



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. B., 0001 X., X-Straße ., vertreten durch T-WT-GmbH (in weiterer Folge „T-WT-GmbH“), 0002 Y., Y-Straße ..., vom 8. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 18. April 2006 betreffend Einkommensteuer 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1996 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheides.

Entscheidungsgründe

Die Bw. war in den Jahren 1988 bis 1996 ua. an der atypischStillen (in weiterer Folge „atypisch Stille“ genannt) beteiligt. Bei der atypisch Stillen gab es folgende Vorgänge:

10. September 1997	Feststellungserklärung für 1996 beim Finanzamt eingelangt
12. November 1997	Aufforderung des Finanzamtes, eine ordnungsgemäß ausgefüllte Erklärung einzureichen
8. Juni 1998	nach Fristverlängerungen berichtigte Feststellungserklärung für 1996 beim Finanzamt eingelangt

18. Oktober 2001	Berichtigte Feststellungserklärung für 1996 samt Begleitschreiben beim Finanzamt eingelangt, als steuerlicher Vertreter „T-WT-GmbH“ ausgewiesen
30. November 2004	<p>An die atypisch Stille adressierter „Endgültiger Bescheid, gilt als Mitteilung für die jeweiligen ua. Beteiligten“, in dem das Finanzamt ausgesprochen hat, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die atypisch Stille für die Jahre 1988 bis 1995 zu unterbleiben habe. Die Einkünfte für 1988 bis 1995 wurden mit S 0,00 festgesetzt.</p> <p>Lt. Finanzamt der atypisch Stillen:</p> <p>Dieser „Endgültige Bescheid“ wurde an die T-WT-GmbH am 10. Dez. 2004 zugestellt, Zustellnachweis vorhanden. Dieser „Endgültige Bescheid“ war ein Nichtbescheid.</p>
30. November 2004	<p>An die atypisch Stille adressierter „Endgültiger Bescheid für das Jahr 1996, gilt als Mitteilung für die jeweiligen ua. Beteiligten (Anm.: unter den Beteiligten auch die Bw.)“, in dem das Finanzamt ausgesprochen hat, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die atypisch Stille für 1996 zu unterbleiben habe. Die Einkünfte für 1996 wurden mit S 0,00 festgesetzt.</p> <p>Der Bescheid wies im Briefkopf als "Zustellbevollmächtigten" die „HV, zH C., Z., ...“ aus.</p> <p>Der Rückschein trägt als Adressaten die atypisch Stille, zH T-WT-GmbH.</p> <p>Die Zustellung erfolge am 10. Dezember 2004 an die T-WT-GmbH, Rückschein vorhanden.</p> <p>Lt. FA der atypisch Stillen: Eine Zustellung an die Bw. dieses „Endgültigen Bescheides“ betreffend 1996 erfolgte nicht,</p> <p>"Endgültiger Bescheid für 1996" vom 30. November 2004 ist ein Nichtbescheid, er enthält keine Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO, die Bw. hat gegen diesen „Nichtbescheid“ nicht berufen.</p>
24. Dezember 2004	Berufung der „A-Bank“ (in weiterer Folge „A-Bank“), eingebracht von der D-GmbH (in weiterer Folge „D-GmbH“) gegen den Bescheid vom 30. Nov. 2004 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1988 bis 1996, mit der Begründung, dass ein Nichtbescheid vorliegt, weil ua. Beteiligte unrichtig bezeichnet seien und Zustellbevollmächtigte in Abgabensachen niemals die Hausgemeinschaft sein könne, an die der „Bescheid“ ergangen sei, sowie keine Zustellfiktion enthalten sei. In der Sache wurde die Liebhaberei bekämpft.
27. Dezember 2004	Berufung der Bw. gegen die Nichtfeststellungsbescheide für 1988 bis 1995, wegen Vorliegen von Nichtbescheiden bzw. Liebhaberei
11. März 2005	Ergänzung der D-GmbH zur Berufung vom 24. Dezember 2004

	betreffend „Gewinnfeststellung 1988 bis 1996“
19. Dezember 2005	Zurückweisungsbescheid der Berufung betreffend die Jahre 1988 bis 1995
19. Dezember 2005	Bescheid betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften der atypisch stillen Gesellschaft für die Jahre 1988 bis 1995
24. Dezember 2005	Berufung gegen den Bescheid vom 19. Dezember 2005
3. März 2006	An die atypisch stille Gesellschaft gerichtete Berufungsvorentscheidungen für 1988 bis 1995, in denen die Verluste der einzelnen Jahre einheitlich und gesondert festgestellt bzw. gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt wurden.
3. März 2006	<p>An die atypisch Stille adressierter Gewinnfeststellungsbescheid für 1996, „Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu Bescheid vom 30. 11. 2004“, unter Hinweis auf die Feststellungen der Berufungsvorentscheidung betreffend die Jahre 1988 bis 1995, in der die Verluste anerkannt wurden.</p> <p>Für 1996 wurde für die Gesellschaft ein Abschichtungsgewinn iHv S 26,649.463,00 festgestellt, der auf die Bw. entfallende Anteil hat S 1,380.867,00 betragen.</p>
1. September 2006	Gegenstandsloserklärung der von der D-GmbH für die A-Bank eingebrachten Berufung vom 24. Dezember 2004, weil "an Stelle des Gewinnfeststellungsbescheides vom 30. November 2004 für das Jahr 1996 ein Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 3. März 2006 ergangen ist."
5. September 2006	Zurücknahme der Berufung vom 24. Dezember 2004 durch die D-GmbH für die A-Bank.

In der Berufung vom 24. Dezember 2004 begehrte die D-GmbH primär die Zurückweisung der Berufung, im Wesentlichen mit der Begründung, dass ein Nichtbescheid vorgelegen sei und auch die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO gefehlt hätte. Pauschal machte sie weiters die inhaltliche Rechtswidrigkeit geltend, da die Liebhabereibeurteilung völlig unzutreffend sei.

Im ergänzenden Schreiben vom 11. März 2005 betreffend „Gewinnfeststellung 1988 bis 1996“ beantragte die D-GmbH unter Hinweis auf ein Parallelverfahren „eine Erledigung der Berufung iS der ursprünglichen Steuererklärung(en) anzustreben“.

Im Einkommensterverfahren der Bw. kam es zu folgenden Abläufen:

30. Jänner 1998	Einkommensteuererklärung für 1996 beim Finanzamt eingelangt, bezüglich der strittigen Beteiligung waren keine Angaben enthalten
6.. Mai 1998	Einkommensteuerbescheid für 1996 erlassen, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß veranlagt waren
19. August 2003	Gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtiger Einkommensteuerbescheid für 1996, basierend auf einer Änderung des FA St. Pölten, StNr. ...
18. April 2006	Gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtiger Einkommensteuerbescheid 1996, in dem nach Ergehen des Gewinnfeststellungsbescheides für 1996 vom 3. März 2006 die Einkünfte aus der Beteiligung der Bw. an der atypisch Stillen unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv S 1,380.867,00 veranlagt wurden.
4. Mai 2006	Berufung gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 1996, Berücksichtigung von Wartetastenverlusten iHv S 50.130,00 begehrt
23. Oktober 2006	Stattgebende Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1996
23. November 2006	Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 1996

Im gemäß **§ 295 Abs. 1 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für 1996** vom 18. April 2006 erfasste das Finanzamt die S 1.380.867,00 aus der Beteiligung an der atypisch Stillen und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv - S 16,403.702,00 (anstatt - S 17,784.569,00) fest. Die verrechenbaren Verluste der Vorjahre waren iHv S 450.300,00 ausgewiesen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen **Berufung** begehrte die Bw. die Berücksichtigung der Verrechnung eines weiteren Wartetastenverlustes iHv S 50.130,00 aus der Beteiligung an der atypisch Stillen.

Diesem Begehren kam das Finanzamt in der **stattgebenden Berufungsvorentscheidung** nach, in der es die verrechenbaren Verluste nunmehr iHv S 500.430,00 in Ansatz brachte.

Im **Vorlageantrag vom 23. November 2006 betreffend Einkommensteuer 1996** machte die Bw. die Einrede der Verjährung geltend. Gemäß § 323 Abs. 18 BAO seien die

Vorschriften über die Festsetzungsverjährung grundsätzlich ab dem 1. Jänner 2005 anzuwenden. Die Verjährungsfrist betrage fünf Jahre. Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 6. Mai 1998 habe sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert und hätte am 31. Dezember 2002 geendet. Im Jahr 2002 habe das sachlich und örtlich zuständige Finanzamt keine nach außen hin erkennbare Amtshandlung unternommen, die die Verjährung betreffend Einkommensteuer 1996 um ein weiteres Jahr verlängert hätte. Soweit der Aktenlage zu entnehmen, habe auch das Finanzamt der atypisch stillen Gesellschaft keine verjährungsverlängernde Amtshandlung gesetzt. Die erste nach außen hin erkennbare Amtshandlung betreffend 1996 sei laut Auskunft der ehemaligen steuerlichen Vertreterin der Gesellschaft auf Ebene der atypisch stillen Gesellschaft die Erlassung des Erstbescheides am 3. März 2006 gewesen. Es sei folglich 2002 die Festsetzungsverjährung eingetreten.

Ergänzend wies die Bw. im Schreiben vom **26. Jänner 2007** darauf hin, dass Nichtbescheide nach Ansicht des BMF vom 7. April 2006 in SWK 2006, S 418, keine die Verjährungsfrist abgeleiteter Abgaben verlängernden Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO seien. 2004 und 2005 habe das Finanzamt keine verjährungsunterbrechenden Amtshandlungen hinsichtlich Einkommensteuer 1996 gesetzt.

In der **Stellungnahme vom 10. September 2007** vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass aufgrund § 209a Abs. 2 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1996 keine Verjährung eingetreten sei. Der Einkommensteuerbescheid 1996 sei mittelbar von der Erledigung der am 24. Dezember 2004 von der A-Bank im Feststellungsverfahren eingebrachten Berufung abhängig. Im Feststellungsverfahren sei unzweifelhaft bis September 2006 ein Berufungsverfahren anhängig gewesen, von dessen Ausgang der Einkommensteuerbescheid mittelbar abhängig gewesen sei. Z zufolge § 209a Abs. 2 BAO sei der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegengestanden. Dass § 209a Abs. 2 BAO nur bei einer materiellen Erledigung der Berufung zur Anwendung komme, lasse sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen.

Zu der zuvor mündlich bekannt gegebenen, in der Stellungnahme vom 10. September 2007 schriftlich festgehaltenen Rechtsansicht des Finanzamtes hatte die Bw. in ihren **Schreiben vom 3. September 2007** ausgeführt, dass der Einkommensteuerbescheid 1996 von dem mit 3. März 2006 datierten „Wiederaufnahmebescheid“ abgeleitet sei und daher auch nicht mittelbar auf einer Berufungsentscheidung, sondern einem eigenen Verfahrenstitel - der Wiederaufnahme des Verfahrens – basiere. Überdies sei der „Feststellungsbescheid“ vom 30. November 2004 ein Nichtbescheid und eine dagegen eingebrachte Berufung als unzulässig zurückzuweisen. Daraus könne aber nur der Schluss gezogen werden, dass eine unzulässige Berufung niemals einer materiellen „Erledigung“ iSd §209a BAO zugeführt werden könne, sie

dürfe nur zurückgewiesen werden. Damit könne aber eine Abgabenfestsetzung nicht auf der „Erledigung einer (unzulässigen!) Berufung“ beruhen.

Auch der Zweck des § 209a BAO stimme mit der grammatikalischen bzw. systematischen Interpretation der Regelung überein. Danach soll eben nur eine Abgabenfestsetzung, „die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat“, von der Verjährung ausgenommen sein. Dies habe den Sinn, dass aufgrund einer gültigen bzw. zulässigen Berufung offene Verfahren nicht durch den Eintritt der Verjährung beendet werden können. § 209a BAO sei daher keine taugliche Grundlage zur Verlängerung einer allfälligen Verjährungsfrist.

In ihrer **Stellungnahme vom 18. September 2007** blieb die Bw. bei ihrer Ansicht. Mit 1. Jänner 2003 sei hinsichtlich Einkommensteuer 1996 Verjährung eingetreten. § 209a Abs. 2 BAO sei nicht anzuwenden, weshalb § 323 Abs. 18 vorletzter Satz EStG 1988 nicht zum Tragen komme. Es sei nach herrschender Ansicht nicht relevant, dass im Zeitpunkt der Berufung vom 24. Dezember 2004 gegen den „Feststellungsbescheid“ für das Jahr 1996 vom 30. November 2004 dessen Eigenschaft als Nicht-Bescheid nicht „definitiv bekannt“ gewesen sei. Eine nach alter Rechtslage innerhalb der Verjährungsfrist erhobene Berufung bewirke nämlich **keine** „Verlängerung der Verjährungsfrist“, sondern führe lediglich dazu, dass eben diese Berufung (und nur diese!) nach Ablauf der Verjährungsfrist noch rechtswirksam erledigt werden könne (so auch *Ritz*³, BAO, § 209, Tz 48). Andere Erledigungen der Behörde, wie insbesondere die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens hinsichtlich des gleichen Jahres 1996 und der davon abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1996, seien damit jedenfalls außerhalb der Verjährungsfrist erfolgt.

Für die „mittelbare Abhängigkeit“ des Einkommensteuerbescheides 1996 von der am 24. Dezember 2004 von der A-Bank im Feststellungsverfahren eingebrachten Berufung führe das Finanzamt das im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1996 am 18. April 2006 noch "offene Feststellungsverfahren" an; dies sei jedoch widersprüchlich und spreche vielmehr für die Rechtsansicht der Bw. Der Einkommensteuerbescheid 1996 sei am 18. April 2006 als abgeleiteter Bescheid eines Wiederaufnahmebescheides auf Feststellungsebene vom 3. März 2006 ergangen. Das Berufungsverfahren auf Feststellungsebene habe damit einige Monate länger, nämlich bis September 2006, gedauert. Hier könne weder in zeitlicher noch in verfahrensrechtlicher Hinsicht von einer Abhängigkeit des Einkommensteuerbescheides von der Erledigung des Berufungsverfahrens bzw. der Berufung gesprochen werden. Vielmehr sei der Einkommensteuerbescheid 1996 auf einer eigenen Rechtsgrundlage - abgeleiteter Bescheid nach Wiederaufnahme des Verfahrens auf Feststellungsebene - zu einem Zeitpunkt ergangen, in dem das Berufungsverfahren noch „lange nicht abgeschlossen“ gewesen sei.

Das Argument des Finanzamtes gehe auch aus einem anderen Grund ins Leere. Denke man sich die Berufung bzw. das Berufungsverfahren weg, so habe dieses keinen Einfluss auf die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1996. Der Einkommensteuerbescheid 1996 wäre auch ohne anhängige Berufung als abgeleiteter Bescheid des Feststellungsbescheides vom 3. März 2006 (Wiederaufnahme des Verfahrens) erlassen worden. Damit sei aber die Berufung keine Bedingung bzw. Voraussetzung für die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1996 gewesen.

Selbstverständlich könne auch eine bloß formelle Erledigung einer Berufung (zB Zurückweisung wegen Unzulässigkeit oder Gegenstandsloserklärung) eine Erledigung einer Berufung iSd § 209a Abs. 2 BAO sein; eine solche führe aber naturgemäß zu keiner neuen (mittelbaren) Abgabensfestsetzung.

Im Verfahrensrecht werde aus Gründen der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit ein strengerer Formalismus, also eine strengere Bindung an den Gesetzeswortlaut verlangt. § 209a Abs. 2 BAO sei hinreichend klar formuliert, heiße es doch „Abhängigkeit von der „*Erledigung einer Berufung*““. Eine allfällige Auslegung der Bestimmung dürfte nicht in einer Art erfolgen, die einer Grundlage im Gesetzeswortlaut entbehre.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. VERJÄHRUNG:

Strittig ist, ob im gegenständlichen Fall die „neuen Verjährungsbestimmungen“ anzuwenden sind und im Zeitpunkt des angefochtenen Einkommensteuerbescheides bereits Verjährung eingetreten war, oder aber, ob § 209a Abs. 2 BAO iVm § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO zum Tragen kommen und der Bescheid noch innerhalb der offenen Verjährungsfrist erlassen wurde.

Feststellungsbescheide können nicht verjähren. Vielmehr unterliegt gemäß **§ 207 Abs. 1 BAO** das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt gemäß **§ 207 Abs. 2 BAO** (erster Satz) bei der Einkommensteuer fünf Jahre und beginnt entsprechend § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist.

Die Bemessungsverjährung betrifft das Recht zur Festsetzung von Abgaben. Sie betrifft nicht nur das Recht auf erstmalige Festsetzung, sondern erfasst auch Abänderungen von Bescheiden.

Die Verjährungsfrist wird gemäß **§ 209 Abs. 1 BAO** durch nach außen hin erkennbare, von der Abgabenbehörde unternommene Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen verlängert.

Mit BGBl. I Nr. 57/2004 (Steuerreformgesetz 2005) bzw. BGBl. I Nr. 180/2004 (Abgabenänderungsgesetz 2004) wurden die Verjährungsfristen verkürzt, die neuen Bestimmungen waren grundsätzlich ab 1. Jänner 2005 bzw. 1. Jänner 2006 anzuwenden. Die einzelnen Fassungen **§ 209 Abs. 1 BAO zweiter Satz** hatten bzw. haben folgenden Wortlaut:

idF vor BGBl. I Nr. 57/2004	„Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.“
idF BGBl. I Nr. 57/2004	„Werden innerhalb der Verjährungsfrist eine oder mehrere nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder ... von der Abgabenbehörde unternommen, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Wird eine solche Amtshandlung in einem Verlängerungsjahr unternommen, so endet die Verjährungsfrist erst mit Ablauf des folgenden Jahres.“
nach § 323 Abs. 16 BAO	wäre grundsätzlich ab 1. Jänner 2005 anzuwenden, weil keine Betriebsprüfung stattgefunden hat.
idF BGBl. I Nr. 180/2004	„Werden innerhalb der Verjährungsfrist eine oder mehrere nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder ... von der Abgabenbehörde unternommen, 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.“
nach § 323 Abs. 18 BAO 1. Satz	wäre grundsätzlich ab 1. Jänner 2005 anzuwenden, weil keine Betriebsprüfung stattgefunden hat.

Feststellungsbescheide verlängern die Verjährungsfrist für jene Abgabenansprüche, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet sind. Grundlagenbescheide sind für die Verjährung der Einkommensteuer auch dann bedeutsam, wenn sie nicht vom für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden. Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie zB Außenprüfungen (vgl. Ritz³, BAO, Tz. 9 und 12 zu § 209 BAO).

Im **§ 209a Abs. 1 und 2 BAO** heißt es:

Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht gemäß **§ 209a Abs. 1 BAO** der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) 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.

Weiters bestimmen

§ 323 Abs. 18 dritter Satz BAO	„§ 209 Abs. 1 zweiter Satz idF BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 idF vor BGBl. I Nr. 57/2004.“
§ 323 Abs. 18 vierter Satz BAO	„§ 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sinngemäß.“

Vorweg ist festzuhalten, dass der Einwand betreffend die Abgabefestsetzung in einer Berufungsentscheidung den Abs. 1 des § 209a BAO betrifft, auf den sich jedoch das Finanzamt nicht stützte.

Eine Abgabefestsetzung hängt von der Erledigung einer Berufung (iSd § 209a Abs. 2) beispielsweise ab, wenn die Berufung gegen einen Grundlagenbescheid (zB einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) gerichtet ist. 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 (vgl. Ritz³, BAO, Tz. 6 zu § 209a BAO). Der Bw. ist dem Grunde nach zuzustimmen, dass die Verkürzung der Verjährungsfristen grundsätzlich am 1. Jänner 2005 anzuwenden ist. Nach den neuen Verjährungsbestimmungen wäre durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 6. Mai 1998 die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert worden und hätte mit Ablauf des Jahres 2002 geendet. Hierbei übersieht die Bw. jedoch die für vor dem 1. Jänner 2005 anhängige Berufungsverfahren in § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO iVm § 209a BAO getroffenen Vorkehrungen. Diese Übergangsbestimmung dient dem Ziel, dass die Verkürzung der Verjährungsfristen durch BGBl. I Nr. 57/2004 und BGBl. I Nr. 180/2004 keinen Einfluss auf anhängige Berufungsverfahren und auf die meritorische Erledigung von Anträgen zur Geltendmachung von Rechten hat. § 209 a Abs. 1 und 2 gilt

grundsätzlich auch für sich zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkende Maßnahmen. Berufungen (nach § 256) und Anträge (iSd § 209a Abs. 2 BAO) sind zurücknehmbar (vgl. Ritz³, BAO, Kommentar, Tz. 16 f. zu § 209a BAO).

Die Bw. hat nicht behauptet, dass nach alter Rechtslage die Verjährung betreffend Einkommensteuer 1996 im Zeitpunkt der Einbringung der Berufung der A-Bank am 24. Dezember 2004 eingetreten wäre. Nach alter Rechtslage trat grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2001 die Verjährung betreffend Einkommensteuer 1996 ein. Mit der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1996 am 6. Mai 1998 begann entsprechend § 209 Abs. 1 idF vor BGBl. I Nr. 57/2004 die Verjährungsfrist neu zu laufen und endete mit Ablauf des Jahres 2003. Am 19. August 2003 erging ein gemäß § 295 BAO berichtigter Einkommensteuerbescheid für 1996, basierend auf den Änderungen betreffend ein Verfahren beim FA St. Pölten, demzufolge die Verjährungsfrist wiederum neu zu laufen begann und nach alter Rechtslage erst mit Ablauf des Jahres 2008 geendet hätte.

Die nun hier umstrittene, jedoch maßgebliche Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO erfordert, dass die *„Abgabenfestsetzung mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt“*. *„Die Abgabenfestsetzung“* ist hier der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1996. In der Einkommensteuererklärung für 1996 hatte die Bw. die strittige Beteiligung nicht ausgewiesen. Die Beteiligung bzw. die Höhe der daraus erfließenden Einkünfte ist aber unbestrittenermaßen Bestandteil der *„Abgabenfestsetzung“*. Diese Abgabenfestsetzung ist *„mittelbar“* abhängig von den Feststellungen, die im Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung – also dem Grundlagenbescheid der atypisch Stillen – getroffen werden. In der für den gegenständlichen Fall relevanten, am 18. Oktober 2001 eingelangten, wiederholt angeforderten berichtigten Feststellungserklärung der atypisch Stillen war für die Bw. in der Beilage ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn von S 1,380.866,91 und ein verrechenbarer Wartetastenverlust iHv S 50.130,23 ausgewiesen. Diese Ergebnisse waren aber weder im Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 6. Mai 1998, noch in dem gemäß § 295 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 19. August 2003 enthalten, weil der Grundlagenbescheid für die atypisch Stille noch nicht erlassen war.

Dass einem Nichtfeststellungsbescheid, der das Unterbleiben der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausspricht, in Bezug auf das Einkommensteuerverfahren kein Grundlagenbescheidcharakter zukäme, hat selbst die Bw. nicht behauptet. Am 30. November 2004 hat nun das für die atypisch Stille zuständige Finanzamt den an die atypisch Stille adressierten *„Endgültigen Bescheid für das Jahr 1996, gilt als Mitteilung für die jeweiligen ua. Beteiligten (unter ihnen auch die Bw.)“* erlassen und die Nichtfeststellung für die atypisch Stille für 1996 ausgesprochen. Dieser Zustand war in der

Einkommensteuererklärung und den beiden für 1996 zuvor erlassenen Einkommensteuerbescheiden bereits „hergestellt“, es hätte also keiner weiteren Vorgehensweise seitens des Finanzamtes im Einkommensterverfahren bedurft.

Wenn die Bw. unter Hinweis auf die Ausführungen des BMF in SWK 12/2006, S 418, meint, der „Nichtbescheid“ vom 30. November 2004 könne als Nichtbescheid die Verjährung nicht unterbrechen, so ist ihr zu entgegnen, dass in dem dort genannten Erkenntnis vom 11. 9. 1997, 95/15/0132, die Frage der Zustellung nicht strittig war. Wenn verjährungsunterbrechende Amtshandlungen weder gegen den betroffenen Steuerpflichtigen gerichtet, noch ihm zur Kenntnis gelangt sein müssen (vgl. Ritz, BAO³, Kommentar, Tz. 4 zu § 209 BAO), wird man diesen Nichtfeststellungsbescheid, der der T-WT-GmbH zugestellt wurde, und gegen den auch die D-GmbH für eine andere Beteiligte berufen hat, sehr wohl als „Unterbrechungshandlung“ qualifizieren können. Wäre er wirklich ein „absolutes Nichts“ gewesen, hätten wohl weder die T-WT-GmbH, noch die D-GmbH Kenntnis erlangt. Dem Vorbringen, 2004 und 2005 wären keine Unterbrechungshandlungen gesetzt worden, kann somit hinsichtlich 2004 nicht zugestimmt werden.

Die Frage des Vorliegens eines (Nicht)bescheides bzw. von verjährungsverlängernden Amtshandlungen ist aber im gegenständlichen Fall angesichts der des § 209a Abs. 2 BAO gar nicht von Relevanz. Die darin geforderte „Berufung“ hat eine der Beteiligten, die D-GmbH für die A-Bank, am 24. Dezember 2004 gegen den „Nichtfeststellungsbescheid“ für 1996 vom 30. November 2004 eingebracht. Von der Erledigung dieser Berufung, von der man weder am 24. Dezember 2004, noch am 31. Dezember 2004 (dem letzten Tag der „alten Verjährungsbestimmungen“) sagen konnte, wie sie ausgehen wird, war die Einkommensteuerfestsetzung mittelbar abhängig. Wenn die Bw. meint, es sei das Vorliegen eines Nichtbescheides eingewendet worden, und hätte dies niemals eine Änderung im Einkommensterverfahren bewirken können, so übersieht sie, dass sie ihre Berufung auch gegen die inhaltliche Rechtswidrigkeit richtete, weil das Finanzamt die Liebhaberei völlig unzutreffend festgestellt habe. Die im § 209a BAO geforderte mittelbare Abhängigkeit der Einkommensteuerfestsetzung für 1996 lag somit vor.

Zumal eine Berufung vor Erlassung eines Bescheides eingebracht werden kann, kann selbst in diesem Fall § 209a Abs. 2 BAO Anwendung finden. Im § 209a BAO ist auch nicht davon die Rede, dass die Berufung eine „zulässige“ sein muss. Es wäre sonst Sache des Gesetzgebers gewesen, eine entsprechend klare Formulierung zu treffen. Folglich kann die „Erledigung der Berufung“ im § 209a Abs. 2 BAO sowohl eine meritorische, als auch eine bloß formelle sein, was die Bw. im weiteren Verfahren auch außer Streit stellte. Denn der Begriff der „Erledigung“ wird im Gesetz nicht bloß in meritorischem Sinn verwendet, so heißt es zB im § 289 Abs. 1

(„die Berufung durch Aufhebung erledigen“), oder in Ritz³, BAO, Kommentar, Tz. 1 zu § 273 BAO, „Über Berufungen sind Sachentscheidungen, somit Berufungsvorentscheidungen oder Berufungsentscheidungen, nur zu erlassen, wenn die Berufungen nicht formell zu *erledigen* sind.“ Daher steht der Anwendung des § 209a Abs. 2 BAO eine unzulässige Berufung nicht entgegen. Es darf noch angemerkt werden, dass die D-GmbH überhaupt keine Berufung hätte einbringen müssen, wenn sie tatsächlich vom Vorliegen eines „Nichtbescheides“ völlig überzeugt gewesen wäre. Mit der Berufung war ihr aber die Möglichkeit eröffnet, in jeden Fall den Weg gegen die Liebhaberequalifikation beschreiten zu können.

Der Ansicht der Bw. kann nicht gefolgt werden, dass nämlich die verjährungsunterbrechende Wirkung ausschließlich auf die Berufungserledigung im (Nicht)feststellungsverfahren allenfalls erlassene Berufungsentscheidung oder Berufungsvorentscheidung beschränkt wäre. Eine solche Einschränkung lässt sich dem § 209a Abs. 2 BAO nicht entnehmen, denn es heißt darin „der Abgabefestsetzung ... nicht entgegen“, nicht aber zB „der Abgabefestsetzung „aus dieser Berufung bzw. diesem Antrag“. Auch geben die von der Bw. zitierten Ausführungen in Ritz³, BAO, Tz. 48 zu § 209 BAO, keinen Anhaltspunkt dafür, dass nur „diese Berufung“ nach Verjährungseintritt erledigt werden dürfte.

Das Vorbringen, der unstrittige Feststellungsbescheid für 1996 würde auf einem eigenen Verfahrenstitel – der Wiederaufnahme – beruhen, und folglich der am 18. April 2006 gemäß § 295 BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid für 1996 nicht mittelbar von der Erledigung einer Berufungsentscheidung abhängen, betrifft wiederum den Abs. 1 des § 209a BAO, der hier nicht von Belang ist. Sollte allenfalls die ins Treffen geführte „Wiederaufnahme“ im Feststellungsverfahren unrichtig gewesen sein, so wäre dies in dem dortigen Verfahren geltend zu machen gewesen. Auch wenn die Konsequenzen bezüglich des „Wegdenkens“ der Berufung der D-GmbH berechtigt sein mögen, sind sie – weil eben berufen wurde – nicht von Relevanz. Die Berichtigung gemäß § 295 BAO im Einkommensteuerverfahren geschah unbestrittenermaßen rechtlich vollkommen korrekt. Wie oben festgehalten, wurde durch den Feststellungsbescheid vom 3. März 2006 der von der Bw. gewollte Rechtszustand herbeigeführt. Dass allenfalls die Zurücknahme bzw. Gegenstandsloserklärung das Berufungsverfahren „formell“ erst später beendete, tut dem keinen Abbruch, dass aus der Sicht des inhaltlichen Begehrens mit dem Feststellungsbescheid vom 3. März die Berufung – womöglich in Einvernehmen mit dem Finanzamt - „erledigt“ war.

Ausdrücklich festzuhalten ist nämlich, dass im gegenständlichen Fall die atypisch Stille die Verluste der Jahre 1988 bis 1995 anerkannt haben wollte, was ihr letztendlich mit den endgültigen Feststellungsbescheiden für 1988 bis 1995 vom 3. März 2006 gelang. Dies war

jedoch nur in Verbindung mit der Veranlagung des Abschichtungsgewinnes des Jahres 1996 laut unstrittigem Feststellungsbescheid für 1996 vom 3. März 2006 möglich. Letzteren möchte die Bw. nun aus dem Rechtsbestand bekommen, um so nur die Verluste der Vorjahre – beinahe S 1,543.000,00 - konsumieren zu können.

Nach all dem Gesagten ist davon auszugehen, dass durch die Berufung der D-GmbH am 24. Jänner 2004 § 209a Abs. 2 BAO zum Tragen kam und aufgrund des § 323 Abs. 18 vierter Satz der Fall ab 2005 nicht nach den neuen Verjährungsbestimmungen zu beurteilen war, sondern durch die Einbringung der Berufung am 24. Dezember 2004 die Wirkung des „alten“ § 209a Abs. 2 BAO andauerte. Es stand also dem Einkommensteuerbescheid 1996 vom 18. April 2006 als einer von der Erledigung der Berufung im Feststellungsverfahren abhängigen Abgabefestsetzung die Verjährung nicht entgegen.

Hinsichtlich des Einwandes der Verjährung war daher die Berufung der Bw. als unbegründet abzuweisen.

2. VERRECHENBARE VERLUSTE DER VORJAHRE:

Dem Begehren der Bw., die aus der Beteiligung der atypisch Stillen stammenden und im Grundlagenbescheid ausgewiesenen Wartetastenverluste iHv S 50.130,00 zu berücksichtigen, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vollinhaltlich entsprochen werden, zumal sie bereits in die Berufungsvorentscheidung Eingang gefunden haben. Die verrechenbaren Verluste der Vorjahre betragen daher S 500.430,00 (anstatt bisher S 450.300,00).

Bezogen auf die beiden Berufungsbegehren war daher insgesamt der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 28. Februar 2008