



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch S&K Steinle und Kandler, Steuerberatungsgesellschaft OG, 8010 Graz, Wielandgasse 35, 1. vom 5. November 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Bernadette Raffer, vom 25. Oktober 2012 betreffend Zurückweisung der Berufung vom 9. Oktober 2012 gegen den Bescheid dieses Finanzamtes vom 5. Juli 2012 betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 30. Mai 2011 gemäß § 293 BAO und 2. vom 9. Oktober 2012 gegen den Bescheid dieses Finanzamtes vom 5. Juli 2012 betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 30. Mai 2011 gemäß § 293 BAO entschieden:

1.

Der Berufung vom 5. November 2012 gegen den Bescheid vom 25. Oktober 2012 betreffend Zurückweisung der Berufung vom 9. Oktober 2012 gegen den Bescheid vom 5. Juli 2012 betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 30. Mai 2011 gemäß § 293 BAO wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

2.

Der Berufung vom 9. Oktober 2012 gegen den Bescheid vom 5. Juli 2012 betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 30. Mai 2011 gemäß § 293 BAO wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Betreffend den Berufungswerber (Bw) erging mit Datum 8.1.2010 der Einkommensteuerbescheid 2008, mit welchem Einkommensteuer in Höhe von € 55.44875 festgesetzt wurde. Hierbei wurde unter anderem von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 185.213,29 ausgegangen. Auf einen Betrag von € 145.995,48 wurde der Halftesteuersatz (22,84%) angewandt.

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Auf Grund eines Feststellungsbescheides des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr wurde mit Datum 30.5.2011 ein gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2008 erlassen. Die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer blieb unverändert.

Dieser Feststellungsbescheid vom 26.5.2011 des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr weist dem Bw einen Anteil an den Einkünften einer KG in Höhe von € 185.213,92 zu und enthält ferner folgende Feststellungen in Bezug auf den Bw:

„In den Einkünften enthalten: Veräußerungs- und Aufgabegewinne: € 145.995,48. Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988.“

Auch dieser Einkommensteuerbescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Datum 5.7.2012 erging ein gemäß § 293 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2008, mit welchem Einkommensteuer in Höhe von € 88.788,83 vorgeschrieben wurde, da das gesamte Einkommen der Tarifbesteuerung ohne Berücksichtigung des Halftesteuersatzes für die Anteilsveräußerung erfolgte.

Die Begründung des Einkommensteuerbescheides vom 5.7.2012 verweist einerseits auf den Feststellungsbescheid vom 30.5.2011 und führt andererseits aus:

„Im Zuge der Änderung gem. § 295 BAO wurde übersehen, dass in der Mitteilung des für das Feststellungsverfahren zuständigen Finanzamtes keine Halbsatzeinkünfte (KZ 423) enthalten sind. Vielmehr wurde diese Kennzahl aus der ursprünglichen Erklärung versehentlich weiter übernommen.“

Da nur ein Teil der Kommanditbeteiligung veräußert wurde, steht die Begünstigung nicht zu.“

Die Berufungsfrist wurde vom Finanzamt zunächst verlängert.

Mit Bescheid vom 3.10.2012 wurde ein weiteres Fristverlängerungsansuchen abgewiesen. Ein Zustellnachweis für diesen Bescheid ist nicht aktenkundig.

Hierauf wurde über FinanzOnline gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 Berufung erhoben, wobei als Berufungseingang im Abgabensinformationssystem 9.10.2012 vermerkt ist.

„Mit Bescheid vom 05.07.2012 erfolgte eine Berichtigung gem. § 293 BAO zur Einkommensteuer 2008 des o.a. Klienten und wurde der in der KZ 423 beantragte Hälftesteuersatz für den Veräußerungsgewinn 2008 iHv € 145.995,48 nicht anerkannt. Dagegen wird das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und die Anerkennung des Hälfte Steuersatzes beantragt. Der Sachverhalt wurde auch Frau Dr. Reinweber, der Leiterin des Bundesweiten Fachbereichs Einkommen-/Körperschaftsteuer vorgelegt, die Rücksprache mit dem BMF, Abt. VI/6 gehalten hat. Da die diesbezügliche Stellungnahme unserer Kanzlei erst vor wenigen Tagen übermittelt wurde, wird die Begründung der Berufung nach entsprechender Sichtung nachgereicht.“

Mit Schreiben vom 11.10.2011 wurde die Begründung wie folgt nachgereicht:

„Mit Bescheid vom 05.07.2012 erfolgte eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2008 des o.a. Abgabepflichtigen und wurde der in KZ 243 beantragte Hälftesteuersatz für den Veräußerungsgewinn 2008 in Höhe von € 145.995,48 nicht anerkannt. Am 09.10.2012 wurde gegen diesen Bescheid via FinanzOnline das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und gleichzeitig bekanntgegeben, dass die Begründung der Berufung nach Durchsicht einer entsprechenden Stellungnahme des BMF, Abt. VI/6, nachgereicht werde. Unter Bezugnahme darauf wird die Berufung nunmehr wie folgt begründet:

Die Begründung des Berichtigungsbescheides vom 05.07.20012, warum die Anwendung des Hälftesteuersatzes nicht anerkannt wird, beschränkt sich auf den folgenden Satz:

„Da nur ein Teil der Kommanditbeteiligung veräußert wurde, steht die Begünstigung nicht zu.“

Mit dieser Begründung wird die Rechtsmeinung vertreten, dass die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einem Mitunternehmensanteil (in casu: Veräußerung von 6% eines Kommanditanteils von insgesamt 21%) nicht unter die Begünstigung der Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz gem. § 37 Abs. 1 1. Gedankenstrich EStG 1988 falle, es sich in diesem Fall mithin nicht um außerordentliche Einkünfte im Sinne von § 37 Abs. 5 EStG 1988 handelt. Gemäß dieser Bestimmung sind außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus einem der in Z. 1 bis 3 angeführten Gründe erfolgt. Für den o.a. Abgabepflichtigen stützt sich die Begünstigung auf die Vollendung des 60. Lebensjahres und die Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Sinne von

Z. 3 und wurde dies mangels Beanstandung im Berichtigungsbescheid von der Abgabenbehörde erster Instanz auch außer Streit gestellt. Entscheidungsrelevant ist im vorliegenden Fall daher einzig und allein die Frage, welche Vorgänge unter den Terminus der „Betriebsveräußerung“ im Zuge der Neutextierung von § 37 Abs 5 EStG 1988 eingeführt wurde. Nach hM (vgl etwa Fuchs/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988: 50 Lfg (2011) § 37 Rz 23) und Rsp (vgl etwa VwGH 4.6.2008, 2008/13/077 RdW 2008/42) ist davon jedoch auch die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen erfasst:

Was unter dem Begriff ‚Veräußerung von Mitunternehmeranteilen‘ zu verstehen ist, ergibt sich aus dem folgenden Diktum einer Entscheidung des VwGH vom 08.03.1994:

„In Anbetracht des Wortlautes des § 24 Abs. 1 EStG, welcher nicht auf die Veräußerung des ‚ganzen‘ Anteiles abstelle, schließt sich der Verwaltungsgerichtshof der einhellig in der Literatur vertretenen Meinung (Schögl – Wiesner - Nolz - Kohler, EStG⁹, S 245, Quantschnigg - Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 52, Hofstätter – Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 24 Tz 27) an, nach welcher auch die Veräußerung eines Bruchteiles eines Mitunternehmeranteiles eine Veräußerung im Sinn des § 24 Abs. 1 EStG darstellt.

§ 24 Abs. 1 Z. 1 3. Gedankenstrich EStG 1988 hält fest, dass Veräußerungsgewinne ua. Gewinne sind, die bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen erzielt werden. In Zusammenschau dieser Bestimmung mit dem zitierten VwGH-Erkenntnis ergibt sich nunmehr eindeutig, dass es sich auch bei Einkünften aus der Veräußerung von Teilen von Mitunternehmeranteilen um von § 37 Abs. 1 1. Gedankenstrich iVm Abs. 5 Satz 1 EStG mit dem halben Durchschnittssteuersatz begünstigten Einkünften aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen handelt. Diese Rechtsansicht wird im Übrigen auch von der Finanzverwaltung vertreten, wie sich aus Rz 5965 der EStRI 2000 ergibt, die die angeführte VwGH-Entscheidung ebenfalls zitiert!

Zusammenfassung:

Wie erfolgreich nachgewiesen wurde, handelt es sich auch bei Gewinnen aus der Veräußerung eines Anteiles an einem Mitunternehmeranteil um begünstigte Einkünfte im Sinne des § 37 Abs. 1 und 5 EStG 1988, womit die Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz widerlegt ist...

Mit Bescheid vom 25.10.2012 wurde die Berufung vom 9.10.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 5.7.2012 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen.

Als Begründung wurde angegeben:

„Der bekämpfte Bescheid erging am 5.7.2012, die Berufungsfrist wurde aufgrund ihres Antrages auf Verlängerung bis 30.9.2012 verlängert. Am 28.9. langte rechtzeitig ein weiterer Verlängerungsantrag ein, der mit Verf 72 vom 3.10.2012 abgewiesen wurde.

Die Berufung wurde elektronisch erst am 09.10.2012 eingebracht, dies ist verspätet, da spätestens am Zustelltag der Abweisung bis 24h die Berufung eingebracht hätte werden müssen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid wurde über FinanzOnline (eingelangt 5.11.2012) Berufung erhoben:

„Gegen den o.a. Zurückweisungsbescheid wird hiermit das Rechtsmittel der Berufung gem. § 243 BAO erhoben und dies begründet wie folgt: Der gegenständliche Zurückweisungsbescheid wurde damit begründet, dass die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 des o.a. Abgabepflichtigen erst am 09.10.2012 eingebracht worden sei. Dies sei verspätet gewesen, da spätestens am Zustelltag der Abweisung bis 24h die Berufung eingebracht werden hätte müssen. Insofern verkennt die Behörde die Tatsache, dass der Abweisungsbescheid erst am 09.10.2012 zugestellt wurde. Da somit der Tag der Zustellung des Abweisungsbescheides identisch ist mit jenem der Berufungseinbringung, wurde die Berufung rechtzeitig eingebracht. Als Beweis wird der Original-Bescheid mit dem Posteingangsstempel 09.10.2012 per Post vorgelegt. Außerdem wird in diesem Zusammenhang auf eine telefonische Vereinbarung zwischen dem zuständigen Teamleiter und Herrn Mag. A B vom 09.10.2012 hingewiesen. Im Zuge dieses Gesprächs erörterte Mag. A B, dass eine Begründung der Berufung zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht möglich sei, da in Anbetracht der hochkomplexen Rechtslage noch eine rechtliche Stellungnahme von Fr. Hofrat Dr. Erika Reinweber, Leiterin des bundesweiten Fachbereiches Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, abzuwarten sei. Daraufhin wies der Teamleiter Herrn Mag. A B an, die Berufung vorerst ohne Begründung noch am selben Tag (09.10.2012) mit dem Hinweis einzubringen, dass eine Begründung noch folgen werde. Der Teamleiter sicherte in diesem Zusammenhang ausdrücklich zu, dass hiermit die Frist gewahrt sei. Eine Nachreichung der Begründung könne binnen der nächsten drei Wochen, mithin bis 30.10.2012 erfolgen und sei auch dies jedenfalls fristwährend. Die Berufungsbegründung wurde schließlich bereits am 11.10.2012 eingebracht.

Es wird daher der Antrag gestellt, den o.a. Bescheid aus den o.a. Gründen aufzuheben. Um positive Erledigung wird höflichst gebeten.“

Über diesbezügliches Ersuchen des Finanzamtes legte der Bw am 5.11.2012 das Original des Zurückweisungsbescheides, versehen mit dem Stempelaufdruck „EINGEGANGEN AM 09. OKT. 2012“ vor.

Mit Bericht vom 14.11.2012 legte das Finanzamt die Berufung vom 9.10.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 5.7.2012 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte aus:

„Strittig ist, ob die Veräußerung nur eines Anteiles an einem Mitunternehmeranteil zu begünstigten Einkünften gem. § 37 ESTG führt.

Im Erstbescheid wurde entsprechend der Tangente vom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr zu Steuernummer .. der Halbsteuersatz bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2008 gewährt .

Im Zuge eines Audits im Jahre 2012 wurde vom bundesweiten Fachbereich festgestellt, dass der Halbsteuersatz nicht zugestanden hätte (Blatt 13+14/2008/V-H), es erfolgte daher ein § 293 geänderter Bescheid, gegen den berufen wurde.

Der Berufung gegen die Zurückweisung wäre stattzugeben, da nachgewiesen wurde, dass die Zustellung des Abweisungsbescheides für die Verlängerung der Rechtsmittelfrist erst am 9.10.2012 erfolgte, materiell kann aber nicht gegen eine Empfehlung des bundesweiten Fachbereiches entschieden werden.“

Mit Datum 4.3.2013 ergänzte der Bw in einem Schreiben an den UFS seine Berufung:

„Mit Bescheid vom 05.07.2012 erfolgte eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2008 des o.a. Abgabepflichtigen und wurde der in KZ 243 beantragte Hälftesteuersatz für den Veräußerungsgewinn 2008 in Höhe von € 145.995,48 nicht anerkannt. Am 09.10.2012 wurde gegen diesen Bescheid via FinanzOnline das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und gleichzeitig bekanntgegeben, dass die Begründung der Berufung nach Durchsicht einer entsprechenden Stellungnahme des BMF, Abt. VI/6, nachgereicht werde. Die Begründung der Berufung wurde schließlich mit Schriftsatz vom 11.10.2012 nachgereicht. Mit vorliegendem Schriftsatz soll diese Berufungsbegründung nunmehr auf der Grundlage von § 280 BAO ergänzt werden. Nach dieser Bestimmung sind Erweiterungen des Berufungsbegehrens bis zur Wirksamkeit der Berufungsentscheidung zulässig (Vgl. Ritz, Kommentar zur Bundeabgabenordnung⁴ (2011) § 280 Rz 3). Dies muss umso eher dann gelten, wenn das Berufungsbegehren an sich nicht erweitert wird, sondern nur die Begründung für das unverändert aufrecht bleibende Berufungsbegehren ergänzt wird (argumentum a maiore ad minus). Die Begründung der oa. Berufung wird daher wie folgt ergänzt:

Die Abgabenbehörde erster Instanz begründete die Nichtanwendbarkeit des Hälftesteuersatzes im vorliegenden Fall im Berichtigungsbescheid vom 05.07.2012 lediglich mit dem Satz, wonach die Begünstigung deshalb nicht zustehe, weil nur ein Teil der Kommanditbeteiligung veräußert wurde. In der mit Schriftsatz vom 11.10.2012 vorgebrachten Berufungsbegründung wurde zusammengefasst die Rechtsansicht vertreten, dass es sich auch bei Gewinnen aus der Veräußerung eines Anteiles an einem Mitunternehmeranteil um begünstigte Einkünfte im Sinne des § 37 Abs. 1 und 5 BAO handelt. Diese Argumentation fußt im Wesentlichen darauf, dass dem Einkommensteuergesetz 1988 im Fall von Mitunternehmeranteilen eine Unterscheidung zwischen dem gesamten Anteil und lediglich einem Teil davon gänzlich fremd ist. Dies ergibt sich insbesondere aus der Gegenüberstellung der Behandlung von Betrieben, bei der eine entsprechende Unterscheidung sehr wohl besteht. So definiert insbesondere der systematisch mit der Halbsatzbegünstigung untrennbar verbundene § 24 EStG in seinem Abs. 1 Z 1 Veräußerungsgewinne als ‚Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des ganzen Betriebes -eines Teilbetriebes -eines Mitunternehmeranteiles.‘ Im Einklang mit diesen klaren gesetzlichen Vorgaben steht auch die Rechtsprechung des VwGH, wonach die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils auch dann vorliegt, wenn bloß ein Teil der Beteiligung veräußert wird (VwGH 91/14/0173 ÖStZB 1994, 737 = SWK 1994, E 39 = RdW 1994, 336).

Diese Ansicht wird außerdem auch in der Literatur einhellig vertreten (vgl. Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG⁹, 245; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Rz 52, Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, § 24 Rz 27.).

Doch selbst für den Fall, dass der erkennende Senat sich dieser Argumentation nicht anschließt und zu der Ansicht gelangt, dass die Gewährung der Halbsatzbegünstigung bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen analog zur Situation bei Betrieben zu beurteilen ist, steht der Hälftesteuersatz nach herrschender Meinung zu. So nimmt Dr. Michael Rauscher, Hauptberufliches Mitglied des UFS Graz, zu dieser Frage Stellung wie folgt (Rauscher in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, Band 2, § 37 Anm 20; ebenso Kanduth-Kristen in Jakom, Kommentar zum Einkommensteuergesetz' (2012) § 37 Rz 22):

‚Begünstigt ist nach dem Zweck des Abs 5 uE auch die todesfalls- und die alterbedingte Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebes, letztere jedoch nur, wenn mit dem verbliebenen (Rest)Betrieb die Erwerbsschwellen der Z 3 (S Anm 25) nicht überschritten wird.‘

Daraus folgt, dass auch jene Ansicht, wonach die Veräußerung eines bloßen Anteils an einem Mitunternehmeranteil gleich zu behandeln ist wie die Veräußerung eines Teilbetriebes, letztendlich zu dem Ergebnis kommen muss, dass in beiden Konstellationen - und damit auch

im vorliegenden Fall! - die Begünstigung zusteht. Auch der zweite Halbsatz des oa. Zitats, wonach die Erwerbsschwellen der Z 3 nicht überschritten werden dürfen, kann nicht gegen den Berufungswerber verwendet werden, zumal dieser seine Erwerbstätigkeit zur Gänze aufgegeben hat, was von der Abgabenbehörde erster Instanz mangels Beanstandung im Berichtigungsbescheid auch außer Streit gestellt wurde. Darüber hinaus ist beim oa. Zitat besonderes Augenmerk auf die Formulierung uE (= unseres Erachtens) zu legen. Aus dieser ergibt sich eindeutig, dass es sich dabei keinesfalls um einen Einzelstandpunkt von Dr. Michael Rauscher, handelt, sondern diese Aussage vielmehr die Meinung sämtlicher Autoren des zitierten EStG-Kommentars repräsentiert.

Diese Rechtsansicht wird somit ua von den folgenden hochrangigen Vertretern der Finanzverwaltung geteilt:

- *Dr. Christian Lenneis, Landessenatsvorsitzender des UFS Wien*
- *Dr. Hans Blasina, Hauptberufliches Mitglied des UFS Wien*
- *Dr. Gabriele Krafft, Hauptberufliches Mitglied des UFS Wien*
- *Dr. Peter Unger, Hauptberufliches Mitglied des UFS Wien*
- *Dr. Rudolf Wanke, Hauptberufliches Mitglied des UFS Wien.*

Zusammenfassung:

Sowohl die in der Berufungsbegründung vom 11.10.2012 vertretene als auch die im Rahmen des vorliegenden Schriftsatzes geäußerte Rechtsansicht führen zum Ergebnis, dass der Gewinn aus der Veräußerung des gegenständlichen Mitunternehmeranteils jedenfalls der Halbsatzbegünstigung unterliegt."

Diese Berufungsergänzung wurde dem Finanzamt am 11.3.2013 zur Kenntnis gebracht.

Am 12.3.2013 wurde auch die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid dem UFS vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für die gegenständliche Entscheidung maßgebenden Bestimmungen der Bundesabgabenordnung lauten:

„§ 245. (1) Die Berufungsfrist beträgt einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, daß noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Berufungsfrist nicht vor

Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, daß die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt.

(2) Durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

(3) Die Berufungsfrist kann aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

(4) Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages (Abs. 2 oder 3) und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung (Abs. 2) oder die Entscheidung (Abs. 3) über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird. In den Fällen des Abs. 3 kann jedoch die Hemmung nicht dazu führen, daß die Berufungsfrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft."

„§ 108. (1) Bei der Berechnung der Fristen, die nach Tagen bestimmt sind, wird der für den Beginn der Frist maßgebende Tag nicht mitgerechnet.

(2) Nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen enden mit dem Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monates, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Fehlt dieser Tag in dem letzten Monat, so endet die Frist mit Ablauf des letzten Tages dieses Monates.

(3) Beginn und Lauf einer Frist werden durch Samstage, Sonntage oder Feiertage nicht behindert. Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember, so ist der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist anzusehen.

(4) Die Tage des Postenlaufes werden in die Frist nicht eingerechnet."

„§ 252. (1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ist ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 geändert oder aufgehoben worden, so kann der ändernde oder aufhebende Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die

in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlaß gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."

„§ 295. (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten 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. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Berufung, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines

- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen."

„§ 273. (1) Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

a) nicht zulässig ist oder

b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

(2) Eine Berufung darf nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Berufungsfrist eingebracht wurde."

„§ 293. Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen."

1. Zurückweisung der Berufung als verspätet

Wie das Finanzamt im Vorlagebericht vom 14.11.2012 ausführt, hält es nunmehr die Zustellung des Abweisungsbescheides vom 3.10.2012 am 9.10.2012 für erwiesen.

Gegenteilige Ermittlungsergebnisse sind nicht ersichtlich.

Die Berufung wurde daher am 9.10.2012 rechtzeitig eingebracht.

Der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 25.10.2012 ist Folge zu geben. Dieser Bescheid ist gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben.

2. Einkommensteuer 2008

Über die wiederum unerledigte Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 ist inhaltlich abzusprechen.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 30.5.2011 ist in Rechtskraft erwachsen.

Um einen neuerlichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 zu erlassen, ist ein entsprechender Verfahrenstitel erforderlich.

Das Finanzamt hat hierfür § 293 BAO herangezogen.

Das Vorliegen eines Schreib- und Rechenfehlers ist nicht ersichtlich.

Es liegt aber auch keine andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit vor.

Das Finanzamt hat bei Erlassung des gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheids vom 30.5.2011 die Feststellungen des Einkünftefeststellungsbescheids übernommen und ist im Übrigen der Einkommensteuererklärung gefolgt.

Dass das Finanzamt am 30.5.2011 einen inhaltlich anders lautenden Bescheid erlassen wollte und es lediglich infolge eines der in § 293 BAO genannten Umstände zu dem Bescheid vom 30.5.2011 kam, ist nicht ersichtlich.

Der Bescheid vom 30.5.2011 entsprach dem damaligen Bescheidwillen des Finanzamts.

Unrichtige Rechtsauffassungen, Folgen einer unrichtigen Sachverhaltsermittlung, Subsumtions- und Interpretationsfehler sowie sachliche Bescheid- oder Begründungsmängel dürfen nicht gemäß § 293 BAO berichtigt werden (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 293 Anm. 13).

Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, sind nicht berichtigungsfähig (VwGH 20.6.1990, 89/13/0113; VwGH 22.3.1991, 90/13/0243; VwGH 26.3.1993, 90/17/022; VwGH 26.5.1999, 94/13/0058; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020, 2005/13/0028).

Die Bescheidänderung gemäß § 293 BAO ist daher vom Finanzamt zu Unrecht vorgenommen worden.

Der Eingriff in die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides vom 30.5.2011 ist somit unzulässigerweise erfolgt, weswegen der gemäß § 293 BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid vom 5.7.2012 gemäß § 298 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben ist.

Ob eine Abänderung des Einkommensteuerbescheides vom 30.5.2011 aus einem anderen Verfahrenstitel zulässig wäre, ist in diesem Verfahren nicht zu beurteilen.

Wien, am 2. April 2013