

8. Oktober 2013  
BMF-010103/0180-IV/2013

An

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

## **Salzburger Steuerdialog 2013 - BAO**

*Ergebnisse des Salzburger Steuerdialogs 2013 im Bereich der Bundesabgabenordnung*

### **1. Schenkungsmeldung**

#### **1.1. Bezughabende Norm**

[§ 121a BAO](#)

#### **1.2. Sachverhalt 1**

A übergibt einen sehr großen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (Einheitswert ca. 600.000 €) mittels Übergabsvertrag an B und behält sich im Zuge dessen das Fruchtgenussrecht vor.

##### **1.2.1. Frage**

Welchen Wert soll er in der Schenkungsmeldung angeben?

##### **1.2.2. Lösung**

**Grundvermögen verpflichtet zwar nicht zur Anzeige gemäß [§ 121a BAO](#), aber da es sich in diesem Fall um Betriebsvermögen handelt, unterliegt es grundsätzlich der Anzeigepflicht gemäß [§ 121a BAO](#). Abzuziehen vom gemeinen Wert des**

**Betriebs ist allerdings der gemeine Wert des Fruchtgenussrechtes. Gemäß den Bestimmungen des BewG ist das Recht auf Fruchtgenuss zu bewerten. Die Differenz ist in der Schenkungsmeldung zu beziffern.**

### **1.3. Sachverhalt 2**

A schließt eine Versicherung zugunsten von B ab. Als der Versicherungsfall eintritt, zahlt die Versicherung die vertraglich vereinbarte Summe an B aus.

#### **1.3.1. Frage**

Wer ist zur Anzeige gemäß [§ 121a BAO](#) verpflichtet?

#### **1.3.2. Lösung**

**Gemäß [§ 121a Abs. 3 BAO](#) sind der Geschenkgeber und der Geschenknehmer zur ungeteilten Hand zur Anzeige der Schenkung verpflichtet. Rechtsanwälte und Notare kann ebenso die Anzeigepflicht treffen, wenn sie am Erwerb oder bei der Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben oder mit der Schenkungsmeldung beauftragt waren. Der Gesetzgeber normiert allerdings keine Anzeigepflicht für die Versicherung.**

### **1.4. Sachverhalt 3**

A schenkt an B Anteile einer Kapitalgesellschaft.

#### **1.4.1. Frage**

Ist es ausreichend, im Formular der Schenkungsmeldung anzugeben, dass der Wert über 50.000 € liegt oder muss der genaue Wert beziffert werden?

#### **1.4.2. Lösung**

**Es ist nicht ausreichend lediglich anzugeben, dass die Wertgrenze von 50.000 € überschritten ist, denn das ist durch die Schenkungsmeldung selbsterklärend. Eine präzise Bewertung des Wertes im Sinn etwa eines Wiener Verfahrens ist zwar nicht nötig, aber eine ungefähre Bandbreite (von/bis) sollte in der Anzeige angegeben werden.**

## **1.5. Sachverhalt 4**

Der Erwerber einer Eigentumswohnung hat zu diesem Zweck gemeinsam mit seinen Eltern ein Darlehen von 250.000 € aufgenommen. Derzeit ist vereinbart, dass jedenfalls in nächster Zeit die Rückzahlungsraten von den Eltern getragen werden. Inwieweit und ob der Sohn ebenfalls Rückzahlungsraten zahlen wird, ist ungewiss. Wahrscheinlich ist jedoch, dass die Rückzahlungsraten der Eltern in den nächsten Jahren 50.000 € je Jahr nicht überschreiten werden.

### **1.5.1. Frage**

Besteht Schenkungsmeldepflicht?

### **1.5.2. Lösung**

**Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes geht nicht eindeutig hervor, ob der Sohn in Hinkunft Rückzahlungen vornehmen wird. Auf Grund der Ungewissheit des Studienerfolges kann zum jetzigen Zeitpunkt die weitere Vorgehensweise nicht abgeschätzt werden, daher ist von den Fakten auszugehen. Diesbezüglich wird allerdings angegeben, dass die Rückzahlungsraten der Eltern 50.000 € nicht überschreiten werden. Demzufolge ist vorerst gemäß § 121a Abs. 2 lit. a BAO keine Schenkungsmeldung nötig.**

**Sollte die Wertgrenze durch weitere Zahlungen der Eltern allerdings innerhalb eines Jahres überschritten werden, käme die Schenkungsmeldeverpflichtung zum Tragen.**

## **1.6. Sachverhalt 5**

Nach dem Ableben eines in Amerika lebenden Geschäftsmannes soll der Betrag von 100.000 \$ an einen in Österreich lebenden Bruder überwiesen werden.

### **1.6.1. Frage**

Besteht eine Anzeigepflicht nach § 121a BAO?

## **1.6.2. Lösung**

**Gemäß § 121a BAO sind ausschließlich Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden von der Anzeigepflicht umfasst. Im gegenständlichen Sachverhalt handelt es sich aber um Vermögen, das nach einem Todesfall übermittelt werden soll. Aus dem Sachverhalt geht nicht hervor, zu welchem Zweck und an wen das Geld überwiesen werden soll. Denkbar wäre mehrere Konstellationen:**

**Ist der Bruder Erbe und deshalb Empfänger des Geldes, läge demzufolge keine Anzeigepflicht nach § 121a BAO vor.**

**Wird das Geld nicht an einen Erben übertragen, müsste geprüft werden, ob Bereicherungsabsicht vorliegt oder nicht. Falls ja, würde von einer Schenkungsmeldepflicht gemäß § 121a BAO auszugehen sein, im zweiten Fall – zB bei Tilgung einer gegenüber dem Bruder bestehenden Schuld des Verstorbenen durch den Geldbetrag – liegt keine Anzeigepflicht gemäß § 121a BAO vor.**

## **1.7. Sachverhalt 6**

Der Nachkauf von Versicherungszeiten (Schul- und Studienzeiten) durch eine andere Person als den Antragsteller löst beim Übersteigen der Wertgrenzen des § 121a BAO Schenkungsmeldepflicht aus.

### **1.7.1. Frage**

Ist die PVA zur Anzeige gemäß § 121a BAO verpflichtet?

## **1.7.2. Lösung**

**§ 121a Abs. 3 BAO normiert bei den zur Schenkungsmeldung verpflichteten Personen den Geschenkgeber und den Geschenknehmer zur ungeteilten Hand. Des Weiteren kann auch Rechtsanwälte und Notare die Anzeigepflicht treffen, wenn sie am Erwerb oder bei der Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben oder mit der Schenkungsmeldung beauftragt waren.**

Für andere Personen wie zB Sozialversicherungsträger ergibt sich daher keine Anzeigepflicht gemäß [§ 121a BAO](#).

## 2. Auskunftsbescheid – Verwaltungskostenbeitrag

### 2.1. Bezughabende Norm

[§ 118 BAO](#)

### 2.2. Sachverhalt 1

4 Antragsteller stellen einen Antrag auf Rechtsauskunft nach [§ 118 BAO](#).

2 Antragsteller überschreiten die Umsatzerlösgrenze von 38,5 Mio. €.

Anfragegegenständlich ist ein mehrstufiger Umgründungsvorgang.

Im Zusammenhang mit den geplanten Verschmelzungsschritten stellen die Antragsteller insgesamt 10 Rechtsfragen zu folgenden Themenbereichen, ua. zur Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung oder zur möglichen Rückabwicklung einer bestehenden steuerlichen Gruppe.

#### 2.2.1. Frage

In welcher Höhe ist der Verwaltungskostenbeitrag vorzuschreiben?

#### 2.2.2. Lösung

Schon beim Salzburger Steuerdialog 2011 hat das BMF vertreten, dass die Bereiche Umgründung und Gruppe „koppelbar“ sind – dies allerdings nur, wenn beide Themenbereiche in engem sachlichem Zusammenhang auf denselben Sachverhalt bezogen sind. Demzufolge ist daher der Verwaltungskostenbeitrag nur einmal festzusetzen. Im konkreten Fall würde er auf Grund der Höhe der Umsatzerlöse gemäß [§ 118 BAO](#) 20.000 € betragen, weil die Summe der Umsatzerlöse über der Grenze von 38,5 Mio € liegt.

Der Sachverhalt verrät nichts Näheres über Fragen zu anderen Themenbereichen (insbesondere zur Firmenwertabschreibung), die gestellt werden, zB ob sie im Zusammenhang mit der Umgründung stehen bzw. „rulingfähig“ sind. Sollten sie es nicht sein, vertritt das BMF die Ansicht (Steuerdialog 2011 Frage 5 in einem

**ähnlich gelagerten Fall), dass der Antrag auf Advance Ruling in Bezug auf die „rulingfähigen“ Gebiete kostenpflichtig ist und wegen der nicht „rulingfähigen“ Frage nicht zurückzuweisen ist, sondern aus pragmatischen Gründen als formloses Auskunftsersuchen zu behandeln ist, das nicht in Bescheidform ergeht und daher nicht kostenpflichtig ist.**

## **2.3. Sachverhalt 2**

Im Zusammenhang mit einem Umgründungsvorgang wird von einer Steuerberatungskanzlei im Namen von drei Unternehmen in verschiedenen Finanzamts-Bereichen mit einem einzigen Schriftsatz ein Auskunftsbescheid beantragt. Es sind drei Bescheide auszufertigen.

### **2.3.1. Frage**

Liegen drei Anträge vor, dh. Vorschreibung von drei Verwaltungskostenbeiträgen?

### **2.3.2. Lösung**

**Wenn mehrere Antragsteller denselben Antrag stellen und unterfertigen, fällt der Verwaltungskostenbeitrag nur einmal an. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang aber ausdrücklich, dass dies nur bei ein- und demselben Sachverhalt sein kann und nicht bei der Darstellung von unterschiedlichen Fallkonstellationen oder Varianten.**

**Mehrere Antragsteller sind Gesamtschuldner im Sinn des [§ 6 BAO](#). Es liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, ob der gesamte Beitrag einem oder mehreren Gesamtschuldner (allenfalls einheitlich gemäß [§ 199 BAO](#)) vorgeschrieben wird oder ob eine anteilige Festsetzung erfolgt.**

**Bei mehreren Antragstellern ist für die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages die Summe ihrer Umsatzerlöse maßgebend.**

## **3. BAO-Novelle – Beschwerdefrist**

### **3.1. Bezughabende Norm**

FVwGG 2012

## **3.2. Sachverhalt**

A stellt am letzten Tag der Beschwerdefrist einen Antrag auf Fristverlängerung zur Einbringung der Bescheidbeschwerde bis 31. Mai . Das Finanzamt lässt den Antrag unerledigt. A bringt die Bescheidbeschwerde am 17. Juni ein.

## **3.3. Frage**

Wie hat das Finanzamt darüber zu entscheiden?

## **3.4. Lösung**

**Nach der neuen Rechtslage („BAO neu“ ab 1. 1. 2014) ist die Beschwerdevorentscheidung nunmehr zwingend und umfasst auch Formalentscheidungen gemäß § 260 "BAO neu" ff. Demzufolge ist die Beschwerde des A verspätet, da sie gemäß § 245 Abs. 4 "BAO neu" nur bis spätestens zu dem Datum, auf das der Beschwerdeführer verlängern will, als rechtzeitig gelten kann; dieses Datum hat er aber in diesem Fall eindeutig überschritten. Daher ist die Beschwerde des A wegen Verspätung durch Beschwerdevorentscheidung (BVE) zurückzuweisen.**

## **4. BAO-Novelle – Tangentenänderung während anhängigem Beschwerdeverfahren**

### **4.1. Bezughabende Norm**

FVwGG 2012

### **4.2. Sachverhalt**

Ein Bescheidbeschwerdeverfahren ist beim Bundesfinanzgericht anhängig (nach rechtzeitiger Stellung des Vorlageantrags). Ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO wird nachträglich geändert und der Gewinnanteil des Beschwerdeführers herabgesetzt.

### **4.3. Frage**

Darf das Finanzamt den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid nach § 295 BAO anpassen?

## **4.4. Lösung**

Auf Grund des neuen [§ 300 Abs. 1 "BAO neu"](#) ist eine Änderung oder Aufhebung von beim Verwaltungsgericht angefochtenen Bescheiden nicht mehr möglich. Der Beschwerdeführer kann jedoch die Herabsetzung der Einkommensteuer vor Erledigung der Bescheidbeschwerde erreichen, indem er der Änderung bzw. Anpassung , dass die Abgabenschuldigkeit herabgesetzt wird, zustimmt und das Bundesfinanzgericht diese Zustimmungserklärung mit Beschluss an das Finanzamt unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weiterleitet. Das Finanzamt kann dann gemäß [§ 300 "BAO neu"](#) den alten Einkommensteuerbescheid aufheben und einen neuen erlassen. Die Bescheidbeschwerde gilt dann gemäß [§ 253 "BAO neu"](#) als gegen den neuen Bescheid gerichtet und ist noch seitens des Bundesfinanzgerichtes zu erledigen.

## **5. Zuständigkeit – Wohnsitzfinanzamt**

### **5.1. Bezughabende Norm**

[§ 20 AVOG 2010](#)

### **5.2. Sachverhalt**

Ein Steuerpflichtiger mit aufrechtem Wohnsitz wird aufgrund eines Vergehens in einer Justizanstalt inhaftiert. Dies begründet einen gewöhnlichen Aufenthalt.

### **5.3. Frage**

Ergibt sich dadurch eine Änderung der Zuständigkeit?

## **5.4. Lösung**

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

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

**Grundsätzlich bleibt der Wohnsitz bei Inhaftierung aufrecht. Gemäß [§ 20 AVOG 2010](#) geht der Wohnsitz dem gewöhnlichen Aufenthalt vor, daher ergibt sich keine Änderung der Zuständigkeit.**

**Ist jedoch aufgrund der Dauer der Inhaftierung (im Extremfall lebenslänglich) auf eine Aufgabe des Wohnsitzes zu schließen, so ändert sich die Zuständigkeit.**

## **6. Zustellung – in Databox**

### **6.1. Bezughabende Norm**

FinanzOnline, [§ 98 BAO](#)

### **6.2. Sachverhalt**

Ein Bescheid wird in die Databox zugestellt.

### **6.3. Frage**

Ab wann beginnt die Berufungsfrist zu laufen?

### **6.4. Lösung**

**Gemäß [§ 98 Abs. 2 BAO](#) gelten elektronisch zugestellte Dokumente als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind.**

**Die Berufungsfrist ([§ 245 BAO](#)) beginnt daher mit Zustellung in die Databox zu laufen.**

**Auch wenn die Databox weltweit abrufbar ist, sind die Bestimmungen über die Ortsabwesenheit ([§ 17 Abs. 3 letzter Satz ZustG](#) und [§ 98 Abs. 2 letzter Satz BAO](#)) anzuwenden.**

## **7. Zustellung – an Abgabepflichtigen bei Zustellungsvollmacht**

### **7.1. Bezughabende Norm**

[§ 9 ZustG](#)

## **7.2. Frage**

Ist die Zustellung an den Abgabepflichtige trotz Zustellungsvollmacht eines Steuerberaters im Fall von Vorhalten und im Fall von Bescheiden zulässig?

## **7.3. Lösung**

**Soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, können Parteien anderen natürlichen oder juristischen Personen oder anderen eingetragenen Personengesellschaften eine Zustellvollmacht erteilen.**

**Nach ständiger Rechtsprechung umfasst eine allgemeine Vollmacht auch die Zustellvollmacht (zB VwGH vom 12.9.2002, [2001/15/0158](#)).**

**Bestehen konkrete Zweifel am Bestand oder Umfang einer Vollmacht, so hat die Abgabenbehörde entsprechende Ermittlungen zu tätigen.**

**Ist ein Zustellbevollmächtigter bestellt, so hat die Abgabenbehörde diesem zuzustellen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (zB im Einhebungsverfahren, Vorladungen sind direkt an den Abgabepflichtigen zuzustellen).**

**Wurde nicht an den Zustellbevollmächtigten zugestellt, so liegt ein Zustellmangel vor. Dieser heilt gemäß [§ 9 Abs. 3 zweiter Satz ZustG](#) in dem Zeitpunkt, in dem das Dokument dem Zustellbevollmächtigten tatsächlich (somit körperlich, nicht zB per Mail oder Fax) zugekommen ist.**

## **8. Abgabenrechtliche Geheimhaltung – Auskunft an Landesschulrat**

### **8.1. Bezughabende Norm**

[§ 48a BAO](#)

### **8.2. Sachverhalt**

Beim Landesschulrat wurde ein Antrag für Schulbeihilfe gestellt. Es wird ein Einkommensteuerbescheid vorgelegt mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von Euro

10.900,00. Der Antragsteller hat nicht bekanntgegeben, ob diese Einkünfte pauschaliert sind. Nach dem Schülerbeihilfengesetz erhöhen sich Gewinne, die nach den Durchschnittssätzen ([§ 17 EStG 1988](#)) ermittelt werden, um 10 % dieser Einkünfte. Unter Hinweis auf [§ 15 Schülerbeihilfengesetz 1983](#) wird um Bekanntgabe ersucht, ob die Einkünfte pauschaliert wurden.

### **8.3. Frage**

Darf die Auskunft erteilt werden?

### **8.4. Lösung**

**Gemäß [§ 48a Abs. 4 lit. b BAO](#) ist die Offenbarung oder Verwertung von Verhältnissen befugt, wenn sie auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung erfolgt.**

**[§ 15 Schülerbeihilfengesetz 1983](#) lautet:**

**„§ 15. (1) Personen, deren Einkommen zur Ermittlung der Bedürftigkeit nachzuweisen ist, haben dem Antragsteller die erforderlichen Nachweise an die Hand zu geben oder auf Verlangen der Behörde die für den Anspruch auf Beihilfen bedeutsamen Umstände offenzulegen. Die Träger der Sozialversicherung haben über Ersuchen der im § 13 angeführten Behörden die Versicherungsverhältnisse und deren Dauer sowie die Arbeitgeber von Personen, deren Einkommen zur Ermittlung der Bedürftigkeit nachzuweisen ist, bekannt zu geben, sofern der Betroffene gegenüber der im § 13 angeführten Behörden seine Zustimmung zu dieser Vorgangsweise schriftlich erklärt hat.“**

**(2) Arbeitgeber, bezugsliquidierende und sonstige Stellen, die Beträge im Sinne der §§ 4 und 5 anweisen, haben alle Angaben, die zur Feststellung der Bedürftigkeit notwendig sind, binnen vier Wochen mitzuteilen.**

**(3) Die Verpflichtungen gemäß Abs. 1 und 2 können durch Verhängung von Zwangsstrafen erzwungen werden.**

**(4) Offenlegungen, Meldungen und Nachweise nach diesem Bundesgesetz müssen vollständig und wahrheitsgetreu erfolgen.**

**(5) Die Abgabenbehörden haben für Personen, deren Einkommen zur Beurteilung der Bedürftigkeit im Sinne des § 3 heranzuziehen ist, im Rahmen ihres Wirkungsbereiches im Ermittlungsverfahren festgestellte und für die Abgabenfestsetzung bedeutsame Daten den in § 13 angeführten Behörden bekannt zu geben, sofern**

**1. dies vom Beihilfenwerber beantragt wird und die betroffenen Personen der Datenübermittlung ausdrücklich schriftlich zustimmen oder**

**2. der Beihilfenwerber oder die in Abs. 1 genannten Personen ihrer Mitwirkungsverpflichtung im Verfahren vor der Beihilfenbehörde erster Instanz nicht oder nicht ausreichend nachgekommen sind und die gemäß § 13 zuständige Behörde dies beantragt.**

**Die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht des [§ 48a](#) der Bundesabgabenordnung gilt für die in § 13 angeführten Behörden sinngemäß. Die Auskunftspflicht der Abgabenbehörden erstreckt sich nicht auf solche Daten, die aus vorgelegten Abgabenbescheiden ersichtlich sind."**

**Gemäß [§ 15 Abs. 5 letzter Satz Schülerbeihilfengesetz 1983](#) erstreckt sich die Auskunftspflicht zwar nicht auf solche Daten, die aus den vorgelegten Abgabenbescheiden ersichtlich sind, jedoch sind die im Rahmen des Wirkungsbereiches der Abgabenbehörde im Ermittlungsverfahren festgestellten und für die Abgabenfestsetzung bedeutsamen Daten bekanntzugeben, sofern der Beihilfenwerber seiner Mitwirkungsverpflichtung nicht oder nicht ausreichend nachgekommen ist.**

**Es besteht daher Auskunftspflicht gegenüber dem Landesschulrat, falls die Voraussetzungen des [§ 15 Abs. 5 Schülerbeihilfengesetz 1983](#) erfüllt sind. Dies setzt jedenfalls ein entsprechend begründetes Auskunftsersuchen im Einzelfall voraus.**

## **9. Anbringen – nicht scanfähige Anträge**

### **9.1. Bezughabende Norm**

[§ 85 BAO](#)

### **9.2. Sachverhalt**

Es langen L1- und E5-Anträge (Erstattung Alleinverdienerabsetzbetrag) für 2011 und Folgejahre mit nicht scanfähigen Formularen aus 2010 und Vorjahren ein (Zeitraum händisch korrigiert).

Um die Steuerpflichtigen anzuhalten, sollen die Anträge einfach nicht mehr erfasst werden.

### **9.3. Frage**

Welche rechtsrichtigen Möglichkeiten gibt es?

## **9.4. Lösung**

**Anträge unterliegen keinen Formvorschriften, sofern diese nicht gesetzlich vorgeschrieben sind. Für die genannten Anträge existiert keine gesetzliche Formvorschrift.**

**Die L1- und E5-Anträge unterliegen der Entscheidungspflicht (vgl. [§ 311 Abs. 1 BAO](#) bzw ab 1.1.2014: [§ 85a BAO](#)). Solche Anträge sind daher mit Bescheid zu erledigen; dies auch dann, wenn adaptierte Formulare aus den Vorjahren eingereicht wurden.**

## **10. Anbringen – Arbeitnehmerveranlagung, Einbringung als Sonstiges Anbringen über FinanzOnline**

### **10.1. Bezughabende Norm**

[§§ 85, 86a BAO](#); [FinanzOnline-Verordnung 2006](#)

### **10.2. Sachverhalt**

Am 31.12.2012 wurde die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 über FinanzOnline eingebbracht, Erstellungsdatum 31.12.2012 um 22:50.

Die Abgabepflichtige teilt dem Finanzamt mittels Sonstigem Anbringen über FinanzOnline mit, dass es ihr technisch leider nicht möglich war, ein L1 einzubringen. Gleichzeitig gibt sie bekannt, was sie geltend machen will.

### **10.3. Frage**

Wie ist das Anbringen zu werten?

## **10.4. Lösung**

**Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung sind an keine gesetzlichen Formvorschriften gebunden. Eine Einbringung unter Sonstigem Anbringen ist daher möglich.**

**Mit dem „Erstelldatum“ einschließlich Uhrzeitangabe wurde der Abgabepflichtigen die erfolgreiche Übermittlung bzw. rechtzeitige Einbringung ihres Antrages gemäß [§ 41 Abs. 2 EStG 1988](#) im Sinn des [§ 5 dritter Satz FOnV 2006](#) bestätigt.**

Das Anbringen ist daher rechtzeitig.

## **11. Steuererklärung – Zwangsstrafe mangels Einreichung im Verfahren FinanzOnline**

### **11.1. Bezughabende Norm**

[§ 111 BAO, FinanzOnline-Erklärungsverordnung](#)

### **11.2. Sachverhalt**

Ein Notar besitzt einen Zugangscode in eigener Sache zu FinanzOnline. Er gibt aber seine Steuererklärungen (Jahreserklärungen/Umsatzsteuervoranmeldungen) zwar rechtzeitig, aber in händischer Form ab, weil er seine Daten nicht seinen Angestellten „verraten“ will.

Laut Rücksprache mit dem Strafsachenreferent besteht keine Möglichkeit zum Einschreiten, weil der Kunde ja immer alles offenlegt und die Abgaben nicht verkürzt.

### **11.3. Frage**

Ist dem [§ 119 BAO](#) Genüge getan (Jahreserklärung und § 4/3-Ermittlung wurden vorgelegt) bzw. wie ist die in der [FinanzOnline-Erklärungsverordnung](#) erwähnte unzumutbare Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen (zB zu Hause kein PC) auszulegen?

### **11.4. Lösung**

**Gemäß [§ 111 BAO](#) kann die Abgabenbehörde eine Zwangsstrafe verhängen. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre. Eine Zwangsstrafe kann auch mehrmals angedroht und festgesetzt werden. Ihre Festsetzung liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen.**

**Gemäß [§ 2 FinanzOnline-Erklärungsverordnung](#) ist dem Steuerpflichtigem die elektronische Übermittlung der Steuererklärung unzumutbar, wenn er nicht die dazu erforderlichen technischen Voraussetzungen erfüllt. Ob die Benutzung des betrieblichen PC zumutbar ist, ist nach den Umständen des konkreten Einzelfalles zu beurteilen.**

**Jedenfalls hat der Notar seine Erklärungspflichten nicht verletzt. Die Verhängung von Verspätungszuschlägen ([§ 135 BAO](#)) kommt daher nicht in Betracht.**

## **12. Bescheidadressierung – bei aufgelöstem Verein**

### **12.1. Bezughabende Norm**

[§ 93 BAO](#)

### **12.2. Sachverhalt**

Ein Verein beschließt vor/während einer Prüfung seine Auflösung und lässt diese Auflösung im Vereinsregister eintragen.

### **12.3. Frage**

Welche Auswirkungen hat die Löschung auf das Verfahren?

### **12.4. Lösung**

**Gemäß [§§ 27 bis 30 Vereinsgesetz 2002](#) (siehe dazu auch Strafbestimmungen im § 31) endet die Rechtspersönlichkeit eines Vereins grundsätzlich bereits mit der Eintragung seiner Auflösung im Vereinsregister. Nur wenn im Fall der freiwilligen Auflösung Vereinsvermögen vorhanden ist und seitens des Vereins aus diesem Grund der Vereinsbehörde auch das Erfordernis der Abwicklung mitzuteilen ist, verliert der Verein seine Rechtsfähigkeit erst mit Eintragung der Beendigung der Abwicklung. Im Fall der Abwicklung wird der aufgelöste Verein durch den Abwickler vertreten.**

**Der Grundsatz, dass die Auflösung einer juristischen Person nur deklarative Wirkung hinsichtlich ihrer (Voll-)Beendigung hat, steht bei einem Verein also unter dem Postulat des Vorhandenseins im Zuge der Auflösung abzuwickelnden**

**Vermögens. Allein offene Steuerverfahren reichen dazu in der Regel nicht aus (es sei denn bei festzusetzenden Steuergutschriften).**

**Kann dem Verein mangels Parteifähigkeit nicht mehr zugestellt werden, wären die Haftungsvoraussetzungen (der [§§ 9](#) und [9a BAO](#)) und die erstmalige Geltendmachung der Abgabenansprüche anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß [§ 224 Abs. 3 BAO](#) zu prüfen.**

## **13. Feststellungsverfahren – Einheitlichkeit des Bescheides**

### **13.1. Bezughabende Norm**

[§§ 188, 191 BAO](#)

### **13.2. Frage**

Ungeklärt scheinen die Konsequenzen aus dem VwGH-Erkenntnis vom 5.9.2012, [2011/15/0024](#), betreffend einheitliche Feststellungsbescheide (ganzheitliche Erfassung aller am Feststellungsverfahren Beteiligten) zu sein.

Wie ist aufgrund dieses Erkenntnisses eine vermögensverwaltende GmbH & Co KG zu behandeln, an welcher nur eine GmbH beteiligt ist (Standardfall)?

### **13.3. Lösung**

**Gemäß [§ 188 Abs. 1 BAO](#) (idF ab 12.1.2013) festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)**

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,**
- b) aus Gewerbebetrieb,**
- c) aus selbständiger Arbeit,**
- d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,**

**wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.**

**Die Kapitalgesellschaft bezieht auf Grund ihrer Rechtsform ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#)), eine natürliche Person Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.**

**Eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO setzt voraus, dass die Beteiligten (mindestens zwei) dieselbe Einkunftsart erzielen (vgl. dazu Ritz, BAO<sup>4</sup>, Tz 5, mwN; sowie Klarstellung in § 188 Abs. 1 BAO durch das FVwGG 2012).**

**Das Erkenntnis des VwGH vom 5.9.2012, 2011/15/0024, ändert daran nichts. Es spricht nicht darüber ab, wann eine Feststellung gemäß § 188 BAO durchzuführen ist, sondern wie sie durchzuführen ist (einheitlich), sofern die Voraussetzungen des § 188 BAO vorliegen.**

**Sind daher an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co KG zwei „Personen“ beteiligt, eine juristische Person (GmbH) und eine natürliche Person, die nicht Einkünfte derselben Einkunftsart erzielen, so ist keine Feststellung von Einkünften im Sinn des § 188 BAO durchzuführen. Es sind die betreffenden Einkünfte (Anteile) unmittelbar in den Abgabenverfahren der Beteiligten (Körperschaft- bzw. Einkommensteuer) zu berücksichtigen.**

## **14. Feststellungsverfahren – Nichtfeststellungsbescheid bei beendeter Personengemeinschaft**

### **14.1. Bezughabende Norm**

§§ 188 ff BAO

### **14.2. Sachverhalt**

Die AB GmbH hat sich im Laufe der Jahre mit 499 weiteren Personen zur „AB GmbH & atypisch stille Gesellschafter“ zusammengeschlossen. In der Feststellungserklärung (§ 43 EStG 1988) werden für alle Gesellschafter Verluste aus Gewerbebetrieb ausgewiesen.

Nachdem der Konkurs über das Vermögen der AB GmbH mangels Kostendeckung nicht eröffnet wurde, wurde der ehemalige Geschäftsführer zum Liquidator bestellt. In dieser Funktion hat er dem Firmenbuchgericht gegenüber bekannt gegeben, dass er „keinerlei Vermögen feststellen“ konnte und hat die amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG, welcher das Finanzamt auch zugestimmt hat, angeregt. Die AB GmbH wurde schließlich gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht.

Die Betriebsprüfung hat ergeben, dass die Tätigkeit der AB GmbH nicht steuerbar ist und demnach keine Einkunftsquelle vorlag. Dieses Ergebnis der Betriebsprüfung muss bescheidmäig umgesetzt werden, weil die Beteiligten in der Vergangenheit hohe Verlustzuweisungen geltend gemacht haben.

Die Bescheidadressierung erfolgte folgendermaßen:

„An [499 namentlich aufgezählte Personen] – alle als (vermeintliche) ehemalige Gesellschafter der AB GmbH & atypisch stille Gesellschafter“.

Der übrige Bescheidspruch lautet folgendermaßen:

„Feststellungsbescheid nach [§ 92](#) iVm [§ 190 Abs. 1 BAO](#) 2006

Eine Feststellung der Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2006 betreffend der AB GmbH & (angef. ehem.) atypisch stille Gesellschafter unterbleibt für die nachfolgenden Personen bzw. Personengemeinschaften:

[1 – 499 Personen samt Finanzamts/Steuernummer]“

Auf Grund der hohen Anzahl der Beteiligten wurde leider übersehen, auch die AB GmbH in die Bescheidadressierung und den Bescheidspruch aufzunehmen. Die AB GmbH als 500. Person, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits als vermögenslos im Firmenbuch gelöscht war, fehlt somit am Bescheid.

Ein Berufungswerber hat dies nun aufgegriffen und ist der Ansicht, dass ein Nichtbescheid vorliegt, weil die Erledigung nur an die an der AB GmbH beteiligten Personen gerichtet ist und die AB GmbH nicht genannt ist.

### **14.3. Frage**

Führt das Weglassen des Geschäftsherrn, der im Zeitpunkt der Bescheiderlassung gar nicht mehr existent war, zu einem Nichtbescheid?

### **14.4. Lösung**

**Gemäß [§ 188 Abs. 1 BAO](#) werden u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der Feststellungsbescheid ergibt gemäß [§ 191 Abs. 1 lit. c BAO](#) an die**

**Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.** Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid gemäß [§ 191 Abs. 2 BAO](#) an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß [§ 190 Abs. 1 BAO](#) finden die für Feststellungen gemäß [§ 188 BAO](#) geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide Anwendung, mit denen ausgesprochen wird, dass Feststellungen zu unterbleiben haben.

Nach [§ 93 Abs. 2 BAO](#) ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Das Verfahren zur Feststellung nach [§ 188 BAO](#) zielt auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach [§ 188 BAO](#) liegt darin, die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle beteiligten Steuersubjekte gewährleistet, und die Durchführung von Parallelverfahren für die einzelnen Beteiligten über die nach [§ 188 BAO](#) festzustellenden Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt entschieden hat, ist ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung von Einkünften unterbleibt, ein Grundlagenbescheid im Sinn des [§ 188 BAO](#). Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehr auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach [§ 188 BAO](#) auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (vgl. VwGH 30.3.2006, [2004/15/0048](#); VwGH 5.9.2012, [2011/15/0024](#)).

**Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt auch für einen Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung nicht zu erfolgen hat. Auch negative Feststellungsbescheide (Nichtfeststellungsbescheide) müssen somit die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird. Mangelt es dem Bescheid an dieser Einheitlichkeit, so kommt ihm keine Bescheidqualität zu (vgl. VwGH 2.8.2000, [99/13/0014](#); VwGH 5.9.2012, [2011/15/0024](#)).**

**Mit der "Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften" wird der Kreis der Personen festgelegt, über die das Finanzamt in einem einheitlichen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO (hinsichtlich Mitunternehmerstellung und Einkünfteanteilen) abzusprechen hat. Es kommt darauf an, welche Personen in diese Erklärung der Einkünfte aufgenommen werden. Der Feststellungsbescheid darf nicht einen geringeren Personenkreis umfassen (RdW Heft 11/2012, 688 [RdW 2012/721]; ÖStZ Heft 24/2012, 603 [ÖStZ 2012/1122]; beides Kommentierungen zu VwGH 5.9.2012, [2011/15/0024](#)).**

**Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Löschung einer GmbH im Firmenbuch bloß deklarativen Charakter. Eine GmbH besteht auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch fort, solange ein Vermögen vorhanden ist und Rechtsbeziehungen zu Gläubigern oder Schuldern bestehen. Die GmbH verliert somit durch die Löschung im Firmenbuch ihre Rechtssubjektivität nicht, solange noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was insbesondere dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (VwGH 20.9.1995, [95/13/0068](#); VwGH 28.6.2007, [2006/16/0220](#); VwGH 22.11.2012, [2010/15/0026](#)).**

**Daraus ergibt sich für den vorliegenden Fall: Die AB GmbH hatte ungeachtet ihrer bereits erfolgten Löschung im Firmenbuch ihre Rechtspersönlichkeit nicht verloren, da noch ein Bescheid (unter anderem) an sie zu erlassen war. Dass die AB GmbH zu diesem Zeitpunkt mangels organschaftlicher Vertretung nicht mehr handlungsfähig gewesen wäre, berührt im Hinblick auf § 188 Abs. 5, § 191 Abs. 5**

**und § 290 Abs. 3 BAO idgF nicht die Wirksamkeit des Feststellungsbescheides an sich. Folgt man der oben aufgezeigten Judikaturlinie bis herauf zu VwGH 5.9.2012, [2011/15/0024](#); VwGH 26.2.2013, [2010/15/0017](#), müsste die AB GmbH trotz Löschung im Firmenbuch in den Nichtfeststellungsbescheid (Adressierung und Spruch) aufgenommen werden, damit der Eindruck eines „Nichtbescheides“ ausgeschlossen werden kann.**

## **15. Verjährung – Feststellungsverfahren**

### **15.1. Bezughabende Norm**

[§ 207 ff BAO](#)

### **15.2. Sachverhalt**

Außenprüfung der Jahre 1999 – 2001.

Bei den Kommanditisten wurde die Mitunternehmerschaft versagt. In das Feststellungsverfahren wurden nur die Komplementäre einbezogen.

1999 - 2000 -> endgültige Bescheide

2001 -> Erstfestsetzung (Feststellung und Nichtfeststellung)

2002 -2005 -> vorläufige Feststellung und Nichtfeststellung

VwGH 5.9.2012, [2011/15/0024](#): Es liegen Nichtbescheide vor, da die von [§ 188 BAO](#) geforderte Einheitlichkeit nicht gegeben ist.

Der UFS weist daraufhin alle Berufungen aufgrund des Vorliegens von Nichtbescheiden zurück.

Derzeitiger Stand:

1999 - 2000 vorläufige Bescheide -> Festsetzung laut Erklärung

2001 - 2005 -> F-Erklärung offen

### **15.3. Frage**

Weitere Vorgehensweise?

## **15.4. Lösung**

**Feststellungsbescheide unterliegen keiner Bemessungsverjährung (zB VwGH 11.11.2008, [2006/13/0187](#)).**

**Jedoch wäre im Rahmen des Ermessens bei Bescheidabänderungen auf Feststellungsebene auf die Verjährung der abgeleiteten Bescheide Bedacht zu nehmen.**

**(Die vorläufigen Feststellungsbescheide 1999 bis 2000 werden aufgrund absoluter Verjährung in den abgeleiteten Verfahren idR nicht durch endgültige Bescheide zu ersetzen sein).**

**Betreffend die Jahre 2001 bis 2005 unterliegen die offenen Feststellungserklärungen der Entscheidungspflicht.**

**Ob bei den einzelnen Beteiligten im abgeleiteten Verfahren Verjährung eingetreten ist, hängt von den Verhältnissen des Einzelfalles ab.**

**Verlängerungshandlungen im Feststellungsverfahren verlängern auch das Festsetzungsverfahren.**

**Die Jahre 2001 und 2002 sind bereits absolut verjährt.**

**Gemäß [§ 209a Abs. 2 BAO](#) steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines Antrages abhängt. Dabei ist unter Verjährung auch die absolute Verjährung ([§ 209 Abs. 3 BAO](#)) zu verstehen.**

**Gemäß [§ 209a Abs. 4 BAO](#) gelten als Anträge im Sinn des Abs. 2 Abgabenerklärungen, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.**

## **16. Abgabenfestsetzung nach Verjährung**

### **16.1. Bezughabende Norm**

**[§ 209a BAO](#)**

## **16.2. Sachverhalt**

Im Jahr 2012 ergehen im Einkommensteuerverfahren neue Bescheide gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) für die Jahre 2001, 2002 und 2003. Hinterziehung wird nicht angenommen.

Der Steuerberater wendet ein, dass 2002 und 2003 gemäß [§ 207 BAO](#) (fünf-jährige Verjährungsfrist) verjährt seien.

## **16.3. Frage**

Ist Verjährung eingetreten?

## **16.4. Lösung**

**Gemäß [§ 209 Abs. 3 BAO](#) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.**

**Verlängerungshandlungen im Feststellungsverfahren gelten auch als Verlängerungshandlungen im abgeleiteten Verfahren.**

**Die Einkommensteuer 2001 und 2002 sind grundsätzlich bereits absolut verjährt und hätte daher eine Anpassung nicht erfolgen dürfen (sofern nicht ein Ausnahmetatbestand vorliegt).**

**Die Einkommensteuer 2003 verjährt entsprechend den generellen Bestimmungen der BAO nach fünf Jahren (mit Ablauf des 31.12.2008).**

**Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Handlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Werden solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr ([§ 209 Abs. 1 BAO](#)).**

**Verlängerungshandlungen im Feststellungsverfahren gelten auch als Verlängerungshandlungen im abgeleiteten Verfahren.**

**Gegenständlicher Sachverhalt lässt den genauen Verfahrensablauf bzw. Verfahrensstand sowohl im Feststellungsverfahren als auch im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren offen.**

**Folgende Varianten sind ua. möglich:**

- **Im Feststellungsverfahren der betreffenden Jahre erfolgte eine Berufungs(vor)entscheidung oder Erledigung eines Antrages. Gemäß § 209a Abs. 2 BAO steht der Eintritt der Verjährung der Abgabenfestsetzung nicht entgegen, wenn die Abgabenfestsetzung mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines Antrages abhängt. Die Abänderung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 BAO erfolgte in diesem Fall zu Recht.**
- **Im Feststellungsverfahren betreffend das Kalenderjahr 2003 wurden rechtzeitig Verlängerungshandlungen gesetzt. Diese verlängern auch das jeweilige abgeleitete Einkommensteuerverfahren. Die Anpassung des Einkommensteuerbescheides 2003 erfolgte in diesem Fall zu Recht.**
- **Im Einkommensteuerverfahren betreffend das Kalenderjahr 2003 wurden rechtzeitig entsprechende Verlängerungshandlungen gesetzt. Die Anpassung des Einkommensteuerbescheides 2003 erfolgte in diesem Fall zu Recht.**

**Es ist daher im Einzelfall zu prüfen, ob jeweils jedes Verlängerungsjahr eine Verlängerungshandlung vorliegt oder ob ein Anwendungsfall des § 209a Abs. 2 BAO vorliegt.**

## **17. Verjährung – Verlängerungshandlung bei anderer Abgabenart**

### **17.1. Bezughabende Norm**

[§ 209 BAO](#)

### **17.2. Sachverhalt**

Veranlagungsjahr 2005.

Der Einkommensteuerbescheid ergeht im Jahr 2006.

Im Jahr 2011 findet eine Umsatzsteuersonderprüfung (USO Prüfung) für 2011 statt.

### **17.3. Frage**

Stellt diese USO Prüfung eine Verlängerungshandlung hinsichtlich der Einkommensteuer dar?

### **17.4 Lösung**

**Verlängerungshandlung ist jede nach außen hin erkennbare von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 BAO unternommene Amtshandlung, die der Geltendmachung eines Abgabenanspruches oder der Feststellung eines Abgabepflichtigen dient (§ 209 Abs. 1 BAO).**

**Die USO Prüfung dient der Geltendmachung des Abgabenanspruches Umsatzsteuer und stellt daher keine Verlängerungshandlung hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 dar.**

## **18. Verjährung – Verlängerungshandlung durch später aufgehobenen Bescheid**

### **18.1. Bezughabende Norm**

§ 209 BAO

### **18.2. Frage**

Ist ein Körperschaftsteuerbescheid 2005, der später im Berufungsweg wieder aufgehoben worden ist, eine taugliche Amtshandlung zur Verlängerung der Verjährung für das Jahr 2005?

### **18.3. Lösung**

**Verlängerungshandlung ist jede nach außen hin erkennbare von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 BAO unternommene Amtshandlung, die der Geltendmachung eines Abgabenanspruches oder der Feststellung eines Abgabepflichtigen dient (§ 209 Abs. 1 BAO).**

**Der Körperschaftsteuerbescheid 2005 stellt eine solche Amtshandlung dar. Daran ändert auch seine spätere Aufhebung im Berufungsverfahren nichts (zB VwGH 26.5.1999, [94/13/0058](#)).**

## **19. Verjährung – Beginn und Eintritt der absoluten Verjährung bei Umsatzsteuer auf Grund einer zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuer**

### **19.1. Bezughabende Norm**

[§§ 208, 209 BAO](#)

### **19.2. Sachverhalt**

Hinterzogene Vorsteuern wurden aufgrund von Teilrechnungen mit Umsatzsteuervoranmeldung Februar 2001 (am 6.4.2001 beim Finanzamt eingereicht) bzw. mit Umsatzsteuervoranmeldung Juni 2001 (am 22.8.2001 beim Finanzamt eingereicht) beansprucht. Es war eine pauschale Auftragssumme vereinbart. Eine Schlussrechnung wurde nicht gelegt.

Die Jahreserklärung 2001 wird mit 4.2.2003 veranlagt.

Wiederaufnahme ([§ 303 Abs. 4 BAO](#)) aufgrund Außenprüfung am 22.7.2011 – Kürzung der Vorsteuer aus den Umsatzsteuervoranmeldungen 2/2001 und 6/2001.

Prüfungsauftrag nach [FinStrG](#) vom 6.11.2009 mittels RSa am 12.11.2009 zugestellt.

### **19.3. Frage**

Wann entsteht der Abgabenanspruch auf Rückforderung der Vorsteuer?

### **19.4. Lösung**

**Gemäß [§ 209 Abs. 3 BAO](#) (absolute Verjährung) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches ([§ 4 BAO](#)).**

Nach [§ 4 Abs. 3 BAO](#) bleiben in den Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt.

Der Zeitpunkt des Entstehens einer Umsatzsteuerschuld ist im [§ 19 Abs. 2 bis 5 UStG 1994](#) nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung geregelt. Demzufolge entsteht die Steuerschuld jeweils am Ende eines Kalendermonats. Vorsteuern aus erhaltenen Lieferungen und Leistungen fallen in den Erklärungszeitraum (Voranmeldungszeitraum), in dem die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind (vgl. UFS 28.2.2012, RV/0260-I/10, mit Hinweis auf *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 12 Tz 19 ff und § 20 Rz 28).

Im [§ 19 UStG 1994](#) ist jener Fall nicht geregelt, in dem eine Vorsteuer zu Unrecht in Anspruch genommen wurde (UFS 11.2.2013, RV/0022-S/13).

Folgt man den Aussagen in der zuletzt genannten UFS-Entscheidung vom 11.2.2013, RV/0022-S/13 (in Form einer Kassationsentscheidung gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#)), kann daraus entnommen werden, dass ein Abgabenanspruch auch im Rückforderungsanspruch einer zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuer gelegen sein kann. In diesem Fall kommt es nicht darauf an, ob ein Guthaben ausbezahlt worden ist (vgl. dazu VwGH 4.6.2009, [2006/13/0143](#), ergangen zu [§ 232 BAO](#)). Der Entschluss zur unrechtmäßigen Geltendmachung von Vorsteuern könnte regelmäßig erst im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) getroffen werden. Tatsächlich konkretisiert wird die überhöhte Inanspruchnahme von Vorsteuer erst mit deren Geltendmachung über die Einreichung der UVA bzw. eine verringerte Einzahlung der Umsatzsteuervorauszahlung. Ein Vorsteuerrückforderungsanspruch des Abgabengläubigers wird deshalb nicht vor dieser Handlung entstehen können. Der Lauf der absoluten Verjährungsfrist wird deshalb nicht vor Einreichung der UVA bzw. der verringerten Einzahlung der Umsatzsteuervorauszahlung in Gang gesetzt werden.

**Das Recht auf bescheidmäßige Rückforderung einer (zur Gänze) zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuer (und nicht bloß einer anteiligen, im Ausmaß**

**einer Gebäudeprivatnutzung ergangenen Vorsteuerrückforderung, wie im Fall des UFS 28.2.2012, RV/0260-I/10) verjährt gemäß § 209 Abs. 3 BAO zehn Jahre nach – letztgültiger – Verbuchung ihrer Gutschrift über einer durch sie verringerten Umsatzsteuerzahllast (§ 21 UStG 1994) auf dem Abgabenkonto. Dafür spricht auch der Umstand, dass es keine Rückforderung des zu Grunde liegenden „Anspruches“, der tatsächlich nicht existierte, gäbe, wenn es nicht zuvor zu seiner Gutschrift am Abgabenkonto gekommen wäre, worauf auch kein Rechtsanspruch bestehen hätte können.**

**Im vorliegenden Fall wäre somit die absolute Verjährung erst zehn Jahre nach Durchführung der Jahresveranlagung für 2001 mit Umsatzsteuerbescheid vom 4. Februar 2003, also mit Ablauf des 4. Februar 2013, eingetreten.**

## **20. Berufungsverfahren – unrichtige Einkunftsart**

### **20.1. Bezughabende Norm**

**§§ 198, 245 BAO**

### **20.2. Sachverhalt**

Ein Abgabepflichtiger bringt Berufung ein und beantragt eine Änderung der Einkunftsart, da keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Sonst werden keine Änderungen beantragt.

Im konkreten Fall ändert sich durch die Qualifizierung als GW-Einkünfte auch die Steuerschuld, da der Veranlagungsfreibetrag gewährt wird.

### **20.3. Frage**

Ist die Berufung zurückzuweisen?

### **20.4. Lösung**

**Mit Berufung anfechtbar ist lediglich der Spruch eines Bescheides, nicht jedoch seine Begründung.**

**Gemäß [§ 198 Abs. 2 BAO](#) sind Bestandteile des Spruches ua. Höhe und Art der Abgabe und die Grundlagen (Bemessungsgrundlagen) der Abgabenfestsetzung.**

**Die Einkunftsart eines Einkommensteuerbescheides hingegen ist kein Spruchbestandteil (vgl. zB VwGH vom 28.11.2007, [2006/14/0057](#)).**

**Im konkreten Fall ändert sich jedoch durch die Umqualifizierung der Einkunftsart die Höhe der Abgabe und somit der Spruch.**

**Die Berufung ist daher zulässig und inhaltlich zu entscheiden.**

## **21. Berufungsverfahren – Prüfungsfeststellungen während offenen Berufungsverfahrens, Rechtsmittelverzicht**

### **21.1. Bezughabende Norm**

[§§ 256, 303 BAO](#)

### **21.2. Sachverhalt**

Die Großbetriebsprüfung (GBP) prüfte das Jahr 2007 und stellte nicht erklärte Einnahmen fest.

In der Niederschrift wurden diese Feststellungen anerkannt und ein Rechtsmittelverzicht abgegeben.

Das Verfahren Einkommensteuer 2007 ist wegen anderer strittiger Rechtsfragen schon seit längerer Zeit beim UFS anhängig.

### **21.3. Frage**

Kann die GBP im Rahmen einer Wiederaufnahme einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2007 erlassen?

Wie ist der Rechtsmittelverzicht zu sehen?

### **21.4. Lösung**

**Eine amtswegige Wiederaufnahme ist vor Rechtskraft des Verfahrens möglich.  
Die Wiederaufnahme ist daher im konkreten Fall grundsätzlich zulässig.**

**Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Dabei ist nach Zweckmäßigkeit und Billigkeit vorzugehen.**

**Betreffend Einkommensteuer 2007 ist wegen einer anderen strittigen Rechtsfrage eine Berufung offen. Es ist somit im Allgemeinen zweckmäßig, die Feststellungen der GBP erst in der Berufungserledigung zu berücksichtigen. Der UFS ist von den Feststellungen zu verständigen.**

**Sollte es im Einzelfall zweckmäßig sein, trotz offenem Berufungsverfahrens das Verfahren wiederaufzunehmen, so gilt die eingebrachte Berufung gemäß [§ 274 BAO](#) gegen den neuen Sachbescheid weiter. Auch in diesem Fall ist der UFS von der erfolgten Wiederaufnahme zu verständigen.**

**Gemäß [§ 255 Abs. 1 BAO](#) kann auf die Einbringung einer Berufung verzichtet werden. Gemäß [§ 255 Abs. 2 BAO](#) kann ein Verzicht vor Erlassung des Bescheides nur abgegeben werden, wenn aus der Verzichtserklärung (Niederschrift) hervorgeht, dass dem Verzichtenden im Zeitpunkt seiner Abgabe der Inhalt des zu erwartenden Bescheides, bei Abgabenbescheiden die Grundlagen der Abgabenfestsetzung, die Höhe der Abgabe und die Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen, bekannt waren.**

**Ein gültiger Rechtsmittelverzicht kann sich nur auf den Spruch des Bescheides beziehen. Ein Verzicht, der sich nur auf einen Teil des Spruches bezieht (Teilverzicht), wäre unzulässig und unwirksam. Es liegt daher betreffend Einkommensteuer 2007 kein gültiger Rechtsmittelverzicht vor.**

## **22. Berufungsverfahren – Fristverlängerung**

### **22.1. Bezughabende Norm**

[§ 245 BAO](#)

### **22.2. Sachverhalt**

Die Berufungsvorentscheidung vom 30.8.2011 betreffend Einkommensteuer 2009 wird am 2.10.2011 rechtskräftig. Am 28.11.2012 wird vom Steuerberater ein Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einbringung der Berufung gegen den Bescheid vom 30.8.2011 eingebracht.

Mit Bescheid vom 1.12.2012 wird die Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Bescheid bis 10.1.2013 verlängert.

Am 6.12.2012 wird betreffend Einkommensteuer 2009 ein Vorlageantrag eingebracht.

### **22.3. Frage**

Hat der Fristverlängerungsbescheid betreffend Einbringung einer Berufung Bedeutung für die Frist zur Einbringung eines Vorlageantrags?

Sollte der Fristverlängerungsbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben werden?

### **22.4. Lösung**

**Die beantragte Fristverlängerung konnte sich nur auf die Berufungsvorentscheidung beziehen (Verlängerung der Frist gemäß [§ 276 Abs. 2 BAO](#) zur Stellung des Vorlageantrages).**

**Fristverlängerungsbescheide sind auch dann wirksam, wenn sie rechtswidrig sind. Dies gilt selbst dann, wenn einem erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist gestellten Fristverlängerungsantrag entsprochen wird (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 245 Tz 23).**

**Die Frist zur Stellung des Vorlageantrages wurde daher wirksam verlängert und der Vorlageantrag fristgerecht eingebracht.**

**Inhaltlich rechtswidrige (auch Verfahrens-)Bescheide können gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben werden. Mit dem Aufhebungsbescheid ist der Ersatzbescheid zu verbinden und in ihm auszusprechen, dass der Fristverlängerungsantrag vom 28.11.2012 zurückgewiesen wird (unter anderem, weil eine bereits abgelaufene Frist grundsätzlich nicht verlängert werden kann).**

**In weiterer Folge wäre die Zurückweisung des Vorlageantrages als verspätet auszusprechen.**

**Die Aufhebung durch das Finanzamt ist jedoch nicht zwingend, wenn berücksichtigungswürdige Umstände vorliegen, die für eine, wenn auch verspätete, Fristverlängerung sprechen. In diesem Fall wäre die Berufung dem UFS vorzulegen.**

## **23. Berufungsverfahren – Partei bei mehreren Berufungen**

### **23.1. Bezughabende Norm**

[§ 246 BAO](#)

### **23.2. Sachverhalt**

Der händische Feststellungsbescheid wurde am 2.7.2012 erlassen. Am 17.7.2012 erfolgte eine Berichtigung (Veräußerungsgewinn geändert). Berufungen erfolgen sowohl durch den Steuerberater in Vertretung der Gesellschaft als auch durch einen der Gesellschafter.

Der Gesellschafter begründet in der Berufung nicht, welche Änderungen beantragt werden und warum der Veräußerungsgewinn falsch ist.

### **23.3. Frage**

Hat ein Mängelbehebungsauftrag zu ergehen?

An wen?

### **23.4. Lösung**

**Jeder, an den ein Feststellungsbescheid ergeht, ist Partei im Abgabenverfahren und damit berechtigt, ein Rechtsmittel einzubringen (vgl. dazu auch [§ 246 Abs. 2 BAO](#)).**

**Gemäß [§ 250 Abs. 1 BAO](#) hat die Berufung ua. die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und eine Begründung zu enthalten. Enthält sie einen der erforderlichen Bestandteile nicht, so ist ein Mängelbehebungsauftrag ([§ 85 Abs. 2 BAO](#)) zu erlassen.**

**Im konkreten Fall ist an den Gesellschafter ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen.**

**Werden die Mängel nicht, nicht ausreichend oder nicht rechtzeitig behoben, so ist mit Bescheid auszusprechen, dass die Berufung als zurückgenommen gilt.**

**Werden die Mängel rechtzeitig behoben, so gilt die Berufung als von Anfang an formgerecht eingebbracht.**

**Über die Berufung der Gesellschaft ist zu entscheiden.**

**Werden mehrere Berufungen gegen einen Bescheid eingebracht, so sind diese Berufungen gemäß [§ 277 BAO](#) zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Die Berufungserledigung hat gegenüber allen Berufungswerbern einheitlich zu ergehen.**

## **24. Berufungszinsen**

### **24.1. Bezughabende Norm**

[§ 205a BAO](#)

### **24.2. Sachverhalt**

Die Antragstellung betreffend Festsetzung von Berufungszinsen erfolgt unmittelbar mit Einbringung der Berufung gegen einen Einkommensteuerbescheid.

### **24.3. Frage**

Ist ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen oder der Antrag sofort ab- oder zurückzuweisen?

### **24.4. Lösung**

**Die Festsetzung von Berufungszinsen setzt gemäß [§ 205a Abs. 1 BAO](#) ua. voraus, dass die Herabsetzung der Abgabenschuldigkeiten als Folge einer Berufung erfolgt. Antragsbefugt ist daher jener Abgabepflichtige, dem gegenüber der Bescheid über die Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit wirkt.**

**Da noch keine solche Herabsetzung erfolgt ist, ist der Antrag unzulässig und daher bescheidmäßig zurückzuweisen. Die Zurückweisung steht einer neuerlichen Antragstellung nach Herabsetzung der Abgabenschuldigkeit als Folge der Berufung nicht entgegen.**

**Ein Mängelbehebungsauftrag nach [§ 85 Abs. 2 BAO](#) (wegen Fehlens von im [§ 205a Abs. 2 BAO](#) geforderten Inhaltsbestandteilen des Antrags) ist in diesem Fall nicht zu erlassen.**

## **25. Aussetzung der Einhebung**

### **25.1. Bezughabende Norm**

[§ 212a BAO](#)

### **25.2. Sachverhalt**

Die Erklärung betreffend Arbeitnehmerveranlagung wird eingebracht. Das Finanzamt erlässt einen Vorhalt mit der Aufforderung, die beantragten Ausgaben nachzuweisen. Die Unterlagen werden nicht innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Frist eingebracht. Im Einkommensteuerbescheid werden die Ausgaben nicht anerkannt.

Der Abgabepflichtige reicht vor Zustellung des Einkommensteuerbescheides die Unterlagen nach.

Innerhalb der Berufungsfrist werden die Berufung und ein Aussetzungsantrag eingebracht. In der Begründung der Berufung wird auf die nachgereichten Unterlagen verwiesen.

Der Aussetzungsantrag entspricht den Voraussetzungen des [§ 212a Abs. 3 BAO](#).

### **25.3. Frage**

Wie ist die Aussetzung der Einhebung zu erledigen?

### **25.4. Lösung**

**Gemäß [§ 212a Abs. 2 BAO](#) ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht.**

**Wurden die Ausgaben bereits in der Arbeitnehmerveranlagung beantragt und als Folge der Nichtbeantwortung des Vorhaltes nicht anerkannt, so weicht der Bescheid in diesen Punkten vom Anbringen des Steuerpflichtigen ab und ist der Antrag auf Aussetzung der Einhebung bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen zu bewilligen.**

## **26. Aussetzung der Einhebung – von Anspruchszinsen**

### **26.1. Bezughabende Norm**

[§ 212a BAO](#)

### **26.2. Sachverhalt**

Berufung/Vorlage gegen den Sachbescheid und Festsetzung von Anspruchszinsen (die Berufung gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen ist nur mit der Unrichtigkeit des Sachbescheides begründet). Es wird ein Aussetzungsantrag nach [§ 212a BAO](#) auch betreffend der Anspruchszinsen gestellt.

### **26.3. Frage**

Ist dieser Antrag im Fall einer Vorlage zu bewilligen oder als wenig erfolgsversprechend abzuweisen?

Wie liegt der Fall, wenn zwar keine Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid vorliegt, jedoch ein Antrag nach [§ 212a BAO](#) gestellt wird, da es sich um einen mittelbar von der Berufung gegen den Sachbescheid abhängenden Bescheid handelt?

### **26.4. Lösung**

**Gemäß [§ 3 Abs. 2 lit. b BAO](#) gehören Anspruchszinsen zu den Nebenansprüchen.**

**Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zu verzinsen. Der Anspruchszinsenbescheid ist daher an eine im Spruch ausgewiesene Gutschrift oder Nachforderung gebunden.**

**Aufgrund der Bindungswirkung auf eine Gutschrift oder Nachforderung im Stammabgabenbescheid kann der Zinsenbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, der Stammabgabenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.**

**Daher ist im konkreten Fall die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid abzuweisen.**

**Gemäß [§ 212a BAO](#) ist die Einhebung einer Abgabe ua. auf Antrag dann auszusetzen, wenn deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung**

**einer Berufung abhängt. Die Höhe der Anspruchszinsen ist mittelbar abhängig von der Erledigung einer Berufung gegen den Stammabgabenbescheid (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 205 Tz 36).**

**Dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Anspruchszinsen ist somit im konkreten Fall bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des [§ 212a BAO](#) statzugeben.**

Bundesministerium für Finanzen, 8. Oktober 2013