



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungwerber (Bw.) war im Streitjahr 2005 Gesellschafter einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesnbR).

Mit Bescheid vom 11. Mai 2006 stellte das Finanzamt die Einkünfte der GesnbR für das Jahr 2005 gemäß § 188 BAO vorläufig fest. Der Feststellungsbescheid enthielt jedoch keinen Hinweis im Sinne der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß veranlagt waren und setzte die Einkommensteuer 2005 in der Höhe von € 2.019,94 fest.

Mit Bescheid vom 23. März 2012 stellte das Finanzamt die Einkünfte der GesnbR für das Jahr 2005 endgültig und rechtswirksam (mit Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO) gemäß § 188 BAO mit Null fest.

Mit Bescheid vom 29. März 2012 erging ein gemäß § 295 BAO berichtigter Einkommensteuerbescheid 2005, in welchem die Einkünfte aus der Beteiligung des Bw. an der GesnbR mit Null veranlagt wurden.

In der gegen den abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2005 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. unter Hinweis auf die gegen den Feststellungsbescheid 2005 vom 23. März 2012 eingebrachte Berufung die Wiederherstellung der Rechtslage des Einkommensteuerbescheides 2005. Begründend wurde dazu vorgebracht, dass der ursprüngliche Feststellungsbescheid 2005 richtig und ein neuer Bescheid nicht zulässig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Mai 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Erst mit Vorlage des Nachtrages zum Geschäftsvertrag am 11. Dezember 2007 habe das Finanzamt Klarheit darüber erlangt, dass die Ungewissheit hinsichtlich der tatsächlichen Ertragsaussichten betreffend den Bw. nicht mehr bestehen sondern lediglich eine Gestaltung zur Erlangung von Verlustzuweisungen erzielt werden solle.

Mit Eingabe vom 14. Mai 2012 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. In seinem Vorlageantrag brachte er vor, dass der Feststellungsbescheid 2005 vom 23. März 2012 gemäß § 207 BAO zu keiner Abgabenfestsetzung führen könne.

Den Ausführungen des Finanzamtes betreffend den Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag hielt der Bw. entgegen, dass die Minderung des Vorausgewinnes der Gesellschafterin der GesnbR ausschließlich zur Verbesserung seines eigenen Ergebnisses als Gesellschafter der GesnbR führe und keinesfalls ein Instrument zur Erlangung von Verlustzuweisungen darstelle.

Mit Eingabe vom 27. Juni 2013 hat der Bw. seinen Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist gemäß § 207 BAO nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen gesetzt von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Im gegenständlichen Fall stützt sich das Finanzamt auf die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO, weil es davon ausgeht, dass der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 2. Mai 2006 als vorläufiger Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen wurde.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein vorläufiger Bescheid als solcher zu bezeichnen (VwGH 20.2.1992, 90/16/0170; 13.5.2004, 2001/16/0565); die Bezeichnung als vorläufig ist Spruchbestandteil (z.B. VwGH 30.7.1992, 89/17/0072; 17.2.2000, 99/16/0090). Ist ein Bescheid (eine Abgabenfestsetzung) nicht als vorläufig bezeichnet, so ist der Bescheid endgültig (z.B. VwGH 17.2.2000, 99/16/0090; 13.5.2004, 2001/16/0565; 27.10.2008, 2005/17/0166).

Da der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 2. Mai 2006 im gegenständlichen Fall nicht als vorläufig bezeichnet wurde, ist davon auszugehen, dass er endgültig ist. Aus diesem Grund kommt mangels Vorliegen eines Falles des § 200 BAO die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht zur Anwendung.

Nach Ellinger (BAO, § 208 Anm. 4) liegen „Fälle des § 200“ (i.S.d. § 208 Abs. 1 lit. d) bei verfassungskonformer Auslegung dieser Norm auch dann vor, wenn ein Grundlagenbescheid (z.B. Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) nach § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig ergangen** ist, hiervon abgeleitete Bescheide aber endgültig erlassen sind.

Das Finanzamt folgt dieser Ansicht, indem es in seiner Berufungsvorentscheidung ausführt, dass die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides auch für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid wirke.

Dazu ist im gegenständlichen Fall jedoch festzustellen, dass der vorläufige Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 vom 11. Mai 2006 ohne Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO und somit auch im Hinblick auf die Vorläufigkeit nicht rechtswirksam ergangen ist. Mangels rechtswirksam vorläufig ergangenen Grundlagenbescheids liegt daher hier kein Fall des § 200 BAO vor.

Aus den dargelegten Gründen kommt im vorliegenden Fall die Verjährungsbestimmung des § 208 Abs. 1 lit. a BAO zur Anwendung, wonach die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, beginnt und fünf Jahre beträgt.

Im gegenständlichen Fall der Einkommensteuer 2005 ist der Abgabenanspruch daher am 31. Dezember 2005 entstanden. Die Verjährungsfrist würde grundsätzlich gemäß § 207 Abs. 2 BAO („...bei allen übrigen Abgaben...“) fünf Jahre betragen und daher am 31. Dezember 2010 enden. Da sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert, wenn innerhalb der Verjährungsfrist Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen wurden und im gegenständlichen Fall der Einkommensteuerbescheid 2005 am 2. Mai 2006 (also innerhalb der Verjährungsfrist) erlassen wurde, endet die Verjährungsfrist am 31. Dezember 2011.

Der gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid 2005 vom 29. März 2012 wurde daher nach Ablauf der Verjährungsfrist erlassen.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung statzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Wien, am 11. Juli 2013