

2. Oktober 2012

BMF-010103/0198-VI/2012

An

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

Salzburger Steuerdialog 2012 - BAO

Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2012 im Bereich der Bundesabgabenordnung

1. Advance Ruling - Unrichtige Sachverhaltszusammenfassung

1.1. Sachverhalt

Ein Finanzamt fasst einen Sachverhalt zusammen, kürzt ihn dadurch und beurteilt ihn rechtlich richtig.

Es ist zwar die inhaltliche Beurteilung richtig, aber der Beamte hat sich bei der Zusammenfassung geirrt und hat daher einen anderen Sachverhalt, der so nicht gefragt war, beurteilt.

1.2. Frage

Wie kommt der Antragsteller zur Beurteilung des Sachverhaltes, den er gefragt hat? Muss er darum noch einmal ansuchen?

1.3. Lösung

Der ursprünglich gefragte Sachverhalt ist nicht beurteilt worden.

Man könnte berufen mit dem Grund, dass ein antragsgebundener Verwaltungsakt nicht erfolgt ist, sondern ein Bescheid von Amts wegen ergangen ist.

Der Antragsteller müsste nicht neuerlich um Beantwortung ansuchen, aber darauf in der vorgebrachten Berufung hinweisen.

2. Advance Ruling – Berichtigung

2.1. Sachverhalt

Das Finanzamt erlässt einen Rulingbescheid.

Der Antragsteller beruft dagegen und der UFS erlässt als Berufungsbehörde in der Folge einen anderslautenden Rulingbescheid als das Finanzamt in I. Instanz.

Der UFS schreibt eine seitenlange Begründung, warum der Sachverhalt nicht unter einen bestimmten gesetzlichen Tatbestand fällt, schreibt aber dann im Schlussatz, dass der Sachverhalt unter genau diesen Tatbestand fällt. Es handelt sich dabei lediglich um einen Schreibfehler in der UFS-Entscheidung im Sinn des [§ 118 Abs. 9 lit. a BAO](#), weil das Wort „nicht“ vergessen wurde.

2.2. Frage

Wer ist sachlich zuständig und kann eine Änderung oder Aufhebung des UFS-Bescheides bewirken?

2.3. Lösung

In Analogie zu [§ 293 BAO](#) obliegt die Berichtigung jener Behörde, die den zu berichtigenden Bescheid erlassen hat. Demzufolge berichtet der UFS gemäß [§ 118 Abs. 9 lit. a BAO](#) seinen Rulingbescheid selbst.

3. Advance Ruling - Vorgehensweise bei fehlendem berechtigtem Interesse

3.1. Sachverhalt

Von einem Studenten, der sich dadurch einen Teil der Dissertation vom Finanzamt schreiben lassen möchte, wird ein Antrag auf Advance Ruling in einem der drei Gebiete des [§ 118 Abs. 2 BAO](#) (Umgründungen, Gruppenbesteuerung oder Verrechnungspreise) gestellt.

Die Voraussetzung des besonderen Interesses im Sinn des [§ 118 Abs. 1 BAO](#) besteht mangels abgabenrechtlichem Bezug offensichtlich nicht.

3.2. Frage

Ist der Antrag abzuweisen oder zurückzuweisen?

3.3. Lösung

Wenn der Student nicht angibt, ein besonderes Interesse zu haben, müsste das Finanzamt zunächst einen Mängelbehebungsauftrag ([§ 85 Abs. 2 BAO](#)) erlassen.

Gibt der Student fälschlicherweise ein besonderes Interesse an, wäre nicht mit einem Mängelbehebungsauftrag zu reagieren. In diesem Fall müsste das Finanzamt den Antrag mangels besonderen Interesses als unzulässig zurückweisen.

4. Advance Ruling - Vorgehensweise bei nicht legitimiertem Antragsteller

4.1. Sachverhalt

Drei Personen unterzeichnen einen Rulingantrag zu einem Sachverhalt.

Es sind nur zwei der drei antragslegitimiert.

4.2. Frage

Ist ein Bescheid zu erlassen und wenn ja, wie ist hinsichtlich des nicht legitimierten Antragstellers vorzugehen?

Wer trägt welche Kosten?

4.3. Lösung

Hinsichtlich der beiden berechtigten Antragsteller ist der Auskunftsbescheid zu erlassen und diesen auch zuzustellen.

Hinsichtlich der nicht legitimierten Person ist der Antrag bescheidmäßig zurückzuweisen.

Da es sich nur um einen Sachverhalt und damit einen Antrag handelt, fällt nur einmal der Verwaltungskostenbeitrag im Sinn des [§ 118 Abs. 10 BAO](#) an, der grundsätzlich von den beiden Legitimierte zu entrichten ist. Vom nicht legitimierten Antragsteller wird aus Ermessensgründen nicht mehr als der Verwaltungskostenbeitrag für die Zurückweisung (500 Euro) zu verlangen sein.

5. Advance Ruling - Anfrage eines ausländischen Unternehmens

5.1. Sachverhalt

Das Unternehmen AB hat seinen Sitz in Budapest. Es werden Umsätze hauptsächlich in Ungarn erzielt. Die ungarischen Umsatzerlöse betragen etwa eine halbe Mio. Euro pro Jahr. In Österreich erzielt das Unternehmen geringe Erlöse in der Höhe von 25.000 Euro im Jahr. Das Unternehmen plant die Gründung einer Betriebsstätte in Österreich.

5.2. Frage

Wie hoch ist der Verwaltungskostenbeitrag?

5.3. Lösung

Auch ausländische Erlöse fallen unter den Begriff der Umsatzerlöse in [§ 118 Abs. 10 BAO](#). Daher sind sowohl die in Österreich als auch die in Ungarn erzielten Umsatzerlöse für die Höhe des Verwaltungskostenbeitrags heranzuziehen. Er beträgt somit 3.000 Euro.

6. Schenkungsmeldung - Hofübertragung

6.1. Sachverhalt

Ein Bauer übergibt seinem Sohn seinen Bauernhof. Neben dem Grundvermögen und dem Bauernhof selbst werden Vieh und Geräte, sowie Fahrzeuge und Nebengebäude usw. an den Sohn übergeben. Außerdem wird im Zuge dessen ein Auto, das der Bauer nicht im Rahmen des Bauernhofes, sondern für private Ausfahrten genutzt hat, übertragen. Das Fahrzeug ist fast neuwertig und hat einen Marktwert von ca. 80.000 Euro.

6.2. Frage

Wofür besteht Schenkungsmeldepflicht?

6.3. Lösung

Das Grundvermögen unterliegt nicht der Anzeigepflicht gemäß [§ 121a BAO](#), ebenso wenig die Nebengebäude oder das Gebäude des Bauerhofes. Aber es ist anzunehmen, dass all das zum Betrieb des Bauernhofes gehört und damit Betriebsvermögen darstellt.

Es ist daher der Betrieb gemäß [§ 121a Abs. 1 lit. b BAO](#) anzeigepflichtig.

Darüber hinaus ist von der Anzeigepflicht das Auto umfasst, das offensichtlich nicht zum Betriebsvermögen, sondern zum Privateigentum des Bauern gehört und die Wertgrenze von 50.000 Euro übersteigt.

7. Schenkungsmeldung - Teilweise mittelbare Grundstücksschenkung

7.1. Sachverhalt

A schenkt seiner Tochter B 100.000 Euro zum Ankauf einer bestimmten Eigentumswohnung auf der Mariahilferstraße, die mehr als das Doppelte kostet und die B erwerben möchte. Von Ihrem Freund C erhält B 20.000 Euro für die Einrichtung und von ihrer Mutter D 50.000 Euro für den Wohnungsankauf. Den Rest finanziert B selbst.

Variante:

B hat sich noch nicht für die Wohnung entschieden, sondern möchte noch weiter suchen, erhält aber bereits die genannten Schenkungen.

7.2. Frage

Hinsichtlich welcher Schenkung besteht Anzeigepflicht gemäß [§ 121a BAO](#)?

Muss die anzukaufende Liegenschaft einen dringenden Wohnbedarf des Schenkungsnehmers abdecken?

Ändert sich bei der Variante die Verpflichtung zur Anzeige gemäß [§ 121a BAO](#)?

7.3. Lösung

Die Schenkung von Grundstücken, Eigentumswohnungen, Häusern oder anderem Grundvermögen ist nicht anzeigepflichtig gemäß [§ 121a BAO](#).

Gleichzeitig ist im Falle der Bargeldschenkung zum Liegenschaftserwerb eine Anzeigepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) nicht gegeben, wenn das geschenkte Geld zum Ankauf eines bestimmten Grundstückes geschenkt wird, weil es bei einer Schenkung im Sinn des bürgerlichen Rechts, einem Erkenntnis des VwGH vom 24.05.1991, [89/16/0068](#), folgend, ausschließlich auf den Parteiwillen ankommt, was Gegenstand einer Schenkung ist.

Deshalb ist grundsätzlich zu differenzieren zwischen der Schenkung eines Geldbetrages, um damit bereits konkretisiertes Grundvermögen oder um damit beliebiges Grundvermögen zu finanzieren/mitzufinanzieren.

Im Fall der konkreten Eigentumswohnung auf der Mariahilferstraße ist der Wille des Geschenkgebers darauf gerichtet, einen Teil einer bestimmten Wohnung zu schenken; da [§ 121a BAO](#) eine Anzeigepflicht aber ausschließlich für bewegliches Vermögen vorsieht, ist dieser Vorgang nicht anzeigepflichtig.

Weder die Schenkung von A noch von D ist daher anzeigepflichtig.

Was die Schenkung von C betrifft, ist diese dann nicht anzeigepflichtig, wenn C der Lebensgefährte von A ist. Ist er das nicht, wäre Anzeigepflicht gegeben, da der Angehörigenbegriff nicht erfüllt und die Wertgrenze von 15.000 Euro überschritten wäre.

Die Anzeigepflicht ist unabhängig von dem Bestehen eines dringenden oder sonstigen Wohnbedürfnisses.

Lösung Variante:

Wird das Geld zum Ankauf irgendeiner beliebigen Eigentumswohnung geschenkt, für die sich B noch nicht entschieden hat, bezieht sich der Wille von A und D im Zeitpunkt der Schenkung darauf, Bargeld zu schenken, das in der Zukunft zum Ankauf einer beliebigen Wohnung verwendet werden soll.

Die Geldschenkung des A wäre anzeigepflichtig gemäß [§ 121a BAO](#), da sie den Betrag von 50.000 Euro innerhalb eines Jahres übersteigt, die Schenkung von D wäre nicht anzeigepflichtig, da sie unter der Wertgrenze liegt.

8. Schenkungsmeldung - Nachkauf von Versicherungszeiten

8.1. Sachverhalt

Dem Antrag an die PVA von Frau B auf Nachkauf von Schul- und Studienzeiten wurde stattgegeben. Der dafür anfallende Betrag von 60.000 Euro wird von ihrem Gatten A bezahlt. Darüber hinaus zahlt A für die kommenden drei Jahre monatlich 500 Euro für die Weiterversicherung von B an die PVA.

8.2. Frage

Löst die Zahlung des Geldbetrages zum Erwerb von Versicherungszeiten der Gattin Anzeigepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) aus?

8.3. Lösung

Die 60.000 Euro stellen eine vormalige Prämienversicherung dar. Das bedeutet, dass die Schenkung anzeigepflichtig ist, da die 50.000 Euro-Grenze überschritten wurde. Die zusätzlichen Zahlungen sind ebenfalls anzeigepflichtig, da schon durch die 60.000 Euro die Wertgrenze des [§ 121a Abs. 2 BAO](#) überschritten wurde.

Eine pragmatische Lösung wäre es, die 12 Monate zu addieren und gleich vorweg eine Anzeige beim Finanzamt für das ganze Jahr zu machen, um nicht jeden Monat eine Schenkungsmeldung abgeben zu müssen.

9. Schenkungsmeldung - Auszahlung durch die Versicherung

9.1. Sachverhalt

A zahlt eine bestimmte Summe an eine Versicherung ein, die zu einem späteren Zeitpunkt an eine Person B ausbezahlt werden soll.

Als der Zeitpunkt erreicht ist, bezahlt auf Grund des Vertrages die Versicherung an B aus.

9.2. Frage

Handelt es sich um einen anzeigepflichtigen Vorgang, wenn die auszuzahlende Summe die Wertgrenzen des [§ 121a Abs. 2 BAO](#) übersteigt?

Wer hat die Anzeigepflicht beim Finanzamt vorzunehmen, A oder die Versicherung?

9.3. Lösung

Es handelt sich um einen anzeigepflichtigen Vorgang gemäß [§ 121a BAO](#).

Die Versicherung trifft keine Anzeigepflicht, da sie lediglich auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung ausbezahlt. Zur Anzeige sind A und B gesamtschuldnerisch verpflichtet.

10. Schenkungsmeldung - Spende

10.1. Sachverhalt

A hat eine größere Erbschaft gemacht und möchte einen Teil des Geldes einem Tierschutzverein zukommen lassen. In der Folge überweist A 25.000 Euro auf das Konto des Tierschutzvereins.

10.2. Frage

Handelt es sich bei dieser Überweisung um eine anzeigepflichtige Schenkung gemäß [§ 121a BAO](#)?

10.3. Lösung

Eine Schenkung an einen gemeinnützigen Verein ist von der Anzeigepflicht gemäß [§ 121a Abs. 2 lit. c BAO](#) befreit, da auf [§ 15 Abs. 1 Z 14 lit. a ErbStG 1955](#) verwiesen wird, der inländische juristische Personen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, befreit. Tierschutz ist gemäß [§ 35 BAO](#) ein gemeinnütziger Zweck. Beim Tierschutzverein handelt es sich somit um einen Verein, der gemeinnützige Zwecke verfolgt – daher ist der Vorgang nicht anzeigepflichtig.

11. Gewillkürte Vertretung - Gewillkürter Vertreter im Familienbeihilfenverfahren

11.1. Sachverhalt

Im Abgabeninformationssystem (AIS) ist, anders als im Familienbeihilfenverfahren (DB7), eine (Zustell-)vollmacht eines gewillkürten Vertreters (in Maske G 62) vermerkt.

Im Beihilfenverfahren treten die Parteien grundsätzlich immer selbst vor dem Finanzamt auf. Es ergeht an die Partei ein Abweisungsbescheid/ein Rückforderungsbescheid. Ein [§ 213 Abs. 2 BAO](#)-Konto wird für die Rückforderung eröffnet.

- a) Gegen den Abweisungs- bzw. Rückforderungsbescheid wird durch einen Wirtschaftstreuhänder/Rechtsanwalt berufen und im letztgenannten Fall auch die Aussetzung der Einhebung beantragt. Der Vertreter beruft sich auf die (Zustell-)Bevollmächtigung.
- b) Der Beihilfenbezieher beruft selbst gegen den Bescheid.

11.2. Frage

Kann/muss angenommen werden, dass im Falle einer im DB2 gespeicherten steuerlichen Vollmacht, diese Vollmacht auch das Familienbeihilfenverfahren miteinschließt, zumal die Familienbeihilfe von den Bestimmungen des [§ 2 lit. a Z 1 BAO](#) umfasst ist, oder muss für das Beihilfenverfahren gegebenenfalls eine gesonderte Vollmacht erteilt werden?

11.3. Lösung

Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden.

- a) Es ist daher, sofern im Beihilfenverfahren auf eine Vollmacht Bezug genommen wird, in jedem Fall mit dem Einschreiter Kontakt aufzunehmen und anzufragen, ob die im DB2 gespeicherte Vollmacht auch das Beihilfenverfahren umschließt oder ob es sich bei der Vollmacht um eine Vollmacht ausschließlich für das Beihilfenverfahren handelt. Dies sollte im Besonderen bei über FinanzOnline bekanntgegebenen Vollmachten erfolgen, weil in diesen Fällen der Umfang der Bevollmächtigung nicht bekannt ist.

Nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens muss gegebenenfalls das Erlöschen der Vollmacht bekanntgegeben werden, damit wiederum die entsprechenden Eingaben im Verfahren G 62 beim [§ 213 Abs. 2 BAO](#)-Konto und im DB7 durchgeführt werden können, sofern der Beihilfenbezieher wieder seine Angelegenheiten selbst regeln will.

- b) Da die Bevollmächtigung in jedem Verfahren gesondert geltend gemacht werden muss und überdies die Partei auch bei Vollmachterteilung selbst ihre Angelegenheiten regeln kann, ist eine im DB2 gespeicherte Vollmacht für das Beihilfenverfahren unbeachtlich.

Gemäß [§ 83 BAO](#) können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen.

Grundsätzlich hat sich der Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen. Die Vollmachtsurkunde muss vom Vollmachtgeber eigenhändig unterschrieben sein (VwGH 05.03.1981, [3003/79](#)).

Beispielsweise bei Rechtsanwälten, Wirtschaftstreuhändern und Bilanzbuchhaltern ersetzt nach [§ 8 Abs. 1 letzter Satz RAO](#), [§ 88 Abs. 9 WTBG](#) bzw. [§ 73 Abs. 5 BibuG](#) die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis. Für diese Parteienvertreter reicht es

somit, wenn sie sich schriftlich oder mündlich auf eine ihnen erteilte Bevollmächtigung berufen.

Beruft sich einer der genannten Parteienvertreter auf eine ihm erteilte Bevollmächtigung, so ist für den Umfang der Vertretungsmacht seine Behauptung maßgebend (vgl. VwGH 24.06.1999, [97/15/0131](#)).

Bestehen konkrete Zweifel, ob der betreffende Parteienvertreter tatsächlich bevollmächtigt ist, so hat die Abgabenbehörde von Amts wegen entsprechende Ermittlungen vorzunehmen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 83 Tz 12).

Der Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis ergibt sich primär aus der Vollmachtsurkunde.

Eine allgemeine Vollmacht umfasst nach ständiger Rechtsprechung auch die Empfangnahme von Schriftstücken (zB VwGH 19.09.2001, [99/16/0091](#)).

Eine Bevollmächtigung muss grundsätzlich im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (vgl. zB VwGH 16.12.2003, [2001/15/0026](#); VwGH 08.09.2010, [2008/16/0170](#); VwGH 28.06.2012, [2010/16/0275](#)). Dies kann durch die Partei oder den Vertreter erfolgen. Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde alle Verfahren vor Abgabenbehörden des Bundes umfasst sind, ist sie dennoch von der Abgabenbehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten.

Das Familienbeihilfenverfahren stellt ein eigenes Verfahren dar, in dem die Bevollmächtigung geltend gemacht werden muss.

Wird nun gegen den Abweisungs- bzw. Rückforderungsbescheid von einem Steuerberater mit Berufung auf die ihm erteilte Vollmacht Berufung erhoben, und bestehen keine Zweifel an dieser Vollmacht, kann von einer erteilten Vollmacht im Familienbeihilfenverfahren ausgegangen werden. In diesem Fall umfasst die Vollmacht auch die Zustellvollmacht. Etwaige Erledigungen sind an den Steuerberater zuzustellen.

Bestehen Zweifel, so sind entsprechende Ermittlungen vorzunehmen.

Beruft der Steuerpflichtige selber gegen den Abweisungs- bzw. Rückforderungsbescheid, ist diesem die Erledigung zuzustellen.

12. Anbringen - Deuten von Anbringen

12.1. Sachverhalt

Eine GmbH bringt gegen den Körperschaftsteuerbescheid Berufung ein. Das Finanzamt stellt nach längeren Erhebungen fest, dass die Berufung verspätet eingebracht wurde.

Die Berufung wird daher als verspätet zurückgewiesen. Dies erfolgt erst nach Ablauf der Jahresfrist des [§ 302 Abs. 1 BAO](#).

Die Berufungswerberin beantragt nunmehr, die verspätet eingebrachte Berufung als Antrag auf Aufhebung des Bescheides gemäß [§ 299 BAO](#) zu werten.

12.2. Frage

Kann ein als Berufung bezeichnetes Anbringen als Antrag auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) umgedeutet werden?

12.3. Lösung

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (zB VwGH 11.11.2010, [2010/17/0053](#), 0054).

Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozesserklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte (zB VwGH 26.06.2003, [2002/16/0286-0289](#); VwGH 28.02.2008, [2006/16/0129](#)). Allerdings ist das Erklärte der Auslegung zugänglich (VwGH 16.07.1996, [95/14/0148](#); VwGH 29.07.2010, [2009/15/0152](#)).

Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgebend (zB VwGH 24.06.2009, [2007/15/0041](#)).

Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Behörde gehalten, die Absicht der Partei zu erforschen (zB VwGH 24.06.2009, [2007/15/0041](#); VwGH 20.05.2010, [2010/15/0035](#)). Die Anwendung dieses Grundsatzes setzt jedoch voraus, dass eine der Auslegung zugängliche Parteienerklärung überhaupt vorliegt und dass der Wille der Partei aus ihrem Vorbringen mit Eindeutigkeit erschlossen werden kann. Nicht kommt der Behörde die Aufgabe zu, den Sinn

einer unklaren, mehr als eine Deutung zulassenden Parteienerklärung in der Richtung zu bestimmen, die für den Standpunkt der Partei am günstigsten wäre, geschweige denn von der Partei tatsächlich nicht erstattete Erklärungen zu fingieren (VwGH 08.04.1992, [91/13/0123](#)).

Da der Schriftsatz unter der Bezeichnung „Berufung“ eingebracht wurde und auch keine inhaltlichen Zweifel am Berufungscharakter bestehen, ist ein Umdeuten in einen Antrag auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) ausgeschlossen. Eine amtswegige Aufhebung kommt wegen des Ablaufes der für eine solche Maßnahme maßgebenden Jahresfrist des [§ 302 Abs. 1 BAO](#) nicht in Betracht.

Ergeben sich aus der (wenn auch verspäteten) Berufung Hinweise auf Wiederaufnahmsgründe (insbesondere auf für die Abgabenbehörde neu hervorgekommene Tatsachen), so ist nach Durchführung allenfalls erforderlicher Ermittlungen zu prüfen, ob eine Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens von Amts wegen zu erfolgen hat, wofür im Allgemeinen der Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Vorrang der Rechtsrichtigkeit) vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit spricht. Der Umstand, dass die Berufung nicht rechtzeitig eingebracht wurde, spricht keinesfalls gegen die amtswegige Wiederaufnahme.

13. Anbringen - Vorgehensweise bei Mängelbehebung

13.1. Sachverhalt

Gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) sind dem Einschreiter die Behebung von Mängeln von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) aufzutragen.

13.2. Frage

Was ist unter Eingaben im Sinn dieser Bestimmung gemeint?

Was sind inhaltliche Mängel iSd Bestimmung?

Was sind Formgebrechen?

13.3. Lösung

Gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) berechtigen Mängel von Eingaben die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung. Die Abgabenbehörde hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Unter Eingaben werden Anbringen zur Geltendmachung von Rechten verstanden.

Bei der Art von Mängeln wird zwischen Formgebrechen, inhaltlichen Mängeln und Fehlen einer Unterschrift unterschieden.

Formgebrechen sind solche Gestaltungen, die gesetzlich normierten Vorschriften widersprechen, wenn diese Vorschriften die formelle Behandlung eines Anbringens sicherstellen oder die Erledigung für die Behörde erleichtern oder überhaupt erst ermöglichen sollen.

Inhaltliche Mängel im Sinn des [§ 85 Abs. 2 erster Satz BAO](#) liegen nur bei Fehlen gesetzlich geforderter inhaltlicher Angaben vor. Solche Inhaltserfordernisse ergeben sich in der BAO aus:

- § 118 Abs. 4 (Antrag auf Auskunftsbescheid),
- § 205a Abs. 2 (Antrag auf Berufungszinsen),
- § 250 (Berufung),
- § 303a (Wiederaufnahmsantrag),
- § 309a (Wiedereinsetzungsantrag).

Bei fehlender Unterschrift ist ebenso wie bei Formgebrechen mit Mängelbehebungsauftrag vorzugehen; dies gilt nach [§ 86a Abs. 1 dritter Satz BAO](#) nicht bei telegraphischer, fernschriftlicher oder im Wege automationsunterstützter Datenübertragung erfolgter Einreichung von Anbringen.

Es muss jedoch ein die Identität des Unterschreibenden ausreichend kennzeichnender, individueller Schriftzug sein, der entsprechende charakteristische Merkmale aufweist und sich als Unterschrift eines Namens darstellt (vgl. zB VwGH 27.08.2008, [2006/15/0165](#)).

14. Berufung – Zuständigkeit

14.1. Sachverhalt

Das Finanzamt A erlässt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010. Kurz darauf wird der Akt an das Finanzamt B zuständigkeitsshalber abgetreten.

Der Abgabepflichtige bringt die Berufung beim UFS ein, der die Berufung unverzüglich an das Finanzamt A weiterleitet.

14.2. Frage

Wo kann die Berufung fristwährend eingebracht werden?

14.3. Lösung

Gemäß [§ 249 Abs. 1 BAO](#) ist die Berufung bei der Abgabenbehörde einzubringen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat. Die Berufung kann jedoch im Fall einer Änderung der Zuständigkeit bei der neu zuständigen Abgabenbehörde eingebracht werden. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die bei ihr eingebrachte Berufung unverzüglich an die Abgabenbehörde erster Instanz weiterzuleiten.

Gemäß [§ 4 AVOG 2010](#) berührt der Übergang der Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde erster Instanz nicht die Zuständigkeit der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren betreffend von ihr erlassene Bescheide.

15. Feststellung der Einkünfte - Bindungswirkung vom Feststellungsverfahren

15.1. Sachverhalt

Nach einer Außenprüfung werden für die Jahre 2003-2010 Wiederaufnahmsbescheide und neue Feststellungsbescheide erlassen.

Im Feststellungsbescheid wird ausführlich die Hinterziehung der Abgaben begründet. Ein gesonderter Bescheid hinsichtlich der Hinterziehung der Abgaben wurde nicht erlassen.

15.2. Frage

Besteht hinsichtlich der festgestellten Hinterziehung Bindungswirkung im Einkommensteuerbescheid?

Kann eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid, die Verjährung einwendet, gemäß [§ 252 BAO](#) abgewiesen werden?

15.3. Lösung

Der Zweck einer Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) ist es, die Besteuerungsgrundlagen für alle Beteiligten in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet (zB VwGH 28.02.2002, [96/15/0254](#)). Im Feststellungsverfahren findet allerdings keine Festsetzung von Abgaben statt, es wird lediglich die Bemessungsgrundlage ermittelt.

Die Bemessungsverjährung (Festsetzungsverjährung) hingegen ist relevant für das Recht der Festsetzung einer Abgabe und betrifft somit nicht die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen im Feststellungsverfahren, sondern die jeweiligen Abgabenverfahren der Beteiligten. Eine Bindungswirkung hinsichtlich eines Begründungsbestandteiles des Feststellungsbescheides für die Abgabenfestsetzung ist weder gesetzlich vorgesehen noch aus der Judikatur abzuleiten und scheidet somit aus.

Betreffend Hinterziehungsverjährung sieht [§ 207 Abs. 2 BAO](#) vor, dass, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, die Festsetzungsverjährungsfrist zehn Jahre beträgt. Wird in einer Außenprüfung bei einer Kommanditgesellschaft beispielsweise festgestellt, dass der Komplementär der KG einer Offenlegungsverpflichtung nicht nachgekommen ist, und wurde dadurch nicht nur in seinem Einkommensteuerverfahren, sondern auch in den Abgabenverfahren der anderen Beteiligten eine Abgabenverkürzung bewirkt, so sind die Voraussetzungen des [§ 207 Abs. 2 BAO](#) gegeben. Soweit die Abgaben hinterzogen worden sind, ist die Hinterziehungsverjährung anzuwenden. Dabei ist unerheblich, ob der einzelne Einkommensteuerpflichtige die Hinterziehung verursacht hat oder wer als Täter für dieses

Finanzvergehen bestraft wird. Das Recht auf Festsetzung besteht in diesem Fall bis zu zehn Jahre (auch gegenüber den anderen KG-Beteiligten, da [§ 207 Abs. 2 BAO](#) nicht verlangt, dass der Steuerpflichtige die Hinterziehung selbst verursacht hat, es ist ausreichend, dass überhaupt eine Abgabenhinterziehung vorliegt).

Daher kann eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wegen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht gemäß [§ 252 BAO](#) deshalb abgewiesen werden, weil der Feststellungsbescheid Aussagen betreffend der Hinterziehung enthält.

16. Feststellung der Einkünfte - Wiederaufnahme

16.1. Sachverhalt

Es ergehen Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2008. Als Beteiligte scheinen A und B im Spruch auf.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle erfolgen Wiederaufnahmsbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 (ua. Änderung Beteiligungsverhältnis bei A und B).

Dagegen wird Berufung eingebracht. Zudem teilt der A dem Finanzamt mit, dass er bereits per 31. Dezember 2004 aus der GesBR ausgetreten ist und er seine Beteiligung auch schriftlich aufgekündigt hatte. Diese Tatsache wird auch in einer beigelegten Entscheidung eines Zivilgerichts angeführt.

Offensichtlich wusste der A nichts von dem Umstand, dass er im Feststellungsverfahren weiterhin ab 2005 als Beteiligter geführt wurde.

16.2. Frage

Wie ist die Berufung zu behandeln?

16.3. Lösung

Das Feststellungsverfahren nach [§ 188 BAO](#) dient der gemeinschaftlichen Feststellung von Einkünften, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der Zweck einer Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO ist es, die Besteuerungsgrundlagen für alle Beteiligten in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet.

Im gegenständlichen Fall haben die Beteiligten in der Feststellungserklärung angegeben, dass sie Teil des Feststellungsverfahrens sind, und die Abgabenbehörde hat diesen Annahmen getreu einen dementsprechenden Feststellungsbescheid erlassen.

Kommt in einer später durchgeführten Nachbescheidkontrolle nunmehr erstmals für die Behörde hervor, dass ein Feststellungsverfahren nicht mehr zulässig ist, da die Voraussetzungen für eine Feststellung gemäß [§ 188 BAO](#) nicht mehr vorliegen (hier: mehrere Beteiligte sind nicht mehr gegeben), so hat der Wiederaufnahmsbescheid und der neue Feststellungsbescheid die frühere Adressierung (An A & B, zH § 81-Vertreter) zu enthalten, da nunmehr die (angeblichen) Beteiligten darüber einen Abspruch erhalten, dass eine gemeinschaftliche Feststellung zu unterbleiben hat (= Nichtfeststellungsbescheid).

Wird wie im gegenständlichen Fall im neu erlassenen Feststellungsbescheid rechtswidrig davon ausgegangen, dass ein Feststellungsverfahren durchzuführen ist (obgleich die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen), so ist dieser Bescheid als rechtswidrig aufzuheben.

Im konkreten Fall kann nicht von einem sogenannten „Nichtbescheid“ ausgegangen werden, da die (angeblich) beteiligten Personen rechtlich existent sind (im Sinn des [§ 191 Abs. 5 BAO](#)). Voraussetzung ist allerdings, dass die Bescheidadressierung korrekt erfolgte (An A & B, zH § 81-Vertreter).

17. Feststellung der Einkünfte - Verluste

17.1. Sachverhalt

Im Feststellungsverfahren des Jahres 2009 wird ein Verlust in Höhe von 100.000 Euro bei der Kommanditgesellschaft (KG) festgestellt.

Im Zuge einer Außenprüfung wird betreffend Feststellungsverfahren der KG dieser Verlust auf 50.000 Euro gekürzt.

Im wiederaufgenommenen Feststellungsbescheid des Jahres 2009 wird im Spruch nicht über die Vortragsfähigkeit des Verlustes abgesprochen.

Das Einkommensteuerfinanzamt erlässt abgeleitete Bescheide gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#). In diesen automationsunterstützt ergangenen Bescheiden werden keine Feststellungen über den Verlustvortrag vorgenommen.

17.2. Frage

Wie und in welchen Bescheiden kann/muss über die Vortragsfähigkeit von Verlusten abgesprochen werden?

17.3. Lösung

Der Zweck einer Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) ist es, die Besteuerungsgrundlagen für alle Beteiligten in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet.

Der Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) hat auch darüber abzusprechen, ob Verlustanteile im Sinn des [§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988](#) vortragsfähig sind. Dies erscheint insbesondere auch im Hinblick darauf, dass die Vortragsfähigkeit von Verlusten wohl in erster Linie für die Kommanditgesellschaft als solche beurteilt werden kann, sinnvoll und angebracht, darüber im Feststellungsbescheid abzusprechen.

18. Feststellung der Einkünfte - Zuständigkeit

18.1. Sachverhalt

Zwei Brüder betreiben einen Gewerbebetrieb in Form einer GesBR in Linz (Beteiligung je 50%) und vermieten ein gemeinsames Grundstück (ideelles Hälfteeigentum zu je 50%) in Salzburg. Der Gewerbebetrieb ist wirtschaftlich größer als die Vermietung.

18.2. Frage

Sind zwei Finanzämter für die beiden Feststellungverfahren zuständig?

Wie sieht die Zuständigkeit betreffend Umsatzsteuer aus?

18.3. Lösung

Für das den Gewerbebetrieb betreffende Feststellungsverfahren ist das Betriebsfinanzamt gemäß [§ 21 AVOG 2010](#) örtlich zuständig. Die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung obliegt dem Lagefinanzamt gemäß [§ 22 AVOG 2010](#).

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist das Prinzip der Unternehmereinheit zu beachten:

Personengesellschaften, an denen ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind, können umsatzsteuerlich nur dann als einheitlicher Unternehmer angesehen werden, wenn das Beteiligungsverhältnis bei allen Gesellschaften gleich ist und die Einheitlichkeit der Willensbildung bei allen Gesellschaften gewährleistet ist.

Sollte es sich um zwei unterschiedliche Finanzämter handeln, so sind grundsätzlich auch für die Umsatzsteuer örtlich beide Finanzämter zuständig. Die Lösung der Zuständigkeitsfrage ist gemäß [§ 25 Z 3 AVOG 2010](#) zu entscheiden. Kommen mehrere Finanzämter als örtlich zuständige Finanzämter in Betracht, richtet sich die Zuständigkeit nach dem ersten Anlass zum Einschreiten.

Gegebenenfalls kann die Zuständigkeit mit Delegierungsbescheid ([§ 3 AVOG 2010](#)) an das andere Finanzamt übertragen werden.

19. Wiederaufnahme des Verfahrens - Neuerungstatbestand

19.1. Sachverhalt

Im Erstverfahren wurden geltend gemachte Umschulungskosten nicht berücksichtigt, weil die Voraussetzungen der umfassenden Umschulung und Aufnahme einer Haupttätigkeit fehlten.

Im VwGH-Erkenntnis vom 15.08.2011, [2008/15/0321](#), wurde die Rechtsansicht zur Absetzbarkeit von Umschulungsaufwand geändert.

Der Abgabepflichtige beantragt nun die Wiederaufnahme des Verfahrens mit Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis.

19.2. Frage

Ist die Wiederaufnahme durchzuführen?

19.3. Lösung

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinn des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher

Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – sind keine Tatsachen (vgl. VwGH 27.01.2011, [2007/15/0262](#)).

Die nachteiligen Folgen einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung eines im Abgabenverfahren offengelegten Sachverhaltes lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.

Das bedeutet, dass geänderte Rechtsprechung für sich keinen Wiederaufnahmsgrund (keine neu hervorgekommene Tatsache) darstellt.

Dagegen ist für eine Aufhebung eines Bescheides gemäß [§ 299 BAO](#) grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung entscheidend. Soweit die Jahresfrist des [§ 302 Abs. 1 BAO](#) noch nicht abgelaufen ist, wird in derartigen Fällen die Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (als wichtigstes Ermessenskriterium) im Allgemeinen zu erfolgen haben.

Soweit Aufwendungen im Veranlagungsverfahren bisher noch nicht geltend gemacht wurden – weil Kosten aufgrund der bisherigen Rechtslage gar nicht geltend gemacht wurden –, können sich bei Beibringung von entsprechenden Nachweisen die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ergeben. Auch für [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist bei der Ermessensübung dem Ziel der Norm (Rechtsrichtigkeit der Besteuerung) Rechnung tragend die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens fast stets zu verfügen. Der Umstand, dass der Abgabepflichtige die Aufwendungen ursprünglich – im Vertrauen auf die Richtigkeit einschlägiger Erlass-Aussagen – nicht geltend gemacht hat, spricht keinesfalls gegen die amtswegige Wiederaufnahme.

20. Wiederaufnahme des Verfahrens - Nachgereichte Erklärung

20.1. Sachverhalt

Innerhalb der Frist zur Einbringung einer Berufung betreffend einen Einkommensteuerbescheid wird vom Abgabepflichtigen eine weitere Abgabenerklärung eingereicht, wobei kein Begleitschreiben beigelegt wird.

Variante A:

Die Beträge der aufgefüllten Kennzahlen stimmen mit jenen der ersten Erklärung überein.

Variante B:

Die Beträge der ausgefüllten Kennzahlen stimmen mit jenen der Ersterklärung nicht überein.

Variante C:

Es werden andere Kennzahlen als in der Ersterklärung ausgefüllt.

20.2. Frage

Wie ist die nachgereichte Erklärung zu deuten?

20.3. Lösung

Kann aus eingereichten „Papieren“ der Wille des Abgabepflichtigen in keiner Weise entnommen werden – hier jeweils Erklärungen ohne jegliches Begleitschreiben –, wird die „Eingabe“ auch einer Mängelbehebung nicht zugänglich sein (vgl. auch UFS vom 02.02.2012, RV/1257-L/10).

Trotzdem lösen solche Erklärungen aufgrund des darin enthaltenen Zahlenmaterials für die Abgabenbehörde Ermittlungspflichten aus. Als Ergebnis solcher Ermittlungen können Wiederaufnahmsgründe (neu hervorgekommene Tatsachen) vorliegen; diesfalls hat im Allgemeinen eine Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amts wegen zu erfolgen.

Die allgemeinen Abgabenerhebungsgrundsätze verpflichten die Behörde (allenfalls auch über Parteianregung) grundsätzlich dazu, Rechtswidrigkeiten, die nicht bloß geringfügig sind, von Amts wegen aufzugreifen und nach Maßgabe der rechtlichen Möglichkeiten zu beheben.

Soweit (hier bei der Frage nach einer amtswegigen Wiederaufnahme) der Abgabenbehörde Ermessen eingeräumt ist, müssen auch (aber nicht ausschließlich) aus verwaltungsökonomischen Gründen geringfügige Änderungen nicht vorgenommen werden. Die Ermessensübung hängt jedenfalls von den Umständen des Einzelfalles und nicht davon ab, ob sie zu Gunsten oder zu Lasten des Abgabepflichtigen ausfällt. Geringfügige Rechtswidrigkeiten rechtfertigen insbesondere keine wiederholten Eingriffe in die Rechtsbeständigkeit (Rechtssicherheit) durch nachträgliche Abänderungen von bereits in Rechtskraft erwachsenen Abgabenbescheiden. Zur Ermessensübung siehe auch Wiederaufnahme des Verfahrens ([§§ 303-307 BAO](#)), Erlass des BMF vom 14. Juni 2006, BMF-010103/0053-VI/2006, AÖF Nr. 192/2006, Abschnitt 3.2.

Gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) sind von Amts wegen alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen, die für die Besteuerung maßgeblich sind.

In einem solchen Fall (wenn aus der nachgereichten Erklärung die entscheidungserheblichen Tatsachen nicht klar ersichtlich sind) sollte (ebenso wie bei einer ausdrücklichen Anregung auf eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens) eine formlose Mitteilung ergehen, dass für das Finanzamt die Voraussetzungen für eine Bescheidabänderung nicht ersichtlich sind, um der Partei dadurch Gelegenheit zu einer allfälligen Präzisierung ihres Vorbringens zu geben.

21. Wiederaufnahme des Verfahrens - Wiederholte Abgabe von Erklärungen

21.1. Sachverhalt

Die Arbeitnehmerveranlagung 2006 wird im Jahr 2007 antragsgemäß bescheidmäßig vorgenommen. Der Bescheid ergeht an den nicht vertretenen Abgabepflichtigen.

2011 beantragt ein Rechtsanwalt für den Abgabepflichtigen die Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung mit dem Hinweis, dass „erforderlichenfalls eine Wiederaufnahme gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#)“ durchgeführt werden soll.

Variante A:

Im Jahr 2011 regt der Abgabepflichtige die Wiederaufnahme des Verfahrens an, weil er vergessen hat, den Verlust aus zum Teil nebenberuflich ausgeübten gewerblichen bzw. selbständigen Tätigkeiten geltend zu machen. Begründend wird ausgeführt, dass erst jetzt hervorgekommen ist, dass die Ausgaben ebenfalls beantragt werden können.

Variante B:

Der Abgabepflichtige beantragt eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Aus dem Akt geht hervor, dass die Verluste zustehen.

21.2. Frage

Ist eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens durchzuführen?

21.3. Lösung

Der - neuerliche - Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ist zurückzuweisen, da diese Veranlagung bereits rechtskräftig durchgeführt wurde (entschiedene Sache).

Soweit in den dargestellten Varianten vom Abgabepflichtigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) beantragt wird, ist bei inhaltlichen Mängeln der Eingabe (hier ua. Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind, [§ 303 Abs. 2 BAO](#) iVm [§ 303 Abs. 1 lit. c BAO](#)) mit Mängelbehebung vorzugehen (vgl. UFS vom 10.01.2012, RV/3600-W/11).

Bei den geschilderten Sachverhalten wird jedoch davon auszugehen sein, dass die Anträge weder rechtzeitig eingebracht wurden noch ein fehlendes grobes Verschulden (im Sinn des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#)) vorliegt. Trifft diese Annahme zu, so kommt eine Bewilligung der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens nicht in Betracht.

Ungeachtet dessen können sich aus den Eingaben der Abgabepflichtigen die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme ergeben. Liegen diese Voraussetzungen vor, so wird im Allgemeinen (von Geringfügigkeitsfällen abgesehen) die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zu verfügen sein. Der Umstand, dass ein

Wiederaufnahmsantrag etwa wegen nicht rechtzeitiger Stellung zurückzuweisen ist, spricht keinesfalls gegen die amtswegige Wiederaufnahme.

22. Wiederaufnahme des Verfahrens - Zuständigkeit

22.1. Sachverhalt

Die Arbeitnehmerveranlagung 2006 wird im Jahr 2007 antragsgemäß bescheidmäßig vom Finanzamt A vorgenommen. Der Bescheid ergeht an den nicht vertretenen Abgabepflichtigen. Kurz darauf wird der Akt zuständigkeitsshalber an das Finanzamt B abgetreten.

Im Jahr 2011 langt beim Finanzamt A erneut eine Abgabenerklärung betreffend 2006 ein. Das Finanzamt A leitet die Abgabenerklärung unverzüglich an das Finanzamt B weiter. Das Finanzamt B sendet den Antrag zurück mit der Begründung, die Erstveranlagung sei ebenfalls vom Finanzamt A erfolgt, weshalb auch eine etwaige Wiederaufnahme von diesem Amt zu erfolgen hätte.

22.2. Frage

Welches Finanzamt ist für die amtswegige Wiederaufnahme zuständig?

22.3. Lösung

Nach [§ 6 AVOG 2010](#) endet die Zuständigkeit einer Abgabenbehörde für die Erhebung von Abgaben, außer bei Erlassung eines Delegierungsbescheides, mit dem Zeitpunkt, in dem eine andere Abgabenbehörde von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt. Vom Übergang der Zuständigkeit ist der Abgabepflichtige in Kenntnis zu setzen.

Die bloße Änderung der für die Zuständigkeit maßgebenden Voraussetzungen (zB durch Wohnsitzwechsel, Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung) führt somit noch nicht zu einer Änderung der betreffenden Zuständigkeiten. Ausschlaggebend für den Übergang der Zuständigkeit ist der Zeitpunkt, zu dem die Abgabenbehörde von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen erfährt. Damit endet die Zuständigkeit der bisher

zuständigen Abgabenbehörde; dies auch unabhängig davon, ob diese – bisher zuständige – Abgabenbehörde davon erfährt.

Mit dem Übergang der Zuständigkeit geht auch die Zuständigkeit für bisher noch nicht durchgeführte Veranlagungen (etwa aufgrund bereits eingereichter aber noch nicht veranlagter Abgabenerklärungen) über. Weitere Bescheidänderungen (gegebenenfalls über Antrag) sind nur mehr von der neu zuständigen Abgabenbehörde vorzunehmen. Ebenso geht die Zuständigkeit für die Einhebung über; dies auch für Abgabenrückstände, die sich aus Veranlagungen der bisher zuständigen Abgabenbehörde ergeben.

Lediglich die Erledigung von Berufungen bleibt vom Zuständigkeitsübergang unberührt (vgl. [§ 4 AVOG 2010](#)).

Es obliegt daher dem neu zuständigen Finanzamt, allenfalls nach Durchführung eines amtswegigen Ermittlungsverfahrens, zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme vorliegen und bejahendenfalls, ob ausnahmsweise eine solche Maßnahme unterbleiben darf.

23. Wiederaufnahme des Verfahrens - Berufung

23.1. Sachverhalt

Im Zuge einer Außenprüfung werden die Einkommensteuerverfahren wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen.

Der Abgabepflichtige beruft fristgerecht.

Die Berufung wird nur gegen die Wiederaufnahmsbescheide gerichtet. Die Begründung der Berufung umfasst nur die Sachbescheide betreffende Einwendungen.

23.2. Frage

Ist ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen?

23.3. Lösung

Sowohl die Wiederaufnahmsbescheide als auch die aufgrund einer Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen neuen Sachbescheide sind getrennt voneinander rechtsmittelfähig.

Ermöglicht die Gestaltung der Bescheide eine klare Trennung zwischen Wiederaufnahmeverfügung und Sachentscheidung und werden in der Berufung als Anfechtungsgegenstand nur einzelne Teile der selbständigen Bescheide klar und deutlich bezeichnet, so erwachsen die anderen mit selbständiger Bescheidqualität ausgestatteten Teile der gemeinsam ausgefertigten Bescheide in Rechtskraft (vgl. VwGH 17.11.2004, [2000/14/0142](#)).

Nach [§ 85 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde, wenn eine Berufung nicht den in [§ 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz BAO](#) umschriebenen Erfordernissen entspricht, dh. wenn Zweifel darüber bestehen, welche Bescheide angefochten werden, am Inhalt des Antrages oder an der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, oder die Berufung nicht begründet ist, dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Ziel der Bestimmung des [§ 250 Abs. 1 lit. a BAO](#) ist es, die Behörde in die Lage zu versetzen, über die Berufung eine Entscheidung zu treffen, sodass es für die Bezeichnung des Bescheides genügt, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet, und die Behörde auf Grund des Berufungsvorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist (VwGH 21.09.2005, [2001/13/0241](#); VwGH 28.01.1998, [96/13/0081](#); VwGH 17.12.1998, [97/15/0130](#)).

Nach [§ 250 Abs. 1 lit. a BAO](#) muss die Berufung die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, enthalten. Wenn die Behörde auf Grund des Berufungsvorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist, ist der Formalvorschrift des § 250 Abs. 1 lit. a BAO Genüge getan.

Auf Grund einer dem [§ 250 Abs. 1 BAO](#) entsprechenden, klaren und deutlichen Bezeichnung der angefochtenen Bescheide in der Berufung wird die Abgabenbehörde ein Rechtsmittel auch dann zu Recht als ausschließlich gegen die Sachentscheidungen gerichtet behandeln, wenn sich in den Berufungsausführungen nicht nur Einwendungen materiell rechtlicher Art finden, sondern verfehlter Weise auch auf die Bestimmung des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) Bezug genommen wurde (vgl. noch einmal VwGH 17.11.2004, [2000/14/0142](#)).

Dies wird in umgekehrter Weise auch dann gelten, wenn sich aus der klaren Bezeichnung der angefochtenen Bescheide ergibt, dass sich das Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens richtet, begründend jedoch Argumente gegen die Höhe der Bemessungsgrundlagen vorgebracht werden.

Inwieweit ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen ist, wird aus dem „Berufungsschreiben“ im Einzelfall zu beurteilen sein. Das (gänzliche) Fehlen eines der im [§ 250 Abs. 1 lit. a-d BAO](#) geforderten Inhalte wird jedenfalls zwingend einen Mängelbehebungsauftrag ([§ 85 Abs. 2 BAO](#)) erfordern (vgl. dazu auch *Ritz*, BAO⁴, § 250).

24. Wiederaufnahme des Verfahrens – Zivilgerichtliches Verfahren

24.1. Sachverhalt

In einem zivilgerichtlichen Verfahren wurde festgestellt, dass ein Vorstandsmitglied einer Aktiengesellschaft eine Dienstwohnung ohne erforderliche Genehmigung durch den Aufsichtsrat von der Aktiengesellschaft unterpreisig angemietet hat (Vertragsverhältnisse zwischen AG und Vorstandsmitglied bedürfen gemäß [§ 78](#) bzw. [§ 97 AktG](#) der Zustimmung des Aufsichtsrats). Für die Dienstwohnung hat das Vorstandsmitglied bisher die (für die verfahrensgegenständlichen Jahre) vorgesehenen Werte laut [§ 2 Sachbezugswerteverordnung](#) gezahlt, weshalb sich auch kein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis ergibt.

24.2. Frage

Stellt das Urteil des Zivilgerichtes einen Wiederaufnahmsgrund im Sinn des [§ 303 BAO](#) dar?

24.3. Lösung

An gerichtliche Entscheidungen aufgrund eines Zivilprozesses ist die Abgabenbehörde nicht gebunden (vgl. dazu [§ 116 Abs. 2 BAO](#), *Ritz*, BAO⁴, § 116 Tz 6), dies auch unabhängig von einer eventuellen Parteienidentität in den Verfahren. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens infolge einer Vorfragenentscheidung kommt daher diesfalls nicht in Betracht.

Jedoch können Feststellungen, die das Gericht während des Verfahrens getroffen hat, Beweismittel und Sachverhaltsdarstellungen, die aus dem Gerichtsverfahren (Urteil, Übermittlung der Unterlagen aus dem Gerichtsverfahren) ersichtlich werden, neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel im Abgabenverfahren darstellen.

Bei Vorliegen aller Voraussetzungen kommt daher eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ([§ 303 Abs. 4 BAO](#)) in Betracht.

25. Verjährung

25.1. Sachverhalt

Am 31. Dezember 2011 reicht der Steuerpflichtige einen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung (L1) für 2006 ein. Darin beantragt er ua. Werbungskosten aus dem Titel doppelte Haushaltsführung. Nach L1 bezog der Steuerpflichtige nicht selbständige Einkünfte aus einer Tätigkeit als Arzt an einem Krankenhaus. Angaben über andere Einkünfte sind dem Antrag nicht zu entnehmen.

Über einen Vorhalt des Finanzamtes im Jahr 2012 gibt der Steuerpflichtige erstmals bekannt, dass er 2006 - auch - selbständige Einkünfte (aus Klassensondergebühren) iHv 1.200 Euro hatte. Trotz dieser Einkünfte würde sich (auf Grund der hohen Werbungskosten) bei einer Veranlagung eine Einkommensteuergutschrift ergeben.

Für den Steuerpflichtigen erging bis dato keine Einkommensteuerveranlagung für 2006, Verlängerungshandlungen (im Sinn des [§ 209 Abs. 1 BAO](#)) im Hinblick auf die Festsetzung der Einkommensteuer 2006 wurden bis zum Vorhalt im Jahr 2012 keine gesetzt.

Für die Einkommensteuer 2006 ist somit die Festsetzungsverjährung eingetreten.

Die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben kommt auf Grund erster Beurteilung nicht in Betracht.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine Pflichtveranlagung, da die Voraussetzungen für eine Antragsveranlagung nicht vorliegen.

25.2. Frage

Ist ein Einkommensteuerbescheid zu erlassen?

25.3. Lösung

Nach einkommensteuerlichen Bestimmungen handelt es sich nicht um eine Antragsveranlagung ([§ 41 Abs. 2 EStG 1988](#)), sondern um einen Pflichtveranlagungsfall ([§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)).

Die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 (L 1) wurde am 31. Dezember 2011 und somit noch innerhalb der Verjährungsfrist ([§ 207 Abs. 2 BAO](#)) beim Finanzamt eingereicht.

Unter [§ 209a Abs. 4 BAO](#) fallen Anträge (im engeren Sinn, das sind Anbringen nach [§ 85 BAO](#) zur Geltendmachung eines Rechts) sowie Erklärungen (Anbringen nach [§ 85 BAO](#) zur Erfüllung einer Verpflichtung), wenn die nach dem Eintritt der Verjährung vorzunehmende Festsetzung zu einer Gutschrift führen würde. Insoweit macht es daher in Bezug auf die Verjährungsfrage keinen Unterschied, ob gegenständlich von einem Recht (Antrag) oder einer Pflicht (Erklärung) auszugehen ist.

Beim eingereichten L1 handelt es sich gegebenenfalls um eine Steuererklärung im Sinn des [§ 133 BAO](#), die auch im Gesetz so bezeichnet wird (vgl. [§ 42 Abs. 1 EStG 1988](#)). Auch ein Antrag nach [§ 41 Abs. 2 EStG 1988](#) unterliege der (gleichen) Entscheidungspflicht ([§ 311 Abs. 1 BAO](#)) zur Erlassung eines Einkommensteuerbescheides.

[§ 209a Abs. 2 und 4 BAO](#) sind nach ihrem Normzweck Parteischutzbestimmungen. [§ 209a Abs. 4 BAO](#) gilt dann, wenn die - rechtmäßige - Abgabenfestsetzung eine Gutschrift ergeben würde. Dies spricht auch im vorliegenden Fall für die Anwendung des [§ 209a Abs. 4 BAO](#), wenn sich auf Grund des nach Einreichung der Steuererklärung durch das Finanzamt durchgeföhrten Erklärungsprüfungsverfahrens (Vorhalt) zwar Korrekturen, schlussendlich aber eine Einkommensteuergutschrift für den Abgabepflichtigen ergeben.

26. Haftung - Aussetzung der Einhebung im Haftungsverfahren

26.1. Sachverhalt

Der Geschäftsführer X wird mit Haftungsbescheid zur Haftung herangezogen. Er beruft gegen den Haftungsbescheid und stellt einen Antrag gemäß [§ 212a BAO](#) auf Aussetzung der Einhebung.

26.2. Frage

Kann in diesem Fall eine Aussetzung der Einhebung gewährt werden?

26.3. Lösung

Bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß [§ 212a Abs. 1 BAO](#) und Nichtvorliegen eines Ausschlussgrundes nach [§ 212a Abs. 2 lit. a](#) (Berufung erscheint wenig erfolgversprechend) oder [lit. c BAO](#) (einbringungsgefährdendes Verhalten des Haftungspflichtigen) – [§ 212a Abs. 2 lit. b BAO](#) kommt bei einer Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht in Betracht – oder eines Zurückweisungsgrundes nach [§ 212a Abs. 3 BAO](#) (wenn die Angabe des Aussetzungsbetrages im Antrag fehlt), ist die Aussetzung der Einhebung zu bewilligen (kein Ermessen). Auf RAE Rz 441 f wird verwiesen.

Soweit gegen den Primärschuldner ergangene Abgabenbescheide noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind – der Eintritt der Rechtskraft der Abgabenschulden gegenüber dem Primärschuldner stellt keine Voraussetzung für die Heranziehung zur Haftung dar (vgl. VwGH 13.09.2006, [2003/13/0131](#); VwGH 27.02.2008, [2005/13/0094](#)) –, kann der zur Haftung Herangezogene auch nach rechtskräftiger Inanspruchnahme zur Haftung (etwa durch eine Berufungsentscheidung) noch einen auf [§ 212a BAO](#) gestützten Antrag auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben mit der Begründung einbringen, dass über den/die Abgabenbescheid/e noch nicht rechtskräftig abgesprochen und eine Berufung noch anhängig ist (vgl. VwGH 09.11.2011, [2011/16/0070](#)).

27. Haftung - Haftung für monatliche Umsatzsteuerfestsetzungen

27.1. Sachverhalt

Im Haftungsverfahren sind dem Haftungspflichtigen die Abgabenbescheide zur Kenntnis zu bringen.

Der Geschäftsführer A der X-GmbH scheidet am 30. November 2009 aus der GmbH aus. Neuer Geschäftsführer ist B. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2009 wurden ordnungsgemäß eingereicht.

Im Jahr 2010 ergeht der Umsatzsteuerjahresbescheid für das gesamte Jahr 2009.

Variante:

Die Umsatzsteuer für den Monat Jänner 2009 wird gemäß [§ 21 Abs. 3 UStG 1994](#) festgesetzt. Der Festsetzungsbescheid für Jänner 2009 soll im Zuge der Haftungsinanspruchnahme dem Haftungspflichtigen zur Kenntnis gebracht werden.

27.2. Frage

Besteht die Möglichkeit, gegen den Festsetzungsbescheid Berufung zu erheben, obwohl bereits der Jahresbescheid ergangen ist?

27.3. Lösung

Soweit die Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2009 ordnungsgemäß eingereicht sind, und somit keine Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide nach [§ 21 Abs. 3 UStG 1994](#) erlassen wurden, ist über die Frage des Bestandes der Abgabenschuld im Haftungsverfahren als Vorfrage abzusprechen (vgl. VwGH 13.09.2006, [2003/13/0131](#)).

Eine Bindungswirkung zwischen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid/en ([§ 21 Abs. 3 UStG 1994](#)) und Umsatzsteuerveranlagungsbescheid ([§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#)) des betreffenden Jahres besteht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht (vgl. VwGH 20.02.2008, [2006/15/0339](#)).

Soweit gegenständlich die Umsatzsteuer für den Monat Jänner 2009 gemäß [§ 21 Abs. 3 UStG 1994](#) mit Bescheid festgesetzt wurde (weil pflichtwidrig keine Voranmeldung eingereicht wurde oder die Selbstberechnung nicht richtig war), hat dieser Bescheid nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch die Erlassung des diesen Zeitraum mitumfassenden Umsatzsteuerjahresbescheides außer Kraft gesetzt wird. Durch den Umsatzsteuerjahresbescheid scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte (einzelne) Zeiträume des betreffenden Jahres aus dem Rechtsbestand aus (vgl. nochmals VwGH 20.02.2008, [2006/15/0339](#)).

Der Jahresbescheid, durch den der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet, tritt gemäß [§ 274 BAO](#) an seine Stelle (siehe VwGH 04.06.2008, [2004/13/0124](#)).

Wurde die Haftung bereits vor Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides geltend gemacht, wird sie bloß deshalb, weil durch den zwischenzeitlich ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid ein in ihm inkludierter Umsatzsteuermonatsbescheid formalrechtlich aus dem Rechtsbestand beseitigt wurde, nicht hinfällig. Die Haftungs- bzw. Gesamtschuld setzt bloß den Bestand der Abgabenschuld und nicht ihre bescheidmäßige Geltendmachung voraus. Für diesen Fall gilt obiger erster Absatz (Absprache über die Rechtmäßigkeit des zu Grunde liegenden Abgabenanspruches als Vorfrage im Haftungsverfahren).

Sofern der Haftungspflichtige mit Berufung gemäß [§ 248 BAO](#) (auch) die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerfestsetzung (Bescheid) für Jänner 2009 bestritten hatte, wird auch diese Berufung durch die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides nicht hinfällig, sondern kommt sinngemäß [§ 274 BAO](#) zur Anwendung (siehe nochmals VwGH 04.06.2008, [2004/13/0124](#)). Das Berufungsrecht des Haftungspflichtigen ist inhaltlich auf die der Haftung zu Grunde liegende Umsatzsteuerfestsetzung für Jänner 2009 beschränkt. Darüber hinaus kommt dem Haftungspflichtigen kein eigenständiges Berufungsrecht ([§ 246 BAO](#)) zu, sondern gegebenenfalls, bei Einbringung einer Berufung durch den Primärschuldner, nur ein Berufungsbeitrittsrecht ([§ 257 BAO](#)).

28. Haftung und Insolvenzverfahren

28.1. Sachverhalt

Über eine GmbH wurde am 4.2.2009 das Konkursverfahren eröffnet, das Konkursverfahren über den Geschäftsführer bzw. Liquidator war bereits am 1.9.2006 eröffnet worden. Mit Haftungsbescheiden vom 24.11.2008 und 13.10.2009 nahm das Finanzamt den Geschäftsführer/Liquidator für nicht entrichtete Abgaben (Fälligkeiten zwischen 16.10.2006 und 15.10.2008) der GmbH in Anspruch und meldete diesen Betrag in seinem Konkursverfahren als Masseforderung an. Sowohl Bezirksgericht als auch Landesgericht verneinten, dass die geltend gemachten Beträge als Masseforderungen zu qualifizieren seien,

der außerordentlichen Revision wurde vom OGH keine Folge gegeben (OGH 16.02.2012, [6 Ob 231/11f](#)).

Diese Rechtsauffassung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass

- nach Insolvenzeröffnung entstandene Ersatzansprüche gegen den Gemeinschuldner aus seinen persönlichen rechtswidrigen Handlungen nach der IO weder Insolvenz- noch Masseforderungen seien (*Konecny in Konecny/Schubert*, IO § 102 Rz 17). Da die Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) rechtswidriges, schuldhaftes Verhalten voraussetze, finde diese Auffassung auch auf Forderungen aus solchen Haftungsbescheiden Anwendung.
- es darüber hinaus einer zeitlichen und einer sachlichen Voraussetzung bedürfe, um iSd [§ 46 Abs. 1 Z 2 IO](#) davon sprechen zu können, dass eine öffentliche Abgabe "die Masse trifft". Die Arbeitskraft des Gesamtschuldners bilde keinen Massebestandteil, weshalb in die Insolvenzmasse nur der Erwerb falle, der dem Gesamtschuldner während der Insolvenz zufließe. Dies sei der reine Erlös aus seiner Erwerbstätigkeit, etwa ein Entgelt als Geschäftsführer der Gesellschaft. Eine bloß an die Tätigkeit anknüpfende Zahlungspflicht (wie eben eine Haftung gemäß [§ 9 BAO](#)) verschaffe aber in keiner Weise Vermögenswerte, die der Masse zugute kommen können.

28.2. Frage

Wie ist in solchen Fällen (uneinbringlicher Rückstand bei der Primärschuldnerin, Schuldenregulierungsverfahren beim potentiell Haftungspflichtigen) künftig vorzugehen?

Inwieweit sind die anderen (üblicherweise vorkommenden) Haftungstatbestände ([§§ 11, 12](#) und [14 BAO](#)) von dieser OGH-Rechtsprechung erfasst, da sie eben nicht die Voraussetzungen einer schuldhaften Pflichtverletzung erfüllen müssen bzw. das rechtswidrige Verhalten ([§ 11 BAO](#)) im Regelfall vor Insolvenzeröffnung gesetzt wurde?

28.3. Lösung

Mit der Konkurseröffnung tritt der Masseverwalter auch in einem Abgabenverfahren an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen.

Während des Konkursverfahrens dürfen weder Abgabenbescheide noch Haftungsbescheide, mit welchen der Gemeinschuldner zur Haftung (etwa für Lohnsteuer oder für Kapitalertragsteuer) herangezogen werden soll, an den Gemeinschuldner gerichtet werden. Eine nach Konkurseröffnung an den Gemeinschuldner gerichtete Erledigung geht auch dann ins Leere, wenn sie an den Gemeinschuldner, zu Handen des Masseverwalters, gerichtet ist; sie entfaltet weder eine Wirkung für die Gemeinschuldner noch für den Masseverwalter (vgl. VwGH 09.11.2011, [2009/16/0260](#)).

Bei verschuldensabhängigen (Ausfall-)Haftungen muss nun aber nach der vorliegenden Entscheidung des OGH 16.02.2012, [6 Ob 231/11f](#), in bestimmten Fällen eine Differenzierung vorgenommen werden. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Das Konkursverfahren über das Vermögen des Haftungspflichtigen wurde am 1.9.2006 eröffnet. Er war bis 1.2.2005 Geschäftsführer einer GmbH und in der Folge – über seine Privatkonkurseröffnung hinaus (welche seine Vertretungsbefugnis nicht berührte) – deren Liquidator.

Mit Haftungsbescheiden vom 24.11.2008 und 13.10.2009 nahm ihn das Finanzamt in seiner Funktion als Liquidator für Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von 35.137,64 Euro gemäß [§ 9 BAO](#) in Anspruch und meldete diesen Betrag in seinem Konkursverfahren als Masseforderung an. Bei den haftungsgegenständlichen Abgaben handelt es sich um im Zeitraum 16.10.2006 bis 15.10.2008 – nach der Privatkonkurseröffnung – fällig gewordene Umsatz- und Körperschaftsteuern der Gesellschaft.

Der Oberste Gerichtshof führt in seiner Entscheidungsbegründung zu 6 Ob 231/11f im Wesentlichen aus:

„Die Haftung des Geschäftsführers wird mit Erlassung des Haftungsbescheides konstitutiv begründet (VwGH 2002/14/0123), wodurch die Gesellschaft und der Geschäftsführer Gesamtschuldner werden (VwGH 89/16/0009). Die Haftung ist einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet (VwGH 96/15/0049).“

Nach Insolvenzeröffnung entstandene Ersatzansprüche gegen den Insolvenzschuldner aus seinen persönlichen rechtswidrigen Handlungen sind nach der Insolvenzordnung weder Insolvenz- noch Masseforderungen (vgl. ua. Konecny in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, § 102 KO Rz 17).

Die den Haftungsbescheiden zugrunde liegenden Abgabenverpflichtungen der Gesellschaft entstanden ausschließlich nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Damit sind diese Forderungen keine Insolvenzforderungen (VwGH 2002/14/0124). Der Umkehrschluss, dass es sich daher um Masseforderungen handeln müsste, ist nicht zwingend.

Es bedarf einer zeitlichen und einer sachlichen Voraussetzung, um iSd § 46 Z 2 IO davon sprechen zu können, dass eine öffentliche Abgabe „die Masse trifft“. Die Arbeitskraft des Insolvenzschuldners bildet jedoch keinen Massebestandteil. In die Insolvenzmasse fällt nur der reine Erlös aus der Erwerbstätigkeit des Schuldners, also der Nettoerwerb, der dem Schuldner während der Insolvenz zufließt. Daher sind auch nur die nach seinen persönlichen Verhältnissen bemessenen Abgaben Masseforderungen, die auf das für die Insolvenzmasse nach Insolvenzeröffnung erzielte Einkommen entfallen, hier also etwa ein Entgelt als Geschäftsführer der Gesellschaft. Eine bloß an die Tätigkeit anknüpfende Zahlungspflicht (wie eine Haftung nach §§ 9, 80 BAO) verschafft aber in keiner Weise Vermögenswerte, die der Masse zugute kommen können (vgl. OGH 23.02.2006, 8 Ob 7/06x)."

Wird also über das Vermögen eines Vertreters nach [§§ 80 ff BAO](#) der Konkurs eröffnet und nimmt die Abgabenbehörde den Insolvenzschuldner in der Folge durch gemäß [§ 9 BAO](#) erlassene Haftungsbescheide für Abgabenverbindlichkeiten der von ihm Vertretenen in Anspruch, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sind, stellen diese Forderungen der Abgabenbehörde weder Masseforderungen noch Insolvenzforderungen im Konkurs des Vertreters dar. Die Haftung nach § 9 BAO setzt nämlich eine schuldhafte, rechtswidrige Verletzung der Vertreterpflichten voraus und ist daher ebenso zu behandeln wie andere Ersatzansprüche gegen den Schuldner aus seinen persönlichen rechtswidrigen Handlungen.

Die Entscheidung des OGH 16.02.2012, [6 Ob 231/11f](#), berührt auch die Adressierung und Zustellung von derartigen Haftungsbescheiden. Wenn nämlich die zu Grunde liegende Forderung die Insolvenzmasse in keiner Weise betrifft, sondern dem konkursfreien Bereich zuzuordnen ist, sind solche Bescheide auch nicht mehr an den Masseverwalter, sondern unmittelbar an den Haftungspflichtigen selbst zu richten und ihm zuzustellen (vergleichbar Erledigungen betreffend Finanzstrafen, die zu den gemäß [§ 58 IO](#) vom Insolvenzverfahren ausgeschlossenen Ansprüchen gehören).

In Hinkunft müssen drei Falllagen unterschieden werden, in welchen Haftungen gemäß § 9 BAO erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungspflichtigen bescheidmäßig geltend gemacht werden:

1. Fall:

Der Haftungstatbestand wurde bereits vor der Insolvenzeröffnung begründet:

Demzufolge ist auch die Forderung gegenüber dem Insolvenzschuldner bereits vor der Insolvenzeröffnung entstanden. In diesem Fall macht es auch nach dem Inhalt der vorliegenden OGH-Entscheidung vom 16.02.2012 – vgl. dazu Punkt 4. – keinen Unterschied, dass es sich gegenständlich um einen schadenersatzähnlichen Gläubigeranspruch handelt, weil es diesbezüglich auch keine Einschränkungen von Insolvenzforderungen gibt. Im Rahmen des Insolvenzverfahrens ist daher die Haftungsforderung als Insolvenzforderung (mit Teilentshuldungsmöglichkeit für den Insolvenzschuldner) geltend zu machen und der Haftungsbescheid nach Insolvenzeröffnung nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH wie bisher an den Masseverwalter zu richten (sofern es ihn im Privatkonkurs gibt).

2. Fall:

Sachlage wie im Fall 1, doch wurde das Privatkonkursverfahren über das Vermögen des Haftungspflichtigen inzwischen (vor Erlassung des Haftungsbescheides) bereits aufgehoben:

Der Haftungsbescheid ergeht an den Haftungspflichtigen und wird die Haftung nach der Rechtsprechung des VwGH im Rahmen der Ermessensausübung (sofern nicht auch besonders berücksichtigungswürdige andere Umstände vorliegen) der Höhe nach auf die zu entrichtende Insolvenzquote eingeschränkt (vgl. VwGH 05.07.2004, [2002/14/0123](#)).

3. Fall:

Er entspricht vom Sachverhalt jenem laut OGH vom 16.02.2012, dh. der haftungsbegründende Tatbestand (die kausale schuldhafte Nichtentrichtung der Abgaben des Primärschuldners zu deren Fälligkeitstagen und die finale Uneinbringlichkeit) liegt erst nach der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Haftungspflichtigen:

Insolvenzrechtlich stellt diese Haftungsforderung weder eine Insolvenz- noch eine Masseforderung dar. Sie kann (Ermessen) in voller Höhe unmittelbar dem

Haftungspflichtigen vorgeschrieben werden, selbst wenn das Insolvenzverfahren über sein Vermögen noch anhängig ist und ein Masseverwalter bestellt wurde.

Zur Fragestellung, ob die Entscheidung des OGH 16.02.2012, [6 Ob 231/11f](#), auch auf andere Haftungstatbestände in gleichgelagerten Situationen anzuwenden wäre, wird dies in Bezug auf die Täterhaftung gemäß [§ 11 BAO](#) grundsätzlich zu bejahen sein, nicht jedoch hinsichtlich einer Gesellschafterhaftung nach [§ 12 BAO](#) und auch nicht bezüglich einer Erwerberhaftung gemäß [§ 14 BAO](#), weil letztere beiden verschuldensunabhängig sind und auch kein Zweifel daran bestehen könnte, dass sowohl ein Gesellschafteranteil als auch ein erworbener (überragender) Betrieb oder Teilbetrieb Vermögensbestandteile des Insolvenzschuldners sind, die in die Insolvenzmasse (Massevermögen) fallen.

29. Haftungsbescheid und Konkurseröffnung

29.1. Sachverhalt

Bei einer Lohnsteuerprüfung wegen Konkurseröffnung wird die Lohnsteuer für Jänner bis April unter einem mit Haftungsbescheid geltend gemacht. Die Konkurseröffnung erfolgt am 8. Mai.

29.2. Frage

Besteht die Möglichkeit einer Aufteilung, sodass die Haftungsinanspruchnahme für vor Konkurseröffnung fällige Zeiträume möglich ist?

29.3. Lösung

Lohnzahlungs- und damit Erhebungszeitraum der Lohnsteuer ist der Kalendermonat ([§ 77 Abs. 1 EStG 1988](#)). Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung einzubehalten ([§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#)) und die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen ([§ 79 Abs. 1 EStG 1988](#)).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, entrichtet werden ([§ 80 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#)). Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die

Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgabe bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung (erstmalig) abzuführen gewesen wäre. Maßgebend ist der Zeitpunkt dieser (gesetzlichen) Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. zB *Ritz*, BAO⁴, § 9 Tz 10, und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes; UFS 19.03.2009, RV/0586-L/08, uva.).

Ebenso entspricht es der ständigen Rechtsprechung, dass eine haftungsrelevante Pflichtverletzung bei der Lohnsteuer zufolge der Vorschrift des [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#) schon dann angenommen werden kann, wenn Arbeitslöhne aus zur Verfügung stehenden Mitteln noch ausbezahlt werden, ohne die auf sie entfallende Lohnsteuer von den tatsächlich zur Auszahlung gelangten Beträgen zu berechnen, einzubehalten und zum Fälligkeitstag an das Finanzamt anzuführen. Bei der Lohnsteuer handelt es sich somit um eine Abfuhrabgabe (Steuerschuldner ist der Arbeitnehmer, vgl. [§ 83 Abs. 1 EStG 1988](#)), die vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist.

Da jedoch für den letzten und eventuell vorletzten (bei Insolvenzeröffnung mit Insolvenzedikt vor dem 15. Tag eines Monats) Monat vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Arbeitgebers die monatliche Abfuhrfälligkeit erst nach der Insolvenzeröffnung erstmalig eintritt, kann der bisherige organschaftliche Vertreter (Geschäftsführer) dafür nicht mehr haftbar gemacht werden, weil ihm zu diesem Zeitpunkt die Vertretung und Mittelverfügung gemäß [§ 2 Abs. 2 IO](#) bereits entzogen ist.

Auf die Monatsfälligkeit vor der Insolvenzeröffnung ist bei Beurteilung der Haftungsfrage auch dann abzustellen, wenn es zu einer Lohnsteuernachforderung auf Grund einer Lohnsteuerprüfung kommt, die für mehrere Lohnzahlungszeiträume (Kalendermonate) desselben Kalenderjahres gemäß [§ 202 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 4 BAO](#) zusammengefasst mit Haftungsbescheid geltend gemacht wird (Ermessen), weil es nach der oben dargestellten Rechtslage nicht auf die Fälligkeit einer bescheidmäßigen Nachforderung ankommt, sondern auf jene Fälligkeit, zu der die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre. Somit ändert auch die Bestimmung des [§ 214 Abs. 2 BAO](#), wonach in Fällen einer gemäß [§ 201 Abs. 4 BAO](#) zusammengefassten Festsetzung von Abgaben [§ 214](#)

Abs. 1 BAO mit der Maßgabe gilt, dass als Fälligkeitstag der gesamten Abgabennachforderung der Fälligkeitstag der jüngsten zusammengefasst festgesetzten Abgabenschuldigkeit anzusehen ist, nichts an einem allfälligen Haftungs- bzw. Entrichtungsverschulden der Lohnsteuer zum gesetzlich geregelten Fälligkeitstag, weil es sich dabei nur um eine die gebarungsmäßige Verrechnungsreihenfolge regelnde Vorschrift handelt.

Aus den angeführten Gründen erscheint es in solchen Fällen, in denen nach Insolvenzeröffnung eine Lohnsteuerprüfung beim (ehemaligen) Arbeitgeber vorgenommen wird, für die in der Folge auftretende Haftungsprüfung unerlässlich, eine Abgrenzung zwischen Lohnsteuerabfuhrdifferenzen mit Fälligkeit vor der Insolvenzeröffnung und solchen mit Fälligkeit erst nach der Insolvenzeröffnung (für die letzten ein oder zwei Monate davor) vorzunehmen. Dies hat durch Erlassung von (mindestens) zwei Haftungsbescheiden zu erfolgen, zumal nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen die Ordnungsmäßigkeit der Lohnsteuerabfuhr je Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) nachzurechnen ist.

Bundesministerium für Finanzen, 2. Oktober 2012