



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. NN, Rechtsanwalt, Adresse, vertreten durch Vertreter, vom 22. Oktober 2009 und 18. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 23. September 2009 und 14. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer 2000 und Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für 2000 gemäß § 293 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr Dr. NN (Berufungswerber, Bw.) war bis zum 31. Dezember 2000 der Gesellschafter der zu diesem Stichtag aufgelösten Gesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen Dr. NN und Dr XX.

Mit 16. August 2002 wurde vom Finanzamt (FA) der erste Einkommensteuerbescheid (ESt-Bescheid) 2000 an den Bw. erlassen. Mit Bescheiden vom 22. September 2003, 17. Oktober 2003 wurden jeweils gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderte ESt-Bescheide für 2000 erlassen wobei die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit jeweils gemäß dem jeweilig neu erlassenen Feststellungsbescheid für 2000 betreffend die Mitunternehmerschaft angesetzt wurden. Der Bescheid vom 17. Oktober 2003 erwuchs in Rechtskraft.

Im Jahr 2006 wurde seitens des FA mit einer Betriebsprüfung (Bp) hinsichtlich dieser Mitunternehmerschaft für die Jahre 1999 bis 2003 begonnen, welche im Jahr 2007

abgeschlossen wurde. Aufgrund der Feststellungen der Bp erließ das FA für das Jahr 2000 am 23. Februar 2007 einen geänderten Feststellungsbescheid 2000 (F-Bescheid 2000) für die Mitunternehmerschaft, welcher mit 5. März 2007 zu einem gem. [§ 295 BAO](#) geänderten ESt-Bescheid 2000 führte. Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung vom 6. April 2007 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2007 abgewiesen, ein Vorlageantrag wurde nicht eingebracht.

Der Feststellungsbescheid 2000 vom 23. Februar 2007 wurde mit Berufungsentscheidung vom 28. Jänner 2008 aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung an das FA zurückverwiesen.

Im Jahr 2008 erhob das FA betreffend die Mitunternehmerschaft die fehlenden Sachverhaltselemente und erließ am 10. März 2009 einen neuerlichen Feststellungsbescheid gem. [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2000. In Folge dessen erging am 23. September 2009 ein gem. [§ 295 BAO](#) abgeänderter Einkommensteuerbescheid. Dieser Bescheid verweist in seiner Begründung auf den Feststellungsbescheid, wobei das Datum des Feststellungsbescheides fälschlicherweise statt mit 10. März 2009 mit 23. Februar 2009 bezeichnet wurde. Weiters wird in der Begründung des ESt-Bescheides die wesentliche Feststellung des Feststellungsbescheides vom 10. März 2009 – nämlich die Errechnung der Höhe des auf den Bw. entfallenden Übergangsverlust und Veräußerungsgewinn aus der Auflösung der Mitunternehmerschaft – wiedergegeben. Es war daher für den Bw. leicht zu erkennen, dass hier ein Datumsirrtum vorliegen musste.

Der Bw. brachte am 22. Oktober 2009 fristgerecht eine Berufung gegen den ESt-Bescheid vom 23. September 2009 ein und rügte, dass ihm kein Grundlagenbescheid mit Datum 23. Februar 2009 sondern lediglich ein Feststellungsbescheid mit Datum 10. März 2009 zugestellt worden sei, weshalb der bekämpfte Bescheid der Rechtsgrundlage entbehre.

Weiters wird eingewendet, dass die im Feststellungsbescheid vom 10. März 2009 getroffenen Feststellungen unzutreffend seien und überdies für das Veranlagungsjahr 2000 mit 31. Dezember 2005 Verjährung eingetreten sei.

Mit Bescheid vom 14. Jänner 2010 berichtigte das FA den ESt-Bescheid vom 23. September gem. [§ 293 BAO](#) dahingehend, als in der Begründung statt des unrichtigen Datums 23. Februar 2009 nunmehr das zutreffende Datum des Bescheides nämlich der 10. März 2009 ausgewiesen wurde. Im Übrigen blieb der Bescheid vom 23. September 2009 unverändert.

Der Bw. legte am 18. Februar 2010 Berufung gegen diesen Bescheid ein und wiederholte sein Vorbringen aus der Berufung vom 22. Oktober 2009 nämlich, dass die Feststellungen des F-Bescheides unrichtig seien und dass für die Einkommensteuer 2000 bereits Ende Dezember 2005 Verjährung eingetreten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der oben dargestellte Akteninhalt ist unstrittig und ergibt sich aus den vorgelegten Aktenteilen und den elektronischen Datenbeständen und wird der Entscheidung zugrunde gelegt.

Folgende Bescheide wurden zu folgenden Zeitpunkten erlassen bzw. Rechtsmittel erhoben:

Einkommensteuer 2000	
31. Juli 2002	Erklärungseingang
16. August 2002	Erstbescheid
22. September 2003	Automatische Bescheidänderung gem. § 295 BAO
17. Oktober 2003	Automatische Bescheidänderung gem. § 295 BAO
5. März 2007	Automatische Bescheidänderung gem. § 295 BAO
5. April 2007	Berufung
3. Mai 2007	Abweisung der Berufung
26. März 2008	Aufhebung des Bescheides vom 5. März 2007 gem. § 299 BAO
23. September 2009	Automatische Bescheidänderung gem. § 295 BAO des Bescheides vom 17. Oktober 2003
22. Oktober 2009	Berufung
14. Jänner 2010	Berichtigung gem. § 293 BAO des Bescheides vom 23. September 2009
18. Februar 2010	Berufung

Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO betreffend die Mitunternehmerschaft	
30. Mai 2003	Erklärungseingang
15. Oktober 2003	Erstbescheid gem. § 200 BAO
25. September 2006	Beginn der Betriebsprüfung 1999-2003
23. Februar 2007	Erstbescheid endgültig
13. März 2008	Erstbescheid gem. § 200 BAO , Wiederaufnahme gem. § 303 (4) BAO
10. März 2009	Erstbescheid nach Wiederaufnahme gem. § 303 (4) BAO
14. September 2009	Berufung

1. Berichtigung gem. [§ 293 BAO](#)

Gemäß [§ 293 BAO](#) kann die Abgabenbehörde von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche Unrichtigkeiten berichtigen. Nach [§ 293 BAO](#) können Bescheide jeder

Art berichtigt werden. Die Berichtigung wird sich idR auf den Bescheidspruch beziehen, doch können auch Unrichtigkeiten in anderen Bescheidbestandteilen berichtigt werden. Dies gilt etwa auch – wie im gegenständlichen Fall – für die Bescheidbegründung (VwGH 19.4.1989, [88/02/0166](#), 0205, ZfVB 1990/1/213; 6.9.1994, 94/11/0191, ZfVB 1996/4/1686; 24.2.1997, 94/17/0344).

[§ 293 BAO](#) soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (VwGH 20.5.2010, [2008/15/0280](#)). Ein Schreibfehler liegt nach der Judikatur des VwGH unter anderem bei einem Verschreiben bei einer Datumsangabe vor (VwGH 3.9.1987, [86/16/0123](#); 27.6.2001, [98/15/0049](#)).

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides (VwGH 25.2.1998, [98/14/0020](#); 31.10.2000, [95/15/0088](#); 24.6.2009, [2009/15/0104](#)). Er tritt vielmehr zum berichtigten Bescheid hinzu, bildet mit diesem eine Einheit (VwGH 26.6.1992, [89/17/0039](#); 19.3.2003, [2002/16/0190](#)) und ergänzt ihn (VwGH 21.9.1993, [93/14/0119](#); 25.2.1998, [97/14/0141](#)).

Der berichtigende Bescheid ist mit Berufung anfechtbar (wenn er von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassen wurde). Diese Berufung kann jedoch idR nicht auch den berichtigten Bescheid anfechten.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid berichtet, so umfasst die Berufung den Bescheid in seiner berichtigten Fassung; es bedarf somit keiner neuerlichen Berufung, um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen (VwGH 20.5.1987, [86/13/0088](#)).

Die Berichtigung erfolgt rückwirkend auf den Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides (Werndl, Steuerrecht, Tz 411; VwGH 29.7.2004, [2004/16/0041](#); 20.3.2006, [2002/17/0023](#); 29.1.2009, [2008/16/0055](#), 2008/16/0086).

Bezogen auf den gegenständlichen Fall ist festzuhalten, dass der Bw. an keiner Stelle die Berichtigung als solche rügt. Vielmehr ist aus seinen Berufungen deutlich erkennbar, dass ihm der Bescheidinhalt und der tatsächliche Bescheidwille der Behörde bekannt und bewusst war und die Verwendung einer unrichtigen Datumsbezeichnung auf einem Irrtum der Behörde beruhen musste. Der Bw. bringt in seiner Berufung gegen den berichtigenden Bescheid keine Argumente vor, weshalb die Berichtigung unzutreffend sein sollte sondern wendet sich wie schon in der Berufung gegen den berichtigten Bescheid gegen den Inhalt des Bescheides und bringt zusätzlich Verjährung vor.

Fehler sind mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu beseitigen (VwGH 4.6.1986, [85/13/0076](#); 29.1.2009, [2008/16/0055](#), 2008/16/0086); dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit ist gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (UFS 14.7.2005, RV/3800-W/02). Dies gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung sich zu Gunsten oder Ungunsten der Partei auswirken würde (BMF, AÖF 2008/62, Abschn 4). Bei der Ermessensübung ist vor allem darauf Bedacht zu nehmen, ob sich aus der Berichtigung für die Partei wesentliche Auswirkungen ergeben (286 BlgNR 15. GP, 4). Daher werden in richtiger Ermessensübung im Allgemeinen nur sich geringfügig auswirkende Fehler nicht berichtigt werden (Stoll, Ermessen, 126; VwGH 29.1.2009, [2008/16/0055](#), 2008/16/0086; BMF, AÖF 2008/62, Abschn 4). Zu berücksichtigen sind weiters Billigkeitsgründe, somit im Wesentlichen die wirtschaftliche Lage des Abgabepflichtigen (UFS 14.7.2005, RV/3800-W/02).

Im gegenständlichen Fall ergaben sich aus der Berichtigung keine betraglichen oder anderen Nachteile für den Bw. weshalb auch kein Ermessensfehlgebrauch des FA vorliegt.

Weder aus dem Akteninhalt noch aus dem Berufungsvorbringen lässt sich eine Rechtswidrigkeit des Berichtigungsbescheides gem. [§ 293 BAO](#) erkennen, die diesbezügliche Berufung ist daher abzuweisen.

2. Bescheidänderung gemäß [§ 295 BAO](#)

Nach [§ 192 BAO](#) werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, und zwar auch dann wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ist ein Bescheid der von einem Feststellungsbescheid abgeleitet ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß [§ 252 Abs. 1 BAO](#) nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Bindungswirkung für abgeleitete Bescheide (Folgebescheide), die sich bereits aus den Bescheidwirkungen (nämlich der Bindungswirkung) ergeben würde (Leitl, Rechtskraft, 151), betont [§ 192 BAO](#). Aus der Bindungswirkung ergibt sich, dass abgeleitete Bescheide nicht hinsichtlich der Richtigkeit derjenigen Bescheidelemente, an die sie gebunden sind, angefochten werden können; [§ 252 BAO](#) enthält diese Aussage ausdrücklich. [§ 252 Abs. 1](#)

BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 28.5.1997, [94/13/0273](#); 23.3.2000, [2000/15/0001](#); 19.3.2002, [2002/14/0005](#); 7.7.2004, [2004/13/0069](#)).

Das Berufungsvorbringen des Bw. umfasst neben dem unten behandelten Verjährungseinwand ausschließlich Punkte die die Ermittlung des Übergangs- bzw. Veräußerungsgewinnes des Mitunternehmeranteiles des Bw. an der Dr. NN und Dr. XX GesBR betreffen und daher im entsprechenden (ebenfalls angefochtenen) Feststellungsbescheid, welcher den Grundlagenbescheid für den hier strittigen Bescheid ist, enthalten sind. Das diesbezügliche Vorbringen geht daher im gegenständlichen Verfahren ins Leere.

3. Verjährungseinrede

Gemäß [§ 207 Abs. 1 und Abs. 2 BAO](#) verjährt das Recht, Einkommensteuer festzusetzen fünf Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist ([§ 207 BAO](#)) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen ([§ 77 BAO](#)) von der Abgabenbehörde unternommen werden. 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.

Bei den genannten Amtshandlungen muss es sich um Handlungen des örtlich und sachlich zuständigen Finanzamtes handeln und die Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 10.6.1991, [90/15/0115](#); 14.11.1996, [92/16/0217](#); 30.10.2003, [99/15/0098](#)). Als Amtshandlung kommt auch ein Telefongespräch in Betracht (vgl VwGH 30.9.1998, [94/13/0012](#)). Als schriftliche Amtshandlungen kommt auch die Aufforderung zur Einreichung von Abgabenerklärungen in Betracht (VwGH 29.11.2010, [2010/17/0188](#)) wobei zu beachten ist, dass die Zusendung der Abgabenerklärungsformulare regelmäßig eine solche Aufforderung zur Abgabe einer Abgabenerklärung darstellt. Verjährungsfristverlängernd wirkt die an den Abgabepflichtigen gerichtete Aufforderung, eine bestimmte Abgabenerklärung einzureichen (VwGH 1.12.1987, [86/16/0008](#); 14.12.2000, [95/15/0171](#); 5.4.2001, [98/15/0070](#)).

Ausgehend vom Grundsatz (siehe unten), wonach Grundlagenbescheide betreffende Amtshandlungen hinsichtlich abgeleiteter Bescheide Verlängerungswirkung haben, wird die

Zusendung einer Erklärung zur Feststellung von Einkünften (§188 [BAO](#)) für die abgeleitete Einkommensteuer der Beteiligten die Verjährungsfrist verlängern.

Im Jahr 2001 wurden derartige Erklärungszusendungen sowohl für die Einkommensteuer 2000 als auch für die Feststellung gemäß [§ 188 BAO](#) automatisch vorgenommen. Weitere nach außen gerichtete Amtshandlungen innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist waren die Erlassung der Bescheide vom 16. August 2002, 22. September 2003 und 17. Oktober 2003. Damit verlängerte sich die Verjährungsfrist für 2000 zunächst jedenfalls bis 31. Dezember 2006.

Wie oben dargestellt, verlängert sich die Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, wenn im Verlängerungsjahr – hier 2006 – eine weitere Verlängerungshandlung in Form einer nach außen gerichteten Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches erfolgt.

Abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, verlängern die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Abgaben (VwGH 24.2.1999, [98/13/0235](#); 22.11.2001, [98/15/0056](#)). Wie oben dargestellt und aus dem Akteninhalt ableitbar, begann im Verlängerungsjahr 2006 am 25. September 2006 eine abgabenbehördliche Prüfung der Mitunternehmerschaft betreffend die Jahre 1999 bis 2003 – nach dem oben gesagten wurde daher im Jahr 2006 eine Verlängerungshandlung auch betreffend Einkommensteuer 2000 gesetzt und die Verjährung damit bis zum 31. Dezember 2007 verlängert.

Am 23. Februar 2007 erging ein endgültiger Feststellungsbescheid gem. [§ 188 BAO](#) für 2000 sowie am 5. März 2007 ein gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) abgeänderter Einkommensteuerbescheid und eine abweisende Berufungsvorentscheidung am 5. April 2007. All diese Bescheide stellen neuerliche Verlängerungshandlungen betreffend Einkommensteuer 2000 dar, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2008 verlängerte.

Am 26. März 2008 erging ein Bescheid gem. [§ 299 BAO](#) mit welchem der Bescheid vom 5. März 2007 aufgehoben wurde, gleichzeitig wurde ein neuerlicher Einkommensteuerbescheid erlassen. Auch im Feststellungsverfahren ist im Jahr 2008 eine neuerliche Verlängerungshandlung ersichtlich, nämlich die bescheidmäßige amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die Erlassung eines neuerlichen Bescheides gem. § 188 iVm [§ 200 BAO](#). Daher verlängerte sich die Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2009.

Am 23. September 2009 erging der hier angefochtene Einkommensteuerbescheid, weshalb dieser jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist erlassen wurde. Weiters stellte dieser Einkommensteuerbescheid jedenfalls eine neuerliche verjährungsverlängernde Amtshandlung

dar, weshalb auch der Berichtigungsbescheid – unabhängig von der Frage welche Wirkungen einem solchen Berichtigungsbescheid zukommen – innerhalb der bis zum 31. Dezember 2010 verlängerten Verjährungsfrist erlassen wurde.

Daraus ist erkennbar, dass der vom Bw. vorgebrachten Verjährungseinrede keine Berechtigung zukommt.

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass im Fall der Änderung des Feststellungsbescheid 2000 im Rahmen des anhängigen Berufungsverfahrens auch nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist von 10 Jahren gem. [§ 209a BAO](#) eine Änderung der Einkommensteuer 2000 gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) zu erfolgen hat, da der Einkommensteuerbescheid 2000 mittelbar vom Ausgang des Berufungsverfahrens gegen den Feststellungsbescheid 2000 abhängt.

Wien, am 7. März 2012