

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2 im Beisein der Schriftführerin Nadine Stefanie Bernold in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Fussenegger & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Eßlinggasse 17 Tür 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 18.04.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 8/16/17 vom 31.01.2019, 321, betreffend Einkommensteuer 2012 in der Sitzung am 12.12.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Frau Bf. (im Folgenden kurz Beschwerdeführerin=Bf.) ist Miteigentümerin der Miteigentümergemeinschaft A. Als solche wurden ihr mit Schriftsatz der Consultatio Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG vom 3.6.2013 Einkünfte aus Vermietung in Höhe von € - 8.164,81 mitgeteilt. Mit dem gem. § 188 BAO am 02.07.2013 ergangenen Feststellungsbescheid 2012 wurden der Bf. für das Jahr 2012 negative Einkünfte aus Vermietung in Höhe von EUR 8.164,81 aus dieser Miteigentümergemeinschaft zugewiesen.

Am 17.12.2018 wurde von der Bf. die Einkommensteuererklärung für 2012 eingebracht. Dieser Verlust sowie Werbungskosten für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit wurden in der Einkommensteuererklärung von der Bf. geltend gemacht.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 31.01.2019 wurde der Antrag auf Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 vom 17.12.2018 als verspätet zurückgewiesen, da der Antrag der Bf. nicht innerhalb der gesetzlichen Frist eingebracht wurde.

Dagegen wurde von der Bf. am 18.04.2019 Beschwerde erhoben. In dieser wurde dargelegt, dass noch keine Verjährung der Einkommensteuerfestsetzung 2012 eingetreten sei und die Behörde aufgrund der Bindungswirkung des § 192 an den Feststellungsbescheid gebunden sei. Der Bindungswirkung des § 192 BAO im Einkommensteuerverfahren könne sich die Behörde im vorliegenden Fall durch die

Nichterlassung eines Einkommensteuerbescheides nicht entziehen, da § 192 BAO betreffend die Bindungswirkung kein Ermessen einräume.

Weiters wäre § 192 BAO abstrahiert von § 41 EStG anzuwenden, womit die fünfjährige Antragsfrist im konkreten Fall nicht zur Anwendung gelangen würde. Darüber hinaus widerspräche es wohl dem verfassungsrechtlich verankerten Gleichheitsgrundsatz, dürfte die Behörde einerseits nach Ablauf der fünfjährigen Antragsfrist, aber noch vor Verjährungsfrist, positive Einkünfte aus Personengemeinschaften amtswegig veranlagern und andererseits die Veranlagung negativer Einkünfte aufgrund der fünfjährigen Antragsfrist zurückweisen (ohne Berücksichtigung der Verjährungsfrist).

Mit BVE vom 30.04.2019 wurde durch das Finanzamt darauf hingewiesen, dass die Veranlagungsfrist gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 zu den nicht verlängerbaren gesetzlich festgesetzten Fristen gemäß § 110 Abs. 1 BAO zählt und daher der Antrag zu Recht als verspätet zurückzuweisen gewesen wäre.

Im Vorlageantrag vom 11.06.2019 wurde von der Bf. eingewandt, dass aufgrund des Feststellungsbescheides ein aktives Handeln der Behörde angeordnet und daher ein Abgabenbescheid von Amts wegen zu erlassen gewesen wäre, da die Festsetzung der Einkommensteuer 2012 noch nicht verjährt gewesen sei. Von der Bf. wurde eingeräumt, dass es korrekt wäre, dass, sofern kein Pflichtveranlagungsfall gem. § 41 Abs. 1 EStG vorläge, § 41 Abs. 2 EStG anordnet, dass eine Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften nur auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolge. Dieser Antrag könne gem. dieser gesetzlichen Bestimmung innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. Bei dieser zeitlichen Einschränkung der Geltendmachung der Veranlagung würde es sich demnach um eine gesetzliche Frist (vgl. Ritz, BAO 5, § 108 Rz 2) handeln.

Zu einer Veranlagung der lohnsteuerpflichtigen Einkünften würde es überdies auch kommen, wenn etwa eine Betriebsprüfung der Miteigentümergeinschaft nach der fünfjährigen Antragsfrist gem. § 41 Abs. 2 EStG, aber vor der (verlängerten) sechsjährigen Verjährungsfrist, statt bisher negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, positive feststellt. Dies würde dann bei dem Beteiligten wiederum zu einer Pflichtveranlagung führen, sofern der Gesamtbetrag der Einkünfte EUR 730,- überschreitet. Damit würde die in § 41 Abs. 2 EStG vorgesehene Antragsfrist aber gegen das den Gesetzgeber bindende Sachlichkeitsgebot verstoßen, welches der VfGH aus Art 7 B-VG ableitet (vgl. Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht¹¹, Rz 767; Grabenwarter/Holoubek, Verfassungsrecht-Allgemeines Verwaltungsrecht³, Rz 594).

Als unsachlich gelte demgemäß insbesondere eine unverhältnismäßige Regelung (vgl. Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht Rz. 767). Die Unverhältnismäßigkeit ergebe sich dadurch, dass bei positiven zugerechneten Einkünften aus einer Beteiligung eine Veranlagung der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte sechs (und mehr) Jahre lang erfolgen könnte, bei negativen zugerechneten Einkünften eine Veranlagung nur fünf Jahre lang möglich wäre, da ein verspäteter Antrag zurückgewiesen würde. Für die Antragsfrist

in § 41 Abs 2 EStG wäre nämlich keine Verlängerung durch nach außen erkennbare Amtshandlungen der Abgabenbehörde vorgesehen.

Das bedeutet, dass in Fällen wo es zu einer Steuerbelastung des Abgabepflichtigen kommen würde (etwa aufgrund betragsmäßig positiver Beteiligungstangenten durch Miteigentümermeinschaften), die Abgabenbehörde für die Festsetzung der Abgaben die allgemeine Verjährungsbestimmung inklusive möglicher Verlängerungen zu beachten hätte. Werden dem Abgabepflichtigen dagegen negative Beteiligungstangenten zugewiesen, die zu einer niedrigeren Steuerbelastung führen würden, dann unterläge er der nicht erstreckbaren fünfjährigen Frist des § 41 Abs. 2 EStG. Dass die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten wäre, würde ihm dabei nicht helfen.

Die Bf. stellte den Antrag, die Einkommensteuer 2012 antragsgemäß zu veranlagern und insbesondere die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Feststellungsbescheid 2012 der A, steuerlich erfasst mit der Steuernummer 123 sowie die beantragten Werbungskosten zu berücksichtigen. Weiters beantragte sie eine Entscheidung durch den Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 lit b BAO.

In der Stellungnahme des Finanzamtes verwies dieses zunächst auf die bisherige Begründung und führt dazu wiederholend und ergänzend aus:

„Im gegenständlichen Fall liegt keiner der im § 41 Abs. 1 EStG aufgezählten Pflichtveranlagungstatbestände vor, sodass jedenfalls der § 41 Abs. 2 EStG zur Anwendung kommt. Gemäß § 41 Abs. 2 EStG ist der Antrag auf Veranlagung innerhalb der Frist von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes zu stellen. Dabei handelt es sich um eine gesetzliche Frist gemäß § 110 Abs. 1 BAO.

Für diese Antragsfrist ist keinerlei Verlängerung bzw. Erstreckung im Gesetz vorgesehen. Da es sich um eine gesetzliche Frist handelt, kann diese auch nicht von der Abgabenbehörde verlängert werden (VwGH 2.2.68, 1681/67; UFS 4.12.13, RV/0384-I/13; 2.1.13, RV/1685-W/12; BFG 4.7.2018, RV/7102593/2018; LStR 912). Der Antrag auf Veranlagung hätte somit bis zum 31.12.2017 erfolgen müssen. Ein Antrag nach dem 31.12.2017 ist daher jedenfalls als verspätet anzusehen.

Der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO betreffend die Miteigentümergeinschaft ist am 02.07.2013 ergangen. Es ergibt sich aus den Ausführungen der Bf. kein Grund, wieso der Antrag auf Veranlagung nicht bis zum 31.12.2017 gestellt werden konnte. Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides wird seitens des Finanzamtes nicht bestritten, jedoch kann daraus keineswegs eine Verpflichtung für eine von Amts wegen zu veranlassende Veranlagung gesehen werden, da dies eindeutig den gesetzlichen Regelungen widersprechen würde.

Durch den Verweis auf die allgemeine Verjährungsfrist sowie auf andere Antragsfristen, wie z.B. dem § 20 Abs.3 FLAG, in der Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 1993 (1237 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII GP, Z 24 a) ist ersichtlich, dass der Gesetzgeber eine fixe Frist von 5 Jahren verwirklichen wollte.

Daraus kann aber keine grundsätzliche Anknüpfung an das Rechtsinstitut der Verjährung und dessen Systematik (§ 207 BAO ff) abgeleitet werden.

Dem Vorbringen der Bf., die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung könne gegen das Sachlichkeitsgebot iSd Art. 7 B-VG verstoßen ist entgegenzuhalten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt. Die Behörde hat die Gesetze bis zu einer allfälligen Aufhebung zu vollziehen.

Da der Antrag auf Veranlagung für das Jahr 2012 nicht innerhalb der Frist von fünf Jahren bis zum 31.12.2017 eingebracht wurde, war dieser von der Abgabenbehörde zu Recht als verspätet zurückzuweisen. Das Finanzamt beantragt daher, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf. wurde als Miteigentümerin der Miteigentümergeinschaft A mit Schriftsatz der Consultatio Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG vom 3.6.2013 über ihre Einkünfte aus Vermietung in Höhe von € -8.164,81 informiert. Mit dem gem. § 188 BAO am 02.07.2013 ergangenen Feststellungsbescheid 2012 wurden der Bf. für das Jahr 2012 negative Einkünfte aus Vermietung in Höhe von EUR 8.164,81 aus dieser Miteigentümergeinschaft zugewiesen. Am 17.12.2018 wurde von der Bf. die Einkommensteuererklärung für 2012 eingebracht und dieser Verlust sowie Werbungskosten für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend gemacht. Mit Bescheid vom 31.1.2019 wurde der Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer unter Hinweis auf die Tatsache, dass der Antrag nicht innerhalb der gesetzlichen Frist (bis Ende des 5. Jahres, für das der Antrag gestellt wird) eingebracht wurde, als verspätet zurückgewiesen.

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 leg. cit. vorliegen. Sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie 22 Euro nicht übersteigen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,
2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.
3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 EStG 1988 zugeflossen sind,
4. in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 EStG 1988 nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,

5. der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.
 6. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.
 7. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b 5. Teilstrich abgegeben hat oder seiner Verpflichtung, Änderungen der Verhältnisse zu melden, nicht nachgekommen ist.
 8. er Einkünfte im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 32 bezogen hat.
 9. er Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1 oder entsprechende betriebliche Einkünfte erzielt, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.
 10. er Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 erzielt, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 gegeben ist.
- § 39 Abs. 1 dritter Satz leg. cit. ist anzuwenden.

Liegen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 nicht vor, so erfolgt § 41 Abs. 2 leg. cit. zufolge eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann nach dieser Bestimmung innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden (VwGH 23.4.1988, 97/15/0216, 98/15/0044, 98/15/0045).

Es liegt somit eine gemäß § 110 Abs. 1 BAO gesetzliche (im Gesetz determinierte) Frist vor, eine Verlängerung der Frist ist ausgeschlossen (VwGH 2. 2. 1968, 1681/67 ; UFS 3. 9. 2008, RV/0759-W/08; UFS 24. 4. 2007, RV/0750-W/06; EStR 2000 Rz 7525).

Im Fall der Bf. endete die Antragsfrist zur Durchführung für die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 mit 31. Dezember 2017. Die Steuererklärung für das Jahr 2012 langte aber erst am 17.12.2018, verspätet beim Finanzamt ein.

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde der Bf. entschieden, da die Frist gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 zu den nicht verlängerbaren Fristen gehört. Die von der Bf. angeführten Gründe ändern nichts daran, dass die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 objektiv verspätet beim Finanzamt eingebracht wurde.

Nicht unerwähnt vermag aber auch zu bleiben, dass die Bf. beinahe viereinhalb Jahre reaktionslos verstreichen ließ, obwohl sie bereits Mitte des Jahres 2013 einerseits von Miteigentümerseite und andererseits durch das Finanzamt über die Verlustzuweisung informiert war. Über die Frist war sie aber offensichtlich in Kenntnis, da der Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 rechtzeitig mit 31.12.2015 eingebracht wurde.

Dem Einwand der Verfassungswidrigkeit wegen einer unsachlichen Regelung aufgrund einer Unverhältnismäßigkeit, die sich dadurch ergebe, dass bei positiven zugerechneten Einkünften aus einer Beteiligung eine Veranlagung der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte sechs (und mehr) Jahre lang erfolgen könnte, bei negativen zugerechneten Einkünften

eine Veranlagung nur fünf Jahre lang möglich wäre ist zu entgegnen, dass es wohl verfassungswidrig wäre, keine Möglichkeit im Bereich der Arbeitnehmerveranlagung zur Geltendmachung von solchen negativen Einkünften vorzusehen. Allerdings bedarf es dazu einem aktiven Handeln des Steuerpflichtigen, das die Bf. im Vorjahr durchaus gesetzt hat und ihr daher auch bekannt war. Ein letztendliches Versäumen einer Frist macht aber deswegen eine gesetzliche Regelung nach hg. Ansicht nicht verfassungswidrig.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht den Sinn der Verjährungsbestimmungen darin, dass infolge Zeitablaufes Rechtsfriede eintritt (VwGH 14.7.1989, 86/17/0198) und dass Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung, die durch ein der Behörde zuzurechnendes Verstreichenlassen längerer Zeiträume entstehen, vermieden werden sollen (VwGH 30.11.1981, 17/2543/80). Die Verjährung dient nicht nur dem Schutz des Abgabepflichtigen, sondern ist auch durch öffentliche Interessen geprägt. Umstände, die lange Zeit bestehen, haben ein gewisses Indiz der Richtigkeit für sich. Ferner erfordern lange zurückliegende Sachverhalte übermäßigen Beweiserhebungsaufwand (Rathgeber, SWK 2005, S 83). Die genannten Normzwecke sprechen dagegen, in der Verjährung lediglich einen Schutz vor höheren Abgabenfestsetzungen zu erblicken. Die Verjährung steht daher auch einer Minderung der Abgabenfestsetzung entgegen (vgl Ritz, ÖStZ 1997, 422; Ellinger ua, BAO³, § 207 Anm 8; aM Taucher, RFG 2004, 160; Taucher, in Althuber/Toifl, Rückforderung, 335).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Hinsichtlich der Verjährungsproblematik im Beschwerdefall hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach bereits entschieden (VwGH 2.2.68, 1681/67, VwGH 23.4.1988, 97/15/0216). Eine Revision war daher nicht zulässig.

Wien, am 30. Dezember 2019

