



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Witwe als Erbin nach NN, Adresse, vertreten durch sh & eckl Treuhand Steuerberatungs GmbH, 3620 Spitz, Erlahof 23, vom 16. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 24. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben, der angefochtene Bescheid wird aufgehoben. Damit tritt der Bescheid vom 13. Oktober 2004 wieder in Wirksamkeit.

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen einen Sachbescheid, der nach Durchführung einer von NN beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens erlassen wurde.

Im Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2000 vom 6. November 2009 begründete der Vertreter des NN, dass nachträglich hervorgekommen sei, dass es sich bei dem mit 17. Februar 2003 datierten und der Einkommensteuerfestsetzung 2000 zu Grunde gelegten Feststellungsbescheid ([§ 188 BAO](#)) aufgrund einer Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) vom 7. September 2006 um keinen Bescheid gehandelt habe.

Die gegen den in der Folge ergangenen Feststellungsbescheid vom 28. September 2006 erhobene Berufung sei vom UFS mit Bescheid vom 7. August 2009 ebenfalls mit der Begründung des fehlenden Bescheidcharakters zurückgewiesen worden. Damit fehle auch

diesem abgeleiteten Einkommensteuerbescheid vom 16. Oktober 2006 (im Wiederaufnahmeantrag fälschlich mit 28. September 2006 angegeben) die Rechtsgrundlage.

Die Qualifizierung des Feststellungsbescheides als Nichtbescheid durch den UFS mit Bescheid vom 7. August 2009 stelle einen neu hervorgekommene Tatsache iSd. [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) dar und sei daher als tauglicher Wiederaufnahmsgrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die mangelnde Bescheidqualität des Grundlagenbescheides nicht bekannt gewesen sei, könne dieser Umstand bei NN nur als neu hervorgekommene Tatsache gewertet werden, an deren Nichtgeltendmachung im bisherigen Verfahren NN kein grobes Verschulden treffe.

Am 17. Februar 2010 verstarb NN.

Das Finanzamt (FA) gab dem Antrag des verstorbenen NN statt und nahm das Einkommensteuerverfahren 2000 mit Bescheid vom 24. Juni 2010 wieder auf.

Ebenfalls am 24. Juni 2010 erließ das FA einen neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2000), der sich im Spruch nicht vom letztgültigen, durch die Wiederaufnahme beseitigten Einkommensteuerbescheid vom 16. Oktober 2006 unterscheidet. Das Finanzamt begründete seinen Bescheid im Wesentlichen damit, dass für das Jahr 2000 am 29. Dezember 2009 ein Feststellungsbescheid erlassen worden sei, der dem Berufungswerber wieder Einkünfte aus Gewerbebetrieb in unveränderter Höhe zugewiesen habe. Im neuen Sachbescheid seien nicht nur Änderungen zulässig, die auf den Wiederaufnahmsgründen basierten.

In seiner Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2000 wendete die Verlassenschaft nach NN ein, dass gem. [§ 207 ff BAO](#) hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 Verjährung eingetreten sei. Die Verjährungsfrist betrage gem. [§ 207 Abs. 2 BAO](#) fünf Jahre und beginne nach [§ 208 BAO](#) mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden sei. Unter Berücksichtigung der verjährungsverlängernden Amtshandlungen gem. [§ 209 BAO](#) sei für die Einkommensteuer 2000 daher mit Beginn des Jahres 2008 die Bemessungsverjährung eingetreten, weshalb der nunmehr erlassene Einkommensteuerbescheid vom 24. Juni 2010 rechtswidrig sei.

Mit Beschluss vom 20. August 2010 des Bezirksgerichts Krems an der Donau wurde die Verlassenschaft nach NN der erblasserischen Witwe Witwe eingewantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender unstrittiger Sachverhalt ist aus den Finanzamtsakten ersichtlich:

NN war im Streitjahr 2000 als Mitunternehmer unter anderem an der damaligen A KG beteiligt.

- Am 10. August 2001 erging betreffend diese Mitunternehmerschaft ein Feststellungsbescheid gem. [§ 188 BAO](#). Hinsichtlich Einkommensteuer (ESt) 2000 erging der Erstbescheid an NN 28. November 2002.

- Am 13. Jänner 2003 erging ein neuerlicher ESt 2000 Bescheid gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#), weil das Finanzamt (FA) Mödling am 7. Jänner 2003 einen geänderten Feststellungsbescheid zu StNr. MMM/MMMM erlassen hatte.

- Dieser Bescheid wurde mit Bescheid vom 24. Februar 2003 gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) abgeändert weil das FA Melk zu StNr. 000/0000 (nunmehr StNr. 999/9999 beim FA Amstetten, Melk, Scheibbs) am 17. Februar 2003 nach Durchführung einer Betriebsprüfung bei der damaligen A KG einen geänderten Feststellungsbescheid erlassen hatte. Nach Ansicht der Bp. war auf eine erfolgte Einbringung Art III des UmgStG nicht anzuwenden.

- Der Bescheid vom 24. Februar 2003 wurde mit Bescheid vom 13. Oktober 2004 gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) abgeändert weil das FA Melk zu StNr. 000/0000 (nunmehr StNr. 999/9999 beim FA Amstetten, Melk, Scheibbs) am 25. Februar 2003 einen geänderten Feststellungsbescheid erlassen hatte. Die gegen diesen ESt-Bescheid 2000 vom 13. Oktober 2004 eingebrachte Berufung wurde mit vom 5. November 2004 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2004 abgewiesen. Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid vom 25. Februar 2003 wurde mit Berufungsentscheidung vom 7. September 2006 als gegen einen Nichtbescheid als unzulässig zurückgewiesen.

- In der Folge erließ das FA Amstetten, Melk, Scheibbs zu StNr. 999/9999 am 28. September 2006 einen neuerlichen Feststellungsbescheid für 2000. Daher wurde mit Bescheid vom 16. Oktober 2006 der ESt-Bescheid 2000 für NN vom 13. Oktober 2004 gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) abgeändert. Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid vom 28. September 2006 wurde mit Berufungsentscheidung vom 7. August 2009 als gegen einen Nichtbescheid gerichtet als unzulässig zurückgewiesen.

- Am 6. November 2009 beantragte NN die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) mit der oben dargestellten Begründung.

- Am 29. Dezember 2009 erließ das FA Amstetten, Melk, Scheibbs zu StNr. 999/9999 einen neuerlichen Feststellungsbescheid für 2000, gegen welchen 2010 neuerlich Berufung erhoben wurde.

- Am 25. Juni 2010 erließ das FA Waldviertel zwei Bescheide nämlich den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) sowie einen neuerlichen ESt-Bescheid 2000 in welchem der Feststellungsbescheid des FA Amstetten, Melk, Scheibbs zu StNr. 999/9999 vom 29. Dezember 2009 Berücksichtigung fand.

Eine Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid wurde nicht eingebracht. Der Wiederaufnahmebescheid erwuchs daher in Rechtskraft.

Mit Berufung vom 16. Juli 2010 wurde ausdrücklich *Berufung gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2000 vom 24.6.2010, Verlassenschaft nach NN erhoben*.

Der oben dargestellte entscheidungsrelevante Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus den dem UFS vorgelegten Akten des Finanzamts.

Das Recht eine Einkommensteuer festzusetzen endet nach fünf Jahre ([§ 207 Abs. 2 BAO](#)). Diese Verjährungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenspruch entstanden ist ([§ 208 Abs. 1 BAO](#)). Das Recht auf Festsetzung verjährt normalerweise spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches ([§ 209 Abs. 3 BAO](#)), die für die veranlagte Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, eintritt ([§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO](#)).

Gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb dieser Frist von der Abgabenbehörde eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenspruchs unternommen wird. Da zwischen 1. Jänner 2001 und 31. Dezember 2005 durch die oben dargestellten Bescheidänderungen derartige Amtshandlungen gesetzt worden waren, verlängerte sich die Verjährungsfrist für die ESt 2000 bis zum 31. Dezember 2006.

Gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) verlängert sich die Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Durch die Erlassung des Bescheides vom 16. Oktober 2006 verlängerte sich daher die Verjährungsfrist bis 31. Dezember 2007. Im Jahr 2007 wurde aber von keinem FA eine neuerliche Verlängerungshandlung gesetzt, weshalb mit Ablauf des Kalenderjahres 2007 die Bemessungsverjährung für die Einkommensteuer des mittlerweile am 17. Februar 2010 verstorbenen NN eingetreten ist.

Ausnahmsweise ist die Festsetzung jedoch auch noch nach Ablauf dieser Fristen zulässig. Gem. [§ 209a Abs. 2 BAO](#) steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabensfestsetzung nicht entgegen, wenn die Abgabensfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ([§ 85 BAO](#)) abhängt und die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt (nämlich Eintritt der Verjährung) eingebracht wurde.

Eine Abgabensfestsetzung hängt von der Erledigung einer Berufung iSd [§ 209a Abs. 2 BAO](#) beispielsweise ab, wenn die Berufung gegen einen Grundlagenbescheid (zB

Feststellungsbescheid gem [§ 188 BAO](#)) gerichtet ist (Stoll, BAO, 2208; VwGH 2.9.2009, [2008/15/0216](#)). Wird sie vor Eintritt der Verjährung (der „abgeleiteten“ Abgabe) eingebracht, so steht der Umstand, dass sie erst nach Verjährungseintritt meritorisch erledigt wird, der Anpassung „abgeleiteter“ Abgabenbescheide nicht entgegen (Ritz, BAO, § 209a Tz 6).

In diesem Zusammenhang ist die Berufung gegen den Feststellungsbescheid vom 29. Dezember 2009 bedeutsam. Grundsätzlich würde diese Berufung gegen den Feststellungsbescheid, welcher der Grundlagenbescheid zum abgeleiteten Einkommensteuerbescheid ist, den Eintritt der Verjährung verhindern. Voraussetzung ist jedoch, dass diese Berufung vor Eintritt der Bemessungsverjährung des „abgeleiteten“ Bescheides erhoben wurde. Da jedoch der Feststellungsbescheid für 2000 des FA Amstetten, Melk, Scheibbs zu 999/9999 nach dem 31. Dezember 2007 (Eintritt der Festsetzungsverjährung siehe oben) nämlich am 29. Dezember 2009 ergangen ist, wurde die dagegen eingebrachte Berufung – trotz der mittelbaren Abhängigkeit des ESt-Bescheides – jedenfalls nach Ablauf der Verjährungsfrist erhoben, weshalb [§ 209a Abs. 2 BAO](#) hier nicht zur Anwendung gelangen kann.

Der Umstand, dass der Wiederaufnahmebescheid in Rechtskraft erwachsen war, weil die Berufung sich ausdrücklich nur gegen den Sachbescheid richtete, führt dazu, dass durch die Wiederaufnahme der Bescheid vom 16. Oktober 2006 aus dem Rechtsbestand beseitigt wurde. Da der mit der Wiederaufnahme erlassene Einkommensteuerbescheid wegen Eintritt der Verjährung aufzuheben ist, führt dieser Umstand dazu, dass der letzte Sachbescheid vor dem durch die Wiederaufnahme beseitigten Bescheid, also der Bescheid vom 13. Oktober 2004 – obwohl von einem Nichtbescheid abgeleitet - sich nunmehr wieder im Rechtsbestand befindet.

Wien, am 15. Februar 2012