



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 16

GZ. RV/0606-S/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.S., Landtagspräsident i. R., T-Dorf, vertreten durch Dr. Wilhelm Rumerstorfer, Steuerberater, 5020 Salzburg, Wäschergasse 28, vom

28. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 7. August 2008 betreffend die Abweisung des Antrages vom 30. Juli 2008 auf Aussetzung der Einhebung von Abgabenschuldigkeiten unter Bedachtnahme auf § 289 Abs. 2 BAO gemäß § 212a BAO wie folgt entschieden:

Die Berufung wird **als unbegründet abgewiesen**.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 30. Juli 2008 beantragte J.S. die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO hinsichtlich eines Abgabenbetrages von € 3.803,45, bestehend aus Einkommensteuer 1995 und Aussetzungszinsen 2008. Dieser Antrag wurde damit begründet, dass mit dem Einkünftefeststellungsbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. März 2007 für das Jahr 1995 ein Veräußerungsgewinn der E-Gesellschaft zugewiesen wurde. Gegen diesen Feststellungsbescheid sei berufen worden, diese Berufung scheine nach Lage des Falles Erfolg versprechend. Dem an ihn ergangenen Bescheid vom 23. Juli 2008 würden die Entscheidungen des Einkünftefeststellungsbescheides zugrunde liegen, sodass um die Aussetzung des sich ergebenden Nachzahlungsbetrages ersucht werde.

Mit Bescheid vom 7. August 2008 hat das Finanzamt diesen Antrag mit der Begründung abgewiesen, dass für die Einkommensteuer 1995 der letzte Änderungsbescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO am 5. September 2002 ergangen sei und eine Abänderung der Einkommensteuer 1995 aufgrund eingetretener Verjährung ausgeschlossen sei.

In der dagegen zeitgerecht erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass die aufrechte Aussetzung der Einhebung mit Ablaufbescheid vom 23. Juli 2008 beendet wurde. Unter einem seien Aussetzungszinsen vorgeschrieben worden. Mit Grundlagenbescheid vom 13. März 2000 seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und zugewiesen worden. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung seien mit geändertem Festsetzungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 25. Juli 2002 abweichende Feststellungen getroffen worden. Gegen diesen Bescheid sei rechtzeitig berufen worden, mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2004 sei der Grundlagenbescheid schließlich aufgehoben worden. Mit Bescheiddatum 25. Jänner 2005 habe die Finanzverwaltung neuerlich einen Grundlagenbescheid für das Jahr 1995 erlassen. Nunmehr habe der Unabhängige Finanzsenat Graz entschieden, dass es sich mangels gültigen Bescheidaddressaten beim Grundlagenbescheid vom 25. Jänner 2005 um einen Nichtbescheid handle. Die Berufung sei daher als unzulässig zurückgewiesen worden.

Es sei zwar richtig, dass hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1995 absolute Verjährung eingetreten sei, doch sei im konkreten Fall § 209 a Abs. 2 BAO anzuwenden. Mit der Abgabe der einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung sei der Antrag auf die Erlassung eines einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheides gestellt worden. Dieser Antrag sei (weil die zwischenzeitlichen „Bescheide“ als nichtige Bescheide zu qualifizieren waren) erst mit dem Feststellungsbescheid vom 28. März 2007 erledigt worden. Da somit die Abgabenfestsetzung mittelbar von der Erledigung des Antrages abhängig gewesen sei, sei gemäß § 209 a Abs. 2 BAO keine Verjährung eingetreten. Dies entspreche dem Sinn des Gesetzes, denn es könne wohl nicht sein, dass es durch die extremen Verzögerungen bzw. durch fehlerhafte Entscheidungen der Finanzbehörde dazu komme, dass Abgabengutschriften verjährten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2008 hat das Finanzamt diese Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde festgehalten, dass der Einkommensteuerbescheid für 1995 nach diversen Abänderungen am 5. September 2002 ergangen und damit zwischenzeitig Verjährung eingetreten sei. Eine Verlängerung dieser Frist gem. § 209 Abs. 1 BAO komme für den Feststellungsbescheid vom 25. Jänner 2005 nicht in Betracht, da die Festsetzungsverjährung des abgeleiteten Bescheides bereits eingetreten war. Es liege zwar eine Berufung gegen den Feststellungsbescheid der E-Gesellschaft vor, jedoch

sei diese erst zu einem Zeitpunkt (2007) eingebracht worden, zu dem Festsetzungen über den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1995 bereits der Verjährung unterlagen. Es bestehet sohin keine mittelbare Abhängigkeit des abgeleiteten Bescheides vom Grundlagenbescheid.

Durch den am 4. November 2008 eingelangten Vorlageantrag gilt diese Berufung wiederum als unerledigt. Der Berufungsverwerber verweist auf eine Kundmachung des BMF vom 10.6.2005, wonach die Festsetzung der Einkommensteuer mittelbar iSd. § 209 a BAO von der Erledigung einer gegen den vorgelagerten Feststellungsbescheid gerichteten Berufung abhänge. Dies gelte nicht nur, wenn die Berufung vor Verjährungseintritt eingebracht wird, sondern analog auch dann, wenn die Berufung danach eingebracht werde.

In der Nichterwähnung einer solchen Berufung im (offensichtlich sprachlich auf typische Konstellationen abstellenden) § 209 a Abs. 2 BAO liege eine (planwidrige) Gesetzeslücke, weil diese Bestimmung, gemessen an ihrer eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig sei und ihre Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung widerspreche. Für eine Lückenschließung durch Analogie sprächen auch verfassungsrechtliche Überlegungen, weil ansonsten ein sachlich nicht gerechtfertigtes Rechtsschutzdefizit vorliegen würde. Daher sei eine auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Änderung des Einkommensteuerbescheides 1995 als Folge der Erledigung einer solchen Berufung auch noch nach Eintritt der Verjährung vorzunehmen. Dies gelte unabhängig von der Form der Berufungserledigung.

Es sei klar ersichtlich, dass im vorliegenden Fall die Verjährung nicht eingetreten sein könne. Damit könne aber keinesfalls von einer offenkundigen Erfolglosigkeit des Rechtmittels gesprochen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212 a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach Abs. 2 lit. a dieser Bestimmung ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bietet der Text der zitierten Bestimmung für eine auslegungsweise Einschränkung des Tatbestandes nach § 212 a Abs. 2 lit. a BAO auf Fälle offenkundiger Erfolglosigkeit oder offenbarer Mutwilligkeit einer Berufung keinerlei Raum (VwGH 26.7.1995, 95/16/0018). Die Aussichtslosigkeit des Rechtsmittels muss für jede mit der Sache vertraut gemachte urteilsfähige und objektiv urteilende Person erkennbar sein (VwGH 17.5.2001, 2000/16/0383; 9.8.2001, 2000/16/0393).

Im Gegenstandsfall wird die Aussetzung der Einhebung von Einkommensteuerbeträgen für 1995 begeht, deren Höhe wiederum von der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der Abgabepflichtigen E-Gesellschaft abhängt. Zutreffend ist das Vorbringen, dass sich dieses Feststellungsverfahren nach Ergehen des Erstbescheides im März 2000, infolge einer durchgeföhrten Betriebsprüfung samt Wiederaufnahme, eines Rechtsmittelverfahrens mit Bescheidbehebung, durch einen neuen Sachbescheid vom 25. Jänner 2005 und schließlich durch zurückweisende Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates und nochmalige Erlassung eines Sachbescheides, über einen unverhältnismäßig langen Zeitraum erstreckt hat. Die vom Berufungswerber gezogene Schlussfolgerung, dass dadurch die eingetretene Verjährung bezüglich Festsetzung seiner Einkommensteuer 1995 gleichsam aufgehoben bzw. hinausgeschoben werde und daher eine Aussetzung der Einhebung möglich sei, trifft aus folgenden Gründen jedoch nicht zu:

Der Berufungswerber reichte die Einkommensteuererklärung 1995 am 28. November 1996 beim zuständigen Finanzamt ein, die Veranlagung 1995 wurde am 14. Jänner 1997 am Abgabenkonto gebucht. In der Folge wurde der Einkommensteuerbescheid aufgrund diverser Gewinnmitteilungen aus Beteiligungen mehrmals nach § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Wesentlich und für die Frage des Eintrittes der Bemessungsverjährung entscheidend ist, dass die letzte Änderung mit Bescheid vom 5. September 2002 erfolgt ist.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt nach § 208 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Eine Verlängerung der Verjährungsfrist ist nach Maßgabe des § 209 Abs. 1 leg. cit. möglich. Demnach verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen werden.

Schließlich ordnet § 209 a Abs. 1 BAO an, dass einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen steht. Abs. 2 dieser Bestimmung lautet wörtlich: „Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen

Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebbracht wurde.“

Wie oben ausgeführt, ist die letzte Änderung des Einkommensteuerbescheides 1995 am 5. September 2002 erfolgt, damit hat sich der Lauf der Verjährung um ein Jahr verlängert.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend festgehalten hat, ist daher mit Ablauf des Jahres 2003 die Bemessungsverjährung eingetreten. Dies wird im Übrigen auch im Berufungsschriftsatz vom 28. August 2008 eingeräumt.

Die Einreichung einer Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO wird als Antrag zur Geltendmachung von Rechten iSd. § 209 a Abs. 2 BAO zu werten sein. Über diesen „Antrag“ wurde mit Bescheid vom 25. Jänner 2005 und (nochmals) mit Bescheid vom 28. März 2007 abgesprochen, sodass ein offener Antrag im Zeitpunkt der Stellung des Aussetzungsansuchens nicht mehr vorlag. Davon abgesehen, sieht die Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO keine Anknüpfung an offene Anträge vor, vielmehr ist bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen eine Aussetzung nur dann zu bewilligen, wenn die Höhe der Abgabe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt.

Der vom Berufungswerber angestrebten Unterstellung seines Anbringens unter § 209 a Abs. 2 leg. cit. stehen der klare Wortlaut des Gesetzes und der zeitliche Ablauf entgegen. Ein Anwendungsfall dieser Gesetzesbestimmung ist gegeben, wenn die Berufung gegen einen Grundlagenbescheid (z.B. Feststellungsbescheid gem. § 188) gerichtet ist. Wird diese Berufung **vor** Eintritt der Verjährung der abgeleiteten Abgabe eingebbracht, so steht der Umstand, dass sie erst nach Verjährungseintritt meritorisch erledigt wird, der Anpassung des abgeleiteten Abgabenbescheides nicht entgegen.

Voraussetzung ist jedoch nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ein **vor** Verjährungseintritt eingebrochtes Anbringen. Der Normzweck des § 209 a Abs. 2 ist, die Partei vor Rechtnachteilen durch Verjährungseintritt zu schützen, die lediglich dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt (Rathgeber, SWK 2005, S 87).

Im vorliegenden Berufungsfall sind sämtliche relevanten Anbringen und bescheidmäßigen Erledigungen jedoch erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung des abgeleiteten Bescheides erfolgt, sodass eine Verlängerung des Verjährungslaufes über den Grundlagenbescheid nicht Platz greifen kann. So kommen die Feststellungsbescheide vom 25. Jänner 2005 und vom 28. März 2007 für die Verlängerung der Frist des § 209 Abs. 1 BAO nicht in Betracht, weil zu diesen Zeitpunkten die Festsetzungsverjährung des Einkommensteuerbescheides bereits eingetreten war.

Gleiches gilt für die (erneute) Berufung gegen den Feststellungsbescheid der E-Gesellschaft. Diese wurde erst im Jahr 2007 und damit zu einem Zeitpunkt eingebracht, in welchem Änderungen im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1995 bereits der Verjährung unterlegen sind. Somit besteht keine mittelbare Abhängigkeit des abgeleiteten Bescheides vom Grundlagenbescheid, da unabhängig von der endgültigen Höhe des Feststellungsbescheides einer Abänderung der Einkommensteuerbescheides 1995 die eingetretene Verjährung entgegensteht.

Die im Vorlageantrag vertretene Auffassung, dass § 209 a Abs. 2 leg. cit. im Analogieweg auch auf Fälle anzuwenden sei, in denen die Berufung nach Verjährungseintritt eingebracht wird, widerspricht dem eindeutigen und klaren Gesetzeswortlaut. Warum es sich dabei um eine planwidrige Gesetzeslücke handeln soll, ist für die Rechtsmittelbehörde nicht nachvollziehbar. Es ist vielmehr anzunehmen, dass der Gesetzgeber sehr bewusst die Regelung so getroffen hat, dass Verjährungen nur bei zeitgerecht (nämlich vor Verjährung) eingebrachten Berufungen aufgrund anhängiger Rechtsmittel hinausgeschoben werden sollen bzw. können.

Zusammenfassend liegt damit nach Lage des Falles eine offenkundige Erfolglosigkeit des Rechtsmittels vor, sodass das Aussetzungsansuchen vom Finanzamt zurecht abgewiesen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 21. April 2009