



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/0099-W/09
und RV/0100-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 25. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 16. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Beteiligte der Fa. E. GmbH und Mitgesellschafter (E GmbH und Mitges. = E) und wurde der ESt-Bescheid 1995 erstmals mit 7.10.1996 erklärungsgemäß veranlagt.

Auf Basis eines abgeänderten Festsetzungsbescheides betreffend das Jahr 1995 wurde der Einkommensteuerbescheid mit 11.9.2002 gem. § 295 BAO abgeändert, jedoch in der Folge die F-Bescheide vom 13.3.2000 und 25.7.2002 als Nichtbescheide aufgehoben.

Ad Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 BAO)

Auf Basis eines neuerlich erlassenen F-Bescheides vom 28.3.2007 erließ das Finanzamt mit 19.6.2008 den berufungsgegenständlichen ESt-Bescheid gem. § 295 BAO vom 19.6.2008.

Gegen diesen wurde form- und fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet:

<Wie „im folgenden“ dargelegt haben, sind alle bisherigen F-Bescheide 1995, nämlich jene vom 13.3.2000, 25.7.2002 und 25.1.2005 rechtsunwirksam, damit aber auch alle bisherigen abgeleiteten Einkommensteuerbescheide. Somit verbleibt als Erstbescheid und einzig rechtlich

wirksamer, der F-Bescheid vom 28.3.2007. Auch wenn es bezüglich der Erlassung von F-Bescheiden keine Verjährungsbestimmungen gibt, gelten diese aber sehr wohl für abgeleitete Bescheide. Gem. § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf die Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Damit ist aber die Verjährungsfrist für das Jahr 1995 mit Ende 2005 abgelaufen, der Einkommensteuerbescheid vom 19.6.2008 daher rechtswidrig.>

Ad Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1995)

Des Weiteren stellte die Bw. mit 5.2.2007 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend den ESt-Bescheid 1995 vom 11.9.2002. Als Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

<Mit Bescheid vom 6.11.2006 wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1995 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 25.01.2005 mangels gültigem Bescheidaddressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/170042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die oben beschriebene Rechtsansicht wird durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt (Siehe beiliegende Kopie der Erledigung).

Weiters weisen wir darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1995 führt.

I. Grundlagenbescheid

Die Einbringung der atypischen stillen Beteiligung zum Einbringungsstichtag per 31.3.1995 bewirkte eine steuerliche Beendigung der Personengesellschaft. Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1995, datiert mit 13.3.2000, wurden die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und unserer Mandantin zugewiesen.

Im Jahr 2000 begann eine den Zeitraum 1995-1998 betreffende Betriebsprüfung (BP). Das Finanzamt erließ am 25.7.2002 - eingelangt am 2.9.2002 - einen Bescheid gem. § 188 BAO an die „E. GmbH & Mitgesellschafter“, wobei hinsichtlich des Jahres 1995 eine abweichende Feststellung gegenüber den Grundlagenbescheid vom 13.3.2000 getroffen wurde.

Gegen den Bescheid vom 25.7.2002 wurde zeitgerecht Berufung erhoben. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.7.2004 wurde der Grundlagenbescheid vom 25.7.2002 aufgehoben. Mit Bescheiddatum vom 25.1.2005 hat die Finanzverwaltung neuerlich einen Grundlagenbescheid 1995 zur Steuernummer xx/xxx erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des UFS (Unabhängigen Finanzsenates) erklärt den Grundlagenbescheid 1995 vom 25.1.2005 - mangels gültigem Bescheidaddressaten - zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück. Auch der Grundlagenbescheid 1995 vom 13.3.2000 wurde vom UFS als Nichtbescheid qualifiziert.

Abgeleiteter Bescheid/Einkommensteuerbescheid 1995

Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide - erlassen durch das Finanzamt G. - wurde der ursprüngliche ESt-Bescheid 1995 unserer Mandantin gem. § 295 BAO durch den nunmehr vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1995 ersetzt.

Aus der Nichtanerkennung der Einbringung der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultieren Einkommensteuernachzahlungen.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1995 gem. § 295 BAO erfolgte auf Basis eines Nichtbescheides und entspricht damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

II. Rechtliche Beurteilung

An einer Wiederaufnahme gem. § 303 BAO besteht aus nachfolgenden Gründen ein rechtliches Interesse:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO ist nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten ist. Unbestritten ist nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 13.3.2000 für das Streitjahr 1995 ins Leere gegangen ist. Damit hat jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 11.9.2002 rechtswidrig erlassen wurde und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilt (siehe VwGH 93/14/0203), ist dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen ist, der ohne Abänderung gem. § 295 BAO vorgelegen ist, ist der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des *ursprünglichen* Einkommensteuerbescheides vom 7.10.1996 zu erlassen.

Diese Neuerlassung ist auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliegt, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 11.9.2002 entspricht. Verfahrensrechtlich berechtigt dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermöglicht diese rechtswidrige Abänderung gem. § 295 BAO zu korrigieren.

Verjährung

Allgemein weisen wir darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden - der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust droht.

Die beantragte Wiederaufnahme ermöglicht dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.>

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1.7.2008 inkl. Erlassung eines neuen ESt-Bescheides vom 19.6.2008 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

„Der Antrag vom 5.2.2007 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1995 wird gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO auf die neu hervorgekommene Tatsache gestützt, dass der dem Einkommensteuerbescheid zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 25.1.2005 ein Nichtbescheid sei.“

Neu hervorkommen können nur solche Tatsachen, die bei Ergehen des das Verfahren abschließenden Bescheides bereits existent waren. Der im Rechtsbestand befindliche Ein-

kommensteuerbescheid 1995 datiert vom 13.9.2002. Bezogen auf diesen Bescheid kann daher eine neu hervorgekommene Tatsache im Hinblick auf den Umstand, dass der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO vom 25.1.2005 unwirksam war, nicht vorliegen, da der angeführte unwirksame Feststellungsbescheid nach dem das Verfahren abschließenden Einkommensteuerbescheid ergangen ist.“

In der form- und fristgerechten Berufung wurde die Aufhebung des ESt-Bescheides 1995 vom 11.9.2002 im Wege eines Wiederaufnahmeantrages und wie folgt begründet.

<Chronologie der Einkommensteuerveranlagungen 1995:

1. Der erste Einkommensteuerbescheid 1995 erging erklärungsgemäß am 7.10.1996 und enthielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb einschließlich des Verlustanteiles E in Höhe von ATS - 76.393,00.
2. Mit Datum 13.3.2000 erließ das Finanzamt G. den ersten F-Bescheid 1995 E, aufgrund dessen unserer Mandantin der Verlustanteil zugewiesen wurde. Eine Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 7.10.1996 erfolgte nicht, da der zugewiesene Verlustanteil dem Betrag in der Einkommensteuererklärung und auch im Einkommensteuerbescheid vom 7.10.1996 entsprach.
3. Mit Datum 25.7.2002 erließ das Finanzamt G. den zweiten F-Bescheid 2005 E. Aufgrund dieses F-Bescheides erließ das Finanzamt zust. am 11.9.2002 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 für unsere Mandantin mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von ATS -33.261,00 und einer Einkommensteuernachforderung von € 1.313,53. Als Begründung wurde allerdings ein F-Bescheid vom 13.8.2002 angegeben.
4. Der F-Bescheid vom 25.7.2002 (bzw. 13.8.2002) wurde mit BVE des Finanzamtes G. vom 21.7.2004 aufgehoben; damit ist aber der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 11.9.2002 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, auch wenn er vom Finanzamt formell nicht aufgehoben wurde.
5. Am 25.1.2005 erließ das Finanzamt G. einen neuen F-Bescheid E. Dieser F-Bescheid vom 25.1.2005 wurde vom UFS mit Entscheidung vom 6.11.2006 als Nichtbescheid wegen mangelhafter Bescheidadressaten gewertet. Aufgrund dessen entfaltet auch ein davon abgeleiteter Einkommensteuerbescheid keine Rechtsgültigkeit. In dieser UFS-Entscheidung wurde darüber hinaus auch ausgesprochen, dass auch der F-Bescheid vom 13.3.2000 ein Nichtbescheid ist (siehe Pt. 2).
6. Am 19.6.2008 wurde ein geänderter Einkommensteuerbescheid 1995 vom Finanzamt zust. erlassen, der auf dem F-Bescheid 1995 vom 25.1.2005 basiert. Dieser Bescheid ist aber ein Nichtbescheid lt. UFS 6.11.2006. Nach Rücksprache mit dem Finanzamt wurde uns mitgeteilt, dass dies ein Irrtum und der F-Bescheid vom 28.3.2007 des Finanzamtes G. maßgebend sei. Es läge daher nur ein Begründungsmangel vor, der keine Berufung rechtfertige.

Aus dieser Chronologie ergibt sich für die drei angefochtenen Bescheide Folgendes:

Die F-Bescheide vom 13.3.2000 und 25.1.2005 sind Nichtbescheide, von denen keine Einkommensteuerbescheide rechtsgültig abgeleitet werden können. Der F-Bescheid vom 25.7.2002 wurde mittels BVE aufgehoben, womit auch der davon abgeleitete Einkommensteuerbescheid unserer Mandantin vom 11.9.2002 im Wege der Wiederaufnahme gem. § 303 BAO aufzuheben ist. Damit verbleibt der Einkommensteuerbescheid vom 7.10.1996 im Rechtsbestand mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS -76.393,00 bzw. € - 5.551,70. Damit ist aber auch *die* Einkommensteuernachforderung lt. Bescheid vom 11.9.2002

obsolet und ist die Verschreibung von Aussetzungszinsen rechtswidrig. Darüber hinaus ist auch bezüglich der Einkommensteuer 1995 bereits Bemessungsverjährung eingetreten, wie (oben) bei den Berufungsgründen zum gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1995 vom 19.6.2008 ausgeführt.>

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO)

Rechtslage: Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten.

Gemäß § 303 Abs. 2 ist der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an bei der Abgabenbehörde einzubringen, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat.

- a. Neue Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten (Ritz, BAO, § 303, Rz 7), keine neuen Tatsachen sind Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (Rz 9) oder höchstgerichtliche Erkenntnisse.
- b. Wiederaufnahmegründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen sind und geeignet sind, seinen Spruch zu beeinflussen (Ritz, BAO, § 303, Rz 24).
- c. Taugliche Wiederaufnahmegründe liegen nur vor, wenn grobes Verschulden der Partei gegeben ist. Dabei ist ein minderer Grad des Versehens leichter Fahrlässigkeit gleichzusetzen. Diese liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt dann vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt, also die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt. An rechtskundige Parteienvertreter ist hiebei ein strengerer Maßstab anzulegen, als an rechtsunkundige Personen. Ob ein grobes Verschulden anzunehmen ist, wird stets nach den Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Bw. zu beurteilen sein (Ritz, BAO, § 308, Rz 14 ff).
- d. Hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes hat sich die vertretene Partei die Kenntnis des Vertreters zurechnen zu lassen (Ritz, BAO, § 303, Rz 27).
- d. Für die Frage des Neuherkommens ist nach der VwGH-Rspr (zB VwGH 26.2.2003, 97/13/0081) der Kenntnisstand der Partei maßgeblich (aaO, Ritz, § 303, Rz 27).
- f. Gemäß § 303a BAO hat der Wiederaufnahmeantrag für Verfahren ab 13. Jänner 1999 die Bezeichnung des Verfahrens, die Bezeichnung der Umstände, die Angaben zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit und zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens zu enthalten.

1. Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens:

Der Bw. stellt einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Einkommensteuerbescheid 1995 vom 11.9.2002. Begründet wird dieser Antrag damit, dass der dem Einkommensteuerbescheid zugrundeliegende Grundlagenbescheid einen "Nichtbescheid" darstelle, und damit die Basis für den Einkommensteuerbescheid nachträglich weggefallen sei. Diese Rechtsansicht stützt sich auf eine Auskunft des BMF vom 28.10.2005, wonach bei einem "Nichtbescheid" ein dennoch erlassener Änderungsbescheid nach § 295 BAO rechtswidrig sei und dies auch mit Antrag auf Wiederaufnahme des abgeleiteten Verfahrens geltend gemacht werden könne, wenn die Nichtexistenz des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die abgeleiteten Bescheide zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen sei.

2. Dem Bw. ist insoweit zuzustimmen, als die Kenntnis vom "Nichtbescheid" im Einkommensteuerverfahren - entgegen der Darstellung der Finanzbehörde - zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid hätte führen müssen. Die Kenntnis vom "Nichtbescheid" hätte nämlich dazu geführt, dass die Tangente der E GmbH und Mitges mangels Grundlage nicht anzusetzen gewesen wäre und sich dadurch ein anderer Bescheidspruch (nämlich mit einem anderen Tangentenergebnis) ergeben hätte.

3. Entscheidend für das vorliegende Verfahren ist aber die Frage, ob der Wiederaufnahmeantrag rechtzeitig (nämlich binnen drei Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes) gestellt wurde (Antrag vom 5.2.2007) und ob grobes Verschulden des Bw. vorliegt oder nicht.

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen einer Entscheidung des UFS, RV/1339-L/07 betreffend eines anderen Beteiligten wie folgt lautend verwiesen:

„(a) Nach ständiger Rspr des VwGH geht der UFS davon aus, dass die Kenntnis des Abgabepflichtigen im Fall einer beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens maßgeblich ist (VwGH 26.2.2003, 97/13/0081: ... „weil es sich bei den in Rede stehenden Unterlagen aus der Sicht der Beschwerdeführerin nicht um neu hervorgekommene Beweismittel handelt“).

(b) Bezuglich des Neuherkommens versucht der Bw. aufzuzeigen, dass er erst im Zeitpunkt der Entscheidung des UFS X (bezuglich der einheitlichen und gesonderten Feststellung) vom 6. November 2006 Kenntnis vom Wiederaufnahmegrund hatte. Vorher sei die Rechtslage bei Publikumsmodellen nahezu unmöglich zu überprüfen gewesen, da bereits das Versterben eines einzigen der angeführten zahllosen Beteiligten zum Nichtbescheid geführt hätte. Da die Mitteilungen über derartige Todesfälle erst Jahre später erfolgten, sei es für alle - auch für die Behörde - unmöglich gewesen, keine Nichtbescheide zu erlassen (Berufsbegründung vom 31. Mai 2007). Im Zeitpunkt 18. Juni 2006 sei lediglich die Tatsache bekannt gewesen, dass im Feststellungsbescheid vom 25. Januar 2005 bereits vor diesem Zeitpunkt verstorbene Personen enthalten gewesen seien (Schreiben des Bw. vom 7. Mai 2008).

Mit dieser Darstellung gibt der Bw. selbst an, im Juni 2006 Kenntnis davon gehabt zu haben, dass verstorbene Personen im Feststellungsbescheid enthalten waren.

Wenn der Bw. darauf repliziert, dass er erst seit der Entscheidung des UFS X Kenntnis vom Wiederaufnahmegrund gehabt habe, so ist dem schon entgegenzuhalten, dass Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden nach der ständigen Rspr des VwGH nicht zu neuen Tatsachen führen (Ritz, BAO, § 303, Rz 9 mwN). Maßgeblich ist daher nicht der Spruch des UFS, sondern die Kenntnis über die Unhaltbarkeit des Feststellungsbescheides der E GmbH und Mitges. an sich (und

nicht der Ausspruch darüber). Kannte der Bw. die Fakten die zum Nichtbescheid führten schon Mitte 2006, so ist eine Wiederaufnahme im Jahr 2007 nicht zulässig.

(c) Dass ein Feststellungsbescheid der den unrichtigen – z.B. verstorbenen - Adressaten aufweist - als Nichtbescheid gilt, ist steuerlich unbestritten und wurde von der Literatur und Judikatur in eindeutiger Weise festgehalten (s z.B. Kotschnigg UFS aktuell 05, 300 und SWK 06, S 672). Über das Vorliegen eines Nichtbescheides und damit einer ungültigen Tangente bei der Einkommensteuer konnte es daher - insbesondere bei steuerlich kundigen Personen und Gesellschaften, wozu der Bw. und die Steuerberatungsgesellschaft der E zweifellos zählen - keinerlei Zweifel geben.

(d) Da der Bw. als Gesellschafter der E steuerlich vertreten war, muss er sich die Kenntnis des Steuerberaters zurechnen lassen. Die ITR (ITR) - als steuerliche Vertretung der E - hatte aber nicht nur Kenntnis von den Umständen, die zum Nichtbescheid geführt haben, sie hat diese Kenntnis auch unmissverständlich dem Finanzamt gegenüber bereits im Schreiben vom 18. Juni 2006 zum Ausdruck gebracht und die Neuerlassung des Bescheides gefordert. Dabei waren Gesellschafter dieser E z.T. schon seit 1998 verstorben. Diesbezüglich kann der Auffassung des Bw. in der Berufung vom 31. Mai 2007 nicht gefolgt werden, wonach die Überprüfung "nahezu unmöglich" gewesen sei. Im Gegenteil scheint die Rechtslage im Juni 2006 eindeutig und klar gewesen zu sein: Zahlreiche Gesellschafter (insgesamt 11) waren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits verstorben, darunter manche seit 8 Jahren. Da die steuerliche Vertretung der E diesbezüglich keinen Zweifel hatte, muss dieses Wissen auch dem Bw. angelastet werden. Zumal die ITR den Gesellschafter gleich aus zwei Gründen informieren musste, einerseits weil der Feststellungsbescheid bei der E als beseitigt gelten konnte und neu zu erlassen war und andererseits, weil die Tangente in den Einkommensteuerbescheiden der Gesellschafter nicht (mehr) rechtens war. Die Verständigung über derart schwerwiegende Änderungen der Bescheide muss als selbstverständlich vorausgesetzt werden. Der UFS geht daher von der Kenntnis dieser Umstände auch durch den Bw. im Juni 2006 aus."

Damit ist davon auszugehen, dass auch im vorliegenden Berufungsfall die nötige Kenntnis für das Stellen eines Wiederaufnahmeantrages im Juni 2006 vorlag. Da es um sehr weit zurückliegende Jahre ging, war auch der Grund für das Stellen des Antrages - die Vermeidung der bestehenden Einkommensteuerschuld aufgrund der inzwischen eingetretenen Verjährung - völlig klar. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Ad Einkommensteuerbescheid 1995 vom 19.6.2008)

Rechtslage: 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, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 leg.cit. vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinne des § 304 eingebracht wurde (§ 209a Abs. 2 BAO).

Eine Festsetzung hängt von der Erledigung einer Berufung beispielsweise ab, wenn die Berufung gegen einen Grundlagenbescheid gerichtet ist. Wird diese vor Eintritt der Verjährung (der „abgeleiteten“ Abgabe) eingebracht, so steht der Umstand, dass sie erst nach Verjährungeintritt meritorisch erledigt wird, der Anpassung „abgeleiteter“ Abgabenbescheide nicht entgegen (aaO, Ritz, Tz 6 zu § 209a).

Strittig ist die Festsetzung des Einkommensteuerbescheides vom 19.6.2008, da diese lt. Berufungseinwendung gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt sei. Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Die Verjährung betreffend das Jahr 1995 sei daher Ende 2005 abgelaufen, die Festsetzung des Einkommensteuerbescheides vom 19.6.2008 somit rechtswidrig.

Strittig ist somit die Frage, ob die Berufungsverfahren und Prüfungshandlungen bei der Fa. E eine nach außen gerichtete Amtshandlungen iSd. § 209 Abs. 1 BAO für die Durchsetzung des Einkommensteueranspruches 1997 beim Bw. darstellen oder ob im strittigen Einkommensteuerverfahren bereits Verjährung eingetreten ist.

Dazu ist festzustellen, dass nach der (jüngeren) Rspr des VwGH (E 24.2.1999, 98/13/0235; 22.11.2001, 98/15/0056) abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren sind (Feststellungsbescheide) die Verjährung der von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Abgaben unterbrechen (*Ritz*, BAO-Kommentar, § 209, Rz 16).

Nach der oben zitierten Judikatur des VwGH zielt das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO unzweifelhaft primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer von den örtlich zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in ein einheitliches Sonderverfahren zusammengezogen. Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zugrunde zu legen. Aus dem dargelegten Zusammenhang von Feststellungs- und Einkommensteuerverfahren ergibt sich, dass auch Prüfungshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften geeignet sind, die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der Beteiligten zu unterbrechen (VwGH 22.11.2001, 98/15/0056).

Gemäß § 207 Abs. 2 iVm. § 208 Abs. 1 lit. a BAO verjährt das Recht die Einkommensteuer festzusetzen nach Ablauf von fünf Jahren ab jenem Jahr, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO idF. des AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180 verlängert sich die Verjährungsfrist ab 1.1.2005 durch eine nach außen gerichtete Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr vorgenommen werden, bis zu

dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Die absolute Verjährungsfrist beträgt gem. § 209 Abs. 3 BAO idF des AbgÄG 2004 zehn Jahre.

In diesem Zusammenhang sind die Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 18 BAO zu beachten: Für Nachforderungen als Folge einer Außenprüfung gem. § 147 BAO ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO erst ab 1.1.2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz idF des AbgÄG 2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen iSd. § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem BGBl. 57/2004.

§ 209 Abs. 1 BAO idF vor BGBl 57/2004 setzt eine Amtshandlung voraus, die von der Abgabenbehörde unternommen wurde. Nach § 49 BAO sind Abgabenbehörden mit der Erhebung der im § 1 BAO bezeichneten Abgaben (daher auch der Einkommensteuer) betrauten Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes. Unter Erhebungen sind gem. § 49 Abs. 2 BAO alle zur Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu subsumieren. Dazu gehören jedenfalls alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen, die die Ermittlung und Festsetzung der Abgaben zum Ziel haben (VwGH 25.4.1996, 96/16/0068; 9.12.1992, 91/13/0204). Hierzu zählen nach Ansicht des UFS neben abgabenbehördlichen Prüfungen jedenfalls auch Nachschauen iSd. § 144 BAO bzw. Ergänzungs- und Bedenkenvorhalte.

Gleiches muss wohl auch dann gelten, wenn das für das Feststellungsverfahren sachlich und örtlich zuständige Finanzamt Verfolgungshandlungen gegen einen oder mehrere Mitunternehmer setzt und dabei gleichzeitig Ermittlungshandlungen zur Feststellung des steuerlichen Gewinnes der Mitunternehmerschaft vornimmt.

Für den vorliegenden Streitfall ist somit festzuhalten, dass die BP bei der E GmbH und Mitges. eine Verfolgungshandlung war. Die Abgabenbehörde erster Instanz trat daher gegenüber der E GmbH und Mitges. als Abgabenbehörde zu Ermittlung der Bemessungsgrundlagen auf.

Da nach der oben zitierten Judikatur des VwGH abgabenbehördliche Prüfungshandlungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren sind, die Verjährungsfristen der von den Feststellungbescheiden jeweils abhängigen abgeleiteten Bescheide verlängern, sind daher die im Rahmen der BP bei der E GmbH und Mitges. getätigten nach außen gerichteten Amtshandlungen dahingehend zu untersuchen, ob es sich um solche zur Durchsetzung des Abgabenanspruches handelte.

Durch die Übergangsbestimmungen des § 323 BAO wird ausdrücklich normiert, dass für abgabenrechtliche Außenprüfungen (BP) deren Beginn vor dem 1.1.2005 lag, die geänderten Bestimmungen erst mit 1.1.2006 wirksam wurden. Dem Finanzamt wird durch diese Regelung

die Möglichkeit gegeben durch Verlängerungshandlungen im Zuge einer BP auf die geänderte Rechtslage - statt Verjährungsunterbrechung und Neubeginn der fünfjährigen Frist lediglich Verlängerung um jeweils ein Jahr - zeitgerecht zu reagieren.

Angewendet auf den vorliegenden Fall hat der Beginn der BP bei der E GmbH und Mitges. im Jahr 2002 die fünfjährige Verjährungsfrist des Einkommensteuerbescheides des Bw. nach der damaligen Rechtslage unterbrochen und hätte diese daher frühesten 2007 geendet. Durch die Änderung des § 209 BAO galt die neue Rechtslage im gegenständlichen Fall ab 1.1.2006.

Nach Ansicht des UFS - der Judikatur des VwGH folgend - wirkt die Außenprüfung bei der E GmbH und Mitges. unmittelbar auf die Verjährungsfristen der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide.

Werden gem. § 209 Abs. 1 erster Satz BAO idF des AbgÄG 2004 innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.

Gem. § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO idF des AbgÄG 2004 verlängert sich die (verlängerte) Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen (zur Durchsetzung des Abgabenanspruches) in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Aufgrund des Berufungsverfahrens gegen den F-Bescheid vom 25.7.2002 (beendet mit BVE 21.7.2004) und der im Jahr 2005 gesetzten Verlängerungshandlung (neuer F-Bescheid 25.1.2005) im Bereich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der E GmbH und Mitges. verlängerte sich die Verjährungsfrist für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 31.12.2006.

Die Erlassung des F-Bescheides vom 25.1.2005 bewirkte im "Verlängerungsjahr" 2005 die neuerliche Verlängerung der Festsetzungsverjährung bis zum 31.12.2006. Durch das Berufungsverfahren gegen den F-Bescheid vom 25.1.2005 verlängerte sich die Verjährungsfrist bis zur Zurückweisung der Berufung mit Bescheid des UFS vom 6.11.2006 und bewirkte im "Verlängerungsjahr" 2006 die neuerliche Verlängerung der Festsetzungsverjährung bis zum 31.12.2007. Ein neuerlicher F-Bescheid erging mit 28.3.2007 innerhalb der Verjährungsfrist und verlängerte die Festsetzungsverjährung bis zum 31.12.2008.

Der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid 1997 vom 19.6.2008, basiert auf einer neuerlichen Erlassung eines F-Bescheides mit 28.3.2007 und wurde daher vor Eintritt der Festsetzungsverjährung (31.12.2008) erlassen. Der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid 1997 vom 19.6.2008 wurde auch unstrittig vor dem 31.12.2008 zugestellt.

Der Berufung war daher insgesamt nicht Folge zu geben.

Wien, am 15. September 2009