



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat (Salzburg) 13

GZ. RV/0040-S/10,
mit erledigt RV/0042-S/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Finanzconsult Wirtschaftstreuhand GmbH, 5204 Straßwalchen, Bräugasse 5, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Einkommensteuer 2001 vom 14. Juli 2008 sowie gegen die Wiederaufnahme 2001 entschieden:

- 1) Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme 2001 wird gemäß § 273 der Bundesabgabenordnung (BAO) als unzulässig zurückgewiesen.
- 2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wird Folge gegeben. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 vom 14. Juli 2008 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen „die Wiederaufnahme 2001“ und gegen einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 14. Juli 2008, mit dem über die Einkommensteuer des Berufungswerbers (kurz: Bw.) für 2001 abgesprochen wurde. Hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 sei Verjährung eingetreten, es werde daher ersucht, von einer Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2001 abzusehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2009 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 als unbegründet abgewiesen. Aufgrund eines vorläufigen Feststellungsbescheides für 2001 und der Beseitigung der Ungewissheit im Jahr 2008 sei auch für den davon abgeleiteten (endgültigen) Einkommensteuerbescheid noch keine Verjährung eingetreten.

Dagegen richtet sich der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der Begründung, dass seinerzeit keine Ungewissheiten vorgelegen hätten und die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides somit unbegründet gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Der nachstehende Sachverhalt ist den von Finanzamt vorgelegten Akten zu entnehmen und ist unstrittig.

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) ist Miteigentümer einer Liegenschaft, die seit dem Jahr 2001 vermietet wird. Die daraus resultierenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden in einem gesonderten Verfahren festgestellt. Auf der Basis der von der Miteigentümergemeinschaft eingereichten Abgabenerklärung für 2001 erließ das Finanzamt im Juli 2002 einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, mit dem die im Jahr 2001 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorläufig festgestellt wurden. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

„Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig. Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.“

Der am gleichen Tag ausgefertigten Bescheidbegründung ist lediglich zu entnehmen, dass „*Instandsetzungsaufwendungen zwingend auf 10 Jahre zu verteilen sind*“ und das erklärte Ergebnis daher abgeändert wurde. Mit gemäß § 293 BAO berichtigtem Bescheid wurden zwei Tage später die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Höhe nach erklärungsgemäß festgestellt. Warum die Feststellung der Einkünfte vorläufig erfolgte ist weder dem Bescheid noch dem Veranlagungsakt zu entnehmen.

Auf der Grundlage dieses vorläufigen Feststellungsbescheides erging im Juli 2002 ein endgültiger Einkommensteuerbescheid 2001 für den Bw. In der Folge fanden für 2001 bis zum Ablauf des Jahres 2007 keine nach außen gerichteten Amtshandlungen statt, weder im Einkommensteuerverfahren noch im Feststellungsverfahren.

Im Frühling 2008 fand bei der Vermietungsgemeinschaft eine Außenprüfung statt, bei der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung insoweit erhöht wurden, als von den Werbungskosten Privatanteile ausgeschieden wurden. Das Feststellungsverfahren für 2001 wurde wieder aufgenommen und am 18. Juni 2008 wiederum ein vorläufiger Feststellungsbescheid für 2001 erlassen, der im August 2008 endgültig erklärt wurde. Dem

Betriebsprüfungsbericht und den Feststellungsbescheiden sind ebenfalls keinerlei Hinweise darauf zu entnehmen, warum die Feststellung vorläufig erfolgt, ob eine Ungewissheit vorliegt bzw. vorlag und welche dies wäre und ob bzw. wann diese Ungewissheit wegfiel.

Auf der Grundlage dieses vorläufigen Feststellungsbescheides erging am 14. Juli 2008 der gemäß § 295 BAO geänderte endgültige Einkommensteuerbescheid des Bw., der nunmehr mit Berufung angefochten ist.

2) Rechtliche Würdigung:

A) Zur Berufung gegen „die Wiederaufnahme 2001“:

Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde (§ 273 Abs. 1 BAO). Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide (Ritz, BAO³, § 273 Tz 6). Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter sind als unzulässig zurückzuweisen (VwGH 15.5.2000, 95/17/0458; 18.6.2001, 2001/17/0044).

Die Berufung der Bw. richtet sich gegen "die Wiederaufnahme 2001". Ein Wiederaufnahmubescheid betreffend die Einkommensteuer 2001 ist jedoch nicht ergangen, daher ist auch eine Berufung dagegen nicht möglich. Der neue Einkommensteuerbescheid wurde vielmehr auf der Rechtsgrundlage des § 295 BAO erlassen. Dies erfolgt jedoch nicht in einem zweistufigen Verfahren mit zwei getrennten Bescheiden wie bei der Wiederaufnahme, sondern in einem einzigen Sachbescheid (siehe dazu UFS 27.02.2008, RV/0451-S/07).

Die gegen die Wiederaufnahme gerichtete Berufung ist daher als unzulässig zurückzuweisen.

B) Zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001:

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).

Gemäß § 200 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).

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 in seinen Bescheiden 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. Der vorläufige Feststellungsbescheid aus dem Jahr 2002 gibt als Begründung

lediglich den Gesetzestext des § 200 Abs. 1 BAO wieder, Sachverhaltsfeststellungen oder sonstige Überlegungen zum Bestehen einer Ungewissheit sind dem Veranlagungsakt auch nicht ansatzweise zu entnehmen. Auch der Außenprüfungsbericht enthält dazu keinerlei Feststellungen. Es ist also völlig unmöglich festzustellen, welche Unsicherheit bestanden haben soll und wann diese weggefallen sein soll.

Der Beginn der Verjährung richtet sich somit nach den allgemeinen Regeln der BAO, also nach § 208 Abs. 1 lit. a. Für die Einkommensteuer 2001 ist nach dieser Vorschrift die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2007 eingetreten. Der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2002 bewirkt eine Verlängerung der fünfjährigen Frist um ein Jahr, somit bis Ende 2007. Da in diesem Jahr keine Verlängerungshandlung stattfand, ist mit Ablauf des Jahres 2007 die Verjährung eingetreten.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 14. Juli 2008 war daher aufzuheben.

Salzburg, am 24. Februar 2010