



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des VN Bw, Anschrift_Bw, vertreten durch die Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., 5020 Salzburg, Sterneckstraße 31-33, vom 9. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, **vom 28. März 2012** betreffend **Einkommensteuer 2010** in der mit Bescheid vom 25. April 2012 berichtigten Fassung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1 Verfahrensgang und Parteienvorbringen

Der Berufungswerber war bis 31. März 2010 nicht in Österreich wohnhaft. Ab 1. April 2010 verlegte er – laut Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister – seinen Hauptwohnsitz nach Österreich.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2012 reichte er eine Steuererklärung 2010 bei beschränkter Steuerpflicht (E 7) beim Finanzamt ein. Dieser legte er eine „Beilage zu den Einkommensteuererklärungen 2010 - Zuzug nach Österreich am 1. April 2010“ bei und schlüsselte die Einkünfte für die Zeit bis März und ab April 2010 auf.

Weiters kündigte er die elektronische Übermittlung der Steuererklärung über die unbeschränkte Steuerpflicht an und gab bekannt, dass in der dortigen Kennzahl 803 eine

Avalprovision aufgenommen worden sei, obwohl er die Ansicht vertrete, dass es sich dabei um nicht steuerbare Einkünfte handle.

Mit **5. März 2010** erließ das Finanzamt einen „**Einkommensteuerbescheid 2010**“ und sprach aus, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2010 mit EUR 3.936,89 festgesetzt wird. Als Steuernummer scheint darauf ###/###1 auf.

Mit Schreiben vom 13. März 2012 reichte der Berufungswerber daraufhin auch die Steuererklärung 2010 bei unbeschränkter Steuerpflicht (E 1) ein. Das Finanzamt erließ nun mit 28. März 2012 einen (weiteren) „**Einkommensteuerbescheid 2010**“ und sprach aus, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2010 mit EUR 9.277,15 festgesetzt wird. Als Steuernummer scheint darauf ###/###2 auf.

Mit 25. April 2012 erließ das Finanzamt einen „**Einkommensteuerbescheid 2010 Berichtigung gem. § 293 BAO zu Bescheid vom 28.03.2012**“ und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2010 mit EUR 15.332,70 fest. Mit diesem Bescheid brachte es zusätzliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 13.626,00 in Ansatz.

Mit Schreiben vom 9. Mai 2012 gab der Berufungswerber bekannt, dass der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 28. März 2012 am 10. April 2012 zugestellt worden sei, ergriff dagegen Berufung und beantragte eine mündliche Verhandlung. Die Berufung rügt im Kern die Einstufung der Avalprovision als sonstige Einkünfte und deren Besteuerung.

Anlässlich der persönlichen Vorsprache der steuerlichen Vertreterin vom 21. Juni 2012 wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und der Rechtsmittelbehörde abgebildet und unbestritten ist.

Der Berufungswerber bezog bereits im ersten Quartal 2010 Einkünfte im Sinne des [§ 98 EStG 1988](#), verlegte aber erst mit 1. April 2010 seinen Wohnsitz aus dem Ausland nach Österreich. Er wechselte damit von der beschränkten Steuerpflicht ([§ 1 Abs. 3 EStG 1988](#)) in die unbeschränkte ([§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#)).

Zwei Veranlagungszeiträume

[§ 39 ff EStG 1988](#) regelt die Veranlagung der unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, [§ 102 EStG 1988](#) die der beschränkt steuerpflichtigen. Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz während eines Kalenderjahres ins Inland und wird er dadurch unbeschränkt steuerpflichtig, so müssen für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht und für den der

unbeschränkten Steuerpflicht zwei getrennte Veranlagungen durchgeführt werden, weil sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen, als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung jeweils unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen vorgesehen sind.

Bei der Veranlagung für den Zeitraum der **beschränkten Steuerpflicht** sind die inländischen Einkünfte zugrunde zu legen, soweit bei diesen die Steuer nicht bereits durch Steuerabzug abgegolten ist (§§ 1 Abs. 2 iVm 98 und 102 EStG 1988). Der Veranlagung für den Zeitraum der **unbeschränkten Steuerpflicht** ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige in diesem Zeitraum bezogen hat (VwGH 26.9.1990, [86/13/0104](#)).

Hat die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraumes bestanden, so wird das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen zugrunde gelegt. Bei Wegfall der Steuerpflicht kann die Veranlagung sofort vorgenommen werden ([§ 39 Abs. 2 EStG 1988](#)). [§ 102 EStG 1988](#) enthält davon abweichende Regeln für die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger. Auch in diesem Bereich sind aber die Bestimmungen über die allgemeine Veranlagung und den Veranlagungszeitraum ([§ 39 EStG 1988](#)) sinngemäß anzuwenden (*Doralt*, EStG¹⁵, § 102 Tz 1).

Im Jahr des Übergangs von der beschränkten auf die unbeschränkte Steuerpflicht und umgekehrt kommt es damit zu einem (u.U. auch progressionsschonenden) Splitting des Einkommens. Dieses Kalenderjahr zerfällt damit in **zwei Ermittlungs- und Veranlagungszeiträume** (*Doralt*, EStG¹⁵, § 39 Tz 7; vgl. auch BFH 17.4.1996, I R 78/95 zur bis 1995 vergleichbaren Rechtslage des § 2 Abs. 7 dEStG idF bis zur Änderung durch das JStG 1996).

Das Finanzamt setzte diese Regel entsprechend der Verwaltungsübung (vgl. EStR 2000 Rz 20) um und erließ zwei Einkommensteuerbescheide 2010.

Diese beiden Bescheide unterscheiden sich äußerlich nur durch die Angabe verschiedener Steuernummern und sprechen beide aus, dass sie die „*Einkommensteuer für das Jahr 2010 festsetzen*“. Sie beurteilen damit – nach dem klaren Wortlaut des Spruchs der Bescheide – dieselbe Sache.

Identität der Sache – res iudicata

Die materielle Rechtskraft eines Bescheides bedeutet seine Unwiderrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit. Sie bezieht sich auf die Sache des Bescheides und hat zur Folge, dass über diese Sache nicht neuerlich abgesprochen werden darf (Grundsatz der entschiedenen Sache bzw. res iudicata). Ergeht nach (materieller) Rechtskraft eines

Bescheides ein zweiter Bescheid, der über dieselbe Sache abspricht, so ist dieser zu beseitigen (*Stoll*, BAO, 946 Abs. 1).

Die Sache muss deshalb im erstinstanzlichen Bescheid klar und unmissverständlich umschrieben sein. Die Sache in Bezug auf eine **zeitraumbezogen erhobene Abgabe** wie die Einkommensteuer wird durch ihren Schuldner und die Angabe des Zeitraumes bestimmt, für den der Abgabenanspruch als entstanden beurteilt wird (vgl. UFS 9.9.2009, RV/0144-S/08, VwGH [82/14/0248](#)).

Im Falle des Wechsels von der beschränkten in die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht ist das Kalenderjahr in zwei Zeiträume zu teilen und in zwei Einkommensteuerbescheiden über zwei Sachen abzusprechen (1. Einkommensteuer für die Zeit der beschränkten Steuerpflicht und 2. Einkommensteuer für die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht). Die Zeiträume, über die dabei abgesprochen wird, dürfen sich nicht überschneiden (*res iudicata*).

Im konkreten Fall erging der nunmehr bekämpfte Bescheid vom 28. März 2012 nach dem Bescheid vom 5. März 2012. Beide Bescheide sprechen über die Einkommensteuer für das Jahr 2010 ab. Darunter kann nur das gesamte Kalenderjahr 2010 verstanden werden (vgl. *Schwaiger*, SWK 32/2009, S 947 Punkt 3.4). Beide Bescheide weisen damit dieselbe Abgabe (Einkommensteuer), denselben Zeitraum (2010) und denselben Schuldner (VN Bw) aus und sprechen deshalb über dieselbe Sache ab.

Die unterschiedliche Steuernummer taugt insofern nicht zur Unterscheidung zweier Sachen, als sie nichts über den Inhalt des Bescheides, sondern bestenfalls zur besseren Identifizierung des Bescheidadressaten beitragen kann. Dieser ist aber unzweifelhaft bei beiden Steuernummern ein und dieselbe Person.

Der zweite Bescheid verletzt damit den Grundsatz der entschiedenen Sache („*res iudicata*“) und war ersatzlos zu beseitigen bzw. aufzuheben.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid berichtigt, so umfasst die Berufung den **Bescheid in seiner berichtigten Fassung**; es bedarf somit keiner neuerlichen Berufung, um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen (VwGH 20.5.1987, [86/13/0088](#)). Durch die Aufhebung des berichtigten Bescheides vom 28. März 2012 verliert auch der berichtigende Bescheid vom 25. April 2012 seine rechtliche Grundlage (vgl. VwGH 7.5.1990, [88/15/0057](#), 0092; 19.3.1997, 97/13/0038).

Um in der Folge über die Zeit der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht getrennt absprechen zu können, wird es nötig sein, die Sache des ersten Bescheids vom 5. März 2012 nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von (1. Jänner bis 31. Dezember) 2010 auf den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht (1. Jänner bis 31. März 2010)

einzuſchränken. Erst danach ist der Weg frei, um mit einem zweiten Bescheid über den restlichen Zeitraum (1. April 2010 bis 31. Dezember 2010) zu entscheiden.

Inhaltlich kann sich das Finanzamt bzw. die Rechtsmittelbehörde erst dann mit dem Berufungsbegehren auseinandersetzen.

Salzburg, am 21. Juni 2012