



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse1, vertreten durch Steuerberater, Adresse2, vom 2. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 3. September 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Mitunternehmer bei der A-OEG), Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einkommensteuererklärung ist am 28. April 2009 elektronisch eingelangt. Der Einkommensteuerbescheid 2007 wurde am 18. Mai 2009 vom Finanzamt erklärungsgemäß erlassen.

Am 25. August 2009 brachte der Berufungswerber einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 BAO mit folgender Begründung ein:
„Tatsache ist, dass ich außer meiner unselbständigen Erwerbstätigkeit keine Einkünfte gehabt habe. Ich habe aus der Tätigkeit eines Mitgesellschafters bei der Fa. A-OEG keinen einzigen Cent bezogen. Dazu kann ich auch eine eidesstättige Erklärung abgeben. Die Fa. A-OEG hat

nur ein einziges Bauvorhaben abgewickelt und wäre geplant gewesen, den Gewinn nach Abschluss des Bauvorhabens unter den Gesellschaftern aliquot aufzuteilen. Zu einem solchen Gewinn ist es aber nicht gekommen, weil die Gesellschaft wegen Überschreitung der Baukosten insolvent geworden ist und der Konkurs angemeldet werden musste. Dieser wurde aber mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Der vom Finanzamt herangezogene Gewinn im Jahre 2007 ist nur ein abstrakter Buchgewinn der Firma gewesen. Als einziger Gesellschafter hat Herr B ein Arbeitseinkommen bezogen, weil dieser das Bauprojekt auch abgewickelt hat. Ich selber habe jedoch nie ein Einkommen der Gesellschaft bezogen, so dass dafür auch keine Einkommensteuer entstehen kann.“

Das Finanzamt wies den Aufhebungsantrag mit Bescheid vom 3. September 2009 ab und begründete diesen wie folgt:

„Eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus. Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, sei es, dass er gegen Gesetze, gegen Verordnungen oder gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union verstößt. Gem. § 39 Abs. 1 EStG 1988 ist der Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr. Die Einkommensteuer wird somit nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Verluste aus den vorangegangen Jahren können als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 6 EStG abgezogen werden, jedoch gem. § 2 Abs. 2b Z. 2 EStG nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte. Die Verluste aus späteren Jahren können aber nicht berücksichtigt werden. Aus o.a. Gründen ist die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des Bescheides nicht gegeben und der Antrag auf Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO ist abzuweisen.“

In der am 2. Oktober 2009 dagegen eingebrachten Berufung führt der Berufungswerber folgendes aus:

„Begründend wird ausgeführt, dass § 299 Abs. 1 BAO die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraussetzt. Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, sei es, dass er gegen Gesetze, gegen Verordnungen oder gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union verstößt. Diese Begründung ist jedoch unzutreffend, weil sich nicht der Inhalt des Bescheides als rechtswidrig erweisen muss, sondern sich lediglich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweisen muss. Von den von Ihnen demonstrativ angeführten Gesetzen und Verordnung oder dem Gemeinschaftsrecht ist in der Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO explizit nicht die Rede.“

Nun habe ich in meinem Antrag vorgebracht, dass mir im Veranlagungsjahr 2007 das vermeintliche Einkommen nicht zugewachsen ist, sondern es sich nur um einen Buchgewinn der Gesellschaft gehandelt hat, welcher in der Bilanz der Gesellschaft schon dadurch enorm geschmälert wurde, in dem die Verluste aus dem Jahr 2006 kompensiert werden mussten. Eine Legaldefinition über das Einkommen findet sich wohl in § 2 Abs. 1 und 2 EStG. Demnach ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 leg. cit. aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben. Zwingend notwendig ist daher, dass in der Bilanz der Gesellschaft, das mir zugeschriebene Einkommen abgebucht und mir zugeflossen ist. Erst nach diesem Vorgang hätte ich ein Einkommen gehabt und würde ich damit dem Einkommenssteuergesetz unterliegen.

Das Einkommenssteuergesetz besteuert ja ausdrücklich nur reale und keine fiktiven Einkommen. Nachdem das nicht der Fall ist, erweist sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides vom 18.05.2009 als nicht richtig und sieht die Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO diesfalls vor, dass entweder die Abgabenbehörde selbst von Amts wegen oder aber auch auf Antrag der Partei einen solchen Bescheid aufhebt. Nachdem ich keinerlei Einkommen bezogen habe, wird auch die Argumentation im bekämpften Bescheid fehlgeleitet, wonach gemäß § 39 Abs. 1 EStG der Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr ist, für welches der Steuerpflichtige ein Einkommen bezogen hat. Auch in dieser Bestimmung wird ausdrücklich verlangt, dass ein Einkommen bezogen werden muss, was nicht der Fall war."

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 BAO kann eine Bescheidaufhebung wie folgt geschehen:

(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht.

Gemäß § 39 EStG wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Gemäß § 2 Absatz 1 EStG ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Gemäß Absatz 2 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Bei Ermittlung des Einkommens sind gemäß Absatz 2b folgende Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind:

1.) In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117

Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

Gemäß Absatz 3 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer. Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind gemäß Absatz 4 der Gewinn bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb. Als gewerbliche Einkünfte (Abs. 3 Z 3) gelten stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind.

Das EStG kennt sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 7). Der Begriff „Einkünfte“ ist eine Nettogröße (objektives Nettoprinzip, nach Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten). Positive Einkünfte werden bei den betrieblichen Einkunftsarten als Gewinn und negative als Verlust bezeichnet. Im vorliegenden Fall wird der Gewinn der A-OEG durch eine Überschussrechnung (Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben) ermittelt. Gemäß § 2 Absatz 1 EStG ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen gemäß Absatz 3 der Einkommensteuer. Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind gemäß Absatz 4 der Gewinn bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb. Als gewerbliche Einkünfte (Abs. 3 Z 3) gelten stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften.

Der Berufungswerber ist Gesellschafter der A-OEG. Der anteilige Gewinn eines Gesellschafters ist von jedem Gesellschafter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Dieser Gewinn wurde vom Berufungswerber in seiner Einkommensteuererklärung auch in dieser Form als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. In diesem Zusammenhang ist es ohne Relevanz, ob und wann einem Gesellschafter Geldmittel zugeflossen sind. Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern ist einzig der Gewinn der im Veranlagungsjahr entstanden ist. Ein nicht ausgeschütteter Gewinn erhöht den Wert des Betriebsvermögens einer Gesellschaft, dieser Vorteil kommt wieder direkt dem Gesellschafter zugute.

Gemäß § 18 Absatz 6 EStG sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln. Gemäß Absatz 7 können bei einem

Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind.

Der Verlustabzug unterscheidet sich von den anderen Sonderausgaben zunächst dadurch, dass „Ausgaben“ nicht vorliegen. Er ist deshalb auch gesetzesystematisch von den übrigen Sonderausgaben getrennt. Der Verlustvortrag ist auch keine Begünstigung wie die anderen Sonderausgaben, sondern eine notwendige Ergänzung zur Gewinnermittlung, zum Nettoprinzip und zur Abschnittsbesteuerung. Der im Verlustabzug berücksichtigte Verlust stammt aus der Gewinnermittlung einer früheren Periode; das würde dafür sprechen, auch den Verlustabzug im Rahmen der Gewinnermittlung zu behandeln (zum Verlustvortrag siehe § 231 HGB). Der Verlustabzug geht aber über die Gewinnermittlung hinaus: Seine Höhe ergibt sich bereits im Entstehungsjahr des Verlustes nach einem Ausgleich mit anderen - auch nicht-betrieblichen - Einkünften, auch die spätere Verrechnung beschränkt sich nicht auf betriebliche Einkünfte (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 18 Tz 282 und 283). Die Höhe des abzugsfähigen Verlustes ergibt sich grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres. Damit wird der Verlustabzug der Höhe nach mit Bindung für die Folgejahre rechtskräftig festgestellt.

Der Verlustabzug wurde vom Finanzamt im Jahr 2006 entsprechend den eingereichten Steuererklärungen rechtskräftig ermittelt. Beim Einkommensteuerbescheid des Jahres 2007 hat das Finanzamt diesen aus dem Jahr 2006 stammenden Verlustabzug in voller Höhe - entsprechend den gesetzlichen Vorschriften als Sonderausgaben gemäß § 18 Absatz 6 und 7 EStG – berücksichtigt.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass der Berufungswerber keine Argumente vorbringen konnte, die eine Bescheidaufhebung aufgrund eines unrichtigen Bescheidspruches rechtfertigen würden. Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn es bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage die Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO als nicht gegeben erachtet hat und den vorliegenden Antrag abwies.

Da auf Grund obiger Erwägungen insgesamt eine Maßnahme nach § 299 BAO nicht gerechtfertigt erschien, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 20. November 2009