



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Maria-Luise Wohlmayr, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wilhelm Rumerstorfer, 5020 Salzburg, Wäschergasse 28, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Susanne Fischer, betreffend Einkommensteuer 1995 nach der am 19. November 2008 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10 durchgeföhrten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Hinweis „Änderung gemäß § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 8.8.2002“ wird aus dem Bescheid des Finanzamtes entfernt. Ansonsten bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 erklärte der Berufungswerber (Bw.) unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb, resultierend aus seinen Beteiligungen an diversen Gesellschaften bzw. Gemeinschaften, darunter auch an der X-GmbH&Mitges. Der erste Einkommensteuerbescheid wurde im Juli 1997 auf der Basis der Einkommensteuererklärung erlassen.

Am 13.3.2000 erging an das Wohnsitzfinanzamt des Bw. eine Mitteilung über seine Einkünfte aus der Beteiligung an der X-GmbH&Mitges. Darin wurden die Einkünfte analog den Angaben in der Einkommensteuererklärung mit einem Verlust von ATS 86,- ausgewiesen. Auf Grund einer geänderten Mitteilung, dass an die X-GmbH&Mitges ein neuer Feststellungsbescheid

vom 25. Jänner 2005 erlassen worden sei, in dem für den Bw. ein Gewinn in Höhe von ATS 215.068,35 ausgewiesen wurde, erging am 13. Mai 2005 ein gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid, der in Rechtskraft erwuchs.

Nachdem der Unabhängige Finanzsenat entschieden hatte, dass der zitierte Feststellungsbescheid mangels gültigem Bescheidadressaten keine normative Kraft entfaltet habe (UFS 6.11.2006, RV/0067-G/06), brachte der Bw. am 10. Jänner 2007 einen auf diese Tatsache gestützten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens ein. Als einzigen Grund für die Wiederaufnahme nannte der Bw. die Tatsache, dass sein Einkommensteuerbescheid auf der Basis eines „Nichtbescheides“ gemäß § 295 BAO geändert worden sei und diese Änderung daher rechtswidrig erfolgt sei. Dass die Höhe der angesetzten Einkünfte falsch sei, wurde nicht vorgebracht.

In der Zwischenzeit teilte das zuständige Finanzamt (FA Graz-Stadt) mit, dass es am 28. März 2007 einen Feststellungsbescheid über die Einkünfte der X-GmbH&Mitges erlassen habe und dass der Gewinnanteil des Bw. wie schon im letzten „Nichtbescheid“ mit ATS 215.068,35 festgestellt worden sei.

Das Wohnsitzfinanzamt des Bw. gab in der Folge dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit Bescheid vom 3. Juli 2007 statt und hob den Einkommensteuerbescheid auf. Der Wiederaufnahmebescheid erwuchs in der Zwischenzeit in Rechtskraft.

Am 4. Juli 2007 erließ das Wohnsitzfinanzamt einen Einkommensteuerbescheid, der völlig identisch mit dem soeben erst aufgehobenen Bescheid vom 13. Mai 2005 ist. Er ist wie folgt bezeichnet:

Einkommensteuerbescheid 1995

Änderung gem. § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 8.8.2002

Dieser Bescheid unterscheidet sich vom aufgehobenen Bescheid nur dadurch, dass die Änderung gemäß § 295 BAO in der Begründung des Bescheides nun auf die Feststellungen des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. März 2007 und nicht mehr auf die Feststellungen vom 25. Jänner 2005 gestützt wurde.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben mit der Begründung, die Einkommensteuer für 1995 sei seit dem 1. Jänner 2006 verjährt, weil spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches die Verjährung eintrete. Es liege auch kein Tatbestand des § 209a BAO vor, weil die Festsetzung der Abgabe weder direkt noch indirekt von der Erledigung einer Berufung abhänge. Der Bw. beantragte eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass die Verjährung deshalb nicht eingetreten sei, weil dem Feststellungsbescheid vom 28. März 2007 ein Antrag zu Grunde liege, mit dem die Zuerkennung von Verlustanteilen an die unecht stillen Gesellschafter beantragt wurde, nämlich die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1995 vom 27. März 1997.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wendet sich der Bw. gegen die Qualifizierung der Feststellungserklärung als Antrag gemäß § 209a BAO und führt aus, dies stehe im Widerspruch zu sämtlichen Kommentarmeinungen, die eine Abgabenerklärung nur dann als Antrag werten würden, wenn daraus eine Gutschrift resultiere. Dies läge im gegenständlichen Fall nicht vor. Aber selbst wenn eine Feststellungserklärung ein Antrag wäre, käme § 209a Abs. 2 BAO gegenständlich nicht zur Anwendung, weil der Feststellungsbescheid von der Erklärung abweiche und daher die Abgabenfestsetzung nicht von diesem etwaigen Antrag abhängig gewesen sein könne.

Mit Schreiben vom 4. November 2008 zog der Bw. seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Bei der Einkommensteuer entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO). Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 209 Abs. 3 BAO). Bezogen auf die Einkommensteuer des Jahres 1995 tritt die absolute Verjährung daher mit Ablauf des Jahres 2005 ein.

Ausnahmsweise ist die Festsetzung auch noch nach Ablauf der Verjährungsfrist zulässig, wenn die Voraussetzungen des § 209a BAO gegeben sind. Dieser normiert Folgendes:

- (1) *Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.*
- (2) *Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.*
- (3) *Sofern nicht Abs 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren*

Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

Ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens ist rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO, wenn er vor dem Ablauf der Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wird.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass der Wiederaufnahmeantrag vom 10. Jänner 2007 rechtzeitig war, denn der das Verfahren bis dahin abschließende Bescheid datiert vom 13. Mai 2005. Fest steht auch, dass der Bescheid über die Stattgabe dieses Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1995 rechtskräftig ist und somit einer Beurteilung durch den Unabhängigen Finanzsenat nicht zugänglich ist.

Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden (§ 307 Abs. 1 BAO). Diese Verbindung setzt die Zulässigkeit eines neuen Sachbescheides voraus (Stoll, BAO, 2959). Erfolgt die Bewilligung der Wiederaufnahme (als Folge des § 304 zulässigerweise) nach Eintritt der Bemessungsverjährung, so ist auch die neue Sachentscheidung trotz Eintrittes der Verjährung zulässig (Ritz, BAO³, § 304 TZ 8).

Dies bedeutet also, dass eine neue (zulässige) Sachentscheidung zwingend gleichzeitig mit dem Wiederaufnahmebescheid zu erlassen ist, es sei denn, dass in dieser Sache überhaupt kein Bescheid hätte ergehen dürfen. Sache in diesem Sinne ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des durch die Wiederaufnahme aus dem Rechtsbestand beseitigten Bescheides gebildet hat (vgl. VwGH 18.9.2000, 98/17/0206 zu § 289 BAO). Bei Abgabenbescheiden ist dies die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses (VwGH 30.7.1992, 90/17/0333 zur LAO Krnt 1983). Auf den konkreten Fall umgelegt ist die Sache somit die Festsetzung der Einkommensteuer für das Kalenderjahr 1995.

Durch die rechtskräftige Wiederaufnahme des Verfahrens kommt es nicht zum Wiederaufleben vorher in der Sache (Einkommensteuer 1995) ergangener Bescheide. Die ersatzlose Aufhebung des das Verfahren bisher abschließenden Sachbescheides ist deshalb nur dann zulässig, wenn in der Sache (Einkommensteuer 1995) überhaupt kein Bescheid hätte ergehen dürfen. In allen anderen Fällen ist aber in der Sache selbst zu entscheiden (siehe dazu UFS vom 27.2.2008, RV/0451-S/07).

Der Bw. bezog im Jahr 1995 aus seiner Tätigkeit als Kinderarzt Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb, resultierend aus diversen Beteiligungen an Gesellschaften bzw. Gemeinschaften. Eine Veranlagung der Einkommensteuer gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 ist daher vorzunehmen, und somit ist ein Bescheid zu erlassen, der über die

Einkommensteuer für 1995 abspricht. Eine ersatzlose Aufhebung durch den die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheid kann daher nicht in Betracht kommen.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist (§ 192 BAO). Solange also Feststellungsbescheide dem Rechtsbestand angehören, ist ihr Inhalt zwingende Grundlage der abgeleiteten Bescheide (VwGH 16.3.1994, 93/13/0213). Dies gilt auch für die Erlassung eines zweitinstanzlichen Abgabenbescheides (vgl. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143; 26.9.2000, 2000/13/0042).

Nachdem die ersten Feststellungsbescheide über die Einkünfte der X-GmbH&Mitges aufgrund formeller Gründe ins Leere gingen, wurde in der Zwischenzeit, nämlich am 28. März 2007, neuerlich ein Feststellungsbescheid erlassen, der dem Bw. wiederum Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ATS 215.068,35 zuwies. Der nunmehrige Feststellungsbescheid wurde mit Berufung bekämpft, die derzeit beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig ist (RV/0387-G/07). Aufgrund der ab 27. Juni 2006 in Geltung befindlichen Bestimmung des § 191 Abs. 5 BAO ist bezüglich dessen Wirksamkeit nicht mit der den Bw. betreffenden Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides - wie sie 2006 festgestellt wurde (UFS 6.11.2006, RV/0067-G/06) - zu rechnen. Auch das Problem der Adressierung dürfte rechtskonform gelöst worden sein, da die 14-seitige Bescheidbeilage als Teil des Spruches offensichtlich alle ehemaligen Beteiligten anführt (siehe etwa Kotschnigg, SWK 31/2004 (S 890) Pkt. 2.1).

Es ergibt sich somit die Bindungswirkung sowohl für die Abgabenbehörde erster Instanz als auch für den Unabhängigen Finanzsenat. Der Bemessung der Einkommensteuer 1995 waren folglich die im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der X-GmbH&Mitges getroffenen Feststellungen zugrunde zu legen. Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid des Bw. hat deshalb in diesem Bereich unverändert zu bleiben.

Gemäß § 198 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen. Solche Bescheide haben die in §§ 93, 96 und 198 genannten Bestandteile zu enthalten. Es ist nicht erforderlich, die Rechtsgrundlagen im Spruch des Bescheides zu nennen. Selbst eine allfällige Berufung auf eine nicht zutreffende Rechtsgrundlage bzw. eine verfehlte Begründung macht einen Bescheid nicht rechtswidrig, sofern er mit der objektiven Rechtslage übereinstimmt (vgl. VwGH 24.8.2006, 2002/17/0164 und die dort zitierte Rechtsprechung und Literatur).

Der bekämpfte Bescheid hätte nach Ansicht des Berufungssenates nicht auf die Bestimmung des § 295 BAO gestützt werden dürfen. Da er aber – wie oben dargestellt – aufgrund des

nach rechtskräftiger Durchführung der Wiederaufnahme "offenen" Verfahrens jedenfalls als Erstbescheid zu erlassen war, kommt dem Hinweis auf § 295 BAO keine Bedeutung zu. Der Hinweis war deshalb aus dem Bescheid zu entfernen, was aber ohne Auswirkung auf den (restlichen) Bescheidspruch bleibt (siehe dazu auch UFS 27.2.2008, RV/0451-S/07).

Zusammenfassend ist damit festzustellen, dass die Festsetzung der Einkommensteuer 1995 durch den bekämpften Bescheid nicht verjährt war, dass dabei das Ergebnis des Feststellungsbescheides vom 28. März 2007 zwingend zu berücksichtigen war und dass der bekämpfte Bescheid inhaltlich keiner weiteren Änderung bedurfte. Bei dieser rechtlichen Beurteilung erübrigt es sich somit, auf die Argumentation des Finanzamtes und die dagegen vorgebrachten Berufungseinwendungen näher einzugehen, weil diese nicht entscheidungsrelevant sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 19. November 2008