



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, vom 21. November 2005 gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1992, 1993 sowie 1996 bis 1999 des Finanzamtes Y. vom 28. Oktober 2005 entschieden:

1. Der Berufung wird, soweit sie gegen die Einkommensteuerbescheide 1992, 1993, 1996 und 1997 gerichtet ist, Folge gegeben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1992, 1993, 1996 und 1997 werden aufgehoben.

2. Die Berufung wird, soweit sie gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 gerichtet ist, als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) bezog in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen 1992 und 1993 bzw. 1996 bis 1999 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus Vermietung und Verpachtung, sowie ab 1995 aus Gewerbebetrieb.

Er ist neben der Fa. RW. KEG auch an der ABGmbH ab dem Jahr 1996 beteiligt.

Die Einkommensteuererklärungen für die Zeiträume 1992 bis 1993 und 1996 bis 1999 langten beim Finanzamt am 2. August 1993, 13. Juli 1994, bzw. am 17. Juli 1997, 30. Juni 1998, 20. Juli 1999 und 27. Juni 2000 ein.

Folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V+V) wurden berücksichtigt:

Jahr	Einkunftsart	Betrag
1992	V+V	- 419.170 S Verlust
1993	V+V	- 146.430 S Verlust
1996	V+V	- 10.564,53 S Verlust
1997	V+V	- 19.736,13 S Verlust
1998	V+V	- 23.247 S Verlust
1999	V+V	- 28.230 S Verlust

Das Finanzamt erließ unter Berücksichtigung dieser negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Einkommensteuerbescheide datiert mit 28. Jänner 1994, 21. Juli 1994 bzw. 18. August 1997, 14. September 1998, 14. September 1999 und 30. Juni 2000.

Das Finanzamt X. übermittelte eine geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung für 1993 datiert mit 6. Juni 1995. Daraus geht hervor, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den beteiligten Bw. – 123.990 S betragen würden. Das Finanzamt erließ daraufhin am 14. Juni 1995 gemäß § 295 Abs. 1 BAO den geänderten Einkommensteuerbescheid 1993 unter Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 123.990. Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 1993 brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein, mit der Begründung, dass ein Verlust in der Höhe von - 123.990 S aufgrund der Beteiligung an der Fa. RW . KEG zu berücksichtigen sei. Das Finanzamt gab der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 1995 statt.

Bei der Fa. RW . KEG wurden Betriebsprüfungen durchgeführt.

Aus den die Fa. RW . KEG betreffenden Veranlagungsakten des Finanzamtes X. und den bezugshabenden Arbeitsbögen ergibt sich Folgendes:

1. Für die Jahre **1992 bis 1995** wurde seitens der Großbetriebsprüfung X. hinsichtlich Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung im Zeitraum zwischen 28.7.1998 (Datum des Prüfungsbeginnes) und 10.2.2000 eine **Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO** durchgeführt (siehe Tz 9 des Betriebsprüfungsberichtes vom 16.2.2000).

Die im Schlussbesprechungsprogramm dargestellten Punkte betreffend Abgrenzung Einkünfte aus Kapitalvermögen/Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (1992 - 1995) sowie Anliegerbeiträge (nur 1992) und Kapitalertragsteuer (nur 1992) wurden anlässlich der am 10. Februar 2000 durchgeführten Schlussbesprechung fallen gelassen.

Auf Grund dieser abgabenbehördlichen Prüfung ergaben sich daher keine Feststellungen, die

zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen geführt hätten (siehe Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes).

Die vorläufigen Feststellungsbescheide vom 27. Dezember 1993 (1992) und 6. Juni 1995 (1993) wurden sohin nicht abgeändert.

2. Im Zeitraum vom **4.11.2003 (Datum des Prüfungsbeginnes) bis 23.6.2005** (siehe Tz 9 des Betriebsprüfungsberichtes vom 15.9.2005) wurde seitens der Großbetriebsprüfung X. bei der Fa. RW . KEG abermals eine **Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO** durchgeführt, dieses Mal betreffend Umsatzsteuer, Kammerumlage sowie einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre **1998 bis 2000** (siehe auch Prüfungsauftrag vom 30.10.2003).

Anlässlich dieser Betriebsprüfung (Schlussbesprechung am 23. Juni 2005) wurde hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzelner Gesellschafter der genannten Firma (darunter auch des Bw's) Liebhaberei festgestellt (Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes).

Am **3. Oktober 2005** ergingen seitens des Finanzamtes X. für die Jahre ab 1992 an die Fa. RW . KEG endgültige Feststellungsbescheide im Sinne der Ergebnisse der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2000, wobei Liebhaberei hinsichtlich einzelner Gesellschafter bzw. des Bw`s festgestellt wurde (Betriebsprüfungsbericht vom 30.9.2005).

Gleichzeitig wurden an die Einkommensteuer-Finanzämter der betroffenen Gesellschafter „geänderte Mitteilungen über die gesonderte Feststellung“ der Einkünfte übermittelt, darunter auch die angeführten Mitteilungen vom **3. Oktober 2005** ua für die Jahre 1992, 1993 bzw. 1996 bis 1999 betreffend den Bw.

Die vormals bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigten negativen Anteile aus der genannten Beteiligung wurden nicht mehr in Ansatz gebracht.

Daher erließ das Finanzamt Y. am **28. Oktober 2005** geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992, 1993 und 1996 bis 1999.

Dazu wird angemerkt, dass aus den Einkommensteuerbescheiden 1992 und 1993 vom 28. Oktober 2005 hervorgeht, dass „der Bescheid vom 28.1.1994 und 28.7.1995 über die Veranlagung der Einkommensteuer für 1992 und 1993 aufgehoben wird“ und „die Einkommensteuer gem. § 41 Abs. 1 EstG für das Jahr 1992 und 1993 nicht veranlagt wird.“.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 1992, 1993 und 1996 bis 1999 brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung mit Schreiben vom 15. November 2005 ein, mit folgender Begründung:

„1. § 209 Abs. 3 BAO idF des StRefG 2005 bestimmt, dass das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches verjährt. Das betrifft die Bescheide 1992 und 1993.

2. Nach § 207 unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen der Verjährung. Die Frist beträgt 5 Jahre. Mit dem Betriebsprüfungsbericht vom 16. Februar 2000 wurde eine „Amtshandlung zur Geltendmachung...“ gemäß § 209 abgeschlossen. Damit verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr auf sechs Jahre. Das betrifft alle angefochtenen Bescheide“.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Dezember 2005 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen im Wesentlichen mit folgender Begründung:

„..... Die Erstbescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinnes der Fa. RW . KEG ergingen in allen umstrittenen Jahren vorläufig iSd § 200 BAO, weil nicht feststand, ob es sich um eine steuerpflichtige Tätigkeit handelte oder um Liebhaberei.

Am 28. Oktober 2003 begann bei der Firma eine Betriebsprüfung, die am 22. September 2005 beendet wurde und aufgrund derer die geänderten Mitteilungen vom 3. Oktober 2005 ergingen. Die von Ihnen als Verlängerungshandlung genannte Prüfung vom 16. Februar 2000 ist der Aktenlage nicht zu entnehmen. Festzuhalten ist weiters, das von Seiten der RW . KEG gegen die Bescheide aufgrund der Betriebsprüfung vom 25. Oktober 2005 berufen wurde. Im Einzelnen bedeutet dies, dass die Einkommensteuerfestsetzung bei Ihnen von einer vorläufig ergangenen Gewinnfeststellung bei der RW . KEG abhing und abhängt. § 208 Abs. 1 lit. d BAO ordnet für diesen Fall an, dass die Verjährung des Abgabenanspruches auf die Einkommensteuern nicht mit Ablauf des Jahres beginnt, indem der Abgabenanspruch entstanden ist, sondern erst mit Ablauf des Jahres, mit dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Der Aktenlage zufolge ist die Ungewissheit, welche die Einkunftsquelle der RW . KEG betraf, erst mit der am 22. September 2005 beendeten Prüfung beseitigt worden. Für die Jahre 1996 bis 1999 hat demnach die Verjährungsfrist erst 2005 zu laufen begonnen, sodass der Einwand, die Bemessungsverjährung sei bereits abgelaufen, keinesfalls zutrifft. Es erübrigt sich daher, zusätzlich auf die Übergangsregelung des § 323 Abs. 18 BAO hinzuweisen, der für Abgabennachforderungen, die sich aus Betriebsprüfungen ergeben, welche vor dem 1.1.2005 begonnen wurden, die Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBl I Nr. 57/2004 erst mit 1.1.2006 für anwendbar erklärt.

Für die Jahre 1992 und 1993 wurde eingewendet, dass bereits die absolute Verjährung eingetreten sei. Nun erforderte § 208 Abs. 1 BAO tatsächlich die Berücksichtigung der absoluten Verjährung iSd § 209 Abs. 3 BAO. Wie aber schon ausgeführt, ist die RW . KEG ab dem 22. September 2003 einer Betriebsprüfung unterzogen worden. In diesem Fall ist die

Übergangsregelung des § 323 Abs. 16 BAO anwendbar, die besagt, dass § 209 Abs. 3 BAO erst mit 1.1.2006 in Kraft tritt, wenn die Nachforderung aus einer Betriebsprüfung resultiert, die vor dem 1.1.2005 begonnen worden ist. Es gilt demnach im vorliegenden Fall noch die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren, die § 209 Abs. 3 BAO in der Fassung vor dem BGBl I Nr.57/2004 vorsah. Der Einwand der absoluten Verjährung greift daher aus dem eben angeführten Grunde nicht.“

Der Bw. stellte mit Schreiben vom 3. Jänner 2006 einen Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und begründete diesen wie folgt:

„1. Absolute Verjährung:

... Die eine Hälfte der Gesellschafter der KEG ist nach der im Jahr 1995 erfolgten Prüfung der Gesellschafterebene in „Liebhaberei“ gefallen, die andere Hälfte der gleichen KEG nicht. Ob meine Beteiligung Liebhaberei ist, hing daher offensichtlich gar nicht von der Gewinnermittlung der KEG bzw. dem Ergebnis der diesbezüglichen Betriebsprüfung ab.

Die Prüfung der Gesellschafterebene und die Aufteilung der Gesellschafter in Liebhaberei und keine Liebhaberei erfolgte erst in der im Jahr 1995 erfolgten Prüfung der Situation der einzelnen Gesellschafter. Daher ist die Übergangsregelung des § 323 Abs. 18 BAO nicht anzuwenden und die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO ist eingetreten. Dies betrifft die Bescheide 1992 und 1993. Die Berufung wird somit voll aufrechterhalten.

2. Normale Verjährung: 1996 bis 1999:

Nach § 207 Abs. 2 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, einer 5 jährigen Verjährungsfrist. Die Verjährung beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 a BAO).

Nach § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch nach außen erkennbare Amtshandlungen der zuständigen Behörde unterbrochen und beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen (alte Rechtslage).

Ich habe vom Finanzamt Perg immer definitive Bescheide erhalten. Das Finanzamt hätte auch die Möglichkeit gehabt, nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheide zu erstellen, falls es die Gewinnermittlung der KEG als ungewiss betrachtet hätte. Heute nach mehr als 10 Jahren wissen wir, dass die Gewinnermittlung der KEG in den zurückliegenden Jahren keinen Einfluss auf die Feststellung Liebhaberei hatte.

Daher sind nach den Regeln der Verjährung und der alten Rechtslage alle angefochtenen Bescheide verjährt.

Für meine Einkommensteuer des Jahres 1992 (Entstehung des Abgabenanspruches im Jahr 1992) beginnt die Verjährungsfrist mit Ende des Jahres 1992 zu laufen. Die Bescheiderstellung erfolgte im Jahr 1994 (Datum 28.1.1994). Erstinstanzliche Bescheide gelten gemäß VwGH vom 17.9.1996 als Amtshandlung nach § 209 Abs. 1. Somit begann die Verjährungsfrist mit Ende 1994 zu laufen und wurde nicht mehr unterbrochen.

Mit Ende 1999 war daher dieser Bescheid verjährt und ist es bis heute geblieben. Der Einkommensteuerbescheid für 1993 unterliegt dem gleichen Zeitablauf. Die anderen Bescheide sind entsprechend später verjährt...."

Die gegenständliche Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. begründet die Berufung damit, dass der Festsetzung der berufungsgegenständlichen Abgabe der Eintritt der Verjährung entgegenstünde.

Die maßgeblichen Rechtsvorschriften lauten wie folgt:

Gemäß **§ 207 Abs. 2 BAO** beträgt die Verjährungsfrist - von den gesetzlich explizit angeführten, hier jedoch nicht gegenständlichen Abgaben abgesehen - im Allgemeinen fünf Jahre.

Mit BGBl. I Nr. 57/2004 (Steuerreformgesetz 2005) bzw. BGBl. I Nr. 180/2004 (Abgabenänderungsgesetz 2004) wurden die Verjährungsfristen gekürzt, die neuen Bestimmungen waren grundsätzlich ab 1. Jänner 2005 bzw. 1. Jänner 2006 anzuwenden.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004 BGBl I 2004/180 wurde durch nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches, die von der Abgabenbehörde unternommen wurden, die Verjährungsfrist unterbrochen und neu in Gang gesetzt.

§ 209 Abs. 1 idF BGBl I Nr. 180/2004:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß **§ 209 Abs. 3 BAO in der Fassung vor dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57**, *verjährte das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens **15 Jahre** nach dem Entstehen des Abgabenanspruches.*

Nach **§ 209 Abs. 3 BAO in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl I 2004/57**, *verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe nunmehr bereits spätestens **10 Jahre** nach dem Entstehen des Abgabenanspruches.*

Nach **§ 323 Abs. 16 erster Satz BAO** sind diese neuen Bestimmungen grundsätzlich mit 1. Jänner 2005 in Kraft getreten. § 323 Abs. 16 zweiter Satz BAO idF BGBl. I 180/2004 normiert jedoch, dass die Neufassung **des § 209 Abs. 3 BAO** für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft tritt, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist.

Gemäß **§ 323 Abs. 18 erster Satz BAO** ist § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBl. I 180/2004 ab dem 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften **als Folge einer Außenprüfung ist die Neufassung des § 209 Abs. 1** jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist (§ 323 Abs. 18 dritter Satz BAO). § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO in der Fassung BGBl. I 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung *vor* BGBl. I 57/2004 (§ 323 Abs. 18 dritter Satz BAO).

Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnissen ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (so zB *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 209 Tz 42, mwN).

Hinsichtlich des Einwandes der absoluten Verjährung bedeutet das folgendes für die berufsgegenständlichen **Jahre 1992 und 1993:**

Im gegenständlichen Fall entstanden die strittigen Abgabenansprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen war, soweit sie nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO für die Einkommensteuer-Vorauszahlungen nicht schon zu Beginn des jeweiligen Kalendervierteljahres des betreffenden Veranlagungszeitraumes entstanden waren.

Die absolute Verjährungsfrist begann für die betroffenen Jahre somit (sowohl nach § 209 Abs. 3 BAO alter als auch neuer Fassung) spätestens am 31. Dezember 1992 (1992) bzw. am 31. Dezember 1993 (1993) zu laufen.

Die strittigen Abgabefestsetzungen betreffend Einkommensteuer 1992 und 1993 erfolgten mit Bescheiden vom 28. Oktober 2005.

Fest steht, dass die absolute Verjährungsfrist weder verlänger- noch hemmbar ist (siehe Ritz, a.a.O., Tz 36 zu § 209).

Etwaige Unterbrechungshandlungen haben somit keine Auswirkung auf deren Lauf. Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO, in der hinsichtlich der Verlängerung der Verjährungsfrist im Falle von nach außen erkennbaren Amtshandlungen nur auf jene gemäß § 207 BAO hingewiesen wird. Die absolute Verjährung ist auch in den Fällen des § 200 BAO zu beachten (siehe Ritz, aaO, Tz 4 zu § 208).

Von entscheidender Bedeutung war daher im gegenständlichen Fall die Beantwortung der Frage, ob die Abgabefestsetzung im Jahr 2005 als **"Folge einer Außenprüfung"** erfolgt und somit die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren anzuwenden war.

In diesem Falle wäre die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 im Jahr 2005 noch innerhalb der absoluten Verjährungsfrist und damit rechtmäßig erfolgt - Ablauf der Verjährungsfrist: 31. Dezember 2007 für das Jahr 1992 bzw. 31. Dezember 2008 für das Jahr 1993.

Beurteilt man die Abgabefestsetzung des Jahres 2005 dagegen nicht als Folge einer Außenprüfung im Sinne des § 323 Abs. 16 BAO, so wäre die verkürzte absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren anzunehmen gewesen, die - trotz aller Unterbrechungshandlungen - jedenfalls bereits mit 31. Dezember 2002 für das Jahr 1992 bzw. 31. Dezember 2003 für das Jahr 1993 abgelaufen wäre. Die Abgabefestsetzung bzw. die entsprechenden Bescheide vom 28. Oktober 2005 wären sohin als rechtswidrig ergangen zu beurteilen.

Hiezu ist auszuführen:

Eine Außenprüfung ist eine Prüfung im Sinne des § 147 Abs. 1 BAO, somit eine Buch- oder Betriebsprüfung oder eine Prüfung von Aufzeichnungen idF vor dem BGBl I Nr. 57/2004, nicht jedoch eine Nachschau, ein Auskunftsverlangen oder ein Amtshilfeersuchen.

Als "Folge einer Außenprüfung" ist auch eine Nachforderung auf Grund einer die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften betreffende Außenprüfung, die zu einer Änderung

der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide führt, anzusehen (siehe auch Ritz, a.a.O., Tz 36 zu § 209).

Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge der Außenprüfung sind jene, die sich in Auswertung des Berichtes ergeben, somit nicht auch solche, die sich aus nach Beendigung der Prüfung neu hervorgekommenen Umständen ergeben (siehe UFS 19.3.2007, RV/0159-S/06).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die endgültigen Feststellungsbescheide, im Rahmen welcher hinsichtlich der Einkunftsanteile einiger Gesellschafter (auch des Bw's!) Liebhaberei angenommen wurde, und in weiterer Folge die entsprechenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1993 bzw. 1996 bis 1999 im Anschluss an eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO bei der Gesellschaft ergangen sind, wobei diese vor dem 1.1.2005 begonnen hat (4. November 2003).

Allerdings hatte diese Betriebsprüfung laut Aktenlage **explizit nur die Jahre 1998 bis 2000** betroffen.

Im Rahmen der in den Jahren 1998 bis 2000 durchgeführten Betriebsprüfung **für die Jahre 1992 bis 1995** war die Frage der **Liebhabereibeurteilung nicht aufgeworfen** und waren auch keine entsprechenden Feststellungen getroffen worden oder in deren Anschluss neue Bescheide ergangen.

Erst auf Grund der im Zuge der Außenprüfung **für die Jahre 1998 bis 2000** vorgenommenen Beurteilung im Hinblick auf Liebhaberei hat die Abgabenbehörde auch steuerliche Konsequenzen für die Vorjahre gezogen, zumal die Einkünfte für diese Vorjahre wegen des Liebhabereiverdacht bislang nur im Wege einer vorläufigen Veranlagung festgestellt worden waren.

Es stellte sich nun daher mit Recht die Frage, inwieweit diese Feststellungen bzw. Nachforderungen als "Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1 BAO)" im Sinne des § 323 Abs. 16 BAO gewertet bzw. inwieweit solche Bescheidänderungen für Jahre, die gar nicht mehr Gegenstand der Außenprüfung gewesen waren, noch als "Folge einer Außenprüfung" betrachtet werden konnten.

Auf Grund ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes steht fest, dass Außenprüfungen aus Verjährungssicht grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam sein können, die **Gegenstand der Prüfung** sind (VwGH 11.4.1984, 82/13/0050; 30.10.2003, 99/15/0098).

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung musste sich der Unabhängige Finanzsenat - seiner bisherigen Entscheidungspraxis folgend (siehe UFS 19.3.2007, RV/0159-S/06; 22.11.2005, RV/0573-G/05) - der Ansicht des BMF (siehe z.B. SWK 13/14/2005, S 498) anschließen,

wonach die oben angeführte Übergangsregelung nur für Abgaben und Zeiträume Geltung haben kann, die in dem vor dem 1.1.2005 wirksam gewordenen Prüfungsauftrag genannt sind.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Übergangsregelung, wonach die absolute Verjährungsfrist erst ab 1.1.2006 auf 10 Jahre verkürzt wird, wäre sohin eine formelle Buch- oder Außenprüfung über die Jahre 1992 bis 1993 bzw. 1996 bis 1997 gewesen, aus deren Feststellungen sich die Neubeurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Beteiligung ergeben hätte.

Im gegenständlichen Fall umfasste der Prüfungsauftrag vom 30. Oktober 2003 nur die Umsatzsteuer, Kammerumlage und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1998 bis 2000. Die Anwendung der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 16 2. Satz BAO, wonach bei Nachforderungen als Folge einer vor dem 1.1.2005 begonnenen Außenprüfung § 209 Abs. 3 BAO erst ab 1.1.2006 in Kraft treten würde, konnte sohin lediglich hinsichtlich dieser Jahre 1998 bis 2000, nicht aber hinsichtlich anderer Jahre in Betracht kommen.

In der für die Jahre 1992 bis 1995 durchgeführten Betriebsprüfung (Durchführungszeitraum 1998 bis 2000) war aber bezüglich der Einkunftsquelleneigenschaft keine Feststellung getroffen worden, sodass die "Liebhaberei-Feststellung" im Gefolge der zuletzt durchgeführten Betriebsprüfung **nicht** als Folge der früheren Außenprüfung für die Jahre 1992 bis 1995 qualifiziert werden konnte.

Bei dieser Sachlage ist die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 iVm § 323 Abs. 16 BAO hinsichtlich der berufsgegenständlichen Jahre 1992 bis 1993 bereits mit Ablauf von 10 Jahren ab Entstehen des Abgabenanspruches - also in allen Fällen vor 1.1.2005 - eingetreten, sodass die im Jahr 2005 - konkret am 28. Oktober 2005 - erlassenen, angefochtenen Bescheide außerhalb der absoluten Verjährungsfrist ergangen und damit mit Rechtswidrigkeit belastet waren.

Dem Berufungsbegehren war auf Grund dieser Erwägungen in diesem Punkt bzw. betreffend die Jahre 1992 und 1993 stattzugeben. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 sind ersatzlos aufzuheben.

Gemäß § 295 ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Falle einer nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amtswegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung eines neuen Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Eine derartige Abänderung ist

unabhängig davon zulässig, ob der abgeleitete Bescheid formell rechtskräftig ist (Ritz, BAO-Kommentar, Rz zu § 295 BAO).

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt für die Einkommensteuer fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Die Verjährung beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO), in den Fällen des § 200 BAO jedoch mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (§ 208 Abs. 1 lit. d BAO).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Werden solche Amtshandlungen im Verlängerungsjahr unternommen, führt das zur Verlängerung um ein weiteres Jahr (§ 209 Abs. 1 BAO).

Die Verjährungsfrist wird beispielsweise verlängert durch vorläufige Bescheide (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163; 12.8.1994, 94/14/0055). Feststellungsbescheide verlängern die Verjährungsfrist für jene Abgabenansprüche, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet sind.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Diese Ungewissheit muss im Tatsachenbereich vorliegen (Ritz, BAO³, § 200 Tz 3). In der Begründung ist insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war (Ritz, BAO³, § 200 Tz 9 mwN).

Es muss eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegen, die auch im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist. Die Möglichkeit, vorläufige Bescheide zu erlassen, ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen. Bescheide dürfen zB nicht allein deshalb vorläufig ergehen, weil in absehbarer Zeit eine Außenprüfung beabsichtigt ist oder weil ein sogenannter „Soforteingabefall“ vorliegt (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 3 und 4 zu § 200).

Keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO liegt vor, wenn eine Rechtsfrage ungelöst ist (Ritz, a.a.O. Tz 1 zu § 200).

Die Ausnahmeregelungen für den Beginn der Verjährung in den Fällen des § 200 BAO sind nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit

bestand. Das gilt im Größenschluss umso mehr, wenn der Bescheid überhaupt nicht erkennen lässt, von welcher Unsicherheit die erlassende Behörde ausging (UFS 12.11.2008, RV/0567-S/08; siehe auch UFS 2.9.2009, RV/0165-F/08).

Zur Beurteilung des Beginnes des Fristenlaufes ist die Feststellung notwendig, wann und durch welche Fakten die Ungewissheit weggefallen ist (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0054). Ist dies aber mangels angegebener Ungewissheit unmöglich, richtet sich der Beginn der Verjährung nach den allgemeinen Regeln der BAO (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 208 [6] sowie VwGH 18.10.1984, 83/15/0085 und UFS 22.11.2005, RV/0573-G/05). Die Verjährung tritt also bei vorläufigen Bescheiden nur dann später ein, wenn eine tatsächlich bestehende Unsicherheit vorliegt, die beseitigt werden kann (Ritz, BAO³, § 208 Tz 4; in Tz 11 zu § 200 bezeichnet Ritz diese Rechtsauslegung als unbestritten).

Nach Ellinger (BAO³, § 208 Anm 4) liegen "Fälle des § 200" (iSd § 208 Abs. 1 lit d) bei verfassungskonformer Auslegung dieser Norm auch dann vor, wenn ein Grundlagenbescheid (zB Feststellungsbescheid gemäß § 188) nach § 200 Abs. 1 vorläufig ergangen ist, hievon abgeleitete Bescheide aber endgültig erlassen wurden. Da die Bindungswirkung eines Feststellungsbescheides jedenfalls so weit reicht wie dessen Spruch, zieht die Vorläufigkeit eines Feststellungsbescheides auch die Vorläufigkeit des davon abgeleiteten Bescheides nach sich (Kotschnigg, UFS aktuell 2007, 157).

Nach diesen Ausführungen ist dem Finanzamt also insoweit Recht zu geben, als es darlegt, dass die Verjährungsregel des § 208 Abs. 1 lit. d BAO auch dann greift, wenn ein Grundlagenbescheid vorläufig erlassen wurde, aber der davon abgeleitete Bescheid endgültig erlassen wurde. Allerdings muss natürlich auch in diesem Fall der vorläufige Bescheid erkennen lassen, von welcher Unsicherheit die erlassende Behörde ausging.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist dieses Erfordernis im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Weder aus der Aktenlage, noch aus der Begründungen zu den Feststellungsbescheiden, die das Finanzamt unter der Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen hat, geht hervor, worin das Finanzamt bei der ursprünglich weitgehend erklärungskonformen Festsetzung der Feststellungen gemäß § 188 BAO eine Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO erblickt hat.

Aus den Feststellungsbescheiden für 1992 und 1993 bzw 1996 bis 1999 geht lediglich hervor, dass diese Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen sind. Eine Begründung fehlte. Sachverhaltsfeststellungen oder sonstige Überlegungen zum Bestehen einer Ungewissheit sind dem Veranlagungsakt nicht zu entnehmen.

Es wurde zwar eine die Jahre 1992 bis 1995 umfassende Betriebsprüfung bei der Fa. RW . KEG durchgeführt , doch ist aus dem vorliegenden Akt jedoch nicht – zumindest nach außen nicht nachvollziehbar – zu entnehmen, dass die Betätigung der Fa. RW . KEG sowie des Bw. unter dem Blickwinkel der steuerlichen Liebhaberei untersucht worden wäre, bzw dass ein Verdacht darauf gegeben ist, und welche Tatsachen überhaupt darauf schließen lassen.

Die Ungewissheit war damit nicht konkretisiert und konnte demzufolge auch nicht zu einer Rechtstatsache werden.

Es ist völlig unmöglich festzustellen, welche Ungewissheit bestanden haben soll.

Damit könnte der Lauf der Verjährungsfrist aber niemals in Gang gesetzt werden, was aber ganz offensichtlich weder dem Willen des Gesetzgebers noch dem Grundsatz, dass infolge Zeitablaufs Rechtsfriede eintreten soll, entsprechen kann.

Der Beginn der Verjährung richtet sich somit nach den allgemeinen Regeln der BAO, also nach § 208 Abs. 1 lit. a (Ritz, a.a.O. § 208 Tz 4).

Für die Jahre 1996 und 1997 bedeutet das folgendes:

Gemäß der Neufassung der Verjährungsbestimmungen erfolgt die Verlängerung um ein Jahr (dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 zufolge) unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt (s. *Ritz*, a.a.O, § 209 Tz 1 und die dort angeführten Beispiele).

Die Einkommensteuer 1996 und 1997 wurde vom Finanzamt mit Bescheiden am 18. August 1997 und am 14. September 1998 erlassen.

Vom Finanzamt wurden für die Jahre 1996 und 1997 keine weiteren nach außen wirksamen Amtshandlungen gesetzt. Nach einer Betriebsprüfung für den Zeitraum 1998 bis 2000 sind die Einkommensteuerbescheide für 1996 und 1997 gemäß § 295 Abs. 1 am 18. Oktober 2005 ergangen.

Die Verjährung trat mit Ende 2002 bzw. 2003 ein (Verlängerung lediglich um ein Jahr, da sämtliche Unterbrechungshandlungen binnen der fünfjährigen Frist des § 207 BAO erfolgten).

Aber selbst bei Anwendung der *vor* BGBl. I 57/1995 bzw. 180/1994 geltenden Rechtslage stünde einer Einkommensteuerfestsetzung hinsichtlich der Jahre 1996 und 1997 der Eintritt der Verjährung entgegen: Diesfalls wäre die letzte nach außen erkennbare, auf die Geltendmachung der Abgabenansprüche 1996 und 1997 gerichtete Unterbrechungshandlung die ergangenen Bescheide gewesen, welche zufolge die Verjährungsfrist gemäß den vormals

geltenden Bestimmungen mit Ablauf des Jahres 1997 bzw. 1998 neu zu laufen begonnen hätte (§ 209 Abs. 1 BAO idF *vor* BGBl. I 57/1994). Mangels weiterer nach außen in Erscheinung getretenen Amtshandlungen wäre für die Jahre 1996 und 1997 die Verjährung somit Ende 2002 bzw 2003 eingetreten.

Nach Ansicht des UFS sind allerdings im vorliegenden Fall hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 und 1997 richtigerweise die neuen Verjährungsbestimmungen zur Anwendung zu bringen: Dem Finanzamt ist zwar insofern zuzustimmen, als der bloße Wortlaut der Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 16 zweiter Satz und Abs. 18 zweiter Satz BAO idF AbgÄG 2004 prima vista durchaus die Weitergeltung der alten Verjährungsrechtslage möglich erscheinen lässt (arg.: *"... als Folge einer Außenprüfung ..."*), da die Behörde auf Grund der im Rahmen der Außenprüfung 1998 bis 2000 vorgenommenen Beurteilung der während des Beobachtungszeitraumes erzielten Ergebnisse bzw. deren Gegenüberstellung mit den ursprünglich prognostizierten Ergebnissen steuerliche Konsequenzen auch für die Vorjahre gezogen hat.

Nach der höchstgerichtlichen Judikatur sind jedoch Außenprüfungen aus Verjährungssicht grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam, die Gegenstand der Prüfung sind (VwGH vom 11. April 1984, 82/13/0050; vom 30. Oktober 2003, 99/15/0098). Im Hinblick darauf erscheint auch die Ansicht des BMF (s. zB SWK 13/14/2005, S 498), wonach die oa. Übergangsregelungen nur für Abgaben und Zeiträume Geltung haben, die in einem vor dem 1. Jänner 2005 wirksam gewordenen Prüfungsauftrag genannt sind, als zutreffend.

Da der mit 30. Oktober 2003 datierte Prüfungsauftrag die Umsatzsteuer sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung der Jahre 1998 bis 2000 umfasst, kommt eine Anwendung der in § 323 Abs. 16 und Abs. 18 BAO enthaltenen Übergangsbestimmungen lediglich hinsichtlich dieser Jahre in Betracht.

Dem Berufungsbegehren war aufgrund dieser Erwägungen betreffend die Jahre 1996 und 1997 stattzugeben. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 sind ersatzlos aufzuheben.

Für die Jahre 1998 und 1999 bedeutet das folgendes.

Die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 sind im Jahr 1999 (14. September 1999) und 2000 (30. Juni 2000) ergangen

Wie oben ausgeführt, umfasste der Prüfungsauftrag vom 30. Oktober 2003 die Umsatzsteuer, Kammerumlage und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1998 bis 2000.

Da diese Jahre im Prüfungsauftrag genannt sind, gelten für diese auf Grund der oben wiedergegebenen Übergangsregelung § 323 Abs. 18 BAO (idF BGBl I 180/2004) noch die „alten“ Verjährungsbestimmungen, zumal für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden ist, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist.

Für die Jahre 1998 und 1999 begann somit die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1999 bzw für das Jahr 1999 mit Ablauf 2000 neu zu laufen.

Dem Beginn der Außenprüfung im Jahr 2003 kommt eine fristunterbrechende Wirkung zu.

Die am 28. Oktober 2005 vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1998 und 1999 sind daher unzweifelhaft vor Ablauf der Verjährungsfrist ergangen.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 war daher abzuweisen.

Linz, am 21. Oktober 2010