



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch NIKA Wirtschafts- und Steuerberatungs GmbH, 5020 Salzburg, Fürstenallee 54, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Einkommensteuer 1995 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Jahr 1995 an der XY-GmbH&Mitges. als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. Mit Einkommensteuerbescheid vom 13.1.1997 für das Jahr 1995 wurden seine Einkünfte aus dieser Beteiligung erklärungsgemäß mit ATS - 34,- festgesetzt.

Bei der XY-GmbH&Mitges fand über das Jahr 1995 eine Außenprüfung statt. Die dabei getroffenen Feststellungen führten zur Festsetzung eines Gewinnes, welcher mit Bescheid vom 25.7.2002 festgestellt wurde. Mit gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 11.10.2002 wurde diesem Feststellungsbescheid Rechnung getragen und die Einkünfte des Bw. aus seiner Beteiligung an der XY-GmbH&Mitges mit ATS 86.231,- festgesetzt.

Gegen den genannten Feststellungsbescheid wurde Berufung erhoben. Dieser Berufung wurde aus verfahrensrechtlichen Gründen stattgegeben und der Feststellungsbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 21.7.2004 aufgehoben.

Als Konsequenz daraus ersuchte der Bw. mit Schreiben vom 27.10.2004 das Finanzamt, seinen Einkommensteuerbescheid für 1995 gemäß § 295 BAO zu ändern, weil der dem

Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegende Feststellungsbescheid aufgehoben worden war. Das Finanzamt erließ daraufhin am 18.11.2004 einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1995, mit dem die Einkünfte des Bw. aus der Beteiligung an der XY-GmbH&Mitges wiederum mit ATS - 34,- festgesetzt wurden. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

In der Folge, nämlich am 25.1.2005, erging über die Einkünfte der XY-GmbH&Mitges für 1995 ein neuerlicher Feststellungsbescheid, der abermals als nicht rechtswirksam erlassen qualifiziert wurde, und zwar mit Berufungsentscheidung des UFS vom 6.11.2006. Diese Berufungsentscheidung nahm der Bw. zum Anlass, um am 31.1.2007 an das Finanzamt einen Antrag auf Wiederaufnahme seines Einkommensterverfahrens für 1995 zu stellen. Da der Grundlagenbescheid wiederum nicht rechtsgültig erlassen worden sei, könnten auch die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide keine Rechtskraft entfalten. Es werde daher die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für 1995 beantragt.

Mit Bescheid vom 18.7.2007 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung ab, die beantragte Änderung sei bereits mit Einkommensteuerbescheid vom 18.11.2004 vorgenommen worden. Dennoch erließ das Finanzamt am gleichen Tag einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1995, denn in der Zwischenzeit war für die XY-GmbH&Mitges wieder ein Feststellungsbescheid für 1995 erlassen worden, welcher den Gesellschaftern Gewinne in derselben Höhe zuwies wie die (nicht rechtswirksam zustande gekommenen) Feststellungsbescheide aus den Jahren 2002 bzw. 2005. Mit diesem Einkommensteuerbescheid vom 18.7.2007 wurde der Gewinnanteil des Bw. aus seiner Beteiligung an der XY-GmbH&Mitges wiederum mit ATS 86.231,- festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. Berufung mit der Begründung, der Bescheid sei außerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden. Das Recht auf Bemessung bzw. Festsetzung einer Abgabe verjähre spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Hinsichtlich der Einkommensteuer für 1995 ergebe sich daher der Eintritt der Bemessungsverjährung mit Ablauf des 31.12.2005. Die Tatsache, dass ein Feststellungsbescheid, der selbst nicht der Verjährung unterliegt, erlassen werde, entfalte per se keine Folgewirkung für den abgeleiteten Bescheid. Eine bereits eingetretene Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Einkommensteuer würde durch die Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht beseitigt werden. Aus § 209a BAO ergebe sich, dass eine Festsetzung verjährter Abgaben nicht erfolgen dürfe. Der Eintritt der Verjährung sei von Amts wegen zu beachten. Dies sei im konkreten Fall unterblieben. Es werde daher die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 18.7.2007 beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und vertrat die Auffassung, dass der angefochtene Bescheid von einem in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrag mittelbar abhänge. Bei der XY-GmbH&Mitges liege ein Antrag, nämlich eine Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1995 vom 27.3.1997 vor, mit dem die Zuerkennung von Verlustanteilen an die unechten stillen Gesellschafter beantragt werde. Über diesen Antrag sei rechtswirksam erstmals mit Feststellungsbescheid vom 28.3.2007 entschieden worden, sodass auch die Abgabefestsetzung der abgeleiteten Bescheide für 1995 trotz Ablaufes der in § 209 Abs. 3 BAO normierten Frist zulässig und durchzuführen gewesen sei.

Dagegen richtet sich der Antrag des Bw. auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach den Bestimmungen der BAO (§ 209 Abs. 3) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). Für die zu veranlagende Einkommensteuer entsteht der Abgabenanspruch mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Für die Einkommensteuer 1995 ist der Abgabenanspruch daher mit Ablauf des Jahres 1995 entstanden.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt. Eine mittelbare Abhängigkeit der Abgabefestsetzung besteht etwa im Zusammenhang mit einem Antrag auf Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens oder mit einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid). Die genannte Bestimmung fügt dem Begriff des Antrages als Klammerausdruck „§ 85“ an und meint somit Anträge im Sinne des § 85 BAO.

§ 85 BAO behandelt Anbringen im Verkehr zwischen Abgabenbehörden, Parteien und sonstigen Personen und unterscheidet Anbringen zur Geltendmachung von Rechten und solche zur Erfüllung von Verpflichtungen. Die Gesetzesbestimmung führt als Klammerausdruck „insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel“ an. Unter Anbringen zur Geltendmachung von Rechten sind insbesondere Anträge, Ansuchen und Gesuche jeder Art gemeint, die gesetzlich vorgesehen sind und daher einer Erledigung bedürfen (Stoll, BAO-Kommentar, S 849). Abgabenerklärungen, Anzeigen, Meldungen, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten fallen unter Anbringen zur Erfüllung von

Verpflichtungen. Sie sind gesetzlich vorgesehen und aus eigener Initiative einzubringen oder auf behördliches Verlangen zu setzen (Stoll, aaO).

Anträge sind grundsätzlich zurücknehmbar und einschränkbar (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0273). Der Abgabepflichtige soll auf die Geltendmachung von Rechten auch nachträglich verzichten können. Darin liegt ein elementarer Unterschied zu den Abgabenerklärungen, die gesetzlich vorgeschrieben sind und deren Einreichung auch mit Zwangsstrafe erzwungen werden kann. In § 42 EStG ist die Steuererklärungspflicht unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtiger normiert, und § 43 EStG regelt die Steuererklärungspflicht bei einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften. Es handelt sich bei diesen Steuererklärungen also unzweifelhaft um Anbringen zur Erfüllung von Verpflichtungen.

§ 85 BAO unterscheidet klar zwischen Anbringen zur Geltendmachung von Rechten und solchen zur Erfüllung von Verpflichtungen und differenziert auch zwischen Anträgen und Erklärungen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist daher eine verpflichtend einzureichende Abgabenerklärung nicht unter den Begriff des Antrages zu subsumieren. Diese Auffassung vertritt der Unabhängige Finanzsenat auch bereits in seiner Berufungsentscheidung vom 9.3.2007, Zl. RV/1267-W/05.

Der Normzweck des § 209a Abs. 2 BAO ist darin zu sehen, in bestimmten Fällen eine Abgabenfestsetzung trotz Eintritts der Verjährung zu ermöglichen, wenn nämlich die eingetretene Verjährung sich zu Lasten des Abgabepflichtigen auswirkt. (Berechtigte) Anträge, die noch vor Ablauf der Verjährungsfrist gestellt werden, sollen eine Abgabenfestsetzung auch nach Eintritt der Verjährung nach sich ziehen, weil andernfalls die Verjährung dadurch eintreten könnte, dass solche Anträge – aus welchem Grund auch immer – unerledigt bleiben. Der Abgabepflichtige soll also vor Rechtsnachteilen geschützt werden, die lediglich dadurch entstehen, dass eine Behörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt (Ritz, BAO, § 209a T 11).

Daraus folgt, dass eine solche zum Schutz des Abgabepflichtigen vor Rechtsnachteilen eingeführte Bestimmung verfassungskonform nur so ausgelegt werden kann, dass sie sich nicht zu Lasten des Abgabepflichtigen auswirkt. Daher könnten nach herrschender Lehre in verfassungskonformer Auslegung ausnahmsweise auch Pflichteingaben als Anträge im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO beurteilt werden, etwa Einkommensteuererklärungen, wenn auf diesen basierende Abgabenfestsetzungen Gutschriften zur Folge hätten (Ritz, aaO, § 209a Tz 7; Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO³, Anm 11).

Im gegenständlichen Fall vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass die im Feststellungsverfahren eingereichte Abgabenerklärung (Erklärung zur Feststellung der Einkünfte) ein Antrag im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO sei und die Abgabenfestsetzung im

Einkommensteuerverfahren des Bw. mittelbar von der Erledigung dieses Antrages abhängen. Dieser Ansicht vermag sich der Unabhängige Finanzsenat aus den dargelegten Gründen nicht anzuschließen.

Für die Feststellung der Einkünfte der XY-GmbH&Mitges für das Jahr 1995 existierte bis zum Jahresende 2006 kein rechtsgültiger Bescheid. Dass der Bw. aus seiner Beteiligung an der XY-GmbH&Mitges aber Einkünfte bezog, war bekannt, denn der Bw. hatte diese Einkünfte in seiner Einkommensteuererklärung dargelegt (Verlustanteil von ATS 34,-). Soweit diese Einkommensteuererklärung entsprechend den obigen Ausführungen als Antrag verstanden werden könnte, wurde diesem Antrag bereits mit der Veranlagung zur Einkommensteuer entsprochen. Eine Erklärung über die Feststellung von Einkünften, die dem Bw. denselben Verlust zuweist wie bereits in der Einkommensteuererklärung erfasst, kann daher nicht noch einmal als Antrag zur Geltendmachung von Rechten interpretiert werden.

Allerdings existiert im gegenständlichen Fall tatsächlich ein Antrag, der als Antrag im Sinne der genannten Bestimmung zu werten ist, nämlich der vom Bw. gestellte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1995 vom 31.1.2007.

Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Im vorliegenden Fall datiert der letzte vor dem Antrag auf Wiederaufnahme erlassene Einkommensteuerbescheid vom 18.11.2004. Der am 31.1.2007 gestellte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gilt daher als rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO. Nach der Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Abgabefestsetzung unmittelbar von der Erledigung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens abhängt und dieser Antrag rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde. Ist also die Erledigung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Abgabefestsetzung präjudiziell, so steht die Verjährung dem folgenden Abgabenbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wäre etwa die gemäß § 307 Abs. 1 BAO mit der Bewilligung der Wiederaufnahme zu verbindende Sachentscheidung.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 18.7.2007 abgewiesen mit der Begründung, dem Begehren des Bw. sei bereits mit Einkommensteuerbescheid vom 18.11.2004 Rechnung getragen worden. Am selben Tag, nämlich am 18.7.2007, erließ das Finanzamt einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1995. Es besteht kein Zweifel darüber, dass dieser gemäß § 295 BAO erlassene Einkommensteuerbescheid nicht von der Erledigung des

Wiederaufnahmeantrages abhängig war, sondern davon völlig losgelöst zu beurteilen ist. Damit steht aber auch fest, dass dieser angefochtene Bescheid nach Eintritt der Verjährung erlassen wurde und die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zum Tragen kommt. Der angefochtene Bescheid war somit nicht mehr zu erlassen, weil dieser Abgabefestsetzung die mit Ablauf des Jahres 2005 eingetretene Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO entgegensteht.

Aus diesen Gründen war der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Salzburg, am 27. Februar 2008