsteuer bei einer GmbH mit gleichem Sachverhalt zuständig?

14.3. Lösung

Gemäß [§ 17 AVOG 2010](#) obliegt dem Finanzamt Graz-Stadt für das gesamte Bundesgebiet 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.

Aus diesem Grund ist das Finanzamt Graz–Stadt sowohl bei einer OG als auch einer GmbH, die aus dem Ausland betrieben werden, zuständig.

Die Delegation an das zB für die Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt ist aus Gründen der Zweckmäßigkeit möglich.

15. Zuständigkeit einer Unternehmensgruppe

15.1. Sachverhalt

Der Gruppenträger einer Unternehmensgruppe hat seinen Sitz nach Wien verlegt. Zu diesem Zweck wurde in Wien auch ein Büro angemietet, sodass nicht von einem Scheinsitz ausgegangen werden kann.

Der Sitz aller Gruppenmitglieder sowie der Ort der Geschäftsleitung von den Gruppenmitgliedern ist jedoch eindeutig im Finanzamtsbereich Linz. Auch der Gruppenträger hat wohl seinen Ort der Geschäftsleitung im Finanzamtsbereich Linz. Als Folge der Sitzverlegung des Gruppenträgers wurde nun die gesamte Unternehmensgruppe nach Wien abgetreten.

15.2. Frage

Welches Finanzamt ist für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständig?

15.3. Lösung

[§ 5 AVOG 2010 - DV](#) stellt auf den jeweiligen Sitz der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft ab. Aus diesem Grund ändert sich bei Sitzverlegung auch die Zuständigkeit für die Unternehmensgruppe.

16. FinanzOnline - Anbringen

16.1. Sachverhalt

Ein Abgabepflichtiger bringt über FinanzOnline unter "sonstige Anbringen" ein Anbringen ein, das offiziell über die FON-Schiene nicht zur Verfügung steht, zB Antrag auf Feststellungsbescheid nach [§ 92 BAO](#).

16.2. Frage

Ist dieses Anbringen als rechtsgültiges Anbringen zu werten?

16.3. Lösung

Nach [§ 86a BAO](#) können Anbringen, für die die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, soweit es durch VO ([FinanzOnline-Verordnung 2006](#), idF BGBl. II Nr. 114/2009) zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung eingereicht werden.

Nach [§ 1 Abs. 2 FONV 2006](#) ist die automationsunterstützte Datenübertragung zulässig für die Funktionen, die dem jeweiligen Teilnehmer in FinanzOnline zur Verfügung stehen.

Zur Verfügung stehen – neben dezidiert genannten Anträgen (zB Bescheidänderungen, Nachsichten) auch „sonstige Anträge“, näher bezeichnet unter „sonstige Anbringen und Anfragen“.

Dafür werden Anbringen im Sinn des [§ 85 BAO](#) (zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen), soweit nicht eine genaue Bezeichnung in FON ohnehin zur Verfügung steht, in Betracht kommen. Wobei laut Info des BMF vom 14.07.2005, BMF-280000/0018-IV/2005, unstrukturiert übermittelte Anbringen auch dann beachtlich und daher zu bearbeiten sind, wenn es dafür eine strukturierte Form der Einbringung gibt.

Anbringen sind einerseits in Abgabenvorschriften ausdrücklich vorgesehen, andererseits gelten auch nicht ausdrücklich vorgesehene Anträge als zulässig.

Dazu gehören nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17.09.2009, [2009/07/0006](#); VwGH 20.03.2009, [2008/17/0212](#); VwGH 17.11.2008, [2008/17/0163](#)) auch Feststellungsanträge.

Ein Feststellungsbescheid hat über Rechte oder Rechtsverhältnisse zu ergehen, wenn dies von einer Partei beantragt wird, diese ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat, es sich um ein notwendiges, letztes und einziges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handelt, oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt; dies jeweils unter der weiteren Voraussetzung, dass die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen.

Solche Feststellungsbescheide sind unzulässig, wenn die strittige Rechtsfrage im Rahmen eines anderen, vorgesehenen gesetzlichen Verwaltungsverfahrens entschieden werden kann.

Der gegenständliche Antrag ist rechtsgültig eingebracht und unterliegt der Entscheidungspflicht.

Nicht zu folgen ist dem UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 23.09.2010 (RV/0058-G/10), in der die Einbringung von Vorlagenanträgen über die oben dargestellte Funktion (sonstige Anträge) für nicht zulässig erklärt wird.

17. Wiederholungsverbot

17.1. Sachverhalt

Eine Körperschaft wird geprüft. Auf dem Prüfungsauftrag ist ersichtlich, dass die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006-2009 geprüft werden. Das Finanzamt möchte später den Einkommensteuerpflichtigen, bei dem die verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wurde, prüfen.

17.2. Frage

Unterliegt eine spätere Außenprüfung beim Gesellschafter hinsichtlich Kapitalertragsteuer (Direktvorschreibung einer verdeckten Gewinnausschüttung, wobei der die verdeckte Gewinnausschüttung auslösende Sachverhalt nicht Schwerpunkt der ersten Prüfung war) dem Wiederholungsverbot?

17.3. Lösung

Gemäß [§ 148 Abs. 3 BAO](#) darf für einen Zeitraum, für den eine „Außenprüfung“ bereits vorgenommen worden ist, ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen ua. nur zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren, erteilt werden.

Das Wiederholungsverbot bezieht sich auf Außenprüfungen bei demselben Betrieb (demselben Abgabepflichtigen) bezüglich solcher Zeiträume, die bereits einmal Gegenstand einer Außenprüfung waren (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Wien 1994, 1655).

Es liegt keine Wiederholungsprüfung vor, da es sich nicht um eine Prüfung beim selben Abgabepflichtigen handelt.

Eine etwaige Verletzung der Vorschriften über die Prüfungswiederholung, also vor allem die Durchführung einer nochmaligen Prüfung ohne Vorliegen der Voraussetzungen des § 148 Abs. 3 BAO, macht die dennoch vorgenommene Prüfung nicht wirkungslos.

18. Mittelbare Abhängigkeit einer Berufungs(vor)entscheidung

18.1. Sachverhalt

Die Abfindung eines Geschäftsführers wird im Jahr 2002 erklärt. Der Hälftesteuersatz wird beantragt. Das Finanzamt verweigert die Anerkennung des Hälftesteuersatzes für das Jahr 2002.

In der Berufungsbegründung wendet der Steuerberater ein, es sei im Zuge der Recherchen zur Ausarbeitung der Berufung hervorgekommen, dass diese Abfindung im Rahmen eines zu ermittelnden Übergangsgewinnes bereits 2001 angefallen sei und im Jahr 2002 somit überhaupt keine Abfindung zu versteuern sei. Das Finanzamt hat die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt. Die Berufung wurde bis dato nicht erledigt.

Für 2001 ist bereits Verjährung eingetreten.

18.2. Frage

Kann im Falle einer (sich abzeichnenden) Stattgabe des UFS (Anfallen der Abfindung bereits 2001) [§ 209a Abs. 2 BAO](#) nicht dahingehend ausgelegt werden, dass die Abgabenfestsetzung für das Jahr 2001 unmittelbar von der Berufungserledigung abhängt?

18.3. Lösung

Es ist hinsichtlich der Veranlagung für das 2001 keine Abhängigkeit von der Erledigung einer Berufung gegeben, da verschiedene Veranlagungsjahre betroffen sind.

Nach [§ 209a Abs. 1 BAO](#) steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Dabei ist unter Verjährung auch die absolute Verjährung ([§ 209 Abs. 3 BAO](#)) zu verstehen.

Nach § 209a Abs. 2 BAO steht einer Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn sie unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt.

Während Abs. 1 des § 209a BAO vorsieht, dass eine Abgabefestsetzung in einer Berufungsentscheidung - auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid - auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen darf, gestattet Abs. 2 die verjährungsungebundene Abgabefestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens dann, wenn die Abgabefestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist.

Eine solche mittelbare Abhängigkeit liegt etwa dann vor, wenn die Abgabefestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist (zB Feststellungsverfahren nach [§ 188 BAO](#) und davon abgeleitete Einkommensteuerbescheide; vgl. VwGH 02.09.2009, [2008/15/0216](#)).

Eine Mittelbarkeit im Sinn des [§ 209a Abs. 2 BAO](#) besteht beispielsweise auch bei doppelter Abhängigkeit, dh. im Verhältnis einer gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens (§ 188 BAO) gerichteten Berufung zur Änderung des abgeleiteten Abgabenbescheides.

Die Mittelbarkeit betrifft jedoch stets nur die (betroffenen) mit der Berufung im Zusammenhang stehenden Abgabenarten und Veranlagungsjahre.

Darüber hinausgehende Folgen der Berufungserledigung – dh. Möglichkeit der Abgabefestsetzung trotz Eintrittes der Verjährung - für Vorjahre bzw. Folgejahre, die nicht bekämpft wurden, sind aus dieser Bestimmung nicht ableitbar.

19. Mittelbare Abhängigkeit

19.1. Sachverhalt

Für die Jahre 2002-2004 ist hinsichtlich der Umsatzsteuer ein Rechtsmittel beim UFS anhängig.

19.2. Frage

Kann für die Jahre 2005 und 2006 auch eine Aussetzung gemäß [§ 212a BAO](#) begehrt werden, obwohl keine Berufung anhängig ist?

19.3. Lösung

Eine Aussetzung der Einhebung wäre nur bei Erhebung einer Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 zulässig.

Es besteht keine mittelbare Abhängigkeit im Sinn des § 212a BAO für Bescheide nachfolgender Veranlagungsjahre.

Die Aussetzung der Einhebung ist antragsgebunden, es erfolgt keine amtswegige Verfügung der Aussetzung. Bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Rechtsanspruch auf Bewilligung eines auf Aussetzung der Einhebung gerichteten Antrages.

Grundsätzlich besteht Anspruch auf Aussetzung von **berufungsverfangenen** Abgaben, wobei nicht nur eine Berufung gegen den (abgeleiteten) Abgabenbescheid an sich, sondern auch eine Berufung gegen einen dem (abgeleiteten) Abgabenbescheid vorgeschalteten Feststellungsbescheid genügt.

Eine mittelbare Abhängigkeit von der Berufungserledigung liegt vor, wenn die Abänderung des mit Berufung angefochtenen Bescheides auch Bindungswirkung für die Höhe der auszusetzenden Abgabe entfaltet (zB Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#)) und davon abgeleitete Bescheide, für Stammabgabenbescheide und deren Nebenansprüche (zB Anspruchszinsen, Säumniszuschläge), für Abgaben der Folgejahre dann, wenn die (mittels Berufung begehrte) Abänderung eines Bescheides bindende Auswirkungen auf deren Höhe hat (zB höherer Verlustabzug). Insoweit ist die Abgabe auf Antrag des Abgabepflichtigen auszusetzen, ohne dass es für die Abgaben der Folgejahre einer (eigenen) Berufung bedarf.

Keine mittelbare Abhängigkeit im Sinn des [§ 212a Abs. 1 BAO](#) liegt vor, wenn in nachfolgenden Abgabenzeiträumen dieselbe im Rechtsmittelverfahren auszutragende Streitfrage noch offen ist (vgl. UFS 18.01.2010, RV/0989-G/09; vgl. auch UFS 24.08.2006, RV/0151-L/06).

20. Bekanntgabe der Abgabenbescheide im Haftungsverfahren

20.1. Sachverhalt

Der Haftende muss die Möglichkeit haben, gegen Abgabenbescheide berufen zu können.

Laut UFS müssten spätestens mit Erlassung des Haftungsbescheides dem Haftenden auch Abgabenbescheide zugestellt werden.

20.2. Frage

Ist das richtig?

20.3. Lösung

Unabhängig davon, ob der zur Haftung in Anspruch Genommene die gegenüber der Primärschuldnerin erlassenen Abgabenbescheide (einschließlich Nebengebührenbescheide), hinsichtlich deren Festsetzungen er nun als Haftender in Anspruch genommen werden soll, als Geschäftsführer der Primärschuldnerin bereits kannte – oder wegen späterer Erlassung (Außenprüfung nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit) nicht kannte - sind dem Haftenden jedenfalls mit Erlassung des Haftungsbescheides Kopien der Bescheide, aus denen die Haftungssumme resultiert, zu übermitteln.

Dazu führt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.02.2010, [2005/13/0145](#), aus:

Soll der Haftungspflichtige vom Bescheid über den Abgabenanspruch in einer Weise informiert werden, die ihm die Einbringung einer Berufung gegen diesen nicht an ihn gerichteten und ihm nicht zugestellten, mangels nunmehriger Bekämpfung aber ihm gegenüber bindenden Bescheid ermöglicht, so ist es jedenfalls erforderlich, ihm die Tatsache der Bescheiderlassung als solcher mit der notwendigen Deutlichkeit zur Kenntnis zu bringen.

Wird der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt, dass die Abgaben schon bescheidmäßig festgesetzt wurden, so liegt infolge unvollständiger Information nach dem zitierten Erkenntnis vom 04.11.1998, [98/13/0115](#), ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist. Im Ergebnis

bedeutet dies, es müssen Abgaben- und Haftungsbescheide (Zweitschriften), für deren Abgabeforderungen der Vertreter zur Haftung herangezogen wird, dem an den Vertreter gerichteten Haftungsbescheid beigeschlossen werden bzw. dürfen ihm diese nicht erst nach Ablauf der Berufungsfrist gegen den Haftungsbescheid zur Kenntnis gebracht werden, weil damit sein Berufungsrecht gegen die eine bindende (dh. in der Berufung gegen die Haftungsheranziehung als solche weiter nicht bekämpfbare) Grundlage der Haftung bildende(n) Abgabenermittlung(en) beeinträchtigt werden könnte.

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 29.03.2010, RV/0804-W/10, in gleichgelagerter Sache den Haftungsbescheid aufgehoben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverwiesen.

Das Finanzamt kann unter diesen Umständen (Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz) den unter Anschluss von Bescheidkopien zu vervollständigenden Haftungsbescheid neuerlich erlassen. Auch allfälligen sonstigen, im Aufhebungsbescheid des UFS dargelegten Rechtsansichten ist bei Neuerlassung des Haftungsbescheides zwingend Folge zu leisten (Bindungswirkung gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#)).

Der UFS hat zwar in seiner Berufungsentscheidung UFS 31.03.2011, RV/0822-W/10, vom die Verschaffung der Kenntnis über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch im Wege der Akteneinsicht als ausreichend angesehen.

Grundsätzlich werden jedoch die Ablichtungen der Bescheide zu übermitteln sein.

21. Fristverlängerung

21.1. Sachverhalt

Ein Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist gemäß [§ 245 Abs. 3 BAO](#) wird gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 rechtzeitig mit der Begründung, eine Gerichtsentscheidung betreffend Unterhaltszahlungen für 2 Kinder sei noch offen, eingebracht.

Das Finanzamt reagiert nicht auf den Antrag.

21.2. Frage

Wie soll bei Anträgen auf Verlängerung der Berufungsfrist, die kein konkretes Datum der beantragten Fristverlängerung beinhalten, reagiert werden?

21.3. Lösung

Nach [§ 245 Abs. 3 und 4 BAO](#) kann die Berufungsfrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen (auch wiederholt) verlängert werden. Die Hemmung der Berufungsfrist kann jedoch nicht zu einem über die letzte beantragte Fristverlängerung hinausgehen.

Die (teilweise) Bewilligung/Abweisung ist eine verfahrensleitende Verfügung, die erst mit der abschließenden Rechtsmittelerledigung bekämpft werden kann.

Fristverlängerungsanträge unterliegen der Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde.

Erfolgt keine Erledigung seitens des Finanzamtes, so läuft die Frist weiter, da der Abgabepflichtige selbst eine Frist nicht angeführt hat und in der BAO für einen solchen Fall kein Ende der Hemmung der Berufungsfrist vorgesehen ist.

Der Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist ist - bei Vorliegen der Voraussetzungen - unter Setzung einer konkreten Frist bescheidmäßig zu erledigen.

22. Berufung

22.1. Sachverhalt

Die Umsatzsteuervorauszahlung für September 2009 wird am 2. Mai 2010 festgesetzt. Die Veranlagung 2009 erfolgt am 20. Mai 2010.

Die Abgabepflichtige beruft gegen die festgesetzte Umsatzsteuer für September 2009 am 22. Mai, und gegen den Jahresbescheid am 24. Mai.

22.2. Frage

In welcher Reihenfolge sind die Berufungen zu bearbeiten?

22.3. Lösung

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 04.06.2008, [2004/13/0124](#), sind unerledigte Berufungen gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide bei Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides von der Wirkung des [§ 274 BAO](#) (Weitergelten von Berufungen, wenn ein Bescheid an die Stelle eines anderen Bescheides tritt) erfasst.

Der Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2009, durch den der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für September 2009 aus dem Rechtsbestand beseitigt wurde, ist somit im Sinn des [§ 274 erster Satz BAO](#) an dessen Stelle getreten. Das bedeutet, dass die Berufung, die am 22. Mai 2010 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid eingebracht wurde, als gegen den Jahresbescheid – gegen den ohnehin auch berufen wurde – gerichtet galt und grundsätzlich nicht ein zweites Mal eingebracht hätte werden müssen.

Die gegen den Jahresbescheid eingebrachte (zweite) Berufung ist als ergänzender Schriftsatz zur Erstberufung anzusehen (vgl. VwGH 25.06.2008, [2006/15/0085](#)).

23. Weitergeltung der Berufung

23.1. Sachverhalt

Gegen eine Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für März 2009 wird Berufung erhoben. Der Akt wird an ein anderes Finanzamt abgetreten. Kurz darauf ergeht der Jahresbescheid für die Umsatzsteuer 2009.

23.2. Frage

Welches Finanzamt ist für die Erledigung der Berufung zuständig?

23.3. Lösung

Nach *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz* (BAO³, § 274 Anm. 7) tritt in diesem Fall ein Wechsel der Amtspartei ([§ 276 Abs. 7 BAO](#)) ein und hätte eine allfällige Gegenstandsloserklärung nach [§ 274 BAO](#) durch die neu zuständig gewordene Abgabenbehörde erster Instanz zu erfolgen.

Nach § 274 BAO gilt die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gerichtete Berufung als gegen den Jahresbescheid gerichtet. Diesen Bescheid betreffende Berufungserledigungen obliegen jenem Finanzamt, das ihn erlassen hat. Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus [§ 4 AVOG 2010](#); danach bleiben auch nach einem Zuständigkeitsübergang jene Abgabenbehörden erster Instanz für die Berufungserledigung betreffend „von ihr erlassene“ Bescheide zuständig.

24. Weitergeltung der Berufung

24.1. Sachverhalt

Ein Einkommensteuerbescheid wird gemäß [§ 295a BAO](#) abgeändert. Dagegen erhebt der Steuerberater Berufung. Der Akt wird dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Nach Berufungsvorlage langt beim Finanzamt eine Tangente ein. Das Finanzamt ändert den Bescheid gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ab.

24.2. Frage

Wirkt die Berufung gemäß [§ 274 BAO](#) auch gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid weiter?

Wie bzw. wann sollen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Änderungen durchgeführt werden, wenn bereits eine Berufung anhängig ist?

24.3. Lösung

[§ 274 BAO](#) gilt für "ersetzende" Bescheide. Dies sind vor allem nach [§ 200 Abs. 2](#), [§ 299 Abs. 2](#), [§ 307 Abs. 1](#) und [§ 295 Abs. 1 bis 3 BAO](#) erlassene Bescheide. Wird ein derartiger Bescheid nach Einbringung einer Berufung gegen den zuvor erlassenen Bescheid ausgefertigt und zugestellt, so gilt die noch unerledigte Berufung als gegen den letzterlassenen Bescheid, der an die Stelle des zuvor erlassenen Bescheides tritt, gerichtet.

[§§ 293](#), [293b](#) und [295a BAO](#) sind Teiländerungstitel. Sie ersetzen nicht im Sinn des § 274 BAO den vorher erlassenen Bescheid, sondern treten zu ihm hinzu. Eine gegen sie, außerhalb der Berufsfrist gegen den "Erstbescheid" eingebrachte Berufung ist nur im Teiländerungsumfang (meritorisch) rechtsmittelfähig.

Wird ein "ersetzender", nach § 295 Abs. 1 BAO erlassener Bescheid während des anhängigen Berufungsverfahrens gegen einen nach § 295a BAO erlassenen Teilberichtigungsbescheid erlassen, so ändert das anhängige Berufungsverfahren nicht seinen Charakter als ersetzender Bescheid. Gemäß § 274 BAO gilt die Berufung als gegen ihn gerichtet. Der nach § 295 Abs. 1 BAO erlassene Bescheid wird auch nicht bloß deshalb, nur weil in seinem Vorfeld ein mit noch offener Berufung bekämpfter, hinzutretender Bescheid nach § 295a

BAO erlassen wurde, selbst zu einem Teilrechtskraftbescheid. Dies würde der Vorschrift gemäß [§ 251 BAO](#) widersprechen, wonach ein Bescheid, der an die Stelle eines früheren Bescheides tritt (hier: an die Stelle zweier früherer Bescheide), in vollem Umfang anfechtbar ist.

25. Bescheidberichtigung

25.1. Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger gibt seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 über FinanzOnline ab. Die Veranlagung erfolgt erklärungskonform. Kurz darauf erkennt das Finanzamt, dass eine offensichtliche Unrichtigkeit (im Sinn des [§ 293b BAO](#)) vorliegt.

25.2. Frage

Setzt die "Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten" ein Aktives Tun voraus oder reicht die Übernahme der elektronischen Erklärung?

25.3. Lösung

[§ 293b BAO](#) ist auch bei Übernahme von Unrichtigkeiten bei elektronischen Erklärungen zulässig.

Nach [§ 293b BAO](#) kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei ([§ 78](#)) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Voraussetzung ist, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, dem eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Nach ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 20.05.2010, [2007/15/0098](#)) liegt eine derartige offensichtliche Unrichtigkeit immer dann vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen.

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (zB VwGH 28.05.2009, [2007/15/0285](#)). Abgabenerklärungen können einerseits

in Papierform, andererseits nach [§ 1 Abs. 2 FOnV 2006](#) in der für den jeweiligen Teilnehmer zugelassenen Form eingebracht werden.

Die Bestimmung des [§ 293b BAO](#) trifft keine Unterscheidung nach der Art der Einbringung. Daher sind auch im Wege von FinanzOnline zulässig eingebrachte Erklärungen als Abgabenerklärungen im Sinn des § 293b BAO zu beurteilen.

Auch der UFS hat bereits in einer Vielzahl von Entscheidungen über Berichtigungen nach § 293b BAO entschieden, denen elektronisch eingebrachte Erklärungen zugrunde lagen (vgl. zB UFS 05.04.2011, RV/0342-L/08; UFS 02.02.2011, RV/0225-W/10).

26. Bescheidabänderungstitel und Verjährung bei Gegenberichtigungen und stattgebender UFS-Entscheidung im Erstfall

26.1. Sachverhalt

Die BD GmbH & Co KG hat 2004 von einem Konzernunternehmen 26 neue Tiefkühlfahrzeuge gekauft und diese Fahrzeuge an eine gleichfalls konzernzugehörige inländische V GmbH & Co KG vermietet, welche die gleiche Gesellschafterstruktur wie die Vermieterin aufweist. Bei einer 2006 durchgeführten Nachschau vertrat das Finanzamt die Ansicht, die Investitionen seien in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der V GmbH & Co KG zuzurechnen, da es sich bei der betreffenden Vereinbarung nicht um einen Leasingvertrag, sondern um einen Ratenkauf handle. Demzufolge wurde bei der BD GmbH & Co KG die Investitionszuwachsprämie (IZP) iHv 80.000 Euro versagt und bei der V GmbH & Co KG eine IZP iHv 50.000 Euro bescheidmäßig festgesetzt, wobei die Differenz auf unterschiedlich hohe Anschaffungen im Vergleichszeitraum zurückzuführen ist.

Der dagegen von der BD GmbH & Co KG erhobenen Berufung gab der UFS mit Entscheidung vom 17. Juli 2009 mit der Begründung Folge, dass der VwGH die von der Verwaltung angestellte Konzernbetrachtung verworfen habe, eine missbräuchliche Gestaltung nicht vorliege und auch eine Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung mangels Optionsvereinbarung nicht möglich sei. Aufgrund dieser Entscheidung erhebt sich nun die Frage, ob und aufgrund welcher verfahrensrechtlichen Bestimmungen die Anerkennung der

IZP bei der V GmbH & Co KG wieder rückgängig gemacht werden kann, da ansonsten für den betreffenden Vorgang insgesamt eine IZP von 130.000 Euro lukriert wird.

26.2. Frage

Im vorliegenden Fall ergibt sich einerseits das Problem der Verjährung des Abgaben- bzw. Rückzahlungsanspruches, andererseits aber auch die Frage, nach welchem Verfahrenstitel der rechtskräftige Bescheid über die Zuerkennung der IZP bei der V GmbH & Co KG geändert werden kann.

26.3. Lösung

a) Wiederaufnahme, Neuerungstatbestand ([§ 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 4 BAO](#)):

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten; wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig, durch welche Umstände veranlasst – lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Weg der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. zB VwGH 21.11.2007, [2006/13/0107](#)).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. zB VwGH 29.07.2010,

[2006/15/0006](#)). Eine andere rechtliche Beurteilung etwa auch durch den Verwaltungsgerichtshof stellt keine Tatsache dar (vgl. zB VwGH 25.02.1998, [98/14/0015](#)).

Nichts anderes kann für eine nachträglich in einem anderen Verfahren ergangene Entscheidung des unabhängigen Finanzsenats als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten.

b) Wiederaufnahme, Vorfragentatbestand ([§ 303 Abs. 1 lit. c iVm Abs. 4 BAO](#)):

§ 303 Abs. 1 lit. c und Abs. 4 BAO sehen eine Wiederaufnahme des Verfahrens dann vor, wenn ein Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde. Gemäß [§ 116 Abs. 1 BAO](#) sind Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder Gerichten zu entscheiden wären, nach eigener Anschauung zu beurteilen. Vorfragen sind somit Rechtsfragen, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bilden (zB VwGH 28.05.2002, [97/14/0053](#)).

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.06.2009, [G 5/09](#) ua., mit näherer Begründung ausgeführt, dass das Hervorkommen einer Entscheidung eines innerstaatlichen Höchstgerichtes und ebenso eines im Vorabentscheidungsverfahren ergangenen Urteils des Europäischen Gerichtshofes zur Auslegung von Gemeinschaftsrecht (nunmehr: Unionsrecht) keine Berechtigung zur Wiederaufnahme rechtskräftig abgeschlossener Verfahren nach dem Vorfragentatbestand vermittelt. Diese Auslegung entsprach dem bisher üblichen Verständnis dieses Wiederaufnahmegrundes (vgl. dazu etwa Ritz, BAO³, § 303 Tz 20). Auch der Verwaltungsgerichtshof sah in seinem Erkenntnis vom 21.09.2009, [2008/16/0148](#), keine Veranlassung, von dieser Ansicht abzugehen.

Nichts anderes kann für eine zu einem anderen Verfahren nachträglich ergangene, von der Beurteilung durch die Abgabenbehörde erster Instanz abweichenden UFS-Entscheidung gelten.

In Ansehung unterschiedlicher Parteien (BD GmbH & Co KG und V GmbH & Co KG) ist die für die Anwendung des Vorfragentatbestandes in Literatur und Rechtsprechung geforderte Parteienidentität (vgl. zB Ritz, BAO³, § 303 Tz 20; VfGH 22.06.2009, G 5/09 ua.) nicht gegeben. Die Vorfragenbindung an einen Bescheid in einem anderen Verfahren könnte nur dann unterstellt werden, wenn die Partei des betreffenden Abgabenverfahrens auch Partei des präjudiziellen Verfahrens ist.

c) Bescheidabänderung wegen Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a BAO):

[§ 295a BAO](#) ermöglicht die Abänderung von Bescheiden, wenn Ereignisse eintreten, die abgabenrechtliche Wirkung auf den Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches haben.

Ereignisse im Sinn des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind keine Ereignisse im vorgenannten Sinn.

Kein Ereignis im Sinn des § 295a BAO ist beispielsweise eine erstmalige oder geänderte Rechtsprechung des EuGH oder des VfGH (vgl. zB Ritz, BAO³, § 295a Tz 27).

Nichts anderes kann für die Entscheidung des UFS vom 17. Juli 2009 gelten. Sie stellt kein rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO dar. Sie spricht auch nicht über einen erst nachträglich verwirklichten Sachverhalt ab, sondern über die Verhältnisse im Steuerzeitraum.

d) Anpassung an einen nachträglichen grundlagenbescheidähnlichen Bescheid (§ 295 Abs. 3 BAO):

Nach [§ 295 Abs. 3 BAO](#) ist ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob Rechtskraft eingetreten ist, 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. Auch diese Bestimmung setzt nach der herrschenden Auffassung voraus, dass der

grundlagenähnliche Bescheid an denselben Bescheidadressaten ergangen ist wie der auf § 295 Abs. 3 BAO gestützte Bescheid (vgl. zB Ritz, BAO³, § 295 Tz 16).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.10.1992, [92/14/0026](#)) ist § 295 Abs. 3 BAO nicht dahingehend auszulegen, dass ein Bescheid EINES ABGABEPFLICHTIGEN nach dieser Bestimmung zu ändern ist, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen, wäre bei seiner Erlassung ein "anderer" Bescheid EINES ANDEREN ABGABEPFLICHTIGEN bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

Nur in einem speziellen Fall (vgl. VwGH 14.05.1991, [90/14/0149](#)) hatte der Verwaltungsgerichtshof darüber zu entscheiden, in welchem in einem einander materiell beeinflussenden Verhältnis Feststellungsbescheide einer OHG und Feststellungsbescheide einer KG zueinander standen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Fall auf Grund einer besonderen Konstellation der Verwaltungsverfahren die Ansicht vertreten, dass in diesem Fall § 295 Abs. 3 BAO anzuwenden ist. Er hat aber auch in diesem Fall besonders darauf hingewiesen, er erachte es für rechtserheblich, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis betreffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der (beschwerdeführenden) OHG als auch an der KG beteiligt waren (vgl. dazu auch ÖStZ Heft 20/2007, 472 [ÖStZ 2007/992], zu UFS 26.09.2007, RV/0172-L/06).

e) Vorläufige Veranlagung nach [§ 200 Abs. 1 BAO](#):

Eine vorläufige Veranlagung nach [§ 200 BAO](#) setzt eine Ungewissheit im Tatsachenbereich voraus, nicht jedoch zB eine Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage von der Berufungsbehörde oder den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts im Verfahren eines anderen Abgabepflichtigen gelöst wird (vgl. VwGH 23.10.1987, [85/17/0040](#); VwGH 28.10.1993, [93/14/0123](#)).

Gegenständlich liegt ein Fall vor, in dem die abgabenrechtliche Beurteilung (Klärung der Rechtsfrage) bei gleichem Sachverhalt von der Berufungsentscheidung im Parallel- bzw. Korrespondenzfall bestimmt wird. Die Rechtsbeurteilung im Instanzenzug ist in einem Abgabenverfahren betreffend den gleichen Zeitraum, die gleichen Anschaffungen (Wirtschaftsgüter), aber ein anderes (verbundenes) Steuersubjekt betreffend anhängig. Inhaltlich kommt sie einer vom Finanzamt im unstrittigen Fall (Zuerkennung) getroffenen

Vorfragenbeurteilung im Sinn des [§ 116 BAO](#) nahe. Das zeigt sich daran, dass das Finanzamt bis zur Klärung der strittigen Zurechnungsfrage die IZP-Zuerkennung im Zweitfall auch versagen hätte können und eine dagegen erhobene Berufung gemäß [§ 281 BAO](#) aussetzen oder sie ebenfalls dem UFS zwecks Erlangung korrespondierender Instanzenentscheidungen vorlegen hätte können. Diesfalls wäre auch in Bezug auf die Verjährung für beide Fälle [§ 209a Abs. 1 BAO](#) anwendbar.

Stoll, BAO-Kommentar, 2104 f, lässt ausstehende Vorfragenentscheidungen (somit Rechtsfragen) als Anwendungsfälle für eine vorläufige Abgabenfestsetzung grundsätzlich zu.

Inhaltlich vergleichbar erscheint die „verfassungskonforme Auslegung“ des [§ 303 BAO](#) laut Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 06.12.1990, [B 783/89](#), wonach nachträglich abweichende Entscheidung der Rechtsmittelinstanz betreffend aktivierungspflichtiger Anschaffungskosten die Qualität einer Vorfragenentscheidung als Wiederaufnahmsgrund hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf die AfA der Folgejahre zukommt. Der Verwaltungsgerichtshof sieht in einer solchen Konstellation Anwendungen für [§ 295 Abs. 3 BAO](#) (vgl. dazu *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 22 und 23). Für beide Verfahrenstitel stellt jedoch laut obiger Ausführungen die Parteienidentität eine unabdingbare Voraussetzung dar. Für eine vorläufige Festsetzung gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) wäre sie nicht zwingend erforderlich.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Beispielsfall keine verfahrensrechtliche Handhabe zur Erzielung einer rechtsrichtigen Besteuerung mehr besteht.

27. Veranlagung bei (un-)beschränkter Steuerpflicht

27.1. Sachverhalt

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung wird festgestellt, dass der bisher als beschränkt Steuerpflichtiger veranlagte Abgabepflichtige unbeschränkt steuerpflichtig ist. Bei der Änderung der Bescheide ergibt sich das Problem, dass für die Veranlagung als unbeschränkt Steuerpflichtiger EDV-technisch eine neue Steuernummer aufgenommen werden muss, da die Veranlagung auf der bisherigen Steuernummer (gilt nur für beschränkte Steuerpflicht)

nicht möglich ist. Auf der neuen Steuernummer ist wiederum kein Wiederaufnahmsbescheid möglich, weil es unter dieser Steuernummer keinen Erstbescheid gibt.

27.2. Frage

Fraglich ist, wie in einem derartigen Fall vorzugehen ist und welche Rechtsfolgen erwachsen, wenn unter der neuen Steuernummer ein Erstbescheid erlassen wird, ohne vorher den Bescheid über die beschränkte Steuerpflicht aufzuheben.

27.3. Lösung

[§ 39 EStG 1988](#) (Veranlagungszeitraum) unterscheidet seinem Wortlaut nach nicht zwischen beschränkter und unbeschränkter Einkommensteuerpflicht. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu jedoch in einem Erkenntnis vom VwGH 26.09.1990, [86/13/0104](#), die Rechtsansicht vertreten, dass bei einem unterjährigen Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht die Einkünfte, die während der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht, und jene, die während der Dauer der beschränkten Steuerpflicht bezogen wurden, getrennt zu veranlagen sind (vgl. dazu auch EStR 2000 Rz 7503).

Die Durchführung der Veranlagung für einen (unterjährigen) Zeitraum, für den noch keine Veranlagung vorgenommen wurde, benötigt keinen Verfahrenstitel zur Abänderung eines bereits ergangenen und in Rechtskraft erwachsenen Abgabenbescheides, weil dadurch kein Eingriff in eine bereits bestehende Rechtskraftwirkung eines Bescheides vorgenommen wird.

Diese Situation ist nicht vergleichbar mit der fallbezogenen, in der für den gesamten Veranlagungszeitraum eine Veranlagung als beschränkt Einkommensteuerpflichtiger erfolgte und die Außenprüfung in der Folge feststellte, dass für den gesamten Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht vorlagen, mit anderen Worten die vorherige Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger unrechtmäßig war. In diesem Fall darf für den gleichen Zeitraum ohne Vorliegen eines Titels zur Durchbrechung der Rechtskraft kein zweiter Einkommensteuerbescheid erlassen werden, weil "Identität der Sache" vorliegt. Eine neuerliche Entscheidung in derselben Sache würde gegen den Grundsatz "ne bis in idem" verstoßen, der besagt, dass eine Abgabenbehörde in ein und derselben Sache nicht zweimal entscheiden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung). Das Verbot des "ne bis in idem" ist eine Folge der materiellen Rechtskraft eines

Abgabenbescheides und nach übereinstimmender Auffassung in Literatur und Rechtsprechung (vgl. zB VfGH 09.03.1987, [B 605/85](#); VwGH 30.01.1991, [90/13/0043](#)) – obwohl in der Bundesabgabenordnung nicht ausdrücklich verankert – mit dem Begriff "Rechtskraftwirkung von Bescheiden" untrennbar verbunden.

28. VwGH-Entscheidung

28.1. Sachverhalt

Wenn der Verwaltungsgerichtshof eine UFS-Entscheidung aufhebt, vergeht bis zum neuerlichen Erlassen einer Berufungsentscheidung eine gewisse Zeit.

28.2. Frage

Hat die Abgabenbehörde erster Instanz diese Bescheidaufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof sofort mittels „händischen [§ 299 BAO](#)“ buchungstechnisch umzusetzen?

Gilt eine damals beim „wiederauferstandenen“ Vorlageantrag bewilligte Aussetzung der Einhebung automatisch weiter oder ist ein neuer Antrag auf Aussetzung der Einhebung zu stellen oder lebt der alte Antrag wieder auf?

28.3. Lösung

[§ 214 Abs. 1 letzter Satz BAO](#) ordnet an, dass die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen ist. Dies gilt gleichermaßen für die Verbuchung von Zahlungen und (sonstigen) Gutschriften im Rahmen der Gebärungsverrechnung nach den [§§ 213 ff BAO](#).

Nach [§ 42 Abs. 3 VwGG](#) tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides (Berufungsentscheidung) durch den Verwaltungsgerichtshof die Rechtssache (Berufungsverfahren) in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte.

VwGH 03.08.2004, [99/13/0207](#), leitet aus dieser Bestimmung ab, dass die mit rückwirkender Kraft ausgestattete Gestaltungswirkung der Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof

zur Folge hat, dass auch allen Rechtsakten, die während der Geltung der aufgehobenen Berufungsentscheidung auf ihrer Basis gesetzt wurden und mit ihr in einem unlösbaren rechtlichen Zusammenhang stehen, im Nachhinein die Rechtsgrundlage entzogen wird.

Es ist daher nicht nur das (ordentliche) Rechtsmittelverfahren wiederum offen, sondern es lebt auch eine gemäß [§ 212a Abs. 5 BAO](#) ablaufverfügte Aussetzung der Einhebung wiederum auf, ohne dass dazu eine neuerliche Antragstellung und bescheidmäßige Erledigung nach [§ 212a Abs. 1 BAO](#) erforderlich wären.

29. Rückzahlungssperre

29.1. Sachverhalt

Ein Automaten-Service Unternehmen bringt eine Anregung auf Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ([§ 303 Abs. 4 BAO](#)), und zwar betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 ein. Nach dem in der Anregung geschilderten Sachverhalt hat das Unternehmen bestimmte Umsätze von sogenannten „Heißgetränken“ dem Normalsteuersatz von 20% anstatt dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterworfen. Dies sei irrtümlich erfolgt und auf fehlerhafte Datenübermittlung und Datenerfassung innerhalb des Unternehmens zurückzuführen.

Der Anregung wurde gefolgt, für die betroffenen Jahre eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und mit diesen Bescheiden neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer über die genannten Jahre verbunden bzw. erlassen. Die aus der Verbuchung resultierenden Guthaben wurden über Rückzahlungsantrag ausbezahlt.

In weiterer Folge wurde im Rahmen interner Maßnahmen vom Finanzamt erkannt, dass einer Gutschrift der Umsatzsteuer auf dem Abgabenkonto bzw. eine Rückzahlung des Guthabens die Bestimmungen des [§ 239a BAO](#) („Bereicherungsnorm“) entgegenstehen.

Das Finanzamt erließ auf [§ 299 BAO](#) gestützte Bescheide, mit der Absicht, die Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben und begründete die Aufhebungsbescheide damit, die Rückzahlungssperre des [§ 239a BAO](#) lasse eine positive Ermessensübung nicht zu, da es aus verfahrensrechtlicher Sicht unökonomisch erscheine, einerseits eine Wiederaufnahme zu verfügen und andererseits eine Gutschrift nach [§ 239a BAO](#) zu unterlassen. Tatsächlich

wurden versehentlich nicht die Wiederaufnahmebescheide, sondern die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2008 nach § 299 BAO aufgehoben.

Der UFS beabsichtigt im Rahmen des in der Folge anhängigen Berufungsverfahrens diese Aufhebungsbescheide mit Berufungsentscheidung aufzuheben, sprechen doch diese Bescheide nicht über die Aufhebung der Wiederaufnahme, sondern über die Abänderung der Umsatzsteuerbescheide ab.

29.2. Frage

Kann eine auf [§ 239a BAO](#) gestützte Maßnahme in jeder Lage eines Verfahrens ergehen?

29.3. Lösung

§ 239a BAO ist auch nach Buchung einer aus einem Abgabenbescheid resultierenden Gutschrift anwendbar.

Buchungen sind unter anderem dann zu berichtigen, wenn sie nachträglich rechtswidrig werden, wie etwa, wenn nach Buchung vorgenommene Ermittlungen des Finanzamtes ergeben, dass die Gutschrift zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde. Eine solche Berichtigung setzt einen dies anordnenden Bescheid voraus. Dieser Bescheid ist ein Bescheid sui generis. Als Folge des Bescheides fällt die Gutschrift weg und es entsteht eine Abgabennachforderung.

Bundesministerium für Finanzen, 14. Oktober 2011