

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.B., Adresse, vertreten durch A.H., Steuerberater, Adr, vom 15. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 12. Oktober 2004 betreffend Abweisung des Antrages auf Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO für die Jahre 1989 und 1990 entschieden:

1) Die Berufung betreffend den Antrag auf Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO für das Jahr 1989 wird als unbegründet abgewiesen.

2) Der Berufung betreffend den Antrag auf Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO für das Jahr 1990 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich des Zeitraumes 1990 aufgehoben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1990 wird gemäß § 295 Abs. 1 BAO festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1990	Einkommen	798.291,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	274.050,00 S -314.483,40 S
				- 40.433,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 2.938,38 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wird mit seinen Einkünften steuerlich beim Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (früher Finanzamt Urfahr/Wohnsitzfinanzamt) erfasst.

Für das erste der berufungsgegenständlichen Jahre, das Jahr **1989**, gab er zunächst keine Einkommensteuererklärung ab.

Mit Bescheid vom 19. September 1991 wurde er vom Finanzamt daher für dieses Jahr vorläufig nicht zur Einkommensteuer veranlagt.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Schätzungswege ermittelt worden wären.

Als Anhaltspunkt hiefür hatten die Verhältnisse des Vorjahres 1988 gedient. Auch in diesem Jahr war der Pflichtige nicht zur Einkommensteuer veranlagt worden (Nichtveranlagungsbescheid vom 12. Februar 1990 – Endgültigerklärung am 4. April 1991), da laut Einkommensteuererklärung die Veranlagungsgrenzen des § 41 Abs. 1 EStG nicht erreicht worden waren.

Am **9. April 1992** wurde vom Pflichtigen beim Finanzamt schließlich eine **Einkommensteuererklärung für das Jahr 1989** vom 30. März 1992 eingereicht und darin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von - 186.000,-- S geltend gemacht, welcher aus einer Beteiligung an der Firma SGesmbH und an der Firma BGesmbH resultierte.

Der Erklärung wurde unter anderem eine Bestätigung („Beilage zur Einkommensteuererklärung 1989 - Einkünfte aus Gewerbebetrieb/Steuerliches Ergebnis 1989 – dient zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt“) der Firma S vom 9. Mai 1990 beigelegt, in der ein ausgleichsfähiger Verlustanteil in Höhe von - 186.550,-- S ausgewiesen war. Dieser stimmte mit einer bereits aufliegenden Mitteilung des zuständigen Feststellungfinanzamtes über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte vom 17. Oktober 1990 überein.

Ebenso wurde zum Nachweis des steuerlichen Gewinnanteiles bei der Fa. BGesmbH in Höhe von 550,-- S eine Bestätigung dieser Firma vom 10. Mai 1990 vorgelegt, welche durch die Mitteilung des Finanzamtes Wien 6/7/15 über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte betreffend die genannte Firma vom 4. April 1991 bestätigt wurde.

Mit Bescheid vom 18. Jänner 1993 wurde dieses „Ansuchen vom 30. März 1992, eingebracht am 9. April 1992, um Antragsveranlagung gemäß § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für das Jahr 1989“ **abgewiesen**, da die Antragsfrist bereits mit 31. Dezember 1991 abgelaufen wäre.

Mit Bescheid vom 20. Jänner 1993 wurde der vorläufige Bescheid vom 19. September über die Nichtveranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1989 für endgültig erklärt.

Die **Einkommensteuer für das Jahr 1990** wurde in der Folge ebenfalls mit Bescheid vom 24. April 1992 vorläufig nicht veranlagt, nachdem laut ursprünglicher Aktenlage (laut internem Laufzettel des Finanzamtes – die entsprechende Erklärung wurde mittlerweile skatiert !) nur ein **Antrag auf Durchführung des Jahresausgleiches** für dieses Jahr abgegeben worden war, dem eine Bestätigung der Firma SGesmbH vom 29. April 1991 über einen Gewinnanteil des Pflichtigen in Höhe von 2.730,-- S beigelegt worden war. Dieser vorläufige Bescheid wurde mit Bescheid vom 20. Jänner 1993 endgültig erklärt.

Hinsichtlich der Beteiligung an der Fa. BGesmbH war eine Bestätigung der Firma vom 18. April 1991 über einen steuerlichen Ergebnis-Anteil 1990 in Höhe von 0,-- S (Anteiliger Verlust – 226,-- S) vorgelegt worden. Auch laut Mitteilung des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 6. August 1991 über die einheitliche und gesonderte Feststellung betreffend diese Firma betrug der anteilige Ergebnisanteil (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) 0,-- S.

Im Rahmen der Durchführung des Jahresausgleiches für das Jahr 1990 am 10. Februar 1993 wurden vom Pflichtigen beantragte Werbungskosten in Höhe von 7.731,-- S (Beiträge zu Berufsverbänden, Betriebsrat, Dienstreisen) sowie Sonderausgaben in Höhe von 107.609,-- S (Versicherungen, Wohnraumschaffung) bzw. S 1.000,-- (Kirchenbeitrag) im Rahmen der jeweiligen Höchstbeträge berücksichtigt. Beantragte Werbungskosten in Höhe von 605,-- S für ein Zeitschriftenabonnement („G“) wurden nicht anerkannt. Insgesamt wurde ein Betrag von 4.083,-- S an Lohnsteuer gutgeschrieben.

Mit Schriftsatz vom 21. April 1993 – eingelangt beim Finanzamt am 7. Mai 1993 – wurde eine Berichtigung der Bescheide bezüglich Nichtveranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 1989 und 1990 gemäß § 293 Abs. 1 BAO beantragt, was vom Finanzamt bescheidmäßig zurückgewiesen wurde, weil bezüglich einer Berichtigung gemäß § 293 Abs. 1 BAO kein Antragsrecht bestünde. Diese Zurückweisung wurde von der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als damalige Oberbehörde mit Berufungsentscheidung vom 30. Jänner 1995 bestätigt.

Am **9. April 2001** langten beim Finanzamt Urfahr „**Geänderte Mitteilungen über die gesonderte Feststellung der Einkünfte der der SGesmbH&Mitges.**“ für die Jahre **1989 und 1990** ein, aus denen Verlustanteile des Pflichtigen für 1989 in Höhe von – 111.146,85 S und für 1990 in Höhe von – 72.673,15 S hervorgingen.

Eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO wurde vom Finanzamt wegen verspäteter Antragstellung auf Durchführung einer Antragsveranlagung für die gegenständlichen Jahre nicht durchgeführt.

Mit Schriftsatz vom 15. September 2004 – eingelangt am 27. September 2004 – brachte der Pflichtige beim Unabhängigen Finanzsenat einen **Devolutionsantrag** gemäß § 311 Abs. 2 BAO in Bezug auf die „Erlassung von Änderungsbescheiden gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu den

Einkommensteuerbescheiden gemäß § 200 Abs. 2 für 1989 und 1990 vom 20. Jänner 1993“ ein.

*Begründend führte er aus, dass er als atypisch stiller Gesellschafter an der Fa. „SGesmbH“ beteiligt wäre, die beim Finanzamt Linz veranlagt werde, und als solcher Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele. Am 31. Jänner 2001 hätte das Finanzamt einen neuen Feststellungsbescheid für die Jahre 1989 bis 2000 erlassen und die Mitteilungen darüber an die Wohnsitzfinanzämter der Beteiligten gerichtet.*

*Er selbst wäre von der Beteiligungsgesellschaft am 17. Februar 2001 erstmals darüber in Kenntnis gesetzt worden und diese Bekanntgabe am 25. Juni 2002 konkretisiert worden. Am 3. April 2002 hätte ein Beamter des Wohnsitzfinanzamtes im Zuge einer telefonischen Anfrage mitgeteilt, dass er die Bescheide nicht ändern wolle und voraussichtlich auch nicht werde, weil keine Antragsveranlagung stattgefunden hätte. Bei dieser Meinung sei er augenscheinlich geblieben, weil bis heute keine Abänderungsbescheide eingelangt wären.*

*Damit sei die Abgabenbehörde I. Instanz ihrer Entscheidungspflicht gemäß § 311 in Verbindung mit §§ 295, 188 BAO nicht nachgekommen, oder man werte die damals geäußerte vorläufige Meinung des Sachbearbeiters im Sinn des Abs. 4 2. Satzteil, womit die Zuständigkeit zur Entscheidung bereits an den Unabhängigen Finanzsenat übergegangen wäre.*

*Obige endgültige Einkommensteuerbescheide wären zwar in zeitlichem Zusammenhang mit den verspätet eingebrachten Erklärungen für 1989 und 1990 erfolgt, stützten sich jedoch materiell auf die vorläufigen Bescheide vom 19. September 1991 für 1989 und 24. April 1992 für 1990, die jeweils vor Ablauf der jeweiligen Antragsfrist auf eine Verlustveranlagung wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO erlassen worden wären. Somit stünde zweifelsfrei fest, dass es sich um keine Antragsveranlagung gemäß § 41 Abs. 2 Z 1, sondern um eine Pflichtveranlagung gemäß § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehandelt hätte.*

*Damit sei aber zwingend § 295 BAO anzuwenden und seien entsprechende Änderungsbescheide für 1989 und 1990, eventuell auch für 1991 ff entsprechend den Mitteilungen des Finanzamtes Linz zu erlassen.*

*Der Devolutionswerber stellte den **Antrag**, „der Abgabenbehörde 1. Instanz aufzutragen, Änderungsbescheide für 1989 und 1990 unter Berücksichtigung obiger Mitteilung vom 31.1.2001 zu erlassen und die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unter Berücksichtigung der (verspätet) erklärten und belegten Werbungskosten und Sonderausgaben festzusetzen oder dementsprechend selbst zu entscheiden.“*

Dieser Antrag wurde seitens der zuständigen Referentin beim Unabhängigen Finanzsenat dem Finanzamt Urfahr in Kopie übermittelt, dies mit dem Auftrag gemäß § 311 Abs. 3 BAO, bis zum 12. November 2004 entsprechende Bescheide zu erlassen und Abschriften hievon vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorläge.

Das Finanzamt Urfahr erließ in der Folge am 12. Oktober 2004 einen Abweisungsbescheid, in dem es begründend Folgendes ausführte:

*Der Devolutionsantrag auf Erlassung von Änderungsbescheiden gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu den Einkommensteuerbescheiden für 1989 und 1990 werde als Antrag auf Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO gewertet, da bislang bei der Behörde ein solcher Antrag nicht vorgelegen hätte.*

*Anträge auf Änderung eines Bescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO seien zwar gesetzlich nicht vorgesehen, unterlägen aber dennoch der Entscheidungspflicht (vgl. § 311 BAO). Gemäß § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (in der für 1989 bzw. 1990 gültigen Fassung) könne die Durchführung einer Veranlagung beantragt werden, wenn die Summe der Einkünfte, welche nicht dem Lohnsteuerabzug unterlägen, einen Verlust ergebe. Solch ein Antrag auf*

Verlustveranlagung könne innerhalb von zwei Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden.

Für das Jahr 1989 wäre am 9. April 1992 eine Einkommensteuererklärung eingereicht (Antragsfrist bis zum 31.12.1991) worden. Für das Jahr 1990 wäre keine Einkommensteuererklärung abgegeben worden, sondern nur ein Antrag auf Jahresausgleich. Da somit keine rechtzeitigen Anträge auf Verlustveranlagung für die Jahre 1989 und 1990 abgegeben worden seien, könne – der Gesetzeslage entsprechend – auch bei Einlangen von Mitteilungen über den in einem Feststellungsverfahren (§ 188 BAO) ermittelten Verlustanteil keine Änderung im Sinne des § 295 Abs. 1 BAO durchgeführt werden.

Zu den in der Eingabe angeführten Bescheiden betreffend Einkommensteuer 1989 und 1990 (vorläufig und später endgültig erklärt) wurde angemerkt, dass diese Bescheide nur darüber abgesprochen hätten, dass eine Einkommensteuerveranlagung nicht durchgeführt werde.

Der zitierte Abweisungsbescheid wurde auftragsgemäß dem Unabhängigen Finanzsenat in Kopie übermittelt.

Mit Schreiben vom 15. November 2004 er hob der Pflichtige durch seinen steuerlichen Vertreter gegen den angeführten Bescheid Berufung und begründete diese im Wesentlichen folgendermaßen:

*Er hätte seit 1983 neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch verschiedene Beteiligungen auch solche aus Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb erklärt. Auch wenn am Beginn eine Verlustveranlagung gestanden hätte, hätten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie jene aus Gewerbebetrieb auf den Ergebnissen der Beteiligungsfirmen beruht und wären daher gemäß §§ 188ff BAO festgestellt worden, womit es sich jeweils um abgeleitete Bescheide gehandelt hätte.*

*Vor allem sei dies ab dem Jahr 1986 ersichtlich, ab dem zB aus der „BGesmbH“ jeweils Gewinne entstanden wären, auch wenn Veranlagungen wegen Nichterreichung der Veranlagungsgrenzen unterblieben oder Feststellungsbescheide der Finanzämter der Beteiligungsfirmen gemäß § 188 BAO in Einzelfällen ausgesprochen hätten, dass solche Feststellungen zu unterbleiben oder die Feststellungen 0 ergeben hätten.*

**Daher wären die vorläufigen Bescheide für 1989 vom 19. September 1991 und für 1990 vom 24. April 1992, die mit den in seinem Devolutionsantrag genannten Bescheiden jeweils vom 20. Jänner 1993 für endgültig erklärt worden wären, auch gemäß § 41 Abs. 1 und nicht etwa gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 ergangen.**

*In den Jahren 1989 und 1990 seien jedenfalls Mitteilungen des zuständigen Feststellungsfazamtes betreffend die Fa. BGesmbH ergangen, sodass unbeachtlich ihrer Höhe jedenfalls **abgeleitete Bescheide** vorgelegen hätten, auch wenn bei ordnungsgemäßer Abgabe der Erklärungen tatsächlich eine Veranlagung wegen Nichterreichung der Veranlagungsgrenzen unterblieben wäre.*

*Daraus erhelle, dass die in der Begründung der Abgabenbehörde zitierte Gesetzesstelle (§ 41 Abs. 2 Ziffer 1 EStG 1988) auf den gegenständlichen Sachverhalt keinen Einfluss habe. Auch den seinerzeitigen Berufungen, ausgelöst durch den Bescheid vom 18. Jänner 1993 über die Abweisung einer „Antragsveranlagung gemäß § 41 Abs. 2 Ziffer 1 EStG 1988“, der wiederum durch die verspätete Nachreichung der Erklärungen für 1989 und 1990 veranlasst worden war, wäre durch diese Ablenkung vom wahren Sachverhalt, der im Spruch der vorläufigen Bescheide für 1989 und 1990 „gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988“ erkennbar gewesen wäre, kein Erfolg beschieden gewesen.*

*Auch mit der Anmerkung „Zu den in Ihrer Eingabe angeführten Bescheiden ...., dass diese Bescheide nur darüber absprachen, dass eine Einkommensteuerveranlagung nicht durchgeführt wird“ im letzten Absatz der Begründung der Abweisung wäre für die Abgabenbehörde nichts zu gewinnen, bestimme doch § 295 Abs. 3 BAO, dass „ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten wäre, auch ansonsten zu ändern oder*

aufzuheben wäre, 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“. Wären die Feststellungsbescheide des Finanzamtes Linz betreffend die Fa. SGesmbH für 1989 und 1990 am 20. Jänner 1993 schon vorgelegen, hätte die Summe seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb (mit der Feststellung betreffend die Fa. BGesmbH ) einen Verlust ergeben, sodass der Spruch der abgeleiteten Bescheide anders hätte lauten müssen.

Der Berufungswerber beantragte daher, 1989 seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit – 106.047,00 S (Verlust in Höhe von - 106.596,-- S laut Mitteilung des Finanzamtes Linz betreffend Fa. SGesmbH vom 31. Jänner 2001 sowie Gewinn in Höhe von 550,00 S laut Mitteilung des Finanzamtes Wien 6/7/15 betreffend Fa. BGesmbH ) und 1990 mit – 75.629,00 S (Verlust in der Höhe von – 75.403,00 S laut Mitteilung des Finanzamtes Linz betreffend Fa. SGesmbH vom 31. Jänner 2001 sowie Verlust in Höhe von – 226,00 S laut Mitteilung des Finanzamtes Wien 6/7/15) gemäß § 295 BAO festzusetzen und im Übrigen erklärungsgemäß zu veranlagen.

Die gegenständliche Berufung wurde am 9. Dezember 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Da die im Jahr 1992 an die Lohnsteuerstelle des Finanzamtes übermittelten Unterlagen zur Durchführung des Jahresausgleiches für das Jahr 1990 bereits skatiert worden waren, übersandte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers über telefonische Aufforderung am 22. Dezember 2004 Kopien der für 1990 eingebrachten Erklärung zur Durchführung des Jahresausgleiches samt Lohnzettel (Steuerpflichtige Einkünfte laut Lohnzettel/KZ 245 924.795,-- S; anrechenbare Lohnsteuer 314.483,40). Ebenso übermittelte er die Kopie einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990, versehen mit dem Eingangsstempel des Finanzamtes vom 9. April 1992.

Hinsichtlich der Verlustanteile aus den Beteiligungen des Berufungswerbers ersuchte der steuerliche Vertreter, diese in der in den Mitteilungen des Finanzamtes ausgewiesenen Höhe in Ansatz zu bringen (Telefonat vom 28. Dezember 2004).

Für 1990 ergaben sich aus den entsprechenden Mitteilungen folgende Beträge (Einkünfte aus Gewerbebetrieb; Beträge in S):

Verlustanteil/SGesmbH&Mitges. lt. Mitteilung des Finanzamtes Linz vom 31. Jänner 2001	- 72.673,--
Verlustanteil/Fa. BGesmbH lt. Mitteilung des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 6. August 1991	0,--

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

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war strittig, ob das Finanzamt auf Grund von im Feststellungsverfahren betreffend die Fa. SGesmbH am 31. Jänner 2001 ergangenen geänderten Mitteilungen von Amts wegen Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 BAO zu erlassen gehabt hätte.

Das Finanzamt erließ einen entsprechenden Abweisungsbescheid, indem es einen im Ergebnis auf eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzielenden Devolutionsantrag als Antrag auf Erlassung von Bescheiden gemäß § 295 Abs. 1 BAO für die strittigen Jahre 1989 und 1990 wertete.

Bei diesem Bescheid handelte es sich, da ein entsprechendes Antragsrecht gesetzlich grundsätzlich nicht ausdrücklich vorgesehen ist, aber unbedingt ein notwendiges Mittel zur zweckentsprechenden Rechtsverteidigung darstellte, um einen Bescheid gemäß § 92 BAO, der – wie vom Finanzamt ausgeführt – in Erfüllung der gesetzlichen Entscheidungspflicht zu ergehen hatte (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Aufl., Wien 1999, Tz 8ff zu § 92; Ritz, BAO-Handbuch, Wien 2002, S. 248).

Dort legte das Finanzamt die Gründe, die seiner Ansicht nach gegen eine solche Änderung sprachen, dar.

Der Berufungswerber brachte seine Argumente in seinem Antrag auf Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO (Devolutionsantrag) sowie in seiner Berufungsschrift vor.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist dann, wenn ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, dieser 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.

Ein solches Abhängigkeitsverhältnis besteht grundsätzlich zwischen Einkommensteuer- und Feststellungsbescheiden.

Im gegenständlichen Fall lagen – das ist unbestritten – entsprechende Feststellungsbescheide im Zusammenhang mit der Beteiligung des Berufungswerbers an der Firma SGesmbH vor.

Weiters waren vom Finanzamt für die Jahre 1989 und 1990 Bescheide betreffend Einkommensteuer erlassen worden. Es handelte sich hiebei aber nicht um Einkommensteuerbescheide, mit denen eine Einkommensteuer festgesetzt wurde, sondern um solche, mit denen ausgesprochen wurde, dass keine Einkommensteuer festgesetzt würde, weil die Voraussetzungen für eine Einkommensteuerveranlagung nicht gegeben waren.

Diese Bescheide ergingen entgegen der Ansicht des Berufungswerbers jedoch **nicht gemäß § 41 Abs. 1 oder 2 EStG 1988**, sondern vielmehr nur deswegen, weil eben die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 oder 2 EStG 1988 nicht erfüllt waren. Es handelte sich nicht um Einkommensteuerveranlagungsbescheide im Sinne des § 41 EStG 1988 (weil eben keine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt wurde !), sondern um **Feststellungsbescheide gemäß § 92 Abs. 1 BAO**, mit denen festgestellt wurde, dass keine Veranlagung durchgeführt würde (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Aufl., Wien 1999, Tz 13 zu § 92).

Die Voraussetzungen, unter denen eine Veranlagung von Einkünften, in denen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, - das Vorliegen von solchen ist ja im gegenständlichen Fall ohne Zweifel gegeben – durchzuführen ist, sind in **§ 41 EStG 1988** geregelt.

Nach § 41 **Abs. 1** EStG 1988 in der für die strittigen Jahre 1989 und 1990 geltenden Fassung wird der Steuerpflichtige dann, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, nur dann veranlagt, wenn die anderen Einkünfte insgesamt mehr als 10.000,-- S betragen.

Nach **Abs. 2** der zitierten Gesetzesbestimmung in der für die genannten Jahre geltenden Fassung konnte, wenn die anderen Einkünfte insgesamt nicht den Betrag von 10.000,-- überstiegen, die Durchführung einer Veranlagung beantragt werden, wenn

- 1. die Summe der anderen Einkünfte einen Verlust ergab (Verlustveranlagung) oder
- 2. ein Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 und 7 zustand oder
- 3. zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine im Ausland entrichtete Einkommensteuer auf die inländische Einkommensteuer anzurechnen war oder
- 4. im Einkommen Einkünfte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 enthalten waren oder
- 5. im Einkommen abzugspflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen von mehr als 300,-- S enthalten waren.

Der Antrag konnte **innerhalb von zwei Kalenderjahren** ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden. Ergab sich im Falle der Wiederaufnahme des Verfahrens, dass die Voraussetzung der Z 1 oder 2 vorlagen, so war eine Veranlagung durchzuführen.

Die zweijährige Frist zur Stellung eines Antrages auf Durchführung einer Veranlagung ist als gesetzliche Frist unerstreckbar und wurde diese auch als verfassungsrechtlich unbedenklich erachtet (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 4.2 zu § 41 und die dort zit. Judikatur).

Ein solcher Antrag auf Durchführung einer Veranlagung war im amtlichen Steuererklärungsvordruck generell enthalten. Die Abgabe einer Steuererklärung hatte bezüglich § 41 also Eventualcharakter: Sollten die Veranlagungsgrenzen nicht überschritten werden, so war bereits eine Antragstellung nach § 41 Abs. 2 zu unterstellen (siehe Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, a.a.O., ebenda).

Im gegenständlichen Fall erhob sich dementsprechend zunächst die Frage, ob ein entsprechender fristgerechter Antrag auf Verlustveranlagung gemäß § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der damaligen Fassung vorlag, sodass überhaupt eine Veranlagung zur

Einkommensteuer durchgeführt werden konnte.

Für das Jahr **1989** wurde ein solcher in Form einer **Einkommensteuererklärung am 9. April 1992** - also außerhalb der gesetzlich festgelegten Zweijahresfrist ! - abgegeben.

Eine Veranlagung konnte aus diesem Titel also wegen verspäteter Antragstellung von Gesetzes wegen nicht durchgeführt werden.

Für das Jahr **1990** wurde laut ursprünglicher Aktenlage nur ein Antrag **auf Durchführung des Jahresausgleiches**, nicht jedoch eine Einkommensteuererklärung abgegeben, sodass mangels entsprechender Antragstellung ebenfalls keine Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 durchgeführt wurde. Erst im Berufungsverfahren wurde die Kopie einer mit Eingangsstempel des Finanzamtes vom 9. April 1992 versehenen Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990 vorgelegt, die grundsätzlich einem rechtzeitigen Antrag auf Verlustveranlagung entsprach.

Wenn sich der Pflichtige nun hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Jahre 1989 und 1990 auf die auf § 295 Abs. 1 BAO basierende Änderungspflicht berief, so hat er dabei übersehen, dass eine sich aus dieser Verfahrensbestimmung der Bundesabgabenordnung ergebende Änderungspflicht dann ad absurdum geführt wird, wenn die Voraussetzungen des § 41 EStG 1988 für die Durchführung einer Veranlagung zur Einkommensteuer im Vorfeld nicht erfüllt sind.

Selbst wenn man nämlich den sich im Feststellungsverfahren ergebenden Verlust im jeweiligen Jahr von Amts wegen in Ansatz gebracht hätte, hätten die „anderen Einkünfte“ neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 insgesamt nicht mehr als 10.000,-- S betragen, sodass eine Veranlagung von Amts wegen entsprechend dieser Bestimmung nicht durchgeführt hätte werden dürfen.

Für eine Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988, die auch bei Unterschreiten des Betrages von 10.000,-- möglich gewesen wäre, fehlte es jedoch – zumindest für 1989 ! - an der Voraussetzung eines rechtzeitig gestellten Antrages.

Aus eben demselben Grunde hätte auch – wie vom Berufungswerber in seiner Berufungsschrift angesprochen – keine Änderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO Platz greifen können. Denn auch wenn die Feststellungsbescheide zum Zeitpunkt der Erlassung der vorläufigen Erstbescheide bzw. deren Endgültigerklärung schon vorgelegen hätten und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt einen Verlust ergeben hätten, hätte es noch immer am Erfordernis des Antrages auf Verlustveranlagung – allenfalls in Form einer rechtzeitigen (innerhalb der Zweijahresfrist) Einkommensteuererklärung – gefehlt.

Die Möglichkeit einer zwangsläufigen Veranlagung (also ohne Antragstellung oder Antragsfrist – siehe Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, a.a.O.) nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 hätte sich nur „im Falle der Wiederaufnahme des Verfahrens“ ergeben können.

Da für die Erhebung der Einkommensteuer die Verfahrensvorschriften der Bundesabgabenordnung heranzuziehen sind (§ 1 lit. a BAO), kann dem Tatbestandsmerkmal der Wiederaufnahme laut § 41 Abs. 2 EStG 1988 keine andere Definition beigemessen werden als die gesetzliche Definition des § 303 Abs. 1 BAO.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anderes entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nach Abs. 4 leg. cit. unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im gegenständlichen Fall wurde – das geht aus der Aktenlage hervor – weder für das Jahr 1989 noch für das Jahr 1990 formell eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 oder 4 BAO durchgeführt.

Allerdings hätten die Entscheidungen im Feststellungsverfahren den Vorfragentatbestand des § 303 Abs. 1 lit. c BAO erfüllt, wenn nicht in der Bundesabgabenordnung das Rechtsinstitut der Folgeänderungen gemäß § 295 als speziellere Regelung der allgemeinen über eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Vorfragentatbestandes vorgeinge (siehe hiezu auch Ellinger u.a., BAO, Anm. 12 zu § 116; Stoll, BAO-Kommentar, Wien 1994, S. 1334f).

Nach Ansicht der Autoren des Einkommensteuer-Handbuchs/EStG 1988, Wien 1993, Tz 4.8 zu § 41 können auch Folgeänderungen im Sinne des § 295 zu einer amtswegigen Veranlagung nach § 41 Abs. 2 Z 1 oder 2 führen.

Dies kann in gesetzeskonformer Interpretation aber nur im Hinblick auf die Möglichkeit einer

analogen Anwendung der Tatbestandsmerkmale der „Wiederaufnahme des Verfahrens“ der Fall sein.

Würde die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO nicht grundsätzlich vorgehen, hätte im gegenständlichen Fall – unabhängig davon, ob eine Einkommensteuererklärung rechtzeitig abgegeben worden war – jedenfalls im Jahr **1990** die Erfüllung des Vorfragentatbestandes des § 303 Abs. 1 lit. c iVm Abs. 4 BAO zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen können.

Denn im Gegensatz zu 1989, für welches Jahr dem Pflichtigen auf Grund der Mitteilung der Firma das Vorliegen eines Verlustes schon rechtzeitig (innerhalb der zweijährigen Antragsveranlagungsfrist !) bekannt gewesen war, hat sich der Verlust für 1990 erst im Laufe des Berufungsverfahrens betreffend die Feststellungsbescheide der Firma ergeben.

Ursprünglich hatte die Gesellschaft dem Beteiligten (Berufungswerber) aber einen geringen Gewinnanteil (unter 10.000,-- S), der keine Antragsveranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 gerechtfertigt hätte, bekanntgegeben.

Im Hinblick auf den offensichtlichen Zweck der Bestimmung – nämlich die Befristung für Fälle aufzuheben, in denen dem Abgabepflichtigen auf Grund von abgabenbehördlichen Prüfungen bis dahin nicht bekannte Verluste offenbar wurden (siehe auch Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 4 zu § 41), erschien es gerechtfertigt, das Tatbestandsmerkmal des § 41 Abs. 2 EStG 1988 „in Fällen der Wiederaufnahme des Verfahrens“ in teleologischer Interpretation so auszulegen, dass dessen Anwendung nicht auf eine formelle Wiederaufnahme beschränkt werden kann, sondern auch in Fällen, in denen der Wiederaufnahmetatbestand (hier der Vorfragentatbestand !) grundsätzlich erfüllt ist, auf Grund der Verfahrensvorschriften aber eine speziellere Norm (hier § 295 BAO) anzuwenden ist, zum Zug kommen muss.

Hätte der Berufungswerber rechtzeitig von seinem Verlustanteil für das Jahr 1990 Kenntnis gehabt, hätte er – was er offenbar, wie sich erst im Laufe des Berufungsverfahrens herausgestellt hat, auch getan hat – von seinem Recht, eine Verlustveranlagung gemäß § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu beantragen, Gebrauch machen können.

Auf einen gleich gelagerten Sachverhalt weisen auch Quantschnigg/Schuch im Einkommensteuer-Handbuch, a.a.O., hin, wenn sie ausführen, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens eine Veranlagung entsprechend den Voraussetzungen der Ziffer 1 oder 2 des Abs. 2 auslösen kann, wenn sich anlässlich einer Wiederaufnahme des Verfahrens herausstellt, dass zwar die Veranlagungsgrenzen des § 41 Abs. 1 nicht mehr überschritten werden, aber die Voraussetzungen der Z 1 oder 2 vorliegen.

Genau das war aber 1990 der Fall (laut ursprünglicher Mitteilung der Firma vom 29. April 1991 belief sich der Gewinnanteil 1990 auf 2.730,-- S), während hinsichtlich des Jahres 1989 dem Pflichtigen ein Verlustanteil schon im darauffolgenden Jahr (- 186.550,-- S laut Mitteilung vom

9.5.1990) bekannt war und somit eine fristgerechte Antragstellung auf eine Verlustveranlagung möglich gewesen wäre.

Auf Grund obiger Erwägungen konnte im Ergebnis der Berufung betreffend den Zeitraum 1989 kein Erfolg beschieden sein.

Hinsichtlich des Zeitraumes 1990 war somit dem Begehr jedoch aus denselben Erwägungen vollinhaltlich und dem Antrag auf Durchführung einer Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO Rechnung zu tragen. Die Berufungsbehörde hatte daher im Rahmen ihrer Verpflichtung gemäß § 289 Abs. 2 BAO (Entscheidung in der Sache selbst – siehe hiezu auch VwGH vom 23.10.1990, 89/14/0302) die Einkommensteuer für das Jahr 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO in der sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt ergebenden Höhe festzusetzen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden folgendermaßen ermittelt (Beträge in S):

Verlustanteil/SGesmbH&Mitges. lt. Mitteilung vom 31. Jänner 2001	- 72.673,--
Verlustanteil/Fa. BGesmbH lt. Mitteilung vom 6. August 1991	0,--

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit samt anrechenbarer Lohnsteuer wurden laut Lohnzettel in Ansatz gebracht.

Die Werbungskosten und Sonderausgaben wurden im laut Antrag auf Durchführung des Jahresausgleiches beantragten und gewährten Ausmaß berücksichtigt.

Die beantragten Werbungskosten in Höhe von 8.336,-- S wurden – wie im Rahmen des Jahresausgleichsbescheides – um den Aufwand für ein Zeitschriftenabonnement („G“; 605,-- S) gekürzt, da es sich hiebei laut herrschender Lehre und Rechtsprechung um nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 handelt (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 163 zu § 20 iVm Tz 330 zu § 4, Stichwort „Zeitungen“ und die dort zit. Judikatur).

Der Bescheid über die Durchführung des Jahresausgleiches betreffend den Zeitraum 1990 wird gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu widerrufen sein (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, a.a.O., Tz 30 zu § 72).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 30. Dezember 2004