



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26. September 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog u.a. Einkünfte aus der Beteiligung an mehreren Mitunternehmerschaften, darunter eine Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter der beim Finanzamt A unter St.Nr. aaa/bbbb erfassten XY GmbH (im Folgenden XY-GmbH). Ein am 5. September 2002 gemäß § 295 BAO für das Jahr 1995 ergangener Einkommensteuerbescheid berücksichtigte basierend auf den vom Finanzamt A getroffenen Feststellungen die vom Bw aus dieser Beteiligung im Jahr 1995 erzielten Einkünfte mit 129.346,00 S. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Die XY-GmbH (und atypisch stille Gesellschafter) erhob gegen den für das Jahr 1995 ergangenen Feststellungsbescheid des Finanzamtes A Berufung. Mit Bescheid vom 6. November 2006 wies der unabhängige Finanzsenat (GZ: RV/0067-G/06) diese Berufung als unzulässig zurück. Da der Feststellungsbescheid mangels gültigem Bescheidadressaten nicht wirksam ergangen sei, komme diesem keine Bescheidqualität zu.

Unter Bezugnahme auf diesen Zurückweisungsbescheid stellte der Bw mit Schreiben vom 1. Februar 2007 den Antrag, das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1995 wiederaufzunehmen. Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache dar. Die am 5. September 2002 gemäß § 295 BAO vorgenommene Änderung sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche daher nicht den gesetzlichen Bestimmungen. Da der Rechtszustand vor dieser Änderung herzustellen sei, sei der Einkommensteuerbescheid 1995 in seiner ursprünglichen Fassung vom 18. August 1999 zu erlassen. Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, da ein solcher nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides berechtige.

Mit Datum 28. März 2007 erließ das Finanzamt A an die XY-GmbH und Mitges. erneut einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1995. Die an das für den Bw zuständige Finanzamt N hierüber am 19. April 2007 ergangene Mitteilung weist den Anteil des Bw mit 129.041,00 S aus.

Mit Bescheid vom 26. September 2007 nahm das Finanzamt N das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1995 dem Antrag des Bw folgend wieder auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995, in welchem den bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes A vom 28. März 2007 entsprechend der Einkünfteanteil des Bw an der XY-GmbH mit 129,041,00 S berücksichtigt wurde.

Mit Schreiben vom 2. November 2007 erhob der Bw gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 vom 26. September 2007 Berufung. Als Begründung führt der Bw an, dass das Recht, die Einkommensteuer für das Jahr 1995 festzusetzen, mit Ablauf des Jahres 2005 verjährt sei. Der angefochtene Bescheid sei daher aufzuheben.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Da die fristgerecht beantragte Wiederaufnahme bewilligt worden sei, sei auch die neue Sachentscheidung gemäß § 209a Abs. 2 BAO trotz Eintritts der Verjährung zulässig.

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 ist die absolute Verjährung daher mit Ablauf des Jahres 2005 eingetreten.

Liegt eine der in § 209a BAO normierten Voraussetzungen vor, ist eine Festsetzung auch noch nach Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht gemäß § 209a Abs. 2 BAO der Abgabefestsetzung 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.

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.

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).

Daraus folgt, 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). Bei Abgabenbescheiden ist dies die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses (VwGH 30.7.1992, 90/17/0333). Auf den konkreten Fall umgelegt ist Sache somit die Festsetzung der Einkommensteuer für das Kalenderjahr 1995.

Durch die rechtskräftige Wiederaufnahme des Verfahrens kommt es, auf Grund des Verbindungsgebotes des § 307 Abs. 1 BAO, 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.

Der Bw bezog im Jahr 1995 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von rd. 2,5 Mio S sowie insgesamt ebenfalls positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für das Jahr 1995 ist daher

gemäß § 39 Abs. 1 Satz 1 EStG eine Veranlagung durchzuführen, hat somit zwingend ein die Einkommensteuer dieses Jahres festsetzender Bescheid zu ergehen. Eine ersatzlose Aufhebung durch den die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheid kommt folglich nicht in Betracht.

Der das Verfahren abschließende Bescheid datiert vom 22. September 2002, weshalb der beim Finanzamt am 5. Februar 2007 eingelangte Wiederaufnahmsantrag innerhalb der Fünfjahresfrist und folglich rechtzeitig eingebracht wurde. Da das Finanzamt somit zulässigerweise die Wiederaufnahme bewilligt hat, ist ungeachtet des Eintritts der Verjährung auch die neue Sachentscheidung zulässig.

Im Übrigen ließ der Bw den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid vom 26. September 2007 unangefochten. Dieser Bescheid ist somit rechtskräftig und stellt daher, im Hinblick auf das Verbindungsgebot bzw. den Umstand, dass eine ersatzlose Aufhebung des das Verfahren bisher abschließenden Bescheides vom 5. September 2002 aus den angeführten Gründen nicht in Betracht kommt, vielmehr zwingend ein neuer Bescheid an die Stelle des durch die Wiederaufnahme beseitigten Bescheides zu treten hat, jedenfalls den verfahrensrechtlichen Titel für die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1995 dar.

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).

Das Finanzamt A hat, nachdem in der Vergangenheit an die XY-GmbH und Mitges. gerichtete Feststellungsbescheide, wie dem Zurückweisungsbescheid des unabhängigen Finanzsenats vom 6. November 2006 zu entnehmen ist, aus formellen Gründen – einige der namentlich genannten Gesellschafter der Mitunternehmerschaft waren bei Erlassung der als Bescheid intendierten Erledigungen nicht mehr am Leben - ins Leere gegangen waren, am 28. März 2007 neuerlich einen Feststellungsbescheid erlassen, der dem Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ATS 129.041,- zuweist. Eine gegen diesen Feststellungsbescheid gerichtete Berufung ist derzeit beim unabhängigen Finanzsenat anhängig (RV/0387-G/07).

Da seit dem 27. Juni 2006 die Bestimmung des § 191 Abs. 5 BAO in Geltung ist, der zufolge es der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegensteht, wenn gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen zugerechnet werden, die rechtlich nicht mehr existent sind, ist auszuschließen, dass jene formellen Mängel, die zum Zurückweisungsbescheid vom

6. November 2007 geführt haben, auch dem Feststellungsbescheid vom 28. März 2007 anhaften. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass dieser Feststellungsbescheid dem Bw gegenüber wirksam ergangen ist. Andere Gründe, die zu einer Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides geführt hätten, sind nicht erkennbar und wurden weder im gegenständlichen Berufungsverfahren noch in jenem der XY-GmbH und Mitges. vorgetragen.

Der Inhalt des Feststellungsbescheides vom 28. März 2007 war im Hinblick auf die in § 192 BAO getroffene Anordnung dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 26. September 2007 zwingend zu Grunde zu legen. Eine Nichtberücksichtigung des Feststellungsbescheides hätte zur Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides geführt. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid hat deshalb in diesem Bereich unverändert zu bleiben.

Abschließend sei noch auf die zum gleichen Sachverhalt ergangenen Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenats vom 19.11.2008, RV/0580-S/07, und vom 27.2.2008, RV/0451-S/07, verwiesen.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 7. Jänner 2010