



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vom 2. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), der als Musiker (Cellist) tätig ist, gab in seiner am 5. Juni 2007 beim Finanzamt persönlich überreichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 neben nichtselbständigen Einkünften Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 13.530,50 an. Weiters gab er an, dass darin ausländische Einkünfte enthalten seien, worauf Steuern anzurechnen seien sowie dass er unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte bezogen habe. Zudem machte er Sonderausgaben sowie Außergewöhnliche Belastungen geltend.

Das Finanzamt erließ am 11. Juni 2007 den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 und setzte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärungsgemäß mit € 13.530,50 an, wobei sich eine Einkommensteuer von € 2.711,41 sowie unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Einkommensteuer eine Nachforderung von € 959,36 ergab.

Im Schriftsatz des Bw. vom 2. Juli 2007 heißt es wörtlich wie folgt:

*„Betrifft: Einkommensteuerbescheid 2006 vom 11. Juni 2007*

*Aufgrund eines Versehens meinerseits möchte ich Sie höflichst ersuchen, eine Änderung im Formular „Einkommensteuererklärung für 2006, (E1)“, vorzunehmen. Es handelt sich um „2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Punkt e)“, wonach ich als Künstler gerne meine Einkünfte dritteln und auf 2005 und 2004 verteilen würde. Danach ändert sich auch die Summe in „320“, wie auch die Eintragungen in „10. Ausländische Einkünfte, Kennzahl 395, 396, 440“. Ich habe diesem Schreiben ein Formular mit den exakten und vollständigen Eintragungen beigelegt und bitte um Berücksichtigung bzw. entsprechende Berechnung.“*

In der beigelegten Einkommensteuererklärung heißt es unter „2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Punkt e): „Ich beantrage gemäß § 37 Abs. 9 unwiderruflich, meine positiven Einkünfte aus künstlerischer und/oder schriftstellerischer Tätigkeit auf das Erklärungsjahr und die beiden Vorjahre gleichmäßig zu verteilen. Auszuscheiden sind daher 2/3: € 9.020,33.“ Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 2006 bezifferte der Bw. mit € 4.510,17.

Das Finanzamt wertete dieses Schreiben als Berufung und erließ am 12. Juli 2007 eine abweisende Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO. Begründend wies das Finanzamt darauf hin, dass der Bw. den Antrag gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988 in der dem Finanzamt am 5. Juni 2007 überreichten Steuererklärung stellen hätte müssen.

Im Schreiben vom 13. August 2007 brachte der Bw. Folgendes vor:

Das Ansuchen vom 2. Juli 2007 sei vom Finanzamt in Form einer Berufungsvorentscheidung mit dem Hinweis abgelehnt worden, dass in der ursprünglich abgegebenen Einkommensteuererklärung der Antrag auf Verteilung der Einkünfte nicht gestellt worden sei. Er habe jedoch dieses Ansuchen vom 2. Juli 2007 sinngemäß als Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand verstanden und begründe die Berechtigung zu dieser Vorgehensweise insbesondere mit den unvollständigen und damit irreführenden Erläuterungen zum Einkommensteuerklärungsformular E1 in der von der Finanzverwaltung verfassten Ausfüllhilfe E2.

Im Laufe der Erstellung seiner Einkommensteuererklärung sei ihm bewusst geworden, dass seine Jahreseinkünfte die Einkünftegrenze für den Beitragszuschuss des Künstler-Sozialversicherungsfonds übersteigen könnten, wobei die Unsicherheit aus den anscheinend unterschiedlich zu behandelnden Anteilen ausländischer Einkünfte resultierten. Es sei ihm vorerst aber nicht klar gewesen, ob eine Aufteilung der Jahreseinkünfte auf drei Jahre auch im Hinblick auf die Bestimmungen des Künstler-Sozialversicherungsfonds wirksam werden würde. Da im Formular E1 und in der Ausfüllhilfe E2 an den betreffenden Stellen nachdrücklich auf die Unwiderruflichkeit des Antrages auf Einkünfteverteilung hingewiesen werde, und im Vertrauen auf den Inhalt der standardmäßigen Rechtsmittelbelehrung in den Einkommensteuerbescheiden, wonach Fehler innerhalb eines Monats korrigiert werden können, sowie im Hinblick auf das einfachere Berechnungsverfahren (es liege ihm nämlich fern, zur Erhöhung des

Verwaltungsaufwandes beizutragen), habe er vorerst den Antrag auf Einkünfteverteilung nicht gestellt.

Die einseitigen expliziten Hinweise auf die Unwiderruflichkeit des Antrages auf Verteilung der Einkünfte würden suggerieren, dass der Antrag erforderlichenfalls nachgeholt werden könne. Bei einer so ausführlich und umfassend erscheinenden Erläuterung wie im Punkt 10 der Ausfüllhilfe E2 hätte darauf hingewiesen werden müssen, dass nicht nur das Stellen des Antrages auf Einkünfteverteilung unwiderruflich sei, sondern auch die Unterlassung eines derartigen Antrages von der Finanzverwaltung als unwiderruflich angesehen werde. Diese Erläuterung, die sich an den gewöhnlichen Steuerpflichtigen und nicht an einen spezifisch informierten Steuerfachmann richte, würde somit eine unvollständige (und damit unrichtige) Rechtsauskunft darstellen, die ihn zu der von ihm vorgenommenen Handlungsweise verleitet hätte. Er erneuere deshalb sein mit Schreiben vom 2. Juli 2007 gestelltes Ersuchen um Einkünfteverteilung nach § 37 Abs. 9 EStG im Sinne eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Abschließend möchte er noch darauf hinweisen, dass mit Abgabe einer Einkommensteuererklärung wie im Juni die Bestimmung des § 37 Abs. 9 EStG (noch) nicht berührt werde und diese daher (zunächst) auch nicht zur Anwendung kommen könne.

Diese aus Sicht der Finanzverwaltung bestehenden Einschränkungen der Korrekturmöglichkeiten bei einer Einkommensteuererklärung unter Anwendung von § 37 Abs. 9 EStG erscheine als völlig ungleichgewichtig (und damit systemfremd) zu anderen Verfahren, beispielsweise zu § 97 Abs. 4 EStG (Steuerabgeltung Kapitalertragsteuer), zu § 6 Abs. 3 UStG (Steuerbefreiungen Kleinunternehmer) oder zu § 14 Abs. 4 UStG (Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen).

Weiters zeige der Gesetzwerdungsprozess (insbesondere Stenographisches Protokoll der 26. Sitzung des Nationalrates - XXI. Gesetzgebungsperiode - Mittwoch, 17. Mai 2000) eine breite Zustimmung (auch der Opposition) zu dieser steuerlichen Besserstellung der Künstler, weshalb nicht davon auszugehen sei, dass eine bezüglich der Abwicklung des Verfahrens restriktive Auslegung dieser maßgeblichen Bestimmung im Sinne des Gesetzgebers sei.

In § 37 Abs. 9 EStG werde der Begriff „erstmalige Veranlagung“ verwendet, der sonst im EStG nicht vorkomme. Er diene offensichtlich zur Unterscheidung von der zweimaligen, allenfalls auch drittmaligen Veranlagung, wozu es kommen könne, wenn bereits in den Vorjahren eine Einkünfteverteilung vorgenommen worden sei. Es soll eine Kaskade von Verfahrenswiederaufnahmen und damit erhöhter Verwaltungsaufwand verhindert werden. Da sich durch die Einkünfteverteilung ja das Einkommen der beiden Vorjahre erhöhe, könnte es für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein, beginnend mit dem ersten Vorjahr wieder eine Aufteilung zu beantragen usw. Der Begriff „erstmalige Veranlagung“ sei daher sicher nicht mit „erster Veranla-

gung" gleichzusetzen und impliziere nicht eine Einschränkung der Rechtsmittel im dem Sinne, dass das Nichtstellen eines Antrages auf Einkünfteverteilung innerhalb der für Rechtsmittel vorgesehenen Frist nicht korrigiert werden könnte. Mit der Unwiderruflichkeit des Antrages auf Einkünfteverteilung - dies sei eine weitere für § 37 Abs. 9 EStG spezifische Einschränkung - werde das Verfahren im Rahmen der erstmaligen Veranlagung und damit der Verwaltungsaufwand begrenzt.

Der ursprüngliche Text „Der Antrag ist mit der Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind" sei - wohl im Hinblick auf die elektronische Übermittlung der Steuererklärung - in „Der Antrag ist in der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind." geändert worden. Dies zeige, dass damit lediglich die praktische Durchführung der Übermittlung der Steuererklärung festgelegt werde, ohne die rechtlichen Aspekte der Abgabe der Steuererklärung zu beschränken.

Sollte dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht entsprochen werden, werde der Vorlageantrag gestellt, unter Würdigung der vorgebrachten Argumente eine zweite Berufungsvorentscheidung vorzunehmen.

Mit Bericht vom 23. August 2007 legte das Finanzamt die Berufung gemäß § 276 Abs. 6 BAO dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die streitgegenständliche Bestimmung des § 37 Abs. 9 EStG 1988 lautet wie folgt:

*„Bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr sind auf Antrag positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liegt, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen. Der Antrag ist in der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind. Der Antrag ist unwiderruflich. Wird ein derartiger Antrag gestellt, sind die betreffenden Verfahren wiederaufzunehmen.“*

Wie dem Gesetzeswortlaut eindeutig zu entnehmen ist, kann der Antrag, die im betreffenden Jahr erzielten positiven Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit gleichmäßig auf das Veranlagungsjahr und die beiden vorangegangenen Jahre zu verteilen, nur in der Einkommensteuererklärung des Veranlagungsjahres gestellt werden.

Im konkreten Fall hat der Bw. unstrittig in der am 5. Juni 2007 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung diesen Antrag auf Einkünfteverteilung nicht gestellt.

Das Schreiben vom 2. Juli 2007, worin der Bw. „aufgrund eines Versehens“ seinerseits darum ersucht, die Einkünfte zu dritteln, wurde vom Finanzamt zu Recht als Berufung gewertet. Zwar ist dieses Schreiben nicht mit „Berufung“ übertitelt, es enthält aber unzweifelhaft die in § 250 Abs. 1 BAO vorgesehenen vier Inhaltserfordernisse (die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet; die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird; die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden; eine - zumindest rudimentär vorhandene - Begründung). Das Vorbringen des Bw. im Schriftsatz vom 13. August 2007, in Wahrheit handle es sich nicht um eine Berufung, sondern um einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar.

Gemäß § 309a Abs. 1 BAO hat ein Wiedereinsetzungsantrag nämlich zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der versäumten Frist;
- b) die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses (§ 308 Abs. 1);
- c) die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung notwendig sind;
- d) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind.

Augenscheinlich sind im oben wörtlich wiedergegebenen Schreiben vom 2. Juli 2007 praktisch überhaupt keine dieser für einen Wiedereinsetzungsantrag notwendigen Bestandteile vorhanden. Die Beurteilung, ob unter Umständen im Schreiben vom 13. August 2007, das zum einen vom Bw. ausdrücklich als „Voranlageantrag“ bezeichnet wird, zusätzlich auch ein Wiedereinsetzungsantrag gesehen werden kann, obliegt nicht dem Unabhängigen Finanzsenat, der als Rechtsmittelinstanz lediglich über die Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheides zu entscheiden hat, sondern dem Finanzamt.

Nach der oben angegebenen gesetzlichen Anordnung bleibt für die Abgabenbehörde kein Raum für eine Ermessensentscheidung. Nach Ergehen des ersten Einkommensteuerbescheides für das Kalenderjahr, für das eine Aufteilung angestrebt wird, kann ein bis dahin nicht gestellter Antrag nicht mehr nachgeholt werden. Demzufolge kann daher einem Antrag auf Aufteilung der Einkünfte, der erst im Rechtsmittelverfahren gegen den im Erstverfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid, in einem wiederaufgenommenen Verfahren, oder in einem Verfahren gemäß § 295 BAO gestellt worden ist, von der Abgabenbehörde nicht mehr Rechnung getragen werden (vgl. Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 37 Tz 146; Hilber, Die neue „Künstlerbesteuerung“ in der Einkommensteuer, ecolex 2001, 138; Ryda/Langheinrich, Verteilung der Einkünfte selbständiger Künstler und Schriftsteller gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988, FJ 2002, 68).

Im gegenständlichen Fall ist demnach der Antrag auf Verteilung der Einkünfte nach § 37 Abs. 9 EStG 1988 erst im Berufungsverfahren und damit verspätet gestellt worden.

Die entsprechenden Ausführungen des Bw., wonach die von der Finanzverwaltung verfasste Ausfüllhilfe zur Einkommensteuererklärung diesbezüglich für einen gewöhnlichen Steuerpflichtigen „mißverständlich“ sei, sowie diese in § 37 Abs. 9 EStG 1988 enthaltene „Einschränkung der Korrekturmöglichkeit“ als „systemfremd“ im Vergleich zu anderen gesetzlichen Bestimmungen (des EStG bzw. des UStG) erscheine, können vom Unabhängigen Finanzsenat zwar nachvollzogen werden (vgl. die kritischen Anmerkungen zu dieser Bestimmung von Doralt, Hilber und Ryda/Langheinrich, aaO), ändern aber nichts daran, dass der Einkommensteuerbescheid der geltenden Rechtslage entspricht (vgl. Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 19.12.2003, RV/0481-I/02; 28.12.2005, RV/1877-W/05; 25.6.2007, RV/0781-L/06).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. September 2007