

23. November 2016
BMF-010103/0192-IV/2016

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
Großbetriebsprüfung
Bundesfinanzgericht

Salzburger Steuerdialog 2016 - Ergebnisse BAO

1. Schenkungsmeldung - Wohnungsüberlassung

1.1. Bezughabende Norm

[§ 121a BAO](#)

1.2. Sachverhalt

Eine Mutter unterfertigt einen schriftlichen „Schenkungsvertrag“ an ihre erwachsene Tochter. Darin ist das unentgeltliche Wohn- und Nutzungsrecht der Tochter für die Wohnung der Mutter für ein Jahr enthalten. Die Mutter geht für ein Jahr ins Ausland aus beruflichen Gründen. Die Miete der Wohnung beträgt ca 2.000 € monatlich.

Des Weiteren beinhaltet der Schenkungsvertrag das Auto der Mutter mit einem Verkehrswert von 25.000 €, sowie eine Summe Bargeld von 15.000 €.

1.3. Fragestellung

Unterliegt die Schenkung der Meldepflicht gemäß [§ 121a BAO](#)?

1.4. Lösung

Grundsätzlich ist jeder vermögenswerte Vorteil, der der Tochter in Schenkungsabsicht zugeht, gemäß [§ 121a Abs. 2 lit. a BAO](#) nur dann anzuzeigen, wenn er einen Wert von 50.000 € übersteigt. Da es sich in diesem Fall um insgesamt 24.000 € (zwölf Mal 2.000 € Miete im Jahr für die Tochter) und zusätzlich um ein Auto mit einem Verkehrswert von 25.000 € sowie Bargeld in der Höhe von 15.000 €, also insgesamt 64.000 € handelt, ist die 50.000 € Grenze überschritten. Demzufolge und weil die Mutter offensichtlich eine Schenkung beabsichtigt hat, da sie eine schriftliche Erklärung, die sie als Schenkungsvertrag bezeichnet hat, unterfertigt hat, ist eine Schenkungsmeldung gemäß [§ 121a BAO](#) vorzunehmen.

Dies lässt keinen Rückschluss auf die geläufige Praxis zu, dass jedesmal eine Schenkungsmeldung zu machen ist, wenn Eltern Kinder in der eigenen Wohnung wohnen lassen.

Sollte im konkreten Fall die Mutter die Tochter in diesem Jahr lediglich vorübergehend in der Wohnung wohnen lassen, um Verpflichtungen nachzukommen, wie Blumen gießen, Haustier versorgen oder ähnliches, würde der Tochter daraus kein vermögenswerter Vorteil entstehen und ihr nur das Auto und das Bargeld innerhalb dieses Jahres zugehen. Dann wäre die 50.000 € Grenze bei den genannten Beträgen nicht überschritten und es wäre keine Schenkungsmeldung vorzunehmen.

2. Schenkungsmeldung - Schenkung einer Sammlung

2.1. Bezugshabende Norm

[§ 121a BAO](#)

2.2. Sachverhalt

Ein Vater schenkt seiner Tochter einen Teil seiner jahrzehntelang aufgebauten Briefmarkensammlung. In der mit dem Computer geschriebenen und von Vater und Tochter unterfertigten schriftlichen Schenkungserklärung beziffert der Vater den Wert der geschenkten und bereits übergebenen Briefmarken mit „unter 50.000 €“. Sie kennt sich mit

Briefmarken wenig aus und möchte sie vorerst behalten und vielleicht später einmal verkaufen. Auf Grund der Wertangabe macht die Tochter keine Schenkungsmeldung.

2.3. Fragestellung

Ist die Form der Schenkungserklärung ausreichend?

Welche Konsequenzen hat die Tochter zu erwarten, wenn die Briefmarken eine Wertsteigerung erfahren und deutlich mehr wert sind als 50.000 €?

Ist dann eine neuerliche Meldung beim Finanzamt zu machen?

2.4. Lösung

Eine Schenkung von beweglichen Vermögensgegenständen unter Lebenden bedarf weder eines Notariatsaktes noch einer anderen bestimmten Form, sofern sie auch vollzogen wird, dh eine Übergabe stattgefunden hat. Ein formloses Schreiben ist völlig ausreichend, um die Schenkung nachzuweisen zu können.

Da derlei Sammlerstücke für viele Teile der Bevölkerung keinen vermögenswerten Geldwert darstellen, es sich dabei um keine objektiven Werte, sondern um subjektiv individuelle Preisvorstellungen handelt, die auch nicht im allgemeinen Handel, sondern nur in ausgewählten Sammlerkreisen zu erreichen sind, ist eine individuelle Bewertung des Vaters von unter 50.000 € ausreichend. Ein Sachverständigengutachten, das mit Kosten verbunden ist, einzuholen, ist nicht zumutbar.

Da der Wert des Geschenkes, also des Teils der Briefmarkensammlung im Zeitpunkt der Schenkung zu bestimmen ist, ändert sich die Situation für die Tochter nicht, wenn die Marken im Lauf der Jahre an Wert gewinnen.

Eine nachträgliche ergänzende Meldung bei Wertsteigerung wäre daher nicht zu erstatten.

3. Schenkungsmeldung - Zusammenlegung eines Aktiendepots

3.1. Bezughabende Norm

[§ 121a BAO](#)

3.2. Sachverhalt

Ein Ehepaar hat ein jeweils auf den eigenen Namen lautendes Aktiendepot im Wert von ca 100.000 €. Die beiden beschließen, diese Aktiendepots zusammenzulegen, was in der Folge auch geschieht.

3.3. Fragestellung

Ist eine Schenkungsmeldung zu machen?

3.4. Lösung

Bei Zusammenlegung der Aktiendepots ist der Wille der Ehegatten zu beachten. Ist der Grund für den Zugriff des jeweils anderen, dass einer dem anderen seine Aktien schenken will, ist die Wertgrenze in [§ 121a Abs. 2 lit. a BAO](#) heranzuziehen. Wird diese überschritten, weil der Wert der geschenkten Aktien 50.000 € übersteigt, ist eine Schenkungsmeldung vorzunehmen.

Liegt der Grund für die Zusammenlegung wie in den meisten Fällen lediglich darin, dass beide Ehegatten den Zugriff auf alle Aktien haben sollen, liegt keine Schenkungsabsicht vor und es ist daher auch keine Schenkungsmeldung zu machen.

4. Schenkungsmeldung - Maßgeblichkeit der Wertgrenzen für jeden einzelnen Geschenknehmer

4.1. Bezughabende Norm

[§ 121a BAO](#)

4.2. Sachverhalt

Ein Vater verschenkt seine Ersparnisse an seine Kinder.

Er schenkt seinem Sohn 10.000 €. Nach einem Monat schenkt er seiner Tochter 70.000 € für die benötigte Wohnungseinrichtung. Auf Grund eines unerwarteten Vermögenszuwachses schenkt er seinem Sohn drei Monate später ein Motorrad im Wert von 40.000 € und der Tochter kurz darauf ein Auto im Wert von 50.000 €.

4.3. Fragestellung

Kann er seinem Neffen auch noch 30.000 € schenken, ohne dass eine Schenkungsmeldung zu machen ist?

Darf er auch einem Freund 20.000 € schenken, ohne dies anzeigen zu müssen?

4.4. Lösung

Die Wertgrenzen in [§ 121a Abs. 2 lit. a BAO](#) sind höchstpersönlich zu verstehen. Der Vater darf allen angehörigen Personen bis zu 50.000 € schenken, ohne dass eine Schenkungsmeldung vorzunehmen ist.

Die Schenkungen an seinen Sohn sind nicht anzeigepflichtig, weil die Wertgrenze von 50.000 € nicht überstiegen wird.

Die Schenkungen an die Tochter unterliegen der Anzeigepflicht, da sie die Wertgrenze von 50.000 € übersteigen.

Eine Schenkung an eine nicht angehörige Person ist in jeder Höhe möglich, allerdings gelten für nicht angehörige Personen andere Wertgrenzen gemäß [§ 121a Abs. 2 lit. b BAO](#), die 15.000 € innerhalb von 5 Jahren betragen. Bei einer Schenkung von 20.000 € wäre diese Grenze schon überschritten und eine Schenkungsmeldung müsste erstattet werden.

5. Schenkungsmeldung

5.1. Bezugshabende Norm

[§ 121a BAO](#)

5.2. Sachverhalt

Eine EU Bürgerin mit Anmeldebescheinigung lebt in Österreich mit Hauptwohnsitz in Wien. Ihr Bruder will ihr ein Geschenk machen in Form von Bargeld von 60.000 €. Er lebt im Ausland und hat in Österreich keinen Wohnsitz.

5.3. Fragestellung

Ist eine Schenkungsmeldung vorzunehmen?

5.4. Lösung

[§ 121a Abs. 1 Z 2 BAO](#) besagt, dass ein Geschenknehmer, der einen Wohnsitz in Österreich hat, verpflichtet ist, eine Schenkungsmeldung abzugeben, sofern die Voraussetzungen dafür vorliegen.

Der Bruder hat keinen Inlandsbezug in Form von Staatsbürgerschaft, Wohnsitz etc. Dies ist nicht von Bedeutung, da die Beschenkte ihren Hauptwohnsitz in Wien hat und der Wert der Schenkung die 50.000 € Grenze übersteigt. Demzufolge ist eine Schenkungsmeldung zu machen.

6. Schenkungsmeldung – Aktienschenkung, internationale Schenkung

6.1. Bezugshabende Norm

[§ 121a BAO](#)

6.2. Sachverhalt

Ein Deutscher mit Wohnsitz in München schenkt seinem Freund Aktien. Dieser hat sein Depot in Deutschland. Der Wert der Aktien beläuft sich auf 90.000 €. Der Freund, der ebenfalls in München wohnt, schenkt einen Teil der Aktien wiederum seiner Freundin, die in Salzburg arbeitet und wohnt, aber deutsche Staatsbürgerin ist.

Die geschenkten Aktien, die die Freundin erhält, haben einen Wert von 45.000 €.

6.3. Fragestellung

Ist der Vorgang schenkungsmeldepflichtig?

6.4. Lösung

Die Schenkung zwischen den beiden Freunden in der Höhe von 90.000 € ist nicht schenkungsmeldepflichtig, da kein Inlandsbezug besteht.

Ob die Weiterschenkung an die Freundin in der Höhe von 45.000 € anzeigepflichtig ist, wird davon abhängen, ob sie seine Lebensgefährtin ist und damit unter den Angehörigenbegriff des [§ 25 BAO](#) fällt.

Da seine Freundin offensichtlich nicht mit ihm gemeinsam wohnt, wird eher davon auszugehen sein, dass sie nicht seine Lebensgefährtin ist, aber das hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.

Geht man davon aus, dass sie nicht seine Lebensgefährtin ist, handelt es sich daher nicht um eine Schenkung unter Angehörigen. Demzufolge ist die Wertgrenze von 15.000 € innerhalb von fünf Jahren gemäß [§ 121a Abs. 2 lit. b BAO](#) heranzuziehen. Da diese überschritten ist, ist die Schenkung anzeigepflichtig.

7. Schenkungsmeldung – Wohnrechtsschenkung mit Gegenleistung

7.1. Bezughabende Norm

[§ 121a BAO](#)

7.2. Sachverhalt

Ein Onkel räumt seiner Nichte, nach Kauf einer renovierungsbedürftigen Eigentumswohnung ohne Küche und ohne Bad ein lebenslanges unentgeltliches Wohnrecht dort ein. Als vertragliche Gegenleistung muss die Nichte neben Bezahlung der monatlichen Kosten wie Betriebskosten, Reparaturrücklage, Gas, Strom etc. die Wohnung auch auf ihre Kosten umfangreich generalsanieren lassen (Einbau einer Zentralheizung, neue Fenster, in der Wohnung verbleibende Einbauküche, Bad, Böden etc., was mit dem Onkel mündlich vereinbart wurde.) Dazu holt sie jeweils Kostenvoranschläge ein, die sich in Summe auf ca. 100.000 € belaufen.

Das Wohnrecht wird nach Auskunft des Immobilienmaklers auf Basis eines fremdüblichen Mietzinses dieser Wohnung abzüglich monatlicher Betriebskosten und Reparaturrücklage mit dem Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten ([§ 16 BewG 1955](#)) auf der Homepage des BMF bewertet und beläuft sich auf ca. 143.000 €.

Abzüglich der voraussichtlichen Kosten der Renovierung verbleibt ein vermögenswerter Vorteil von 43.000 €.

7.3. Fragestellung

Handelt es sich bei diesem Vorgang um eine Schenkung, die anzeigenpflichtig im Sinn des [§ 121a BAO](#) ist?

Wie verhält es sich, wenn ein Teil der Renovierungsarbeiten unentgeltlich vom Bruder der Nichte, der Tischlermeister ist, vorgenommen wird und die Kosten daher darunter liegen?

Ab welchem Zeitpunkt würde die dreimonatige Frist der Schenkungsmeldung zu laufen beginnen?

7.4. Lösung

Grundsätzlich handelt es sich bei einem Wohnrecht um einen immateriellen Vermögensgegenstand, der der Schenkungsmeldung unterliegt, wenn er unentgeltlich und mit Bereicherungswillen übertragen wird.

Im konkreten Fall handelt es sich nicht um Unentgeltlichkeit, weil die Nichte sowohl die Betriebskosten als auch die Kosten für die Reparaturrücklage zu tragen hat und darüberhinaus die Kosten für eine umfangreiche Generalsanierung tragen und eine neue Küche, die ins Eigentum ihres Onkels übergeht, bezahlen muss, unerheblich ob schriftlich oder mündlich vereinbart.

Die Bewertung des Wohnrechts erfolgte korrekt mit Hilfe des Berechnungsprogramms auf der Homepage des BMF [**Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten \(§ 16 BewG\)**](#), mit einem fremdüblichen Mietzinses, der glaubhaft durch eine fachkundige Person, den Immobilienmakler berechnet wurde, abzüglich der monatlichen Betriebskosten und Reparaturrücklage.

Von dem verbleibenden Betrag sind dann noch die Sanierungskosten von insgesamt 100.000 € abzuziehen.

Die Höhe dieses Endbetrages stellt den Wert des vermögenswerten Vorteils dar, den die Nichte erhalten hat und ist entscheidend dafür, ob eine Schenkungsmeldung zu machen ist oder nicht. Da es sich bei Onkel und Nichte um Angehörige iSd [§ 25 BAO](#) handelt, gilt die in

[§ 121a Abs. 2 lit. a BAO](#) normierte Befreiung von der Anzeigepflicht bei Schenkungen bis zu einem Betrag von 50.000 €.

Da in diesem Fall der Endbetrag 43.000 € beträgt, also darunter liegt, ist keine Schenkungsmeldung vorzunehmen.

Wenn Renovierungsarbeiten vom Bruder, der Professionist ist, ausgeführt werden, hat die Nichte dadurch zwar einen geringeren finanziellen Aufwand zu tragen, aber die Höhe der Gegenleistung ändert sich nicht, wenn die Arbeiten gleichwertig ausgeführt werden. Die Gegenleistung wird nach dem Wert bemessen, den sie darstellt, unabhängig wieviel tatsächlich dafür bezahlt wurde. Das bedeutet, wenn die im Kostenvoranschlag veranschlagten Arbeiten gleichwertig vom Bruder umsonst oder nur mit Materialkosten durchgeführt werden, ist die Höhe der Gegenleistung mit dem im Kostenvoranschlag veranschlagten Wert zu beziffern, da dieser Wert von der Nichte tatsächlich als Gegenleistung erbracht wurde.

Die dreimonatige Frist beginnt ab dem Erwerb zu laufen, das bedeutet ab der Übergabe, nicht schon ab dem Vertragsabschluss.

8. Zuständigkeit im Beschwerdeverfahren

8.1. Bezughabende Norm

[§ 4 AVOG 2010, § 253 BAO](#)

8.2. Sachverhalt

Das Finanzamt A erlässt einen Umsatzsteuerfestsetzungbescheid für 1-3/2013. Gegen diesen wird Beschwerde eingebracht.

Der Akt wird aufgrund einer Betriebsverlegung an das neu zuständige Finanzamt B abgetreten.

Vom Finanzamt B wird der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2013 erlassen.

8.3. Fragestellung

Welches Finanzamt ist für die Erledigung der Bescheidbeschwerde zuständig?

8.4. Lösung

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Zeiträume in vollem Umfang anfechtbar. Solche Bescheide haben aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung von diese Zeiträume umfassenden Umsatzsteuerjahresbescheiden außer Kraft gesetzt werden. Durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 20.02.2008, [2006/15/0339](#)).

Erfolgte die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides während eines gegen den Festsetzungsbescheid anhängigen Berufungsverfahrens, so trat der Jahresbescheid iSd [§ 274 erster Satz BAO](#) (idF vor FVwGG 2012) an die Stelle des Festsetzungsbescheides (vgl. VwGH 04.06.2008, [2004/13/0124](#)). Auch nach [§ 253 BAO](#) idF FVwGG 2012 gilt die Bescheidbeschwerde als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies gilt - nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung - auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (2007 BlgNR 24. GP, 17) verallgemeinert dieser zweite Satz die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide betreffende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Umsatzsteuerjahresbescheide können daher während eines anhängigen Beschwerdeverfahrens an die Stelle eines Umsatzsteuerfestsetzungsbesciedes treten. Da die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides eine andere Sache betrifft als jene eines Festsetzungsbesciedes, auch wenn dessen Zeitraum im Zeitraum des Jahresbescheides beinhaltet ist, bestehen insoweit keine konkurrierenden Zuständigkeiten. Dieser Fall ist daher vom Regelungsziel des [§ 300 BAO](#) nicht umfasst. Das Außer-Kraft-Setzen des Umsatzsteuerfestsetzungsbesciedes durch die Erlassung des Jahresbescheides ist somit nicht als Aufhebung oder Abänderung iSd [§ 300 Abs. 1 BAO](#) zu beurteilen. Der Jahresbescheid tritt in derartigen Fällen gemäß [§ 253 BAO](#) an die Stelle des Festsetzungsbesciedes (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035).

Der Verwaltungsgerichtshof hat damit zu Recht erkannt, dass die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheid, selbst wenn bezüglich eines von ihm umfassten Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides ein Beschwerdeverfahren beim Bundesfinanzgericht anhängig ist, nicht unter die verwaltungsbehördliche Entscheidungssperre des [§ 300 Abs. 1 BAO](#) fällt. Der Jahresbescheid ergeht daher wirksam (und nicht nichtig).

Im Hinblick darauf gilt für die gegenständliche Fragebeantwortung betreffend Finanzamtszuständigkeit im Beschwerdeverfahren bei im Wesentlichen unveränderter Rechtslage die bereits zum Salzburger Steuerdialog 2011 - BAO, im BMF-Erlass vom 14.10.2011, BMF-010103/0146-VI/2011, zur do. Frage 23 getroffene Antwort. Sie lautet (angepasst an neue Begrifflichkeiten, Paragraphenverschiebungen und nunmehrige Kommentarstelle):

Nach Ellinger/Sutter/Urtz (BAO, § 253 Anm. 7) tritt in diesem Fall ein Wechsel der Amtspartei ([§ 265 Abs. 5 BAO](#)) ein und hätte eine allfällige Gegenstandsloserklärung iSd [§ 261 Abs. 1 lit. a BAO](#) durch die neu zuständig gewordene Abgabenbehörde oder durch das Verwaltungsgericht zu erfolgen.

Nach [§ 253 BAO](#) gilt die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gerichtete Beschwerde als gegen den Jahresbescheid gerichtet. Diesen Bescheid betreffende Beschwerdeerledigungen obliegen jenem Finanzamt, das ihn erlassen hat. Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus [§ 4 AVOG 2010](#); danach bleiben auch nach einem Zuständigkeitsübergang jene Abgabenbehörden für die Beschwerdeerledigung betreffend "von ihr erlassene" Bescheide zuständig.

Für die Beschwerdebearbeitung ist daher das Finanzamt B, das den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2013 erlassen hat, zuständig.

9. Zuständigkeit

Übergang der Zuständigkeit für eine GmbH während offenem Außenprüfungsverfahren

9.1. Bezughabende Norm

[§ 6 AVOG 2010](#)

9.2. Sachverhalt

Während einer laufenden Außenprüfung bei einer GmbH verlegt diese ihren Sitz. Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich im Ausland.

Am 24.11.2014 wird die Prüfung begonnen. Der Prüfungsauftrag umfasst Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer der Jahre 2012 und 2013.

3.12.2014: Eintragung der Sitzverlegung nach Wien im Firmenbuch (Generalversammlungsbeschluss erfolgte am 20.10.2014). Der Sitz befindet sich nun beim Parteienvertreter.

Im Zuge der Außenprüfung werden die Erklärungen für das Jahr 2014 bereits bei jenem Finanzamt in Wien eingereicht, in welchem sich der Sitz befindet, und der Prüfungszeitraum auf 2014 ausgedehnt.

Es sind nun Erstveranlagungen betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und eventuell Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer für 2013 und 2014 geplant.

9.3. Fragestellung

Welches Finanzamt ist für Erlassung der Bescheide zuständig?

Sind die Akten abzutreten?

Ist ein neuer Prüfungsauftrag auszustellen?

9.4. Lösung

Die Zuständigkeit richtet sich bei einer GmbH gemäß [§ 21 AVOG 2010](#) nach dem Ort der Geschäftsleitung oder, sofern dieser nicht im Inland gelegen ist, danach wo diese ihren inländischen Sitz hat oder hatte.

Da der Ort der Geschäftsleitung im Ausland ist, richtet sich die Zuständigkeit nach dem Sitz. Der Sitz wurde während der Prüfung nach Wien verlegt.

Bescheide sind von der sachlich und örtlich zuständigen Behörde zu erlassen. Die Zuständigkeit ist von Amts wegen wahrzunehmen. Gemäß [§ 6 AVOG 2010](#) geht die Zuständigkeit in dem Zeitpunkt über, in dem eine andere Abgabenbehörde von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt.

Die Bescheide sind von der neu zuständigen Abgabenbehörde zu erlassen.

Im Falle einer Prüfungsausdehnung ist ein ergänzender Prüfungsauftrag über die neu hinzukommenden Abgabenarten und Zeiträume auszustellen. Dieser ist von der neu zuständigen Abgabenbehörde zu erlassen (vgl auch Salzburger Steuerdialog 2011, Frage 4)

10. Zuständigkeit

Zuständigkeit bei beschränkter Steuerpflicht

10.1. Bezughabende Norm

[§ 25 AVOG 2010](#)

10.2. Sachverhalt

Ein beschränkt Steuerpflichtiger, der noch nie einen Wohnsitz in Österreich hatte, möchte eine Arbeitnehmerveranlagung durchführen lassen.

Im Jahr 1 war er beim Arbeitgeber A beschäftigt, im Jahr 2 war er beim Arbeitgeber B beschäftigt.

Die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1 führte das Finanzamt X antragsgemäß durch. Den Antrag für das Jahr 2 hat der Steuerpflichtige im Jänner des Folgejahres beim Finanzamt Y eingebracht. Lohnzetteldaten waren zu diesem Zeitpunkt noch keine vorhanden. Erst später wurde der vom Arbeitgeber B übermittelte Lohnzettel der Steuernummer des Finanzamtes X zugewiesen.

10.3. Fragestellung

Welches Finanzamt ist zuständig für die Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2?

10.4. Lösung

Die Zuständigkeit richtet sich nach [§ 23 AVOG 2010](#) iVm [§ 25 Abs. 3 AVOG 2010](#).

Demnach ist das jeweilige Einschreiterfinanzamt, bei dem das Anbringen eingebracht wird, zuständig, wenn es sich um Abgabenangelegenheiten handelt, die abschnittsbezogen zu betrachten sind (zB jährliche Arbeitnehmerveranlagung). Die Zuständigkeit kann sich jährlich ändern.

Da die Zuständigkeit in jedem Festsetzungs- bzw. Veranlagungsverfahren für sich (neu) zu prüfen ist, kann die hier subsidiär zum Zug kommende örtliche Zuständigkeit je „nach der Kenntniserlangung vom allenfalls abgabepflichtigen Sachverhalt“ entsprechend wandern, je nachdem, wo der Antrag eingereicht wird (Antragsveranlagungsfälle) oder von wo aus amtsweigige Ermittlungen getätigt werden (Pflichtveranlagungsfälle).

Da der Antrag im Jahr 2 beim Finanzamt Y eingereicht wurde und dieses somit vom abgabepflichtigen Sachverhalt Kenntnis erlangte, ist dieses Finanzamt zuständig.

11. Befangenheit

11.1. Bezughabende Norm

[§ 76 BAO](#)

11.2. Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger vermutet in jedem Handeln des Finanzamtes Willkürlichkeit.

11.3. Fragestellung

Liegt Befangenheit vor?

Gibt es die Möglichkeit der Delegierung des Aktes an ein anderes Finanzamt?

11.4. Lösung

Zur Befangenheit:

[§ 76 Abs. 1 BAO](#) ist eine Verfahrensvorschrift im Interesse eines ordnungsgemäßen Verwaltungsverfahrens, vermittelt dem Abgabepflichtigen jedoch kein subjektives öffentliches Recht auf Ablehnung von einzelnen Organwaltern. Die Befangenheit ist vielmehr vom Organ selbst wahrzunehmen, das sich der Ausübung seines Amtes zu enthalten hat.

Es kann nur ein Organwälter befangen sein, nicht jedoch die Behörde als solche. Auch aus der Befangenheit des Behördenleiters ergibt sich nicht zwingend die Befangenheit sämtlicher Organwalter dieser Behörde (Ritz, BAO⁵, § 76, Tz 3).

Unbegründete Vorwürfe – hier Willkürlichkeit in jedem Handeln des Finanzamtes – gegenüber der gesamten Behörde können, da diese selbst nicht befangen sein kann, nicht

zur Befangenheit einzelner Organwälter führen. Auch unbegründete Vorwürfe gegenüber einzelnen Organwältern führen idR nicht zur Befangenheit dieser Organwälter (Ritz, BAO⁵, § 76, Tz 12).

Zur Delegierung:

Eine Delegierung gemäß [§ 3 AVOG 2010](#) kann aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens erfolgen, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei entgegenstehen.

Liegt Befangenheit des Behördenleiters und der wesentlichen sonstigen Organwälter vor, so kann eine Delegierung zweckmäßig sein.

Die Delegierung setzt somit nicht das Vorliegen von Befangenheit (nach dem Verständnis des [§ 76 BAO](#)) bei sämtlichen in Betracht kommenden Organwältern eines Finanzamtes voraus. Wenn durch diese Maßnahme die Verfahren vereinfacht oder beschleunigt werden können, liegt diese Maßnahme auch grundsätzlich im Interesse der Partei. Auch könnten dadurch Verfahrensfehler vermieden werden, was auch im beiderseitigen Interesse liegt.

Die Ermessensentscheidung bedarf jedoch einer eingehend Auseinandersetzung mit dem Einzelfall.

Die pauschale Behauptung des Abgabepflichtigen des willkürlichen Handelns der Abgabenbehörde wird in der Regel eine Delegierung jedoch nicht rechtfertigen können, wenn sonst keine anderen Gründe für eine Delegierung sprechen.

12. Vertreterbestellung von Amts wegen

12.1. Bezughabende Norm

[§ 81 BAO](#)

12.2. Sachverhalt

Eine Miteigentumsgemeinschaft (Miteigentümer ME 1 und ME 2) nennt keinen gemeinsamen Vertreter.

ME 1 ist mittlerweile in Konkurs, Dr. NN ist sein Masseverwalter (MV).

Das Finanzamt bestellt Dr. NN als MV für ME 1 als gemeinsamen Vertreter gemäß [§ 81 BAO](#).

ME 2 ist damit nicht einverstanden (er liegt im Streit mit ME 1). Auf sein Betreiben hin widerruft das Finanzamt die Bestellung.

Gegen den Widerruf erhebt der MV Dr. NN Beschwerde.

12.3. Fragestellung

Wie ist vorzugehen?

12.4. Lösung

Der Insolvenzverwalter übernimmt mit Insolvenzeröffnung die Verwahrung und die Verwaltung des insolvenzunterworfenen Vermögens (Insolvenzmasse) (Dellinger/Oberhammer/Koller, Insolvenzrecht (2014) Rz 128). Das Miteigentum fällt grundsätzlich in die Insolvenzmasse.

Dem Schuldner ist im Insolvenzverfahren ohne Eigenverwaltung die Verfügung über sein inländisches Vermögen weitgehend entzogen. Das bedeutet aber nicht, dass der Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren des Miteigentümers die Stellung als Miteigentümer einnimmt.

Da bei einer Miteigentumsgemeinschaft alle Miteigentümer zusammen vertretungsbefugt sind ([§ 833 ABGB](#)), haben diese der Abgabenbehörde gegenüber eine Person als Vertretungsbefugten nach [§ 81 Abs. 1 BAO](#) namhaft zu machen. Erfolgt dies nicht, ist die Abgabenbehörde berechtigt, mit Bescheid eine nach [§ 81 Abs. 1 BAO](#) in Betracht kommende Person als Vertreter zu bestellen.

Der im Insolvenzverfahren des Miteigentümers bestellte Masseverwalter ist keine Person iSd [§ 81 Abs. 1 BAO](#). Dem Masseverwalter obliegen in seiner Funktion die Verwahrung und die Verwaltung der Insolvenzmasse. Dieser wird aber durch diese Funktion nicht Miteigentümer der Miteigentumsgemeinschaft. Der Masseverwalter kann daher auch nicht gemäß [§ 81 Abs. 2 BAO](#) als Vertreter dieser Personengemeinschaft von der Abgabenbehörde bestellt werden.

Da die Vertreterbestellung des Masseverwalters somit nicht hätte erfolgen dürfen, wäre dieser Bescheid gemäß [§ 299 BAO](#) aufzuheben.

Außerhalb der Jahresfrist gemäß [§ 302 Abs. 1 BAO](#) kommt auch ein Widerruf der Vertreterbestellung gemäß [§ 81 Abs. 3 BAO](#) in Frage, da ein Widerruf auch dann zu erfolgen hat, wenn aus wichtigen Gründen eine andere in Betracht kommende Person von der Abgabenbehörde als Vertreter bestellt werden soll.

Die Beschwerde des Masseverwalters gegen den Widerrufsbescheid ist abzuweisen, weil seine ursprüngliche Bestellung zu Unrecht erfolgt ist und durch den Widerruf dieser Bestellung diese Unrichtigkeit beseitigt wurde.

13. Anbringen

Eingabe durch Bilanzbuchhalter, Vollmacht, Mängelbehebungsauftrag

13.1. Bezughabende Normen

[§§ 84, 85 BAO](#)

13.2. Sachverhalt

Ein Bilanzbuchhalter bringt eine von ihm unterschriebene Beschwerde gegen einen Einkommensteuerbescheid ein.

Der Bilanzbuchhalter ist vom Abgabepflichtigen umfassend bevollmächtigt.

13.3. Fragestellung

Wie ist vorzugehen? Kann der Bilanzbuchhalter direkt abgelehnt werden oder ist davor ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen?

13.4. Lösung

Gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 3 BiBuG 2014](#) sind Bilanzbuchhalter zur Vertretung in Abgaben- und Abgabenstrafverfahren ua. vor den Abgabenbehörden des Bundes nicht berechtigt. Eine eingeschränkte Vertretungsbefugnis besteht nur für die in [§ 2 Abs. 1 Z 4, 5 und 6 BiBuG 2014](#) erschöpfend aufgezählten Tätigkeiten; das sind

- (Z 4) die elektronische Akteneinsicht (über FinanzOnline) und die Einbringung von Rückzahlungsanträgen;

- (Z 5) die Vertretung einschließlich der Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Zusammenfassenden Meldungen sowie Abgabe von Gutschriftenverrechnungsweisungen iSd [§ 214 BAO](#);
- (Z 6) die Vertretung und Abgabe von Erklärungen in Angelegenheiten der Lohnverrechnung und lohnabhängigen Abgaben sowie im Rahmen der GPLA (gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben), ausgenommen Rechtsmittelverfahren.

Gemäß [§ 84 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde solche Personen als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig betreiben, ohne hiezu (berufsrechtlich) befugt zu sein. "Geschäftsmäßig" kann auch bereits eine erstmalige Vertretung wahrgenommen werden, wenn die Umstände dafür sprechen. Die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit unter Vorlage oder Berufung (vgl. [§ 36 Abs. 5 BiBuG 2014](#)) auf eine allgemeine, nicht auf einzelne Vertretungshandlungen eingeschränkte Vollmacht und/oder in einem Umfang, der die gesetzlichen Befugnisse jedenfalls überschreitet (beispielsweise Einreichung einer Jahresabgabenerklärung), kann zweifellos als unzulässige "geschäftsmäßige" Vertretung im Sinn des [§ 84 Abs. 1 BAO](#) angesehen werden.

Verletzt bzw. überschreitet der Bilanzbuchhalter seine Berufsberechtigungen und nimmt im Auftreten gegenüber dem Finanzamt Tätigkeiten in Anspruch, die ihm nicht zustehen, so ist eine an den Bilanzbuchhalter zu adressierende bescheidmäßige Ablehnung insoweit auszusprechen, als er die von ihm geschäftsmäßig wahrgenommene Vertretung in einem nach einschlägigen berufsrechtlichen Befugnissen gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 4, 5 und 6 BiBuG 2014](#) hinausgehenden Umfang ausübt.

Nicht von der Ablehnung umfasst sein darf eine allenfalls erteilte Zustellungsbevollmächtigung.

Gemäß [§ 84 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#) ist gleichzeitig der Vollmachtgeber (Abgabepflichtige) von der Ablehnung in Kenntnis zu setzen. In den Ablehnungsbescheid (sowie die unter Anfügung einer Bescheidablichtung vorzunehmende Verständigung des Vollmachtgebers) sollte auch ein Hinweis auf die Rechtsfolge gemäß [§ 84 Abs. 2 BAO](#) aufgenommen werden. Das von einer abgelehnten Person nach der Ablehnung schriftlich oder mündlich Vorgebrachte ist nach [§ 84 Abs. 2 BAO](#) ohne abgabenrechtliche Wirkung.

Vor Zustellung des Ablehnungsbescheides vom Vertreter vorgenommene Prozesshandlungen sind gültig und rechtswirksam (vgl. Ritz, BAO⁵, § 84 Tz 11). Über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid ist ohne Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages betreffend die Vertreterstellung zu entscheiden.

14. Anbringen

Verzicht auf Steuerbefreiung für Kleinunternehmer

14.1. Bezughabende Norm

[§ 85 BAO](#)

14.2. Sachverhalt

Der Abgabepflichtige gibt am 17.12.2015 ein U 12-Formular (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) ab dem Jahr 2010 ab.

Die Umsatzsteuer der Jahre 2010 bis 2013 wurden bereits rechtskräftig veranlagt.

Betreffend Umsatzsteuer 2014 wurde am 9.12.2015 die Erklärung abgegeben, die Veranlagung wurde noch nicht durchgeführt.

14.3. Fragestellung

Handelt es sich bei dem U 12-Formular um ein Anbringen gemäß [§ 85 BAO](#)?

Wenn ja, ist dieses abzuweisen (weil Bescheide bereits in Rechtskraft) oder zurückzuweisen (weil verspätet)?

14.4. Lösung

Gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt erklären, dass er auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet. Die Erklärung stellt ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten dar.

Da der Antrag nach Rechtskraft gestellt wurde, ist dieser betreffend die Jahre 2010 bis 2013 als verspätet zurückzuweisen.

Betreffend das Jahr 2014 ist die Erklärung rechtzeitig eingebracht worden.

15. Begründungsmangel

Begründungsmangel, Mängelbehebung, Wiederaufnahme

15.1. Bezughabende Normen

[§§ 85, 93](#) und [250 BAO](#)

15.2. Sachverhalt

Am 22.7.2015 wurde eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2011 und 2012 durchgeführt. Die Wiederaufnahme wurde mangelhaft begründet – der Wiederaufnahmsgrund wurde genannt -, der Sachbescheid wurde gar nicht begründet.

Innerhalb offener Rechtsmittelfrist wurde Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide und die beiden Sachbescheide eingebracht.

Im Zuge der Beschwerde wurden folgende Punkte vorgeworfen:

- Pauschale Aberkennung der Betriebsausgaben und Werbungskosten sei aufgrund der mangelhaften Begründung nicht nachvollziehbar;
- Nichterfolgung einer Schätzung;
- Verletzung des Parteiengehörs;
- Nichterfüllung der Pflicht gemäß [§ 115 BAO](#) (Bestimmungen über die Erhebung der Abgaben);
- Nichtnachkommen der Rechtsbelehrungspflicht.

Das Beschwerdebegehren beinhaltet die detaillierte Aufgliederung hinsichtlich der nicht anerkannten Betriebsausgaben und Werbungskosten.

15.3. Fragestellung

Wie ist vorzugehen?

15.4. Lösung

Gemäß [§ 250 Abs. 1 BAO](#) hat eine Bescheidbeschwerde zu enthalten:

- 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 Begründung.

Entspricht eine Beschwerde nicht den im [§ 250 Abs. 1 BAO](#) umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) dem Beschwerdeführer die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Beschwerde nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Bei bestimmten Bescheiden (dazu gehört auch die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) von Amts wegen) ist [§ 250 Abs. 1 lit. b und c BAO](#) inhaltsleer, weil hier die Anfechtung nur die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bezoeken kann, es somit nicht mehrere Beschwerdepunkte geben kann. Desgleichen kommt eine Änderung solcher Bescheide nicht in Betracht, die Beschwerde kann nur auf Aufhebung gerichtet sein (vgl. zB VwGH 28.01.1998, [96/13/0081](#)).

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme fehlt eine Begründung. Es ist daher ein Mängelbehebungsauftrag betreffend Begründung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme zu erlassen.

16. Nichtbescheid

Nichtbescheid – Auswirkungen für festgesetzte Abgaben

16.1. Bezughabende Norm

[§ 93 BAO](#)

16.2. Sachverhalt

Es liegt ein Nichtbescheid vor. Die vorgeschriebene Abgabenfestsetzung wurde jedoch entrichtet und der Abgabepflichtige bringt den Einwand des Nichtbescheides vor.

16.3. Fragestellung

Wie ist die korrekte Vorgangsweise (innerhalb bzw. außerhalb der Rechtsmittelfrist)?

16.4. Lösung

Eine Beschwerde, die sich gegen einen Nichtbescheid richtet, ist nach [§ 260 Abs. 1 lit. a BAO](#) mit Beschwerdevorentscheidung, somit mit Bescheid, zurückzuweisen.

Die Gebarungsverrechnung ist der neuen Bescheidlage entsprechend anzupassen. Dies kann vom Abgabepflichtigen auch mittels Antrages nach [§ 216 BAO](#) durchgesetzt werden. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Buchung erfolgt ist (oder erfolgen hätte müssen), zulässig.

Zu beachten ist dabei auch, dass die Tilgung der Abgabenschuld nicht die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe voraussetzt. Abgabenzahlungen, die auf Grund von Abgabenvorschreibungen zugunsten bestimmter Steuernummern (Steuerkonten) geleistet wurden – mögen diese Vorschreibungen allenfalls auch nicht als „Bescheide“ rechtswirksam geworden sein –, stellen keine eines Rechtgrundes entbehrende Bezahlung einer Nichtschuld dar und führen daher im Abrechnungsbescheid auch nicht zur Entstehung eines Guthabens. Unter diesen Voraussetzungen bewirken derartige Zahlungen die Tilgung der bereits entstandenen Abgabenschuld (vgl. VwGH 21.05.1992, [88/17/0075](#)).

17. Bescheidspruch

Falsche Gesetzesstelle zitiert

17.1. Bezughabende Norm

[§ 93 BAO](#)

17.2. Sachverhalt

Im Spruch eines amtswegigen Wiederaufnahmsbescheides, der im Jahr 2015 erlassen wurde, wurde irrtümlich als Bestimmung noch [§ 303 Abs. 4 BAO](#) (vor FVwGG 2012 ab 1.1.2014) zitiert.

Gegen den Wiederaufnahmsbescheid wurde Beschwerde eingebracht.

17.3. Fragestellung

Welche Auswirkung hat die Anführung einer falschen Gesetzesstelle?

17.4. Lösung

Eine Berufung auf eine nicht zutreffende Rechtsgrundlage bzw. eine verfehlte Begründung macht einen Bescheid für sich allein noch nicht rechtswidrig, sofern er mit der objektiven Rechtslage übereinstimmt (VwGH 24.08.2006, [2002/17/0164](#)).

Handelt es sich bei der Anführung einer unrichtigen Gesetzesstelle im Spruch des Bescheides offenkundig nur um ein Versehen bei der Zitierung der von der Behörde tatsächlich angewendeten Gesetzesstelle, hat dieses Versehen für sich allein noch nicht die Aufhebung eines Bescheides zur Folge (VwGH 24.09.1990, [90/10/0087](#); VwGH 18.02.1991, [90/10/0175](#)).

18. Zweiter Bescheid

Mehrfachbescheide

18.1. Bezughabende Normen

[§ 41 Abs. 2 EStG 1988](#), [§ 239 BAO](#)

18.2. Sachverhalt

Ein Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für 2013 wird am 1.6.2014 antragsgemäß erledigt, das daraus resultierende Guthaben wird ausbezahlt. Bei dem aus diesem Anlass aufgelegten Steuersubjekt (St.Nr. xxx) wird irrtümlicherweise keine Sozialversicherungsnummer eingegeben.

Nach 8 Monaten wird von der Abgabenpflichtigen ein inhaltsgleicher Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für 2013 abgegeben, es wird wiederum ein Steuersubjekt angelegt, diesmal mit Sozialversicherungsnummer (St.Nr. yyy).

Der Einkommensteuer-Bescheid für 2013 ergeht am 1.6.2015 erklärungsgemäß; das Guthaben wird neuerlich ausbezahlt.

18.3. Fragestellung

Wie kann die doppelte Auszahlung der aus zweimal erfolgten Arbeitnehmerveranlagungen resultierenden Gutschrift saniert werden?

18.4. Lösung

Weder die erstmalig erfasste Sozialversicherungsnummer noch die Anlegung einer anderen Steuernummer können bewirken, dass über die gegenständliche „Sache“ (Anlegenheit, die den Spruch des Bescheides bildet) nicht bereits abgesprochen worden wäre.

Aus [§ 68 Abs. 1 AVG](#) ist das im Verwaltungsverfahren geltende Prinzip abzuleiten, dass über ein und dieselbe Verwaltungssache nur einmal rechtskräftig entschieden werden darf ("ne bis in idem"). Mit der Rechtskraft ist die Wirkung verbunden, dass die mit diesem Bescheid unanfechtbar und unwiderruflich erledigte Sache (im gegenständlichen Fall: der am 1.6.2014 erledigte Arbeitnehmerveranlagungs-Antrag für 2013) nicht neuerlich entschieden werden darf (Unwiederholbarkeit; Wiederholungsverbot). Einer nochmaligen Entscheidung über diesen Antrag steht das Prozesshindernis der rechtskräftig entschiedenen Sache entgegen (vgl. VwGH 09.10.1998, [96/19/3364](#) uva). Dieser Grundsatz gilt auch im Abgabenverfahren (zB VwGH 18.09.2002, [98/17/0281](#)).

Das Prozesshindernis der rechtskräftig entschiedenen Sache liegt nur dann vor, wenn sich gegenüber dem früheren Bescheid weder der Sachverhalt noch die Rechtslage wesentlich geändert hat und sich auch das (allfällige) neue Parteienbegehren mit dem früheren deckt (vgl. etwa VwGH 05.09.2008, [2005/12/0078](#)).

Wird die Abgabensache unanfechtbar und unwiderruflich erledigt, ist – aufgrund des Wiederholungsverbots – eine nochmalige Entscheidung wegen res iudicata insoweit ausgeschlossen (vgl. dazu auch VwGH 20.05.2008, [2005/12/0218](#)).

Der ein zweites Mal am 1.6.2015 erlassene Einkommensteuer-Bescheid für 2013 erweist sich daher in seinem Spruch als nicht richtig (zweimaliger Abspruch in der gleichen Sache) und kann somit innerhalb der Frist gemäß [§ 302 Abs. 1 BAO](#) von einem Jahr ab seiner Bekanntgabe ([§ 97 BAO](#)) gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) ersatzlos aufgehoben werden.

Der aus der Aufhebung des rechtswidrig erlassenen zweiten Gutschriftenbescheides wegen der zwischenzeitlich durchgeführten zweiten Auszahlung gebarungsmäßig entstehende Abgabenrückstand ist innerhalb der Monatsfrist (Nachfrist) gemäß [§ 210 Abs. 2 BAO](#) zu entrichten.

19. Mutwillensstrafe

Vorliegen von Mutwillen

19.1. Bezughabende Norm

[§ 112a BAO](#)

19.2. Sachverhalt

Handlungen eines Abgabepflichtigen:

- Beschwerde gegen Bescheid, der nach erklärungsgemäßer Veranlagung keine Bescheidbegründung enthält;
- Vorlageantrag gegen abweisende Beschwerdevorentscheidung (die bezüglich erklärungsgemäß ergangenem Bescheid ergangen ist);
- Dieser Vorlageantrag wird zurückgezogen;
- Beschwerden gegen Säumniszuschläge, obwohl diese von Amts wegen gemäß [§ 217 Abs. 8 BAO](#) herabzusetzen sind;
- Wiederholte Anträge auf Akteneinsicht wegen „willkürlicher Vorgehensweise“ des Finanzamtes.

19.3. Fragestellung

Stellen diese Fälle eine mutwillige Inanspruchnahme der Abgabenbehörde dar?

19.4. Lösung

Gemäß [§ 112a BAO](#) kann die Abgabenbehörde gegen Personen, die offenbar mutwillig die Tätigkeit der Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder in der Absicht der Verschleppung der Angelegenheiten unrichtige Angaben machen, eine Mutwillensstrafe bis 700 € verhängen.

Eine Person nimmt die Behörde mutwillig in Anspruch, wenn sie sich in dem Bewusstsein der Aussichtslosigkeit, der Nutz- und Zwecklosigkeit ihres Anbringens an die Behörde wendet, sowie aus Freude an der Beherrschung der Behörde handelt (vgl. zB VwGH 27.05.1999, [97/02/0345](#); VwGH 28.06.2006, [2002/13/0133](#)).

Ein Rechtsmittel ist dann mutwillig, wenn sich die Partei der Unrichtigkeit ihres Standpunktes bewusst ist oder bewusst sein muss und sie dennoch ein Rechtsmittel zur Erzielung eines durch die Rechtsordnung nicht gestützten Zweckes erhebt (vgl. zB VwGH 24.03.1997, [95/19/1705](#); VwGH 18.04.1997, [95/19/1706](#)).

Der Vorwurf des Missbrauchs von Rechtsschutzinstrumenten muss mit äußerster Vorsicht gehandhabt werden (vgl. VwGH 29.06.1998, [98/10/0183](#)).

Die Mutwilligkeit ist dann offenbar, wenn die wider besseres Wissen erfolgte Inanspruchnahme unter solchen Umständen geschieht, dass jedermann die Aussichtslosigkeit, den angestrebten Erfolg zu erreichen, hätte erkennen müssen (vgl. zB VwGH 24.03.1997, [95/19/1705](#)).

Aus den im Sachverhalt genannten Handlungen des Abgabenpflichtigen kann noch nicht auf offbare Mutwilligkeit geschlossen werden, sondern stellen diese grundsätzlich in der Rechtsordnung vorgesehene Instrumente zur Geltendmachung von Rechten dar.

20. Schlussbesprechung

Verfahrensverzögerungen iZm Schlussbesprechungen

20.1. Bezughabende Normen

[§§ 86a, 149 BAO](#)

20.2. Sachverhalt

Ein Termin für eine Schlussbesprechung im Rahmen einer Außenprüfung wurde bereits mehrmals telefonisch oder per E-Mail vereinbart. Weil der Abgabepflichtige und der Steuerberater nicht konnten, wurde die Schlussbesprechung immer wieder verschoben. Verzögerungstaktik ist offensichtlich.

20.3. Fragestellung

Wie ist vorzugehen?

20.4. Lösung

Gemäß [§ 149 BAO](#) sind der Abgabepflichtige und ein eventuell vorhandener bevollmächtigter Vertreter unter Setzung einer angemessenen Frist zu einer Schlussbesprechung vorzuladen.

Eine schriftliche Erledigung wird durch Zustellung bzw. durch öffentliche Bekanntmachung oder durch Auflegung von Listen, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist, wirksam ([§ 97 Abs. 1 lit. a BAO](#)).

Die Zustellung einer schriftlichen Vorladung hat demnach nach dem Zustellgesetz zu erfolgen. Da im Anwendungsbereich der BAO eine Zustellung per E-Mail nicht vorgesehen ist, liegt ein absolut nichtiger Verwaltungsakt vor (vgl. Ritz, BAO⁵, § 97, Tz 4 ff).

Gemäß [§ 97 Abs. 1 lit. b BAO](#) bedarf es zur Wirksamkeit der mündlichen Erledigung deren Verkündung.

Eine telefonische Verkündung ist keine mündliche und somit erfolgte auch keine ordnungsgemäße Vorladung per Telefon (vgl. Stoll, BAO, Band I, S 1016).

Eine ordnungsgemäße Vorladung iSd [§ 149 Abs. 1 BAO](#) hat daher bis dato noch nicht stattgefunden.

Die Vorladung hat ordnungsgemäß iSd [§ 97 BAO](#) zu ergehen (schriftlich durch Zustellung oder mündlich durch Verkündung). Zwecks besserer Beweisvorsorge kann die Zustellung der schriftlichen Vorladung nach [§ 22 ZustG](#) zweckmäßig sein.

21. Feststellungsverfahren

Änderung von Beteiligten

21.1. Bezughabende Norm

[§ 188 BAO](#)

21.2. Sachverhalt

Am 3.12.2013 ergeht erklärungsgemäß ein einheitlicher F-Bescheid 2012 (Einkünfte aus V+V einer Hausgemeinschaft) für die natürliche Personen **A, B, C** und die X-GmbH und **Y-GmbH**

Im Zuge einer Außenprüfung wird festgestellt, dass C und die X-GmbH an den Einkünften nicht beteiligt sind.

Bei Bescheiderlassung war dieser Umstand aus dem Akt nicht ersichtlich.

Variante:

Es stellt sich im Zuge der Außenprüfung heraus, dass nur C an den Einkünften nicht beteiligt ist.

21.3. Fragestellung

Wie ist vorzugehen?

21.4. 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, BAO⁵, § 188 Tz 5, mwN; sowie Klarstellung in [§ 188 Abs. 1 BAO](#) durch das FVwGG 2012).

Erzielen aus einer Miteigentumsgemeinschaft mehrere Beteiligte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und mehrere Beteiligte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so werden zwei Feststellungsbescheide zu erlassen sein (vgl. Ritz, BAO⁵, § 188 Tz 5).

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt entschieden hat, ist ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung von Einkünften unterbleibt, ein Grundlagenbescheid iSd § 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 30.03.2006, [2004/15/0048](#); VwGH 05.09.2012, [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 02.08.2000, [99/13/0014](#); VwGH 05.09.2012, [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 05.09.2012, [2011/15/0024](#)).

Die Rechtswirksamkeit eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) hängt nicht von seiner Rechtmäßigkeit ab. Feststellungsbescheide, die einer Person Einkünfte zurechnen, die an einer Einkunftsquelle tatsächlich nicht beteiligt ist, können daher dennoch rechtswirksam sein.

Eine Wiederaufnahme solcher Feststellungsverfahren ist möglich, etwa wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die dafür sprechen, dass eine Person an den gemeinschaftlichen Einkünften nicht beteiligt ist.

Tatsächlich an der Miteigentumsgemeinschaft beteiligt sind A, B und Y-GmbH. Da die Y-GmbH als einzige Beteiligte Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, ist ihr Einkünfteanteil unmittelbar im Körperschaftsteuerverfahren zu berücksichtigen.

Der Wiederaufnahmsbescheid ist grundsätzlich gleich wie der gemäß [§ 307 Abs. 1 BAO](#) aufzuhebende Bescheid zu adressieren (an alle in der Feststellungserklärung genannte Personen).

Der neu zu erlassende Feststellungsbescheid ist ebenfalls an alle zu adressieren. Er hat Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Beteiligten A und B festzustellen, festzustellen, dass eine Feststellung des C und der X-GmbH mangels Beteiligung unterbleibt und festzustellen, dass der Einkünfteanteil der Y-GmbH mangels Vorliegens von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unmittelbar im Körperschaftsteuerverfahren zu berücksichtigen ist.

Variante:

Der Wiederaufnahmsbescheid ist grundsätzlich gleich wie der gemäß [§ 307 Abs. 1 BAO](#) aufzuhebende Bescheid zu adressieren (an alle in der Feststellungserklärung genannte Personen).

Es sind zwei Feststellungsbescheide zu erlassen.

Ein Feststellungsbescheid hat an alle fünf in der Erklärung genannte Personen zu ergehen. In diesem sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für A und B festzustellen, C gegenüber auszusprechen, dass eine Feststellung mangels Beteiligung zu unterbleiben hat

und X- und Y-GmbH gegenüber auszusprechen, dass eine Feststellung mangels Vorliegens von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu unterbleiben hat.

Ein zweiter Feststellungsbescheid hat an die X- und Y-GmbH zu ergehen, in welchem Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden.

22. Selbstberechnungsabgabe

Selbstberechnung Glücksspielabgabe

22.1. Bezughabende Norm

[§ 201 BAO](#)

22.2. Sachverhalt

Betreffend Selbstberechnung der Glücksspielabgabe wird innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Selbstberechnung der Antrag gestellt, die Abgabe wegen Verfassungswidrigkeit mit 0 festzusetzen.

Nach Prüfung stellt sich heraus, dass die Selbstberechnung richtig bekanntgegeben wurde.

Der Antrag auf Festsetzung wurde mit der Begründung abgewiesen, dass die Selbstberechnung richtig ist.

22.3. Fragestellung

War die Abweisung richtig?

22.4. Lösung

Ordnen die Abgabevorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so sieht [§ 201 BAO](#) die erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid vor, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Ein Bescheid nach § 201 BAO über die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe hat nur dann zu ergehen, wenn die Behörde von der eingereichten Selbstberechnungserklärung abweicht (vgl. VwGH 21.09.2006, [2006/15/0236](#)). Gelangt die Behörde zur Annahme, dass

die Selbstberechnungsabgabe in der vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Höhe entstanden ist, hat sie den Antrag der Abgabepflichtigen auf Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe als unbegründet abzuweisen (VwGH 27.01.2009, [2006/13/0097](#); vgl. auch VwGH 13.05.2003, [2001/15/0097](#)).

Es liegt hier auch kein im öffentlichen Interesse (oder im rechtlichen Interesse einer Partei) gegründeter Anlass zur Erlassung eines Feststellungsbescheides iSd [§ 92 Abs. 1 BAO](#) vor. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung, dass kein Feststellungsbescheid zu erlassen ist, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich ist; ist die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich, so ist die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides infolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheiden überhaupt zu verneinen (vgl. VwGH 13.09.2004, [2000/17/0245](#)). Eine behauptete Unionsrechts- oder Verfassungswidrigkeit der fraglichen materiellrechtlichen Abgabennorm und der erwünschte Rechtsschutz gegen deren Anwendung ändern daran nichts (vgl. VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069, mit weiteren Hinweisen auf seine Vorjudikatur).

In einem solchen Fall (Antrag auf Feststellung) hat das Finanzamt den Feststellungsantrag zurückweisen und entweder die Abgabe festsetzen oder – wenn es die ursprünglich selbst berechnete Höhe der Abgabe als richtig erachtet – den Festsetzungsantrag abzuweisen.

Daher war die Abweisung richtig.

23. Anspruchszinsen

Anspruchszinsen im Zusammenhang mit Haftungsbescheiden Kapitalertragsteuer

23.1. Bezughabende Norm

[§ 205 BAO](#)

23.2. Sachverhalt

Es wird ein Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer gegenüber der GmbH erlassen.

23.3. Fragestellung

Sind auch Anspruchszinsen mit Haftungsbescheid festzusetzen und auf dem Abgabenkonto der GmbH vorzuschreiben?

23.4. Lösung

[§ 205 BAO](#) gilt nur für Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, einschließlich Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer und Beträgen gemäß [§ 99 EStG 1988](#), die sich aus Abgabenbescheiden (im Verhältnis zum Eigenschuldner) ergeben.

Abgabenbescheide sind nicht nur Veranlagungsbescheide gemäß den [§§ 39](#) oder [41 EStG 1988](#), sondern auch (gegenüber dem Eigenschuldner erfolgende) Vorschreibungen von Kapitalertragsteuer nach [§ 95 Abs. 4 EStG 1988](#).

Der Schuldner der Kapitalerträge haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#). Die Inanspruchnahme des Abzugsverpflichteten ([§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#)) erfolgt somit mit Haftungsbescheid (§ 224 BAO).

[§ 205 BAO](#) findet daher im Verhältnis zum Abfuhrverpflichteten, der mit Haftungsbescheid gemäß [§ 224 BAO](#) in Anspruch genommen wird, keine Anwendung.

24. Aussetzung der Einhebung

Antrag auf Aussetzung der Einhebung- Bewilligung bei geänderten Voraussetzungen

24.1. Bezughabende Norm

[§ 212a BAO](#)

24.2. Sachverhalt

Einem anlässlich der Beschwerde eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung wurde stattgegeben.

Mit Erlass einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt.

Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebracht und gleichzeitig wiederum die Aussetzung der Einhebung beantragt.

Der Sachbearbeiter der Beschwerdevorentscheidung hält auf Grund seiner fundierten Entscheidung jetzt die Beschwerde für „wenig erfolgversprechend“ bzw. für „offenkundig erfolglos“.

24.3. Fragestellung

Ist der Antrag auf Aussetzung der Einhebung nun abzuweisen?

24.4. Lösung

Gemäß [§ 212a Abs. 2 lit. a BAO](#) ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.

Über den in Verbindung mit dem Vorlageantrag gestellten Antrag auf Aussetzung der Einhebung ist eigenständig (neu) und ohne Bindung an die zuvor bewilligte Aussetzung zu entscheiden. Es ist dabei durchaus zulässig, zum Beispiel auf Grund von im Beschwerdevorentscheidungsverfahren durchgeföhrten Ermittlungen, nunmehr zu einer anderen Beurteilung der Erfolgsaussichten der Beschwerde zu kommen.

Wurde die ursprüngliche Aussetzung wegen mangelnder Erfolgsaussichten der Beschwerde zu Unrecht bewilligt, ist nunmehr der rechtsrichtige Zustand herzustellen, und kann kein Anspruch darauf bestehen, die rechtswidrige Aussetzung der Einhebung ein zweites Mal zu bewilligen.

25. Beschwerdeverfahren

Antrag auf Mitteilung einer fehlenden Begründung

25.1. Bezughabende Norm

[§ 245 BAO](#)

25.2. Sachverhalt

Nach einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) werden neue Bescheide erlassen, in der Begründung wird auf

den Prüfungsbericht verwiesen. Der Bericht wird allerdings unvollständig versandt (Text wurde edv-bedingt abgeschnitten).

In der Beschwerde wird ua. die „abgeschnittene Begründung“ gerügt. Die vollständige Begründung wird zugestellt. Dagegen wird innerhalb der Rechtsmittelfrist neuerlich Beschwerde eingebracht.

25.3. Fragestellung

Wie ist diese Beschwerde zu würdigen?

25.4. Lösung

Gemäß [§ 245 Abs. 2 BAO](#) wird der Lauf der Beschwerdefrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung gehemmt.

Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages iSd § 245 Abs. 2 BAO. Die Hemmung der Rechtsmittelfrist bedeutet, dass die Frist mit dem Tag der Einbringung des zur Hemmung führenden Antrages abgestoppt wird, und dass mit dem der Zustellung des die Hemmung beendenden Schriftstückes folgenden Tag ihr Rest weiterläuft (vgl. Ritz, BAO⁵, § 245 Tz 38).

Wurde die (erste) Beschwerde form- und fristgerecht eingebracht, ist die neuerliche Beschwerde als ergänzender Schriftsatz zur ersten Beschwerde zu werten.

26. Beschwerdeverfahren

Antrag auf Fristverlängerung

26.1. Bezughabende Norm

[§§ 134, 245 BAO](#)

26.2. Sachverhalt

Der steuerliche Vertreter ersucht mehrmals in seinen Fällen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist oder um Fristerstreckung bei der Einreichung von Jahreserklärungen. Auch nach erfolgter Abweisung wird wieder eine Fristverlängerung beantragt.

26.3. Fragestellung

Wie oft ist eine Verlängerung zulässig und wie lange?

26.4. Lösung

Gemäß [§ 134 Abs. 2 BAO](#) kann im Einzelfall auf begründeten Antrag die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung (auch mehrmals) verlängert werden.

Wenn die Wahrung der Frist aus persönlichen oder sachlichen Gründen nicht zugemutet werden kann, liegt ein begründeter Antrag vor, wobei es hier auf die Umstände des Einzelfalls ankommt. Die Entscheidung über einen solchen Antrag liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen ([§ 134 Abs. 2 BAO](#)).

Diese Nachfrist von mindestens einer Woche bei Nichtstattgabe des Antrages ist eine behördliche Frist iSd [§ 110 Abs. 2 BAO](#) und somit wieder auf Antrag (unter Umständen auch wiederholt) verlängerbar. Die Nichtverlängerung der Nachfrist führt selbst jedoch zu keiner Nachfrist (vgl. Ritz, BAO⁵, § 134, Tz 5).

Gemäß [§ 245 Abs. 3 BAO](#) ist auf Antrag die Beschwerdefrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen auch mehrmals verlängerbar. Ob ein berücksichtigungswürdiger Grund vorliegt, ist im Einzelfall zu klären. Die Entscheidung liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei Abweisung eines Fristverlängerungsantrages muss keine Nachfrist gesetzt werden (VwGH 02.05.1991, [89/13/0040](#)).

Ein rechtzeitiger Antrag bewirkt die Hemmung der Beschwerdefrist ([§ 245 Abs. 3 BAO](#)). Auch wiederholte rechtzeitige Anträge auf neuerliche Erstreckung einer bereits (mehrmales) verlängerten Beschwerdefrist kommt hemmende Wirkung zu (zB VwGH 28.03.2012, [2012/13/0016](#)).

Ein nach Abweisung des Antrages auf Verlängerung der Beschwerdefrist gerichteter Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist, auch wenn er in der noch gehemmten (auslaufenden) Beschwerdefrist eingebbracht wird, ist zurückzuweisen, weil über die Antragssache

„Verlängerung der Beschwerdefrist“ bereits abgesprochen wurde (ne bis in idem). Einem solchen Antrag kommt auch keine hemmende Wirkung zu (vgl. Ritz, BAO⁵, § 245 Tz 26).

Wie oft und wie lange solche Verlängerungen gewährt werden können bzw. zu gewähren sind, hängt von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab.

27. Beschwerdeverfahren

Gleichzeitigkeit von Beschwerde und Anträgen auf Bescheidänderung

27.1. Bezughabende Norm

[§§ 262, 303 BAO](#)

27.2. Sachverhalt

Gleichzeitig mit Beschwerde gegen einen Bescheid wird auch ein Wiederaufnahmsantrag (§ 303 BAO) gestellt. Die angefochtenen Punkte und beantragten Abänderungen sind in der Beschwerde und im Wiederaufnahmsantrag ident.

27.3. Fragestellung

Wie ist mit dem Wiederaufnahmeantrag umzugehen?

27.4. Lösung

Der Vorrang von zwingend vorzunehmenden Maßnahmen vor im Ermessen liegenden wird idR dann, wenn im Beschwerdeverfahren taugliche Wiederaufnahmsgründe hervorkommen, für die Beschwerdeerledigung durch Beschwerdevorentscheidung (außer in den Fällen des [§ 262 Abs. 3 und 4 BAO](#)) sprechen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 303, Tz 93).

Die Bescheidbeschwerde ist daher vorrangig zu erledigen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens setzt ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren voraus. Die (formelle) Rechtskraft dieses Bescheides ist nicht erforderlich (vgl. Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 11). Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemeinsam mit der Beschwerde wurde daher zulässig eingebbracht. Es besteht Entscheidungspflicht über diesen Antrag.

Die im Wiederaufnahmsantrag vorgebrachten Gründe sind – weil ident mit den Beschwerdegründen – in der Beschwerdevorentscheidung zu würdigen.

Wird der Beschwerde vollinhaltlich mit Beschwerdevorentscheidung stattgegeben, so ist danach der Wiederaufnahmeantrag abzuweisen mit der Begründung, dass die Gewährung der Wiederaufnahme keinen im Spruch anders lautenden Bescheid ergibt.

28. Beschwerdeverfahren

Beschwerde gegen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid, Erlassung
Einkommensteuerbescheid

28.1. Bezughabende Norm

[§ 300 BAO](#)

28.2. Sachverhalt

Eine Vorlage betreffend Einkommensteuervorauszahlung 2014 ist beim BFG anhängig. Der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid erging auf Basis der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012. Die dagegen gerichtete Beschwerde wurde als verspätet zurückgewiesen und dann vorgelegt.

2015 wurde die Einkommensteuererklärung für das betreffende Jahr 2014 eingebracht.

28.3. Fragestellung

Darf die Einkommensteuer 2014 veranlagt werden oder steht die Sperre des [§ 300 BAO](#) dagegen?

28.4. Lösung

Gemäß [§ 300 BAO](#) können Abgabenbehörden ab Stellung des Vorlageantrages bzw. in den Fällen des [§ 262 Abs. 2 bis 4 BAO](#) (Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdevorentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben.

Die Veranlagung der Einkommensteuer 2014 ändert weder den Bescheid über die Einkommensteuervorauszahlung 2014 noch hebt sie diesen auf. [§ 300 Abs. 1 BAO](#) ist daher nicht anwendbar.

29. Beschwerdeverfahren

Verjährung im Zusammenhang mit neuem Rechtsmittelverfahren

29.1. Bezughabende Normen

[§§ 300, 207 ff BAO](#)

29.2. Sachverhalt

Ein angefochtener Bescheid wird gemäß § 300 BAO aufgehoben. Die zugrunde liegende Abgabe ist bereits verjährt.

29.3. Fragestellung

Darf noch der gemäß § 300 BAO den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid trotz Verjährung erlassen werden?

29.4. Lösung

[§ 209a Abs. 5 BAO](#) normiert unter anderem, dass, soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis ([§ 279 BAO](#)) nicht entgegenstehen würde, sie auch nicht der Abgabenfestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegensteht, der den gemäß [§ 300 BAO](#) aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid innerhalb der Frist des [§ 300 Abs. 1 lit. b BAO](#) ergeht. Bei der angesprochenen Frist handelt es sich um jene (individuell bestimmte) angemessene Frist, die das Verwaltungsgericht der Abgabenbehörde mit Beschluss (in Verbindung mit der Weiterleitung der Zustimmungserklärung des Beschwerdeführers) setzt. Innerhalb dieser Zeitspanne ergeht der „Ersatzbescheid“ ungeachtet einer inzwischen eingetretenen Bemessungsverjährung zu Recht.

30. Bescheidabänderung

Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß [§ 295 Abs. 4 BAO](#) während noch offenem Beschwerdeverfahren

30.1. Bezugshabende Norm

[§ 295 Abs. 4 BAO](#)

30.2. Sachverhalt

Ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO eines Einkommensteuerbescheides 2009 wird am 29.12.2015 eingebracht. Bei der Beteiligung ist noch ein Beschwerdeverfahren für 2009 anhängig.

30.3. Fragestellung

Wurde der Antrag rechtzeitig gestellt?

Welche Folgen ergeben sich, wenn der angefochtene Feststellungsbescheid als Nichtbescheid angesehen wird, für den während des Verfahrens gestellten Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO?

30.4. Lösung

Die Frage der Rechtzeitigkeit eines Antrages nach [§ 295 Abs. 4 BAO](#) richtet sich nach [§ 304 BAO](#). Da der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO vor Ende der Festsetzungsverjährungsfrist ([§§ 207 ff BAO](#)) der Einkommensteuer 2009 eingebracht wurde, war der Antrag rechtzeitig iSd § 295 Abs. 4 BAO.

Der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO wurde jedoch verfrüht gestellt, weil die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid noch nicht erledigt ist.

Die verfrühte Antragstellung ist, da diese gesetzlich nicht ausgeschlossen ist, grundsätzlich nicht schädlich. Anträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO sind auch Anträge iSd [§ 209a Abs. 2 BAO](#). Eine nach Antragstellung eingetretene Verjährung steht daher einer Erledigung des Antrages nicht entgegen.

Wird, bei noch unerledigtem Antrag gemäß [§ 295 Abs. 4 BAO](#), in weiterer Folge die Beschwerde gegen den „Feststellungsbescheid“ zurückgewiesen, weil dieser vermeintliche Feststellungsbescheid ein sog. Nichtbescheid ist, ist der auf das Dokument gestützte Änderungsbescheid ([§ 295 Abs. 1 BAO](#)) auf Grund dieses Antrages aufzuheben.

Würde der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO abgewiesen werden, weil die Beschwerde gegen den „Feststellungsbescheid“ zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag noch nicht erledigt wurde, so wird, wenn gegen diesen Abweisungsbescheid Beschwerde erhoben wird, eine Aussetzung der Entscheidung über die Beschwerde ([§ 271 BAO](#)) zweckmäßig sein, weil die noch unerledigte Beschwerde gegen den „Feststellungsbescheid“ von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid ist. Da die Abgabenfestsetzung mittelbar von der Erledigung der Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid abhängt, wäre in einem solchen Fall eine Abgabenfestsetzung auch nach Eintritt der Verjährung noch möglich ([§ 209a Abs. 2 BAO](#)).

Innerhalb der Jahresfrist des [§ 302 Abs. 1 BAO](#) für Aufhebungsbescheide nach [§ 299 BAO](#) ist auch die Aufhebung des Abweisungsbescheides des Antrages nach [§ 295 Abs. 4 BAO](#) möglich, wenn bei Entscheidung über den Aufhebungsbescheid nach [§ 299 BAO](#) der Zurückweisungsbescheid bezüglich des Nichtbescheides bereits ergangen ist, weil für eine auf § 299 BAO gestützte Aufhebung grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung über die Aufhebung maßgebend ist (zB BFG vom 31.12.2015, RV/7100471/2013; Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 14).

Aus diesen Überlegungen heraus erscheint es zweckmäßig, bei verfrühten Anträgen gemäß § 295 Abs. 4 BAO und im Einvernehmen mit dem Antragsteller, mit der Erledigung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO bis zur Entscheidung über die Beschwerde gegen den „Feststellungsbescheid“ zuzuwarten.

31. Bescheidabänderung

Aufhebung eines Erstbescheides nach Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung

31.1. Bezughabende Norm

[§ 299 BAO](#)

31.2. Sachverhalt

Ein Einkommensteuerbescheid wird erlassen. Dazu wird eine Beschwerde (innerhalb offener Rechtsmittel-Frist) eingebracht, welche mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) abgewiesen wird.

Der Rechtsmittelbearbeiter hat vergessen, Spekulationseinkünfte anzusetzen. Er will die BVE gemäß [§ 299 BAO](#) aufheben und eine „verbösernde“ BVE erlassen.

Irrtümlich hebt er (innerhalb offener Rechtsmittelfrist) aber nicht die BVE, sondern den Erstbescheid auf. Gleichzeitig wird ein neuer Erstbescheid mit Berücksichtigung der Spekulationseinkünfte erlassen.

Es wird rechtzeitig ein Vorlageantrag zur Beschwerdevorentscheidung eingebracht.

Hinsichtlich des § 299-Bescheides und des neuen Einkommensteuer-Bescheides 2007 ist die Rechtsmittelfrist noch offen.

31.3. Fragestellung

Wie ist vorzugehen?

31.4. Lösung

Gemäß [§ 300 Abs. 1 BAO](#) dürfen ua. ab Stellung des Vorlageantrages beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdevorentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abgeändert noch aufgehoben werden.

Würde die BVE vor Stellung des Vorlageantrages gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben, so ersetzt der neue Sachbescheid die angefochtene Entscheidung. Die durch den Vorlageantrag wieder offene Beschwerde ist dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Würde die BVE nach Stellung des Vorlageantrages gemäß § 299 BAO aufgehoben, so sind der Aufhebungsbescheid und neue ersetzende Sachbescheid gemäß § 300 BAO nichtig. Der Vorlageantrag ist dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

32. Zustellung

Zustellung, Abgabenstelle

32.1. Bezughabende Norm

[§ 2 Z 4 ZustG](#)

32.2. Sachverhalt

Ein Österreicher arbeitet und hat seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Russland. Nur für Zwecke der Scheidung wurden 3 Wochen Hauptwohnsitz bei seinem Vater in Österreich im ZMR eingetragen.

In dieser Zeit wurde ein Bescheid an die Adresse in Österreich zugestellt.

Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde mit der Begründung eingebracht, dass ihm der Bescheid nicht zugegangen ist, da er im Zeitpunkt der Zustellung bereits wieder in Russland war.

32.3. Fragestellung

Wurde der Bescheid ordnungsgemäß zugestellt?

32.4. Lösung

Entscheidend ist, ob es sich bei der Wohnung des Vaters um eine taugliche Abgabestelle iSd [§ 2 ZustG](#) handelt.

Eine Abgabestelle ist die Wohnung oder sonstige Unterkunft.

Als Wohnung werden Räumlichkeiten verstanden, die im Zeitpunkt der Zustellung dem Empfänger tatsächlich als Unterkunft in der Art eines Heimes dienen. Es handelt sich um Räumlichkeiten, die der Empfänger tatsächlich benützt, wo er gewöhnlich zu nächtigen oder sich sonst aufzuhalten pflegt. Die Räumlichkeiten und die persönlichen Beziehungen des Empfängers zu diesen müssen darauf schließen lassen, dass der Empfänger zu ihnen in einem Naheverhältnis steht, von dem anzunehmen ist, dass es eine körperliche Übergabe eines Schriftstückes zulässt. Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Umstände an (vgl. Stoll, BAO Band 1, S 1036 f). Wesentlich ist, dass die Wohnung tatsächlich bewohnt ist (vgl. Ritz, BAO⁵ § 2 ZustG, Tz 13).

Grundsätzlich hat das ZMR nur Indizwirkung. Es müssen daher Ermittlungen darüber durchgeführt werden, ob es sich bei dem Wohnsitz bei seinem Vater um eine taugliche Abgabestelle iSd [§ 2 ZustG](#) handelt.

Aufgrund der obigen Angaben wird eher nicht von einer Abgabestelle auszugehen sein. Der Bescheid wurde daher nicht gültig zugestellt und die Beschwerde ist zurückzuweisen. Der angefochtene Bescheid ist noch einmal – an eine geeignete Abgabestelle – zuzustellen.

Hinterfragt werden sollte jedoch, wie der Beschwerdeführer von der Zustellung des Bescheides Kenntnis erlangt hat. Wurde ihm vom Vater das Original des Bescheides übermittelt, erfolgte die Zustellung zum Zeitpunkt der Entgegennahme des Bescheides durch den Beschwerdeführer, da eine Heilung bei Nennung einer falschen Abgabestelle möglich ist (Ritz, BAO⁵, § 7 ZustG, Tz 5). Diesfalls muss die Beschwerde inhaltlich behandelt werden.

33. Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragssteuer

Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer (KESt) durch Erben

33.1. Bezughabende Norm

[§ 19 BAO](#)

33.2. Sachverhalt

Die Abgabepflichtige ist im Jahr 2012 verstorben.

Bei dieser Verlassenschaft gibt es 12 Erben, denen die Verlassenschaft 2015 mit Beschluss nach unterschiedlichen Erbquoten eingeantwortet wurde.

Im Jahr 2013 für das Jahr 2008 und 2014 für das Jahr 2009 stellte der damalige Vertreter der Verlassenschaft – und gleichzeitig einer der Erben – Anträge auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer der Sparbuchzinsen der Verstorbenen für sich und zwei Miterben (teilweise abweichend von der Erbquote lt Einantwortungsbeschluss). Lt. Beschluss waren die drei Antragsteller zu je 7/72 erb berechtigt.

2015 (nach Einantwortung aller Erben) wiederum stellte der ehemalige Verlassenschaftsvertreter Anträge auf Rückerstattung der KESt für die Jahre 2010 bis 2014 nur für sich selbst.

In allen Anträgen führt der (ehemalige) Verlassenschaftsvertreter aus, dass ihm die Rückzahlung der abweichenden Erbquote deshalb zustehe, weil er der Vertreter der Verlassenschaft sei. Auf Grund einer Anfrage an das Gericht teilte dieses dem Finanzamt mit,

dass die genannten Antragsteller nur in Höhe ihrer jeweiligen Erbquote den Rückzahlungsbetrag erhalten können und nicht abweichend wie im Antrag begeht.

33.3. Fragestellung

Gelten die Anträge, die ausdrücklich nur für die namentlich genannten Personen gestellt wurden, auch für die übrigen Erben?

Wie sind die Bescheide zu adressieren?

33.4. Lösung

Ein Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer für Zinsen eines bestimmten Jahres kann nur dann eingebracht werden, wenn noch keine Einkommensteuerveranlagung durchgeführt wurde. Zudem dürfen die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte im Antragsjahr 11.000 € nicht übersteigen oder, wenn keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen, die gesamten Einkünfte 11.000 € nicht übersteigen. In allen anderen Fällen (Übersteigen der genannten Einkunftsgrenzen, Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Dividenden) wird die Kapitalertragsteuer nur im Wege einer Einkommensteuerveranlagung angerechnet oder erstattet.

Der Vertreter hat die Anträge auf Erstattung der KESt für 2008 und 2009 für sich und zwei Miterben zu einem Zeitpunkt eingebracht, in dem die Einantwortung noch nicht erfolgt ist.

Gemäß [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) kann Regelbesteuerung nur für die gesamten Einkünfte aus Kapitalvermögen beantragt werden.

Betreffend die Anträge auf Erstattung der KESt für 2008 und 2009:

Es kann davon ausgegangen werden, dass die Anträge, da sie vom Verlassenschaftsvertreter eingebracht wurden, für die Verlassenschaft, und nicht für den Vertreter und zwei seiner Miterben selbst, eingebracht wurden. Die Anträge gelten daher auch für die übrigen Erben. Die Bescheide sind an alle Erben als Erben nach dem Verstorbenen zu adressieren.

Gemäß [§ 101 Abs. 1 BAO](#) gilt mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an einen der Erben die Zustellung als an alle vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wurde. Jedoch gilt [§ 81 BAO](#) nicht, wenn mehreren Erben gemeinsam die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses übertragen wurde (vgl. Ritz, BAO⁵, § 81 Tz 7).

Allerdings wären die Anträge gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 abzuweisen, da nicht die Erstattung der gesamten Einkünfte beantragt worden ist.

Betreffend die Anträge auf Erstattung der KESt für die Jahre 2010 bis zum Todestag:

Die Aktivlegitimation des ehemaligen Vertreters für die Anträge ergibt sich aus dem ABGB.

Nach § 550 ABGB steht mehreren Erben ein gemeinschaftliches Erbrecht zu. Daher entsteht zwischen ihnen kraft Gesetzes, unabhängig von ihrem Willen eine Rechtsgemeinschaft hinsichtlich ihres Erbrechtes.

Eine Erbgemeinschaft ist eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. etwa Stoll, BAO-Kommentar Band 1, 799; VwGH vom 20.12.2012, [2010/15/0029](#)). Diese entsteht bereits mit dem Tod des Erblassers (RIS-Justiz RS0012313; vgl. Weiß in Klang/Gschnitzer, ABGB², § 550, 153; Gamerith in Rummel, ABGB³, § 825 Rz 7).

Ab der Einantwortung sind die einzelnen Nachlassbestandteile Gegenstand der Erbenrechtsgemeinschaft. Daher entsteht Miteigentum an den körperlichen Sachen, teilbare Forderungen können anteilig nach der Erbquote von jedem Miterben, unteilbare Forderungen aber nur gemeinschaftlich geltend gemacht werden (vgl. Werkusch-Christ in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1,03} § 550 ABGB (Stand 01.03.2015, rdb.at)). Jedoch sind Abmachungen der Erben darüber, wem die Einkünfte aus der Verlassenschaft bis zur Einantwortung zufließen sollen, steuerlich grundsätzlich (auch rückwirkend) anzuerkennen, soweit sie nicht einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes iSd § 22 BAO darstellen (vgl. VwGH vom 20.04.2004, [2003/13/0160](#), mwN; VwGH vom 20.12.2012, [2010/15/0029](#)).

Die Einantwortung bildet den Modus für den Erbschaftserwerb und bewirkt – mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses – eine Gesamtrechtsnachfolge, sodass der Erbe in die Rechtsstellung des Erblassers mit allen Rechten und Pflichten eintritt (vgl. § 819 ABGB).

Als Gesamtrechtsnachfolger erwirbt der Erbe die Rechtspositionen, die Bestandteil der Verlassenschaft waren (vgl. auch § 19 Abs. 1 BAO). Daher kann ein Erbe für alle tätig werden.

Die Bescheide sind an alle Erben als Erben nach der Verstorbenen zu adressieren. [§ 101 Abs. 1 BAO](#) ist anwendbar.

Wenn nur die Erstattung der KESt für einen Teil der Einkünfte beantragt worden wäre, wären die Anträge gemäß [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) abzuweisen, da nicht die Erstattung der gesamten Einkünfte beantragt worden ist.

Die Rückzahlung eines Guthabens am Abgabenkonto der Verstorbenen kann, sofern es keine Abmachungen der Erben darüber, wem die Einkünfte aus der Verlassenschaft bis zur Einantwortung zugeflossen sein sollen, nur in Höhe der Erbquote des einzelnen Erben erfolgen.

Betreffend die Anträge auf Erstattung der KESt ab dem Todestag bis 2014:

Hier sind die Einkünfte der einzelnen Erben für die Erstattung ausschlaggebend. Eine Erstattung ist daher nur zulässig, wenn die Einkünfte unter den oben angeführten Grenzen beim jeweiligen Erben sind.

Wenn mehrere Erben vorhanden sind, können sie den Nachlass (Aktivvermögen des ruhenden Nachlasses) quotenmäßig übernehmen oder ihre Rechtsgemeinschaft durch Erbteilung (Erbteilungsübereinkommen) aufheben (Einstimmigkeit erforderlich).

Die Erbteilung kann von jedem Miterben vor oder nach der Einantwortung verlangt werden. Kommt keine Einigung zustande, wird der Nachlass (das noch vorhandene, aus dem Nachlass stammende Vermögen) mehreren Erben entsprechend der abgegebenen Erbquote eingearbeitet und es entsteht hinsichtlich des ursprünglichen Nachlassvermögens eine Miteigentüergemeinschaft.

Aufgrund der Rückwirkung der Einantwortung auf den Todestag des Verstorbenen sind die Anträge von den einzelnen Erben bei der eigenen Steuernummer, und nicht beim Verstorbenen, einzubringen. In der Praxis werden häufig die einzelnen Vermögenswerte der Verlassenschaft auf die Erben aufgeteilt. Ging daher das Sparbuch an einen bestimmten Erben, ist dieser berechtigt, den Antrag auf Erstattung der KESt für sich zu stellen.

Der Bescheid ist an den einzelnen Erben zu adressieren und ihm zuzustellen.