



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 für 1994 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 3. Juni 2005 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist an diversen Gesellschaften beteiligt, darunter auch an der S-GmbH&Mitges. Die aus dieser Beteiligung resultierenden Verluste für 1994 waren (zuletzt) mit Einkommensteuerbescheid vom 9. August 2001 als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt worden.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 14. Dezember 2004 wurde der genannte Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert und die Verlustanteile nicht anerkannt, weil im November 2004 ein Feststellungsbescheid betreffend die S-GmbH&Mitges ergangen war, der aussprach, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO unterbliebe. Auf Grund der Berufung des Bw. vom 23. Dezember 2004 wurde der Einkommensteuerbescheid für 1994 mittels Berufungsvorentscheidung neuerlich geändert. Die aus der genannten Beteiligung resultierenden Verluste wurden wiederum anerkannt, weil der

dem Einkommensteuerbescheid vom 14. Dezember 2004 zu Grunde liegende Feststellungsbescheid nichtig war.

Am 22. Dezember 2004 erging ein neuer Feststellungsbescheid betreffend die S-GmbH&Mitges, dem zufolge eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO zu unterbleiben hätte. Dieser Grundlagenbescheid führte mit Bescheid vom 3. Juni 2005 zu einer weiteren Änderung des Einkommensteuerbescheides des Bw. für 1994. Die mit diesem Einkommensteuerbescheid veranlagten Einkünfte aus Gewerbebetrieb enthielten keine Verlustanteile der S-GmbH&Mitges.

Gegen diesen Bescheid vom 3. Juni 2005 erhob der Bw. Berufung mit der Begründung, ein abgeleiteter Einkommensteuerbescheid bedürfe eines Grundlagenbescheides. Ein solcher liege aber nicht vor, weil der Bescheid vom 22. Dezember 2004 wiederum nichtig sei. Im übrigen sei ein Bescheid gemäß § 295 BAO schon deshalb nicht mehr möglich, weil gemäß § 209 Abs. 3 BAO die Voraussetzungen für die absolute Verjährung vorliegen würden. Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. Bei Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor. Mit Schreiben vom 25. Juni 2007 zog der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in die Arbeitsbögen der Großbetriebsprüfung Salzburg betreffend die Außenprüfungen bei der S-GmbH&Mitges über die Jahre 1999 bis 2001 sowie über die Jahre 1998 bis 2001 Einsicht genommen und dabei folgenden für die Entscheidung wesentlichen Sachverhalt erhoben:

Mit Prüfungsauftrag vom 13. Mai 2003 wurde eine Außenprüfung bei der S-GmbH&Mitges über die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 begonnen. Ein Prüfungsschwerpunkt war auch die Umgründung der S-GmbH&Mitges zum 31. Dezember 1999. Dazu erstellte die Prüferin mit Datum 23. September 2003 einen Vorhalt, in dem mehrere Fragen nach dem Grund der "vorzeitigen Auflösung" (der Umgründung) der S-GmbH&Mitges und nach der Begründung für die Gewinnverteilung dieser Mitunternehmerschaft ab 1995 gestellt wurden.

Im Jahr 1999 hatte bei der S-GmbH&Mitges eine Außenprüfung über die Jahre 1994 bis 1997 stattgefunden. Mit Prüfungsauftrag vom 24. September 2003 wurde eine weitere

Außenprüfung bei der S-GmbH&Mitges für die Jahre 1998 bis 2001 begonnen. Beendet wurde diese Prüfung Anfang 2004. Der steuerliche Vertreter des Unternehmens verzichtete mit Schreiben vom 8. März 2004 auf die Durchführung der Schlussbesprechung. Der BP Bericht wurde mit Datum 29. Juli 2004 ausgefertigt.

Auf Basis der vom Vertreter der S-GmbH&Mitges erteilten Antworten im Rahmen der Außenprüfung wurde das zuständige Finanzamt über diese Frage informiert und mit Vertretern des Finanzamtes die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft der Beteiligung an der S-GmbH&Mitges erörtert.

Das zuständige Finanzamt erließ sodann beginnend mit August 2004 die oben dargestellten Erledigungen als einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der S-GmbH&Mitges für das Jahr 1994.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für 1994 am 3. Juni 2005 noch möglich war oder ob auf Grund der Bestimmungen der BAO bereits Verjährung eingetreten ist, die einer Änderung des Einkommensteuerbescheides des Bw. für 1994 entgegensteht.

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist ... für alle übrigen Abgaben fünf Jahre beträgt. Zu diesen Abgaben zählt auch die in diesem Verfahren in Frage stehende Einkommensteuer.

Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährungsfrist in den Fällen des § 207 Abs. 2 grundsätzlich mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004 BGBl I 2004/180 wurde durch nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches, die von der Abgabenbehörde unternommen wurden, die Verjährungsfrist unterbrochen und neu in Gang gesetzt.

Gemäß § 295 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Falle einer nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung eines neuen Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Eine derartige Abänderung ist unabhängig davon zulässig, ob der abgeleitete Bescheid formell rechtskräftig ist (Ritz, BAO-Kommentar, Rz 2 zu § 295 BAO).

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. Im gegenständlichen Verfahren ist aber unbestritten, dass sämtliche gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide des Bw., die bis einschließlich 2004 ergangen sind, innerhalb der Verjährungsfrist erlassen wurden.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO **in der Fassung vor** dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57 verjährte das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 15 Jahre nach dem Entstehen des Abgabenanspruches.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO **in der Fassung des** Steuerreformgesetzes 2005, BGBl I 2004/57 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach dem Entstehen des Abgabenanspruches. Diese absolute Verjährungsfrist ist weder verlängerbar noch hemmbar.

Gemäß § 323 Abs. 16 BAO idF AbgÄG 2004 treten die §§ ..., 209,... idF des BGBl I Nr. 57/2004 mit 1. Jänner 2005 in Kraft. § 209 Abs. 3 BAO idF des BGBl I Nr. 57/2004 tritt für Nachforderungen oder Gutschriften „als Folge“ einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1), wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft.

Für das gegenständliche Verfahren ist also von entscheidender Bedeutung, ob die gegenständliche Abgabefestsetzung im Jahr 2005 als Folge einer Außenprüfung erfolgt ist und somit die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren anzuwenden ist oder ob dies nicht der Fall ist.

Der Gesetzgeber erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen eine verlängerte Anwendung der „alten“ absoluten Verjährungsfrist, er stellt aber dabei andere, höhere Anforderungen an die von der Behörde zu setzende Amtshandlung als an Amtshandlungen, denen er eine Unterbrechungs- bzw. Verlängerungswirkung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO zuerkennt. Die Voraussetzungen dafür, dass im Jahr 2005 noch die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren gültig wäre, lägen in einer formellen Betriebs- bzw. Außenprüfung über das Jahr 1994, aus deren Feststellungen sich die in Frage stehende Neubeurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Beteiligten ergeben hätte.

Als Außenprüfung ist dabei eine Prüfung im Sinne des § 147 Abs. 1 BAO, somit eine Buch- oder Betriebsprüfung oder eine Prüfung von Aufzeichnungen idF vor dem BGBl I Nr. 57/2004 erfasst, nicht jedoch eine Nachschau, ein Auskunftsverlangen oder ein Amtshilfeersuchen.

Nachforderungen bzw. Gutschriften **als Folge einer Außenprüfung** sind jene, die sich in Auswertung des Berichtes ergeben, somit nicht auch solche, die sich aus nach Beendigung der Prüfung neu hervorgekommenen Umständen ergeben (Ritz, aaO, Rz 36 zu § 209).

Diese Voraussetzungen liegen aber nach den oben angeführten Unterlagen nicht vor. Bei der über die Jahre 1994 bis 1997 abgehaltenen Außenprüfung im Jahr 1999 wurden bezüglich der Einkunftsquelleneigenschaft keine Feststellungen getroffen. Die im Jahr 2003 durchgeführte Außenprüfung betraf die Jahre 1998 bis 2001. Damit sind bereits aus diesem Grunde die vom Finanzamt im Jahr 2004 durchgeführten Änderungen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1994 nicht als Folge einer Betriebs- bzw. Außenprüfung ergangen.

Zudem enthielt der Prüfungsbericht der S-GmbH&Mitges über die Jahre 1998 bis 2001 keine Feststellungen über die Einkunftsquelleneigenschaft des Jahres 1994, weswegen die vom Finanzamt durchgeführten Änderungen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte auch aus diesem Grund nicht als Folge einer Außenprüfung ergangen sind.

Ebenso ist der im Jahr 2005 erlassene Einkommensteuerbescheid des Bw. für das Jahr 1994 nicht als Folge einer Außenprüfung ergangen. Somit gilt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates für diesen Bescheid bereits die neue, verkürzte Verjährungsfrist von zehn Jahren. Damit ist dieser Einkommensteuerbescheid aber nach Eintritt der absoluten Verjährung ergangen.

Daher war der Berufung stattzugeben und der Bescheid über die Einkommensteuer 1994 vom 3. Juni 2005 gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos zu beheben.

Salzburg, am 26. Juni 2007