



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Leneis und die weiteren Mitglieder ADir. Dipl.-Ing. Gertraude Ritz, Edith Corrieri und Felicitas Seebach über die Berufung des Bw, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 26. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer 2000 nach der am 10. September 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 26. Juni 2007 änderte das Finanzamt den bisherigen Einkommensteuerbescheid für 2000 gemäß § 295 BAO auf Grund des Feststellungsbescheides des Finanzamtes X zu St.Nr. 111/1111 (betreffend die Gesellschaft M GmbH & Mitgesellschafter) vom 21. Juni 2007 ab.

Der Feststellungsbescheid vom 21. Juni 2007 wurde auf Grund der Ergebnisse einer bei der angeführten Gesellschaft für die Jahre 2000 bis 2002 durchgeführten Betriebsprüfung erlassen.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 26. Juni 2007 erhobenen Berufung wird die Aufhebung dieses Bescheides mit folgender Begründung beantragt:

Zu einer Änderung gemäß § 295 BAO könne es nur innerhalb der Verjährungsfrist kommen. Betreffend die Einkommensteuer 2000 des Berufungswerbers sei infolge folgender Umstände die Verjährung bereits per 31. Dezember 2006 eingetreten:

Gemäß § 207 BAO betrage die Verjährungsfrist fünf Jahre. Diese Frist könne auf Grund einer Unterbrechungshandlung gemäß § 209 Abs. 1 BAO innerhalb der ersten fünf Jahre um ein Jahr verlängert werden. Dies sei durch das Erlassen eines Einkommensteuerbescheides bewirkt worden, weshalb sich die Verjährung bis zum 31. Dezember 2006 erstreckt habe. Zu einer weiteren wirksamen Unterbrechungshandlung im Jahr 2006, welche die Verjährung ein weiteres Jahr unterbrochen hätte, sei es nicht gekommen. Es sei zwar am 21. Dezember 2006 ein Prüfungsauftrag für die Einkommensteuer 2000 bis 2002 erlassen worden. Dieser sei jedoch aus folgenden Gründen nichtig:

Es sei bereits im Jahr 2002 zu einer Prüfung der Einkommensteuer 2000 gekommen. Der Prüfungsauftrag betreffend die Jahre 1998 bis 2000 liege der Berufung bei.

Ein Folgeprüfungsauftrag könne aber gemäß § 148 Abs. 3 BAO unter anderem nur dann erteilt werden, wenn die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO gegeben seien. Diese Gründe seien nach der Literatur (*Ritz*, Kommentar zur BAO) insbesondere bei einer Wiederholungsprüfung gemäß § 148 Abs. 3 BAO anzuführen. Das Fehlen einer Begründung, was Voraussetzung für die Zulässigkeit der Wiederholungsprüfung sei, stelle einen Begründungsmangel und somit eine Verletzung der Rechtsschutzinteressen der Partei dar. Der Prüfungsauftrag sei daher rechtswidrig, weshalb die Verjährung per 31. Dezember 2006 eingetreten sei.

In der Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2007 wurde dem Berufungsbegehren mit folgender Begründung nicht entsprochen:

Die Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr setze voraus, dass in jenem Jahr, in dem die Verjährungsfrist endet (im gegenständlichen Fall: im Jahr 2006), eine Amtshandlung erfolge. Diese Amtshandlung müsse nach außen wirksam und einwandfrei erkennbar sein. Schriftliche Erledigungen verlängerten die Verjährungsfrist dann, wenn sie ihren Empfänger erreicht hätten, diesem somit zugestellt worden seien. Abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren seien (wie im gegenständlichen Fall die Außenprüfung bei der Firma M GmbH & Mitgesellschafter für die Jahre 2000 bis 2002), verlängerten die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Abgaben.

Mit E-Mail vom 20. November 2006 sei vom Finanzamt eine schriftliche Zusammenfassung des Sachverhaltes bzw. der rechtlichen Würdigung der besprochenen Prüfungsfeststellungen dem steuerlichen Vertreter der Personengesellschaft übermittelt worden.

Am 20. Dezember 2006 sei seitens des Finanzamtes ein neuerliches E-Mail (Erinnerung an die Stellungnahme zur steuerlichen Beurteilung) an den steuerlichen Vertreter gesandt worden.

Mit E-Mail vom 21. Dezember 2006 sei seitens des steuerlichen Vertreters dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die vom Finanzamt ausgearbeitete steuerliche Würdigung empfangen wurde und an der Beantwortung dieses Schreibens gearbeitet werde.

Auf Grund dieses Sachverhaltes sei vom Finanzamt im Jahr 2006 eine Amtshandlung, die nach außen hin wirksam wurde und einwandfrei erkennbar war, getätigt worden.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte der Berufungswerber einen Vorlageantrag, in dem Folgendes ausgeführt wird:

Die vom Finanzamt angeführte Verlängerung der Verjährungsfrist infolge der abgabenbehördlichen Prüfungshandlungen bei der Firma M GmbH & Mitgesellschafter im Jahr 2006 möge für diese Gesellschaft gelten. Eine Auswirkung auf die zum 31. Dezember 2006 abgelaufene Verjährungsfrist betreffend die Einkommensteuer 2000 des Berufungswerbers sei jedoch nicht gegeben. Es handle sich hier um zwei unterschiedliche Steuersubjekte mit unterschiedlichen Steuernummern. Eine Unterbrechungshandlung bei einem Steuersubjekt habe daher keine Auswirkung auf die Verjährungsfrist des anderen Steuersubjektes.

Es liege somit keine nach außen erkennbare Amtshandlung für den Berufungswerber im Jahr 2006 vor.

Dies sei ersichtlich aus:

1. Der Berufungsentscheidung des UFS vom 26.6.2007, RV/0230-S/05, in welcher Folgendes ausgeführt ist:

„Feststellungsbescheide verlängern zudem die Verjährungsfrist für jene Abgabenbescheide, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet worden sind (Ritz, aaO, Rz 12 zu § 209 BAO unter Verweis auf VwGH 95/14/0021). Somit ist durch die Erlassung des Feststellungsbescheides der S-GmbH & Mitges. im Jahr 2004 eine (weitere) Verlängerung der Verjährungsfrist für die davon abzuleitenden Einkommensteuerbescheide der Beteiligten für 1994 erfolgt.“

Demnach verlängerten nur Feststellungsbescheide die Verjährungsfrist für abgeleitete Bescheide, nicht aber Prüfungshandlungen.

2. *Tanzer/Unger*, BAO 2007, XI/B Gesonderte Feststellung, wo Folgendes ausgeführt ist:

„Die Erlassung von Feststellungsbescheiden unterliegt laut VwGH nicht der Bemessungsverjährungsfrist, doch hindert die Verjährung sodann die rechtmäßige Erlassung von davon abgeleiteten Leistungsbescheiden, dh sie gehen ins Leere.“

Daraus gehe eindeutig hervor, dass es trotz erfolgter Prüfungshandlungen betreffend einen Feststellungsbescheid zur Verjährung beim abgeleiteten Bescheid komme.

Dieser Meinung sei auch die Abgabenbehörde erster Instanz gewesen, weil sie zur Unterbrechung der Verjährung am 21. Dezember 2006 einen Prüfungsauftrag für das Jahr 2000 den Vertretern des Berufungswerbers zugestellt habe. Dass dieser Prüfungsauftrag wegen unbegründeter Wiederholungsprüfung ins Leere gegangen sei, habe die Behörde übersehen.

In der am 10. September 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers einen vorbereiteten Schriftsatz vor, in dem ergänzend zu den bereits im Vorlageantrag vorgebrachten Zitaten auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.12.2003, 99/13/0131, hingewiesen wird, in welchem Folgendes ausgeführt wird:

„Zutreffend wurde schon im angefochtenen Bescheid darauf hingewiesen, dass Feststellungsbescheide nicht der Festsetzungsverjährung unterliegen.“

Eine bereits eingetretene Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Einkommensteuer würde durch die Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht beseitigt werden.“

Dem vorbereiteten Schriftsatz war ein Ausdruck des betreffenden VwGH-Erkenntnisses angeschlossen.

Seitens des Vertreters des Finanzamtes wurde nochmals auf den in der Berufungsvorentscheidung angeführten E-Mail-Verkehr mit der Gesellschaft im Jahr 2006 hingewiesen. Dem Finanzamt sei zwar bewusst, dass E-Mails steuerlich gesehen bezüglich ihrer Rechtswirksamkeit bedenklich seien. Es sei dennoch festzuhalten, dass auf Grund des Antwort-Mails klar erkennbar sei, dass die Gesellschaft die betreffenden Mitteilungen des Finanzamtes zur Kenntnis genommen habe.

Es sei weiters darauf zu verweisen, dass im November 2006 eine mündliche Besprechung des Finanzamtes mit dem steuerlichen Vertreter der Gesellschaft stattgefunden habe, dies auch betreffend den Streitzeitraum.

Schließlich sei darauf zu verweisen, dass der Prüfungsauftrag nachweislich im Dezember 2006 erstellt und dem Vertreter der Gesellschaft übergeben wurde. Nach *Ritz*, BAO³, § 148 Tz 13, sei die Verletzung des Verbotes der Wiederholungsprüfung grundsätzlich sanktionslos. Der

Umstand, dass eine solche zu Unrecht vorgenommen wurde, sei nur im Rahmen der Ermessensübung bei der Wiederaufnahme des Verfahrens zu würdigen. Dies ändere aber nichts daran, dass die Amtshandlung vorgenommen wurde und deshalb eine Verlängerung der Verjährungsfrist eingetreten sei.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde ausgeführt, Amtshandlungen, welche das Finanzamt rechtswidrigerweise vornehme, könnten nach seinem Ermessen nicht zur Verlängerung der Verjährung führen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 207 Abs. 2 BAO verjährt das Recht, die Einkommensteuer festzusetzen, nach fünf Jahren.

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 (§ 209 Abs. 1 BAO).

Die Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr nach § 209 Abs. 1 erster Satz BAO erfolgt unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt. Die Verlängerung gemäß § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO (jeweils um ein weiteres Jahr) setzt voraus, dass in jenem Jahr, in dem die nach dem ersten Satz um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist endet, eine Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO erfolgt. Weitere Verlängerungen jeweils um ein Jahr setzen voraus, dass jeweils im (weiteren) verlängerten Jahr die betreffende Amtshandlung vorgenommen wird (vgl. *Ritz*, BAO³, § 209 Tz 1).

Im vorliegenden Fall sind innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO für das Berufungsjahr 2000 mehrere Einkommensteuerbescheide ergangen (Erstbescheid vom 17. April 2002, gemäß § 295 BAO geänderte Bescheide vom 13. Oktober 2003 und 18. November 2003). Die Verjährungsfrist hat sich dadurch dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 BAO zufolge um ein Jahr bis zum 31. Dezember 2006 verlängert.

Zu prüfen ist, ob im Jahr 2006 von der Abgabenbehörde eine Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurde, welche eine weitere Verlängerung der Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2007 bewirkt hat.

Nach der Rechtsprechung muss eine Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (vgl. VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; VwGH 14.11.1996, 92/16/0217; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Gegen den Abgabenschuldner selbst muss die Amtshandlung nicht gerichtet sein (vgl. VwGH 10.6.1991, 90/15/0115). Die behördlichen Schritte müssen der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person nicht zur Kenntnis gelangt sein, damit ihnen Verlängerungswirkung zukommt (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080). Es ist weder erforderlich, dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegt (VwGH 12.8.1994, 94/14/0055), noch dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen (vgl. VwGH 29.11.1988, 86/14/0134; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080). Auch nicht notwendige (VwGH 23.2.1987, 85/14/0131; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080) bzw. gesetzwidrige Verwaltungsakte (VwGH 29.3.1993, 91/15/0093, 0094; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080) haben diese Wirkung. Seit dem Erkenntnis vom 28.2.1995, 95/14/0021, gilt in nunmehr ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 4.7.1995, 95/14/0036), dass Grundlagenbescheide (§ 188 BAO), die eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten Abgabenansprüchen gerichtet sind, für die Verjährung dieser Abgaben (zB Einkommensteuer der Beteiligten) bedeutsam sind. Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie zB Außenprüfungen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 209 Tz 2 - 9).

Abgabenbehördliche Prüfungen stellen die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen dar (vgl. VwGH 26.1.1993, 92/14/0175; VwGH 3.7.1996, 93/13/0040; VwGH 12.9.2002, 98/15/0134; VwGH 4.12.2003, 2003/16/0133). Abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, verlängern die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Abgaben (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0235; VwGH 22.11.2001, 98/15/0056). Bereits der einem Abgabepflichtigen bekannt gegebene Prüfungsauftrag bewirkt die Verjährungsfristverlängerung (vgl. *Ritz*, BAO³, § 209 Tz 13 - 19).

Im gegenständlichen Fall wurde dem Berufungswerber unbestrittenermaßen am 21. Dezember 2006 ein Prüfungsauftrag betreffend die bei ihm vorzunehmende Prüfung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 zur Kenntnis gebracht und eine Ausfertigung desselben ausgefolgt.

Auf Grund der obigen Ausführungen hat allein dieser Prüfungsauftrag die Verjährungsfrist der Einkommensteuer 2000 um ein weiteres Jahr, somit bis zum 31. Dezember 2007, verlängert. Entgegen der in der Berufung vertretenen Rechtsansicht, führt ein Begründungsmangel nicht zur Nichtigkeit eines Bescheides (des Prüfungsauftrages), sondern lediglich zu dessen Rechts-

widrigkeit. Da nach der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch einem rechtswidrigen Verwaltungsakt Verlängerungswirkung zukommt, führt der Begründungsmangel des Prüfungsauftrages vom 21. Dezember 2006 zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung.

Zudem haben aber auch sämtliche Amtshandlungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bei der M GmbH & Mitgesellschafter für die Jahre 2000 bis 2002, welche im Jahr 2006 erfolgt sind, die Verlängerung der Verjährungsfrist der Einkommensteuer 2000 beim Berufungswerber bewirkt.

Entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag, verlängern nicht nur Feststellungsbescheide die Verjährungsfrist für die abgeleiteten Bescheide, sondern nach der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch abgabenbehördliche Prüfungen. Gegenteiliges ergibt sich im Übrigen auch nicht aus der vom Berufungswerber zitierten Berufungsentscheidung (UFS 26.6.2007, RV/0230-S/05). In dieser Berufungsentscheidung wird zwar die Aussage getroffen, dass Feststellungsbescheide eine Verlängerung der Verjährungsfrist für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide bewirken, nicht jedoch, dass diese Wirkung nicht auch den Prüfungshandlungen im Feststellungsverfahren zukäme.

Auch die im Vorlageantrag angeführte Textpassage in *Tanzer/Unger*, BAO 2007, 2. Auflage, XI/B Gesonderte Feststellungen, führt zu keiner anderen Beurteilung. Damit kann nur gemeint sein, dass die Erlassung von Feststellungsbescheiden zeitlich unbegrenzt möglich ist. Jedoch ist in Fällen, in denen erst nach Eintritt der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Einkommensteuer im Feststellungsverfahren Prüfungshandlungen erfolgen und ein Feststellungsbescheid ergeht, keine Anpassung der Einkommensteuerbescheide (nach § 295 BAO) mehr zulässig. Dies und nichts anderes ergibt sich auch aus dem in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten VwGH-Erkenntnis vom 17.12.2003, 99/13/0131.

Dem Berufungsbegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

Wien, am 11. September 2009