



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 (Änderung gemäß § 295 (1) BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte für das Jahr 1996 unter anderem negative Einkünfte aus einer Beteiligung an der X-Gesellschaft in Höhe von S 224.243,00. Die Einkommensteuerveranlagung wurde vom Finanzamt mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 vom 28. September 1998 erklärungsgemäß vorgenommen.

Anlässlich einer die X-Gesellschaft betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden auf den Bw. entfallende positive Einkünfte aus dieser Beteiligung in Höhe von S 702.436,00 festgestellt und ein entsprechender Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) vom 3. Dezember 2004 erlassen.

Auf Grund einer entsprechend geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung des für die X-Gesellschaft zuständigen Finanzamtes vom 3. Dezember 2004 wurde vom Finanzamt der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO) vom 20. Dezember 2004 erlassen, mit welchem die Einkünfte des Bw. aus der Beteiligung gemäß dem betreffenden Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) mit S 702.436,00 berücksichtigt wurden.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 29. Dezember 2004 brachte der Bw. folgendes vor:

1. Für das Kalenderjahr 1996 liege ein Einkommensteuerbescheid vom 28. September 1998 vor, welcher in Rechtskraft erwachsen sei. Daher sei eine neuerliche bescheidmäßige Festsetzung ohne Wiederaufnahme unzulässig. Eine Wiederaufnahme sei nicht erfolgt.
2. Der nunmehr erlassene Einkommensteuerbescheid enthalte eine Tangente aus der beim Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk in Wien, Schwechat und Gerasdorf steuerlich erfassten X-Gesellschaft. Gegen den Grundlagenbescheid werde aus folgendem Grund Berufung erhoben: Die Finanzbehörde habe die steuerneutralen Einbringungen der atypisch stillen Beteiligungen in die X-Gesellschaft zum 30. Juni 1996 mit der Begründung fehlender Anwendungsvoraussetzungen nicht anerkannt und den gegenständlichen Vorgang als Tausch im Sinne des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 qualifiziert. In der Berufung gegen den Grundlagenbescheid werde dargelegt, dass die Anwendungsvoraussetzungen sehr wohl erfüllt seien und es sich um eine steuerneutrale Einbringung handle.
3. In dem im Einkommensteuerbescheid festgestellten Einkommen für das Jahr 1996 in Höhe von S 3.945.697,00 seien gemäß Beilage zur Einkommensteuererklärung Einkünfte aus der Veräußerung eines PKW in Höhe von S 190.000,00 enthalten. Es handle sich um den gesamten Kaufpreis, der irrtümlich nicht um den Privatanteil von 20 % gekürzt worden sei. Daher seien die Gesamteinnahmen und somit das Jahreseinkommen um S 18.000,00 zu vermindern.

Es werde der Berufungsantrag gestellt, den angefochtenen Bescheid im Hinblick darauf, dass bereits ein rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid vorliege, aufzuheben. In eventu werde

der Antrag gestellt, der Berufung stattzugeben und die Einkommensteuer für das Jahr 1996 ausgehend von einem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von S 3,001.018,00 festzusetzen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 3. Februar 2005 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet:

Die Bemessungsverjährung betreffend Einkommensteuer betrage gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre und beginne mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, zu laufen. Die Verjährung werde durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 209 Abs. 1 BAO). Unterbrechung bedeute, dass die bis zur Unterbrechungshandlung verstrichene Zeit in der Folge unberücksichtigt bleibe und die Fristen des § 207 BAO neu und ohne Einrechnung der schon verstrichenen Zeitspanne nochmals zu laufen beginnen würden. Auch hier gelte das bei § 207 BAO hervorgehobene Prinzip der Verjährung nach Kalenderjahren.

Unterbrechende Wirkung hätten unter anderem Bescheide, Berufungsvorentscheidungen, Vorhalte, abgabenbehördliche Prüfungen; auch Feststellungsbescheide lösten eine unterbrechende Wirkung bezüglich Ablauf der Verjährung jener Abgabenansprüche aus, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet seien. Unterbrechungsmaßnahmen würden unter anderem durch abgabenbehördliche Prüfungen gesetzt. Seien Gegenstand solcher Prüfungen Feststellungsverfahren, so würden diese die Verjährung der von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Abgaben unterbrechen.

Die im Bescheid gemäß § 188 BAO enthaltenen Feststellungen seien gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zu Grunde zu legen. Für Gewinnfeststellungsbescheide habe der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen, dass sie hinsichtlich der Einkommensteuer der Beteiligten Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO darstellten. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid sei von einem Feststellungsbescheid abhängig, so dass auch sämtliche auf die Erlassung des Feststellungsbescheides ausgerichteten behördlichen Schritte hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides Unterbrechungswirkung hätten.

Bei der X-Gesellschaft habe eine Betriebsprüfung stattgefunden, die mit Prüfungsauftrag vom 10. Dezember 2002 begonnen habe. Die Verjährungsfrist betreffend die Einkommensteuer des Bw. werde somit durch die Bescheiderlassung vom 28. September 1998 und weiters durch die Betriebsprüfung ab dem Jahr 2002 unterbrochen und beginne neu zu laufen, weshalb der

angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 vom 20. Dezember 2004 innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist zu Recht erlassen worden sei.

Abschließend wurde vom Finanzamt auf § 252 Abs. 1 BAO verwiesen, wonach Einwendungen gegen einen Feststellungsbescheid ausschließlich in einer Berufung gegen diesen (und nicht in einer Berufung gegen einen abgeleiteten Bescheid) zu erheben sind.

Mit Anbringen vom 14. Februar 2005 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. wendet sich gegen die mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO) vom 20. Dezember 2004 vorgenommene Änderung des bereits rechtskräftigen Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 vom 28. September 1998.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO (BGBl.Nr. 194/1961 idF BGBl.Nr. 660/1989) ist , wenn ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, dieser ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, oder wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Der angefochtene Bescheid wurde aus Anlass eines geänderten Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) betreffend die X-Gesellschaft, an der der Bw. beteiligt war, auf Grundlage der dargestellten Rechtsnorm erlassen.

§ 295 Abs. 1 BAO sieht als speziellere Norm zum Vorfragentatbestand des § 303 BAO (Wiederaufnahme des Verfahrens) die Anpassung abgeleiteter Bescheide an nachträglich erlassene oder nachträglich geänderte Grundlagenbescheide vor.

Wie sich aus der Gesetzessystematik ergibt und auch von der herrschenden Lehre und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung vertreten wird, kommt § 295 Abs. 1 BAO Anwendungsvorrang vor § 303 BAO zu (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 295, Tz 1 mit Verweis auf Bibus, ÖstZ, 222; VwGH 28.3.1996, 94/16/0254).

Dem Vorbringen des Bw., dass *"eine neuerliche bescheidmäßige Festsetzung ohne Wiederaufnahme"* unzulässig sei, kann demnach nicht gefolgt werden.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides war hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1996 noch keine Bemessungsverjährung (§ 207 Abs. 2 BAO) eingetreten. Diesbezüglich wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung dargestellten rechtskonformen Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Daher kann an der Erlassung des angefochtenen Bescheides im Hinblick auf die Aspekte Rechtskraft und Verjährung keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Soweit der Bw. in der Berufung die Rechtswidrigkeit des die Grundlage für den angefochtenen Bescheid bildenden Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) betreffend die X-Gesellschaft geltend macht, muss auf § 252 Abs. 1 BAO verwiesen werden.

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein.

Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 252, Tz 3 mit Verweis auf VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069).

Demgemäß muss die gegenständliche Berufung im Hinblick auf die Einwendungen gegen den dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) als unbegründet abgewiesen werden.

Soweit das Berufungsvorbringen des Bw. auf eine gegen den Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) eingebrachte Berufung Bezug nehmen soll - was aus der Formulierung zwar nicht eindeutig hervorgeht, jedoch bei Gesamtbetrachtung des Sachverhaltes plausibel erscheint, ist dazu folgendes festzustellen:

Wie anhand einer Datenbankabfrage festgestellt wurde, langte tatsächlich am 13. Jänner 2005 eine gegen den Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) gerichtete, bis dato noch unerledigte, Berufung beim zuständigen Finanzamt ein, so dass dieser nicht rechtskräftig ist.

Dem § 295 Abs. 1 BAO ist zu entnehmen, dass mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides gewartet werden "kann", bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

In diesem zeitlichen Dispositionsrecht ist aber nicht die Einräumung eines Ermessens zu erblicken, dessen Übung der Begründungspflicht unterliegt. Es besteht kein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen auf ein solches Zuwarten (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 295, Tz 13; sowie VwGH 18.3.1987, 87/13/0002).

Demnach besteht auch keine rechtliche Verpflichtung, mit der Entscheidung über die gegenständliche Berufung bis zur Rechtskraft des betreffenden Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) zuzuwarten.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass in derartigen Fallkonstellationen sich allenfalls für den Adressaten eines abgeleiteten Bescheides ergebende unbillige Auswirkungen im Sinne der nach dem rechtsstaatlichen Prinzip zu gewährleistenden faktischen Effizienz von Rechtsschutzeinrichtungen durch die Aussetzung der Einhebung der Abgabe vermeidbar sind.

Gemäß § 212a BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Eine mittelbare Abhängigkeit von der Berufungserledigung im Sinne des § 212a BAO liegt vor allem dann vor, wenn – wie im gegenständlichen Fall - ein Grundlagenbescheid mit Berufung angefochten ist; diesfalls kommt die Aussetzung der abgeleiteten Abgabe (z.B. Einkommensteuer des Beteiligten) in Betracht (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 212a, Tz 7).

Soweit der Bw. in der Berufung die Kürzung der Einnahmen des Jahres 1996 um S 18.000,00 aus dem Grunde der von ihm unterlassenen Vornahme eines Abzuges des Privatanteiles von

20 % bei dem aus einem PKW erzielten Veräußerungserlös von S 190.000,00 beantragt, ist grundsätzlich festzustellen, dass im Rahmen einer Bescheiderlassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO keine Einschränkungen betreffend die Abänderungsmöglichkeit des abgeleiteten Bescheides bestehen. Da der bisherige abgeleitete Bescheid zur Gänze außer Kraft tritt, ist der neue Bescheid in vollem Umfang – und nicht nur hinsichtlich des Änderungsgrundes oder der tatsächlich durchgeführten Änderung – anfechtbar (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0083).

Der gesamte Aufwand für die Anschaffung des betreffenden PKW war zunächst Betriebsausgabe. Der PKW war zu 80 % und somit überwiegend betrieblich genutzt. Die private Nutzung zu 20 % war lediglich im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) zu berücksichtigen. Daher kommt es im Zuge der Veräußerung zu keiner Kürzung des Veräußerungserlöses um einen Privatanteil (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 4, Tz 82).

Aus diesem Grunde kann dem Begehren des Bw. auf Kürzung des aus dem Verkauf des PKW erzielten Erlöses um den Privatanteil von 20 % nicht stattgegeben werden.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt somit zum Ergebnis, dass der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO) nicht stattgegeben werden kann.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 13. März 2006