



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/0127-W/07,
miterledigt RV/0126-W/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stbr., vom 27. März 2006 und 23. Jänner 2006 gegen die Bescheide des FA vom 20. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2000, Berichtigung gemäß § 293 BAO, und vom 17. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer 2002, Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO, entschieden:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2000 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog bis 1996 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und wurde vom zuständigen Finanzamt (FA) zur Arbeitnehmerveranlagung herangezogen. Ab dem Jahr 1997 bezog der Bw. zusätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die sich ausschließlich aus Mitteilungen über die gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO aus Beteiligungen ergaben.

1997:

Im Jahr der ersten Einkommensteuerveranlagung 1997 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb S-176.017,00 angesetzt (Mitteilung vom 5. August 1998, FA05).

Einkommensteuerbescheid 1997 vom 7. August 1998:	S	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-176.017,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	688.584,00	
Werbungskosten	-1.800,00	686.784,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		510.767,00
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-9.461,00
Kirchenbeitrag		-1.000,00
Einkommen		<u>500.306,00</u>
Einkommensteuer		159.607,16
anrechenbare Lohnsteuer		-241.277,40
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		<u>-81.670,00</u>

1998:

Für die Einkommensteuerveranlagung 1998 erfolgten zwei Mitteilungen gemäß § 188 BAO.

Mitteilungen § 188 BAO für 1998:	nichtausgleichfähige	
	Einkünfte Gew.	Verluste
	S	S
v. 9.8.1999, FA02	-172.019,00	
v. 27.1.2000, FA05	<u>-70.211,00</u>	8.840,00
	<u>-242.230,00</u>	

Das FA erließ am 13. Juli 1999 und 1. Februar 2000 identische Einkommensteuerbescheide 1998, letzteren als gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid.

Einkommensteuerbescheide 1998 vom 13. Juli 1999 und	S	S
1. Februar 2000:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-242.230,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	692.123,00	
Werbungskosten	<u>-5.869,00</u>	686.254,00
Nichtausgleichsfähige Verluste		<u>8.840,00</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>452.864,00</u>
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-10.000,00
Kirchenbeitrag		<u>-1.000,00</u>
Einkommen		<u>441.864,00</u>
Einkommensteuer		133.403,70
anrechenbare Lohnsteuer		-242.832,40
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		<u>-109.429,00</u>

1999:

Für die Einkommensteuerveranlagung 1999 liegen drei Mitteilungen gemäß § 188 BAO vor.

Mitteilungen § 188 BAO für 1999:	Einkünfte	nichtausgleichsfähige	verrechenbare
	Gew.	Verluste	Verluste
	S	S	S
v. 22.8.2000, FA02	-120.763,00	<u>27.265,00</u>	

v. 6.12.2000, FA05	26.889,00		8.840,00
v. 25.7.2000, FA12	-11.619,00	11.619,00	
	-105.493,00	38.884,00	

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999 (Akt 1999 Seite 4f) gab der Bw. hingegen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb an:

Erklärung Bw. für 1999:	nichtausgleichsfähige	
	Einkünfte Gew.	Verluste
	S	S
FA02	-120.763,00	27.265,00
FA05	-4.885,00	144,00
FA12	-11.619,00	11.619,00
	-137.267,00	39.028,00

Für das Jahr 1999 erließ das FA den Einkommensteuerbescheid vom 19. September 2000, in dem die nichtausgleichsfähigen Verluste, welche die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb verringert hätten, nicht angesetzt wurden.

Einkommensteuerbescheid 1999 vom 19. September 2000:	S	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-137.267,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	646.789,00	
Werbungskosten	-3.222,00	643.567,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		506.300,00
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-9.685,00
Kirchenbeitrag		-1.000,00
Einkommen		495.615,00
Einkommensteuer		157.233,64
anrechenbare Lohnsteuer		-219.758,50
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		-62.525,00

Am 28. Dezember 2000 erließ das FA einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999, in dem nichtausgleichsfähige Verluste, welche die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb verringert hätten, wiederum nicht angesetzt wurden.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter		
Einkommensteuerbescheid 1999 vom 28. Dezember 2000:	S	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-114.328,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	646.789,00	
Werbungskosten	-3.222,00	643.567,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		529.239,00
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-8.538,00
Kirchenbeitrag		-1.000,00
Einkommen		519.701,00
Einkommensteuer		167.485,64
anrechenbare Lohnsteuer		-219.758,50
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		-52.273,00

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden vom FA wie folgt berechnet (vgl. Aufstellung Akt 1999 Seite 10):

Laut FA für 1999:	S
FA02	-120.763,00
FA05	26.889,00
FA12	-11.614,00
"Verluste aus Vorjahren"	-8.840,00
	-114.328,00

Auf Grund einer Berufung vom 23. Jänner 2006 (Akt 2002 Seite 26f) gegen einen Einkommensteuerbescheid 2002 vom 17. Jänner 2006 (siehe unten: 2002) fühlte sich das FA dazu veranlasst, die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 zu berichtigen (vgl. Vermerk FA auf der Berufung vom 23. Jänner 2006: "Bescheide 1999 und 2000 berichtigen, weil Wartetastenverlust in diesen Jahren nicht durchgeführt wurde, dann Berufung erledigen.").

Am 20. März 2006 erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid 1999 als Berichtigung gemäß § 293 BAO zum geänderten Bescheid vom 28. Dezember 2000.

Gemäß § 293 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid

1999 vom 20. März 2006:	S	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-105.488,00
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	646.789,00	
Werbungskosten	-3.222,00	643.567,00
Nichtausgleichsfähige Verluste		38.884,00
Verrechenbare Verluste der Vorjahre		-8.840,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		568.123,00
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-6.593,00
Kirchenbeitrag		-1.000,00
Einkommen		560.530,00
Einkommensteuer		184.621,64
anrechenbare Lohnsteuer		-219.758,50
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		-35.137,00

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden vom FA diesmal offensichtlich wie folgt berechnet (vgl. Aufstellung Akt 1999 Seite 11):

Laut FA für 1999:	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb bisher	-114.328,00
	8.840,00
	-105.488,00

Das FA setzte im Bescheid vom 20. März 2006 die € 8.840,00 als verrechenbare Verluste der Vorjahre sowie erstmals (zutreffenderweise) nichtausgleichsfähige Verluste S 38.884,00 laut den vorliegenden Mitteilungen gemäß § 188 BAO an.

Gegen diesen geänderten Einkommensteuerbescheid vom 20. März 2006 erhob der Bw. am 27. März 2006 (Akt 1999 Seite 12f) Berufung mit der Begründung, die Bescheidberichtigung sei wegen Verjährung unzulässig.

Das FA gab der Berufung mit Berufungsverfahrensentscheidung vom 29. März 2006 (Akt 1999 Seite 18f) statt und hob den angefochtenen Bescheid vom 28. Dezember 2000 auf.

Es blieb somit bei der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 laut Bescheid vom 28. Dezember 2000.

2000:

Für das Veranlagungsjahr 2000 liegen wiederum drei Mitteilungen gemäß § 188 BAO vor.

	Einkünfte Gew. S	nichtausgleichsfähige Verluste S
Mitteilungen § 188 BAO für 2000: v 14.5.2001, FA02	-156.455,00	
v. 10.7.2001, FA05	-51.828,00	131,00
v. 10.7.2001, FA12	-114.545,00	3.022,00
	<hr/>	
	-322.828,00	3.153,00

Das FA erließ am 28. Mai 2001 den Einkommensteuerbescheid 2000.

Einkommensteuerbescheid 2000 vom 28. Mai 2001:	S	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-322.828,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	740.859,00	
Werbungskosten	<hr/> -6.403,00	734.456,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		411.628,00
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-10.000,00
Kirchenbeitrag		-1.000,00
Einkommen	<hr/> 400.628,00	
Einkommensteuer		107.540,44
anrechenbare Lohnsteuer		-258.882,60
Festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		-151.342,16

Am 20. März 2006 erließ das FA einen gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2000.

Gemäß § 293 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2000 vom 20. März 2006:	S	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-322.828,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	740.859,00	
Werbungskosten	<hr/> -6.403,00	734.456,00
nichtausgleichsfähige Verluste		<hr/> 3.153,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		414.781,00
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-10.000,00
Kirchenbeitrag		-1.000,00
Einkommen	<hr/> 403.781,00	
Einkommensteuer		108.980,44
anrechenbare Lohnsteuer		-258.882,60
Festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		-149.902,16

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw. am 27. März 2006 (Akt 2000 Seite 12f) die nun dem UFS vorgelegte Berufung und beantragte die Aufhebung des Bescheides mit der Begründung, gemäß § 302 Abs. 2 BAO seien Berichtigungen nach § 293 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig. Da der betreffende Bescheid am 28. Mai 2001 erlassen worden sei, sei diese Frist abgelaufen.

Das FA wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. September 2006 (Akt 2000 Seite 17) mit der Begründung ab, das Recht, die Einkommensteuer festzusetzen, betrage gemäß § 207 BAO fünf Jahre. Die Verjährung beginne gemäß § 208 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei. Würden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängere sich [die Frist] jeweils um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängere sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen würden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert sei. Bescheidberichtigungen gemäß § 293 BAO seien gemäß § 302 Abs. 1 BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Dagegen erhab der Bw. den Vorlageantrag vom 12. September 2006 (Akt 2000 Seite 18f) und brachte vor, die Verjährungsfristen für Bescheidberichtigungen gemäß § 293 BAO seien nicht in § 302 Abs. 1 BAO geregelt, sondern in § 302 Abs. 2 BAO, wonach Berichtigungen nach § 293 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides möglich seien.

2001:

Für das Veranlagungsjahr 2001 liegen wiederum drei Mitteilungen gemäß § 188 BAO vor.

	Einkünfte Gew.	Einkünfte Gew.
	S	€
Mitteilungen § 188 BAO für 2001:		
v. 24.9.2002, FA02	-78.358,00	-5.694,50
v. 1.10.2002, FA05	-68.466,00	-4.975,62
v. 19.7.2002, FA12	<u>-81.736,00</u>	<u>-5.939,99</u>
	<u>-228.560,00</u>	<u>-16.610,11</u>

Das FA erließ am 27. August 2002 den Einkommensteuerbescheid 2001.

Einkommensteuerbescheid 2001 vom 27. August 2002:	S	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-228.560,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	700.767,00	
Werbungskosten	<u>-1.800,00</u>	698.967,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		470.407,00
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-10.000,00
Kirchenbeitrag		<u>-1.000,00</u>
Einkommen		459.407,00

Einkommensteuer	138.032,22
anrechenbare Lohnsteuer	-240.742,60
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)	<u>-102.710,00</u>

2002:

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 vom 7. Juli 2003 (Akt 2002 Seite 8f) gab der Bw. zu den Einkünften aus Gewebebetrieb an:

Einkünfte Gew.	
Erklärung Bw. für 2002:	€
FA02	-4.609,64
FA05	-32.893,76
FA12	<u>265,97</u>
	<u>-37.237,43</u>

Weiters erklärte der Bw. zur Kennziffer 462 Verlustabzug als Sonderausgabe § 18 EStG einen Betrag von € 642,00 der vom FA jedoch im Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21. Juli 2003 nicht angesetzt wurde.

Das FA erließ am 21. Juli 2003 den Einkommensteuerbescheid 2002.

Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21. Juli 2003:	€	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-37.237,43
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	49.627,60	
Werbungskosten	-458,40	<u>49.169,20</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte		11.931,77
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-730,00
Kirchenbeitrag		-75,00
Einkommen		<u>11.126,77</u>
Einkommensteuer		1.207,51
anrechenbare Lohnsteuer		-16.786,38
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		<u>-15.578,87</u>

Am 31. Juli 2003 erließ das FA einen gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2002, in dem € 642,00 als Sonderausgabe Verlustabzug § 18 EStG 1988 angesetzt wurden.

Gemäß § 293 BAO berichtigter Einkommensteuerbescheid		
2002 vom 31. Juli 2003:	€	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-37.237,43
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	49.627,60	
Werbungskosten	-458,40	<u>49.169,20</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte		11.931,77
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-730,00
Kirchenbeitrag		-75,00
Verlustabzug		-642,00
Einkommen		<u>10.484,77</u>
Einkommensteuer		1.042,15

anrechenbare Lohnsteuer	-16.786,38
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)	<u>-15.744,23</u>

Am 22. September 2003 erfolgte eine Mitteilung gemäß § 188 BAO zu FA02, in der auf den Bw. entfallende Einkünfte aus Gewerbebetrieb €-3.149,64 anstatt in der Erklärung €-4.609,64, festgestellt wurden (Akt 2002 Seite 11).

Am 6. November 2003 erließ das FA einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2002.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter	
Einkommensteuerbescheid 2002 vom 6. November 2003:	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-35.777,43
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:	
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	49.627,60
Werbungskosten	-458,40
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>49.169,20</u>
Sonderausgaben:	
Topf-Sonderausgaben	-730,00
Kirchenbeitrag	-75,00
Verlustabzug	<u>-642,00</u>
Einkommen	<u>11.944,77</u>
Einkommensteuer	1.469,19
anrechenbare Lohnsteuer	<u>-16.786,38</u>
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)	<u>-15.317,19</u>

Das FA berechnete die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt (Aufstellung Akt 2002 Seite 11):

	€
FA02 laut Erklärung	-4.609,64
FA02 laut Mitteilung § 188 BAO	<u>-3.149,64</u>
Differenz	<u>1.460,00</u>
Einkünfte Gew. laut Bescheid bisher	-37.237,43
Differenz	<u>1.460,00</u>
Einkünfte Gew. laut Bescheid vom 6. November 2003	<u>-35.777,43</u>

Gegen den Bescheid vom 6. November 2003 erhob der Bw. eine Berufung vom 11. November 2003 (Akt 2002 Seite 14f) und brachte vor, dass im Rahmen des Feststellungsbescheides 2002 zu FA02, vom 22. September 2003 für den Bw. ein Veräußerungs- und Aufgabegewinn in Höhe von € 1.981,44 ausgewiesen sei. Der Bw. sei zu 20% an der Gesellschaft beteiligt und nunmehr werde für den Bw. ein Freibetrag für Veräußerungsgewinne gemäß § 24 Abs. 4 EStG in Höhe von € 1.460,00 ($7.300 \times 20\%$) als Kennziffer 329 der Einkommensteuerklärung beantragt.

Im Akt 2002 Seite 16 liegt eine Mitteilung über die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2002 zu FA02, vom 22. September 2003 ein, wonach für den Bw. ein Veräußerungsgewinn von € 1.981,44 ausgewiesen ist.

Das FA entschied mit Berufungsvorentscheidung vom 12. März 2004 und änderte den Bescheid vom 6. November 2003 ab (Akt 2002 Seite 23).

Berufungsvorentscheidung vom 12. März 2004

	€	€
Einkommensteuer 2002:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-37.237,43
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	49.627,60	
Werbungskosten	-458,40	<u>49.169,20</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte		11.931,77
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-730,00
Kirchenbeitrag		-75,00
Verlustabzug		<u>-642,00</u>
Einkommen		<u>10.484,77</u>
Einkommensteuer		1.042,25
anrechenbare Lohnsteuer		<u>-16.786,38</u>
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		<u>-15.744,13</u>

Das FA setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut einer Aufstellung Akt 2002 Seite 17 wie folgt an:

	€
FA05	-32.893,76
FA12	<u>265,97</u>
	<u>-32.627,79</u>
FA02	-3.149,64
Freibetrag für Veräußerung Gew.	<u>-1.460,00</u>
	<u>-4.609,64</u>
	<u>-32.627,79</u>
	<u>-4.609,64</u>
Einkünfte Gew. laut Bescheid vom 12. März 2004	<u>-37.237,43</u>

Am 17. Jänner 2006 erließ das FA einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2002.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter

	€	€
Einkommensteuerbescheid 2002 vom 17. Jänner 2006:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-35.047,43
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	49.627,60	
Werbungskosten	-458,40	<u>49.169,20</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>14.121,77</u>
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-730,00
Kirchenbeitrag		-75,00
Verlustabzug		<u>-642,00</u>
Einkommen		<u>12.674,77</u>
Einkommensteuer		1.702,72
anrechenbare Lohnsteuer		<u>-16.786,38</u>
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		<u>-15.083,66</u>

Dem Bescheid liegt eine geänderte Mitteilung gemäß § 188 BAO zu FA12, vom 19.

Oktober 2005 (Akt 2002 Seite 21) zu Grunde, die für den Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

und zugleich Veräußerungs- und Aufgabegewinn € 995,97 und verrechenbare Verluste € 746,97 feststellte. Das FA berechnete die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bescheid vom 17. Jänner 2006 wie folgt (Aufstellung Akt 2002 Seite 21):

	€
FA12	995,97
FA02	-3.149,64
FA05	<u>-32.893,76</u>
	-35.047,43

Festzustellen ist, dass dem FA bereits vor Erlassung des Bescheides vom 17. Jänner 2006 vom FA 12 am (Eingangstempel) 25. November 2005 zu FA12, eine Mitteilung nach einer dortigen Berufungsvorentscheidung übersendet wurde (Akt 2002 Seite 19), in der für den Bw. Anteile an den Einkünften aus Gewerbebetrieb und zugleich Veräußerungs- und Aufgabegewinn zwar ebenfalls mit € 995,97, die verrechenbaren Verluste jedoch mit € 1.064,00 angegeben wurden.

Gegen den Bescheid vom 17. Jänner 2006 er hob der Bw. am 23. Jänner 2006 (Eingangsdatum 24. Jänner 2006) die nun ebenfalls dem UFS vorgelegte Berufung (Akt 2002 Seite 26f) und brachte vor, im Rahmen des Feststellungsbescheides 2002 zu FA12, vom 23. November 2005 sei für ihn ein Veräußerungs- und Aufgabegewinn in Höhe von € 995,97 ausgewiesen worden, weiters verrechenbare Verluste in Höhe von € 1.064,00, die auf Grund der Beendigung der Tätigkeit zu einem Verlustvortrag gemäß § 18 EStG würden. Der Bw. sei mit 10% an der Gesellschaft beteiligt. Nunmehr werde für den Bw. ein Freibetrag für Veräußerungsgewinne gemäß § 24 Abs. 4 EStG in Höhe von € 730,00 (7.300 x 10%) als Kennziffer 329 in der Einkommensteuererklärung beantragt. Weiters werde die Berücksichtigung eines Verlustvortrages gemäß § 18 EStG in Höhe von € 1.064,00 beantragt. Der Bescheid möge abgeändert werden, wobei die Abänderung auf den Bescheid vom 12. März 2004 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb €-37.237,43) zu basieren habe und nicht auf dem Bescheid vom 6. November 2003 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb €-35.777,43). Der Bescheid vom 17. Jänner 2006 sei dahingehend falsch.

Das FA erließ die Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2002 und sprach aus, auf Grund der Berufung vom 24. Jänner 2006 werde der Bescheid vom 17. Jänner 2006 geändert.

Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2006

	€	€
Einkommensteuer 2002:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-35.777,43
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	49.627,60	
Werbungskosten	-458,40	49.169,20
Verrechenbare Verluste Vorjahre		-1.064,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>12.327,77</u>

Sonderausgaben:	
Topf-Sonderausgaben	-730,00
Kirchenbeitrag	-75,00
Verlustabzug	-642,00
Einkommen	10.880,77
Einkommensteuer	1.130,75
anrechenbare Lohnsteuer	-16.786,38
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)	-15.655,63

Am 30. März 2006 (Akt Seite 33f) brachte der Bw. gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 27. März 2006 eine "Berufung" (gemeint wohl Vorlageantrag) ein und brachte vor, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden sich zusammensetzen:

laut Bw.:	€
FA12	995,97
FA02	-3.149,64
FA05	-32.893,76
	-35.047,43

Veräußerungsfreibetrag FA02, laut	
Einkommensteuerbescheid vom 12. März 2004	-1.460,00
Veräußerungsfreibetrag FA12, laut	
Einkommensteuerbescheid vom 27. März 2006	-730,00
Einkünfte Gew.	-37.237,43

Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 27. März 2006 aufzuheben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von €-35.777,43 durch €-37.237,43 zu ersetzen.

Am 12. September 2006 erließ das FA einen Bescheid gemäß § 299 BAO über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 und hob den Bescheid (eigentlich: Berufungsvorentscheidung) vom 27. März 2006 auf.

Ebenfalls am 12. September 2006 erließ das FA eine Berufungsvorentscheidung (Akt 2002 Seite 59) betreffend Einkommensteuer 2002 und sprach aus, auf Grund der Berufung (Eingangsdatum) vom 24. Jänner 2006 werde der Bescheid vom 17. Jänner 2006 geändert.

Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2006	€	€
Einkommensteuer 2002:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-37.237,43
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:		
steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	49.627,60	
Werbungskosten	-458,40	49.169,20
Verrechenbare Verluste Vorjahre		-219,62
Gesamtbetrag der Einkünfte		11.712,15
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		-730,00
Kirchenbeitrag		-75,00
Verlustabzug		-642,00
Einkommen		10.265,15
Einkommensteuer		993,00
anrechenbare Lohnsteuer		-16.786,38

festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) -15.793,38

Das FA berechnete die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2006 wie folgt (Aufstellung Akt 2002 Seite 21):

	€
FA12	265,97
FA02	-3.149,64
FA05	<u>-32.893,76</u>
	-35.777,43
	<u>-1.460,00</u>
	-37.237,43

Dagegen er hob der Bw. den Vorlageantrag (vom Bw. als "Berufung" bezeichnet) vom 15. September 2006 (Akt Seite 63f) und brachte vor, im Rahmen des Feststellungsbescheides 2002 zu FA12, vom 23. November 2005 sei für ihn ein verrechenbarer Verlust in Höhe von € 1.064,00 ausgewiesen worden, der auf Grund der Beendigung der Tätigkeit zu einem Verlustvortrag gemäß § 18 EStG werde (unter Hinweis auch auf die Berufung vom 23. Jänner 2006). Weiters sei im Einkommensteuerbescheid 2002 allenfalls nach den Bestimmungen des § 293b BAO noch ein Verlustvortrag in Höhe von € 1.981,42 zu berücksichtigen, der aus einem nicht konsumierten Wartetastenverlust zu [richtig:] FA02, entstanden im Jahr 1999, resultiere. Diese Gesellschaft habe ihre Tätigkeit im Jahr 2002 eingestellt und somit werde der Wartetastenverlust zu einem vortragsfähigen Verlust nach § 18 EStG.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Bescheidberichtigung § 293 BAO (Einkommensteuer 2000)

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechnungsfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Berichtigungen nach § 293 BAO sind Änderungen iSd § 302 Abs. 1 BAO (vgl. Ritz, BAO³, § 302 Tz 4). Gemäß § 302 Abs. 2 lit. a BAO sind darüber hinaus Berichtigungen nach § 293 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht wird, auch nach Ablauf dieses Jahres zulässig.

In der Berufung vom 27. März 2006 (Akt 2000 Seite 12f) gegen den gemäß § 293 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 20. März 2006 wird vorgebracht, dass der Erlassung des angefochtenen Bescheides der Eintritt der Verjährung entgegensteht.

Verjährung bedeutet, dass nach Ablauf der gesetzlichen Frist die Bemessung oder Einhebung einer Abgabe nicht mehr möglich ist.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer fünf Jahre. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Die Einkommensteuer wird mit Ablauf des Kalenderjahres veranlagt, in dem der Steuerpflichtige das Einkommen bezogen hat (§ 39 Abs. 1 EStG 1988).

Für die Einkommensteuer des Jahres 2000 begann die Verjährungsfrist somit am 1. Jänner 2001 und hätte am 31. Dezember 2005 geendet.

Gemäß § 209 Abs. 1 erster Satz BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden.

- Sachverhalt:

Im vorliegenden Fall erließ das FA als sachlich und örtlich zuständige Abgabenbehörde am 28. Mai 2001 den Einkommensteuerbescheid 2000. Es handelt sich dabei um die erstmalige Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2000. Seitens des Bw. wurde nicht vorgebracht, dass ihm dieser Bescheid nicht zugegangen wäre. Im Spruch des nunmehr mit Berufung vom 27. März 2006 angefochtenen gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 20. März 2006 wird auf den Bescheid vom 28. Mai 2001 ausdrücklich Bezug genommen.

- Rechtlich folgt:

Der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 28. Mai 2001 stellt eine die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlung dar (vgl. Ritz, aaO, § 209 Tz 10, erstes Beispiel) und es wurde somit die Verjährungsfrist betreffend Einkommensteuer 2000 gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr bis zum 31. Dezember 2006 verlängert. Der berufungsgegenständliche Bescheid vom 20. März 2006 erging damit rechtzeitig innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist.

Die ergänzende Bestimmung des § 302 Abs. 2 lit. a BAO ("darüber hinaus") erweitert die zeitlichen Möglichkeiten einer Bescheidberichtigung nach § 293 BAO (Ritz, aaO, § 302 Tz 6), schließt jedoch die Anwendung von § 302 Abs. 1 BAO nicht aus.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Verlustverrechnung (Einkommensteuer 2002)

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, nach Abzug von Sonderausgaben § 18, außergewöhnlicher Belastungen und Freibeträgen.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenem Jahr entstanden sind (Verlustabzug) und – neben anderen Voraussetzungen - nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 idF vor dem KMU-FG 2006, BGBl I 2006/101, ist ein Verlust, der durch gewinnmindern geltend gemachte Investitionsfreibeträge entsteht oder erhöht wird, insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 vortragsfähig und ist mit späteren Gewinnen oder Gewinnanteilen aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

- Sachverhalt:

Im Akt 2002 liegt auf Seite 19 und 65 zu FA12, eine Mitteilung gemäß § 188 BAO vom 19. Oktober 2005 bzw. 23. November 2005 vor, wonach für das Jahr 2002 auf Grund Stattgabe einer Berufung der Anteil des Bw. an den Einkünften aus Gewerbebetrieb € 995,97, wobei dieser Betrag einem Veräußerungs- und Aufgabegewinn entspricht, und der verrechenbare Verlust € 1.064,00 beträgt.

Im Akt 2002 liegt zu FA02, jeweils mit Datum 22. September 2003 auf Seite 11 eine Mitteilung gemäß § 188 BAO mit Einkünften aus Gewerbebetrieb €-3.149,64 und auf Seite 16 eine Mitteilung über die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften vor, wonach für den Bw. ein Veräußerungsgewinn von € 1.981,44 ausgewiesen ist.

Im Akt 2002 liegt auf Seite 12 zu FA05, eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung betreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb €-32.893,76 vor.

	Einkünfte	Gew.	Veräußerungs- und Aufgabegewinn	verrechenbarer Verlust
Mitteilungen § 188 BAO für 2002:	€	€	€	€
FA02		-3.149,64		1.981,44
FA05		-32.893,76		
FA12		995,97	995,97	1.064,00

Zum weiteren Sachverhalt wird auf die am Beginn der Berufungsentscheidung wiedergegeben Bescheidinhalte verwiesen.

Der Bw. machte für 2002 folgende Verlustabzüge gemäß § 18 Abs. 6 EStG geltend:

	€	
Einkommensteuererklärung 2002 vom 7.7.2003	642,00	Kennziffer 462
Berufung vom 23.1.2006	1.064,00	aus FA12
Vorlageantrag vom 15.9.2006	1.981,42	aus FA02

- Rechtlich folgt:

Der Bw. macht in der Einkommensteuererklärung 2002 in der Kennziffer 462 den Betrag € 642,00 als Sonderausgabe-Verlustabzug, Wartetastenverlust 1998 aus der Beteiligung FA05, geltend (Akt 2002 Seite 4 Rückseite und Seite 5). Der im Einkommensteuerbescheid 1998 vom 1. Februar 2000 ausgewiesene nicht ausgleichsfähige Verlust S 8.840,00 wurde im Einkommensteuerbescheid 1999 vom 28. Dezember 2000 bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt. Einer nochmaligen Geltendmachung im umgerechneten Betrag € 642,00, wie in der Einkommensteuererklärung 2002 beantragt, steht § 18 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 entgegen, der bestimmt, dass als Sonderausgabe Verluste der Vorjahre abzuziehen sind, soweit diese nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Eine doppelte Geltendmachung des Verlustes € 642,00 (gerundet S 8.840,00) ist daher nicht möglich. Dies war von Amts wegen zu berücksichtigen.

Bei den € 1.064,00 (S 14.641,00) handelt es sich um die Summe der nichtausgleichsfähigen Verluste der Beteiligung FA12, aus den Jahren 1999 und 2000.

S	€
11.619,00	
3.022,00	
<hr/>	
14.641,00	1.064,00

Bei den weiters geltend gemachten € 1.981,42 handelt es sich um den nichtausgleichsfähigen Verlust S 27.265,00 aus der Beteiligung FA02, aus dem Jahr 1999.

Im Einkommensteuerbescheid 1999 vom 28. Dezember 2000 wurde nicht berücksichtigt, dass in den negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb nichtausgleichsfähige Verluste S 27.265,00 aus der Beteiligung FA02, und S 11.619,00 aus der Beteiligung FA12, enthalten sind. Die nichtausgleichsfähigen Verluste wurden nicht auf "Wartetaste" gelegt sondern bereits im Jahr des Entstehens 1999 abgezogen.

Die Höhe des Verlustes ergibt sich grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres, die Frage der Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit ist hingegen im Veranlagungsjahr zu entscheiden. Im vorliegenden Fall bedeutet dies, dass ein doppeltes Abziehen der Verluste, nämlich 1999 und 2002, ausgeschlossen ist. Dass das FA im Einkommensteuerbescheid 1999 vom

28. Dezember 2000 die nichtausgleichsfähigen Verluste für dieses Jahr zu Unrecht zum Verlustausgleich zuließ, steht dem nicht entgegen. Der Verlust S 27.265,00 aus der Beteiligung FA02, ist daher nicht nochmals im Jahr 2002 abzuziehen.

Für den Verlust S 11.619,00 aus der Beteiligung FA12, ist hingegen von Bedeutung, dass für das berufungsgegenständliche Jahr 2002 eine Mitteilung gemäß § 188 BAO vom 19. Oktober 2005 bzw. 23. November 2005 (Akt 2002 Seite 19 und 65) vorliegt, die "verrechenbare Verluste € 1.064,00" ausweist. Damit besteht eine Bindung an diesen Feststellungsbescheid und der im genannten Betrag enthaltene Verlust aus dem Jahr 1999 von S 11.619,00 muss im Jahr 2002 als verrechenbarer Verlust behandelt werden (VwGH 15.12.1994, 92/15/0030, Ritz, aaO, § 192 Tz 6; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 192 E 29).

Als im Jahr 2002 abzugsfähiger Verlust kommen weiters laut Einkommensteuerbescheid 2000 vom 20. März 2006 (zur Abweisung der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung siehe oben Punkt 1) die S 3.022,00 aus der Beteiligung FA12, und - vom Bw. bisher nicht beantragt - S 131,00 aus der Beteiligung FA05, somit in Summe S 3.153,00 in Frage.

Durch die Ausweisung eines Veräußerungs- und Aufgabegewinnes in den Mitteilungen gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 ist von einer Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe bei den beiden Beteiligungen auszugehen. Die bisher nichtausgleichsfähigen Verluste werden dadurch ausgleichsfähig (vgl. Doralt, Kommentar EStG, 4. Auflage, § 10 Tz 84), weiters kommt die Verrechnungsbeschränkung 75% nicht zur Anwendung (§ 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988).

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 sind die Verluste mit den positiven Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit zu verrechnen.

	aus	S	€
FA12	1999	11.619,00	
FA12	2000	3.022,00	
FA02	2000	131,00	
verrechenbare Verluste aus Vorjahren		14.772,00	1.073,52

Gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist ein Veräußerungsgewinn nur insofern steuerpflichtig, als er bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes € 7.300,00 bzw. eines Teilbetriebs oder Anteils am Betriebsvermögen einen entsprechenden Teil von € 7.300,00 übersteigt. Der Bw. beantragte zu seinen beiden Beteiligungen jeweils den anteiligen Freibetrag 10% und 20%.

	€
FA02	-3.149,64
20% anteiliger Freibetrag	-1.460,00
FA12	995,97
10% anteiliger Freibetrag	-730,00
FA05	-32.893,76
Summe Einkünfte Gew.	-37.237,43

Der Berufung war daher teilweise statt zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2002

Wien, am 19. September 2007