



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 2. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 1. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer 1986 im Beisein der Schriftführerin Anna Benzmann nach der am 5. Juli 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im den angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1986	zu versteuerndes Einkommen	318.590,00 S	Einkommensteuer	49.601,58 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-80.155,10 S
			Kapitalertragsteuer	-3.300,00 S
				-33.854,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-2.460,27 €

Entscheidungsgründe

1) Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz:

Am 8. Mai 1997 hat der Berufungswerber (Bw.) die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1986 beim Finanzamt eingebbracht. Der Bw. erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wobei er folgende Beteiligungen ausgewiesen hat:

Hotel N-GmbH, B., Salzburg Stadt, 610/5513	Nicht ausgleichsfähiger Verlust
C. Transportgeräte Handels GmbH, Wien 1. Bezirk, xxx	- 4.667,00
C. Transportgeräte Leasing GmbH, Wien 1. Bezirk, 880/6578	0,00
K. Handels GmbH & Co. KG, Wien, Finanzamt und St.-Nr. noch nicht bekannt	Verlust wird nachgereicht

Weiters erklärte der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 391.474,00 S (vor Abzug des Werbungskostenpauschales in Höhe von 4.914,00 S) und legte die entsprechenden Lohnzettel vor. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erklärte der Bw. Gewinnanteile und Zinsen aus Anteilen an inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Zinsen aus Gewinn- und Mantelschuldverschreibungen sowie Ausschüttungen inländischer Investmentfonds, wobei er folgende Einkunftsquellen bekannt gab:

C. Hotel am Flughafen Wien GmbH, Wien Finanzamt für den 1. Bezirk Wien, St.-Nr.: 610/5496/09	5.500,00
C. Hotel am Fleischmarkt, Finanzamt für den 1. Bezirk Wien, St.-Nr. 610/5470/09	5.500,00

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer wurde mit 3.300,00 S angegeben. Schließlich erklärte der Bw. nach Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Miteigentümer der Liegenschaft in L., X.- Strasse 5. Auf eine Beilage, die noch nachgereicht wird, wurde hingewiesen. Diese Einkünfte wurden mit einem Überschuss der Werbungskosten in Höhe von 236.578,00 S berücksichtigt. Der Bw. machte weiters noch Sonderausgaben für Lebensversicherungen (28.000,00 S), Krankenversicherungen (23.944,00 S), Schaffung von begünstigtem Wohnraum (30.096,00 S) und Kirchenbeiträge (800,00 S) geltend. Weiters beantragte er eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung in Folge eines auswärtigem Studiums in Höhe von 33.859,00 S. Die steuerfreien Einkünfte, sonstigen Bezüge, Zulagen und Freibeträge laut Lohnzettel wurden mit 59.480,00 S angegeben.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 7. August 1987 die Einkommensteuer für das Jahr 1986 mit - 83.455,00 S gemäß § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) vorläufig fest. Dabei wurden, bei der Berechnung der Einkommensteuer, folgende Einkünfte berücksichtigt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 4.667,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	391.474,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	16.500,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 236.578,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	166.729,00 S
Sonderausgaben	- 82.744,00 S
Einkommen gem. § 2 Abs. 2 EStG 1972	83.985,00 S
Überbelastung gem. § 35 EStG 1972	- 29.380,00 S
Zu versteuerndes Einkommen	54.605,00 S

Dem Finanzamt wurde in weiterer Folge am 6. April 1988 ein Schreiben der C. Transportgeräte HandelsgesmbH vom 2. Oktober 1987 vorgelegt, wonach das Blatt über die Ermittlung des Gewinnes ausgeschiedener Gesellschafter gem. § 24 Abs. 1 Z 2 EStG übermittelt werde und das vorher geschickte zu vernichten sei. Es wurde ersucht dieses Blatt dem Finanzamt weiterzuleiten. Aus den vorliegenden Akten geht eine Ermittlung des Gewinnes ausgeschiedener Gesellschafter gem. § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1972 betreffend die Firma C. Transportgeräte HandelsgesmbH & Co. KG wie folgt hervor:

Negatives Kapitalkonto per 31.12.1986	15.750,00 S
Veräußerungsentgelt	30.653,00 S
Veräußerungsgewinn	46.403,00 S
Wartetastenverluste	
1982	-13.840,00 S
1983	--
1984	-17.792,00 S
1985	-5.959,00 S
1986	-4.661,00 S
Summe der Wartetastenverluste	-41.752,00 S
Verbleibender Gewinn	4.651,00 S

Freibetrag anteilig	-302,00 S
Zu versteuernder Veräußerungsgewinn	4.349,00 S

Aus dem Akt geht auch eine Ermittlung des Gewinnes ausgeschiedener Gesellschafter gem. § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1972 betreffend die Firma C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co. KG hervor, welche wie folgt lautet:

Negatives Kapitalkonto per 31.12.1986	32.746,00 S
Veräußerungsentgelt	30.644,00 S
Veräußerungsgewinn	63.380,00 S
Wartetastenverluste	
1982	-
1983	-
1984	-17.561,00 S
1985	-17.147,00 S
1986	-12.386,00 S
Summe der Wartetastenverluste	-47.094,00 S
Verbleibender Gewinn	16.296,00 S
Freibetrag anteilig	246,00 S
Zu versteuernder Veräußerungsgewinn	16.050,00 S

Im Akt liegt auch ein Schreiben der Firma C. Transportgeräte Leasing GmbH vom 14. Jänner 1988, welches am 6. April 1988 dem Finanzamt vorgelegt wurde. Darin wurde dem Bw. mitgeteilt, dass die beiliegenden Ermittlungen des Gewinnes ausgeschiedenen Gesellschafter der Einkommensteuererklärung für 1986 beizulegen sei.

Mit Bescheid vom 22. August 1991 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1986 gem. § 200 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) endgültig mit - 65.730,00 S fest. Aufgrund dieser Abgabenfestsetzung ergab sich eine Nachforderung in Höhe von 17.725,00 S. Der Abgabenfestsetzung lagen folgende Bemessungsgrundlagen zugrunde:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	15.732,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	391.474,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	16.500,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 175.930,00 S

Gesamtbetrag der Einkünfte	247.776,00 S
Sonderausgaben	- 82.744,00 S
Einkommen gem. § 2 Abs. 2 EStG 1972	165.032,00 S
Überbelastung gem. § 34 EStG 1972	- 24.646,00 S
Zu versteuerndes Einkommen	140.386,00 S

Aufgrund einer Mitteilung geänderter Einkünfte betreffend die Firma C. Transportgeräte Handels GmbH & Co KG (Finanzamt Wien für den ersten Bezirk, St.Nr. xxx) vom 2. April 1998, mit der die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit – 8.828,00 S bekannt gegeben wurden, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 22. April 1998 die Einkommensteuer für das Jahr 1996 mit – 66.561,00 S fest. Dem Einkommensteuerbescheid ging der Feststellungsbescheid des Finanzamtes für den ersten Bezirk in Wien vom 2. April 1998 zur St.Nr. xxx voraus.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	7.222,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	391.474,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	16.500,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 175.930,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	239.266,00 S
Sonderausgaben	- 82.744,00 S
Einkommen gem. § 2 Abs. 2 EStG 1972	156.522,00 S
Überbelastung gem. § 34 EStG 1972	- 24.646,00 S
Zu versteuerndes Einkommen	131.536,00 S

Am 3. Juli 1998 ging beim Finanzamt eine Mitteilung betreffend die Anteile am Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 1986 hinsichtlich der Firma C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co KG (Finanzamt für den ersten Bezirk in Wien, St.Nr. xxxx bzw. 880/6578) beim Finanzamt ein. Der Anteil an den gemeinschaftlichen Einkünften wurde mit – 13.469,00 S und der Anteil an Veräußerungsgewinn mit 114.544,00 S festgestellt. Daraus ergab sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 101.075,00 S. Weiters wurde dem Finanzamt am 3. Juli 1998 eine Mitteilung über die Anteile am Gesamtbetrag der Einkünfte der Firma C. Transportgeräte Handels GmbH (Finanzamt für den ersten Bezirk in Wien, St.Nr. xxx) vom 26. Juni 1998 übermittelt. Daraus geht hervor, dass dem Bw. ein Anteil am Veräußerungsgewinn in Höhe von 195.551,00 S und ein laufender Verlust von -8.828,00 S zuzurechnen ist. Die anteiligen

Einkünfte betragen daher 186.723,00 S. Mit Bescheid vom 9. Juli 1998 wurde gem. § 295 Abs. 1 BAO die Einkommensteuer für das Jahr 1986 mit -7.488,00 S festgesetzt. Aufgrund dieser Festsetzung ergab sich eine Nachforderung von 59.073,00 S. Der Abgabenfestsetzung wurden folgende Bemessungsgrundlagen zugrunde gelegt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	287.798,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	391.474,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	16.500,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 175.930,00 S
Freibetrag gem. § 41 Abs. 3 EstG 72	-10.000,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	509.842,00 S
Sonderausgaben	- 82.744,00 S
Einkommen gem. § 2 Abs. 2 EStG 1972	427.098,00 S
Überbelastung gem. § 34 EStG 1972	- 3.715,00 S
Zu versteuerndes Einkommen	423.383,00 S

Zur Begründung wurde angeführt, dass die Änderung gem. § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes für den ersten Bezirk zur St.-Nr. xxx vom 26. Juni 1998.

Gegen diesen Bescheid wurde mit dem Anbringen vom 28. Juli 1998 am 31. Juli 1998 eine Berufung eingebracht. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. die angeführten Veräußerungsgewinne der C.-Gesellschaften mit den St.-Nr. xxx und xxxx nie erhalten hätte. Ob er zum Zeitpunkt des Anfalles der Veräußerungsgewinne noch Gesellschafter war, werde derzeit geklärt. Sollten die Summen tatsächlich an den Bw. fallen, so seien nach derzeitigem Kenntnisstand die Wartetastenverluste anzurechnen. Nach 11 Jahren sei über dies Verjährung anzunehmen. Mit Bescheid vom 28. August 1998 wurde die Berufung vom 28. Juli 1998 gem. § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen. Die Zurückweisung wurde damit begründet, dass die Berufung nicht zulässig sei. Dem Bescheid lägen Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien. Damit könne der Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Mit Bescheid vom 15. September 1998 erging eine Berichtigung der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1986 gemäß § 293 BAO. Mit diesem Bescheid wurde die

Einkommensteuer für das Jahr 1986 mit -65.730,00 S festgesetzt. Diesem Bescheid lag folgende Bemessungsgrundlage zugrunde:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	15.732,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	391.474,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	16.500,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 175.930,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	247.776,00 S
Sonderausgaben	- 82.744,00 S
Einkommen gem. § 2 Abs. 2 EStG 1972	165.032,00 S
Überbelastung gem. § 34 EStG 1972	- 24.646,00 S
Zu versteuerndes Einkommen	140.386,00 S

Am 2. März 1999 wurde dem Finanzamt eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1986 betreffend die ehem. Firma K. GesmbH und Mitges. übermittelt. Darin wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -42.749,00 S festgestellt.

Mit dem geänderten Bescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO vom 1. Februar 2001 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1986 mit -18.855,00 S festgesetzt. Daraus ergab sich eine Nachforderung in Höhe von 46.875,00 S. Der Abgabenfestsetzung wurde folgende Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	245.049,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	391.474,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	16.500,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 175.930,00 S
Freibetrag gem. § 41 Abs. 3 EstG 72	- 10.000,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	467.093,00 S
Sonderausgaben	- 82.744,00 S
Einkommen gem. § 2 Abs. 2 EStG 1972	384.349,00 S
Überbelastung gem. § 34 EStG 1972	- 6.280,00 S
Zu versteuerndes Einkommen	378.069,00 S

Zur Begründung wurde angeführt, dass die Änderung gem. § 295 BAO aufgrund der

bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien zur St.-Nr.: 780/2173 vom 2. März 1999 erfolgt sei.

In der gesondert ergangenen Begründung vom 2. Februar 2001 wurde folgendes angeführt:
 „Da die Verjährungsfrist für das Jahr 1986 durch die Beteiligung „ehem. FA. K. GmbH u. Mitges.“ St.-Nr.: 06-780/2173 unterbrochen wurde, waren bei der Änderung gem. § 295 BAO der Einkommensteuer 1986 auch die Beteiligungen an den Firmen C. einschließlich des Veräußerungsgewinnes zu berücksichtigen.“

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermittelten sich wie folgt:

01-xxx	„C. Transp. G-HDL...“	186.723,00 S
01-xxxx	„C. Transp. G-Leas...“	101.075,00 S
06-780/2173	„ehem. K....“	-42.749,00 S
		245.049,00 S“

Gegen diesen Bescheid wurde mit dem Anbringen vom 2. März 2001 eine Berufung eingebbracht. Darin wurde zur Begründung ausgeführt, dass im berichtigten Einkommensteuerbescheid für 1986 vom 15. September 1998 die Verjährung des Veräußerungsgewinns der beiden C. Gesellschaften festgestellt worden sei. Diese Verjährung sei mit dem im Betreff angeführten Bescheid nach § 295 Abs. 1 BAO wieder aufgehoben worden. Der Veräußerungsgewinn der C. Gesellschaften sei am 26. Juni 1998, also 12 Jahre nach dem betreffenden Jahr festgestellt worden. Diese Feststellung sei dem Steuerpflichtigen nicht mitgeteilt worden. Die angeblich steuerpflichtige Summe von insgesamt 287.798,00 S hätte der Steuerpflichtige jedoch nie erhalten. Diese Steuerpflicht stelle nach Ansicht des Steuerpflichtigen eine ungeheuerliche steuerliche Ungerechtigkeit dar. Es wurde beantragt den angefochtenen Bescheid aufzuheben. Am 16. Februar 2001 ging beim Finanzamt eine Mitteilung des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien vom 12. Februar 2001 ein. Darin wurde angeführt, dass die aus der ehem. Firma K. GmbH und Mitgesellschafter für die Jahre 1986 bis 1992 festgestellten Einkünfte abgeändert worden sind. Die Feststellungsbescheide seien mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 12. Februar 2001 aufgehoben worden. Mit gleichem Datum sei gem. § 92 BAO ein Bescheid erlassen worden, mit welchem festgestellt wurde, dass für die Jahre 1986 bis 1992 ein Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO nicht zu erlassen sei (kein Vorliegen von Einkünften bzw. einer Einkunftsquelle).

Aufgrund dieser Mitteilung vom 1 Februar 2001 erging am 5. März 2001 ein gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderter Bescheid betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer für das

Jahr 1986. Mit diesem Bescheid wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1986 mit -7.488,00 S festgesetzt. Aufgrund der festgesetzten Abgabe ergab sich eine Nachforderung in Höhe von 11.367,00 S. Folgende Bemessungsgrundlage wurde der Abgabenfestsetzung zugrunde gelegt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	287.798,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	391.474,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	16.500,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 175.930,00 S
Freibetrag gem. § 41 Abs. 3 EStG 72	- 10.000,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	509.842,00 S
Sonderausgaben	- 82.744,00 S
Einkommen gem. § 2 Abs. 2 EStG 1972	427.098,00 S
Überbelastung gem. § 34 EStG 1972	-3.715,00 S
Zu versteuerndes Einkommen	423.383,00 S

Zur Begründung wurde angeführt, dass die Änderung gem. § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien zur St.-Nr.: 780/2173 vom 12. Februar 2001 erfolgt sei.

2) Zwischenverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz

Die Berufung vom 2. März 2001 gegen den Einkommensteuerbescheid für 1986 vom 1. Februar 2001 wurde am 24. April 2001 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich in L. zur Bearbeitung vorgelegt. Aufgrund der Neuorganisation des Rechtsmittelwesens mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz ging die Zuständigkeit zur Entscheidung über die gegenständliche Berufung mit 1. Jänner 2003 an den Unabhängigen Finanzsenat über. Dieses Rechtsmittel war beim Unabhängigen Finanzsenat beim Senat 5 der Außenstelle L. unter der Geschäftszahl RV/0998-L/02 anhängig.

Mit dem Ermittlungsauftrag gem. § 279 Abs. 2 BAO vom 4. August 2003 wurde das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien ersucht, aufgrund der Aktenlage des dortigen Feststellungsaktes zur St.-Nr.: 780/2173-03 zu erheben, ob im Zeitraum zwischen 22. August 1991 und 22. April 1998 Amtshandlungen zur Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1986 gesetzt wurden. In diesem Zusammenhang wurde um Übermittlung der Unterlagen, die auf entsprechende Amtshandlungen hinwiesen (z.B. Feststellungsbescheide, Aktenvermerke, Ergänzungsersuchen, oder ähnliches) ersucht. Aufgrund des

Ermittlungsauftrages gem. § 279 Abs. 2 BAO wurde vom Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien mit dem Schreiben vom 15. September 2003 berichtet, dass bei der ehem. Firma K. GmbH und Mitgesellschafter betreffend der Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1986 am 6. April 1995 ein Vorhalt (Verf. 29) an die steuerliche Vertretung zugesandt worden wäre. Weiters hätte am 3. Oktober 1996 eine Besprechung in den Amtsräumen des Finanzamtes 8/16/17 stattgefunden, wobei Herr Dr. S. und sein steuerlicher Vertreter anwesend gewesen wären (das Protokoll wurde in Ablichtung übermittelt). Aus den vom Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien übermittelten Unterlagen geht hervor, dass am 6. April 1995 ein an die Firma K. GmbH & Co. KG gerichteter Vorhalt betreffend die Abgabenerklärungen für die Jahre 1986 bis 1992 abgefertigt wurde. Der Vorhalt wurde laut übermittelte Ablichtung des Zustellnachweises am 10. April 1995 zugestellt. Weiters wurde ein Protokoll über die Zusammenfassung der Besprechung vom 3. Oktober 1996 in Ablichtung übermittelt. Daraus geht hervor, dass beim Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien eine Besprechung mit dem Bw. und seinem steuerlichen Vertreter bzw. mit Vertretern des Finanzamtes stattgefunden hat. Darin wurden insbesondere die Erfinderrechte, das Herz-Test-Gerät, das Lieferantenakonto, die Verrechnung mit der K. GesmbH, die Steuervorauszahlung betreffend das Finanzamt für Gebühren, die Rückstellung betreffend die Geräteherstellung, und die Geschäftsführerkosten erörtert.

Die Ergebnisse der Ermittlungen gem. § 279 Abs. 2 BAO wurden mit Schreiben vom 22. September 2003 vom Unabhängigen Finanzsenat Verfahren zu RV/0998-L/02 dem Bw. zur Kenntnis gebracht. Die Zustellung erfolgte am 23. September 2003. In der Niederschrift vom 30. September 2003 über eine Vorsprache des Bw. beim Referenten wurde Folgendes festgehalten:

„Mit Herrn Dr. S. wurde der Vorhalt vom 22. September 2003 erörtert. Insbesondere wurde mit ihm erläutert, dass der Vorhalt des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien vom 6. April 1995 zur St.-Nr.:780/2173 als Unterbrechungshandlung angesehen werden kann. Herr Dr. S. hat vorgebracht, dass die Einkommensteuerbescheide für 1993 bis 1998 aufgehoben wurden, nicht jedoch der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1986. Dies sei für ihn nicht nachvollziehbar. Weiteres wird dazu nicht vorgebracht. Herr Dr. S. brachte vor, dass ihm der gem. § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 5. März 2001 nicht zugestellt wurde. Er habe erstmals im Zuge der heutigen Vorsprache von diesem Bescheid Kenntnis erlangt. Im Zuge einer Vorsprache bei Frau R. (Finanzamt Urfahr) hätte er sich über den Vorgang des Berufungsverfahrens erkundigt. Dieser Bescheid vom 5. März 2001 wurde von Frau R. nicht angesprochen, sondern sie hätte nur mitgeteilt, die Sache ging an die Finanzlandesdirektion.“

Schließlich legte Herr Dr. S. eine Ergänzung der Berufung vom 10. März 2001 vor, die jedoch nicht im Akt des Finanzamtes ersichtlich ist. Diese Ergänzung der Berufung wurde laut Eingangsstempel am 13. März 2001 beim Finanzamt Urfahr eingereicht. Weitere Eingaben hätte Herr Dr. S. in diesem Zusammenhang nicht mehr gemacht. Herr Dr. S. hat die Berücksichtigung der Wartetastenverluste im Zusammenhang mit der

*Firma C. (vgl. Blatt 38 und 39 ESt-Akt 1986) urgiert.
Eine Ausfertigung der Niederschrift wurde an Herrn Dr. S. ausgehändigt."*

Aus dem Schreiben vom 1. Oktober 2003 an den Unabhängigen Finanzsenat geht Folgendes hervor:

1. Der Bescheid vom 5. März 2001 hätte sich beim Bw. gefunden. Er wäre nur falsch abgelegt worden.
2. Gegenüber dem Bescheid vom 2. Jänner 2001 wurden 42.749,00 S Verlust aus „K.“ eliminiert.
3. Aus Punkt 2 Folge nach dem Ermessen des Bw., dass die Verjährung von „C.“ wieder gelte.
4. Es wurde ersucht, den Fall bis zur Klärung von „K.“ durch den UFS Wien ruhen zu lassen.

Am 16. September 2004 fand beim Unabhängigen Finanzsenat an der Außenstelle L., zu dem Verfahren betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1998 sowie für die Einkommensteuer 1993 bis 1999 und die Einkommensteuer für das Jahr 1986, ein Erörterungstermin statt. Dazu wurde folgende Niederschrift aufgenommen:

"Mit Herrn Dr. S. wurde erörtert, dass die entscheidende Frage für die gegenständlichen Verfahren ist, wann bzw. ob die Firma ehem. K. GmbH und Mitges. beendet wurde. Entscheidend ist diese Frage deshalb, da gem. § 19 Abs. 2 BAO die Rechte und Pflichten der GesmbR ab diesem Zeitpunkt an die ehem. Mitgesellschafter übergehen und Bescheide im Feststellungsverfahren nicht mehr an die Firma K. und Mitges. sondern namentlich nunmehr an die ehem. Mitgesellschafter zu adressieren gewesen wären. Dies ergibt sich insbesondere aus der ständigen Judikatur des VwGH (vgl. Erkenntnis vom 26.6.2002, 97/13/0117, welches dem Bw. zur Kenntnis gebracht wurde).

Sollte sich herausstellen, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1993 bis 1998 auf nicht wirksam ergangene Feststellungsbescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien (BVE vom 12. Februar 2001) beruhen, wäre die Wiederaufnahme des Verfahrens, nach Ansicht des Referenten nicht zulässig gewesen und die Bescheide wären aufzuheben. Bzgl. der Einkommensteuer 1999 hätte dies zur Folge, dass dem Berufungsbegehren stattgegeben wird und die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben gem. § 200 BAO zumindest vorläufig anerkannt werden.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 1986 wäre im Fall, dass sich die Rechtsunwirksamkeit der BVE vom 12. Februar 2001 herausstellt, davon auszugehen, dass die Folgeänderung gem. § 295 BAO mit Bescheid vom 5. März 2001 unzulässig war. In diesem Fall wäre der Bescheid, gegen den Berufung vom 2. März 2001, welche gegen den Einkommensteuerbescheid vom 1. Februar 2001 wirkt, im Zuge des Berufungsverfahrens aufzuheben. Die Berufung bliebe in diesem Fall noch aufrecht, wirke jedoch nunmehr nur gegen den Einkommensteuerbescheid vom 1. Februar 2001. Über diese Berufung wäre dann in einem gesonderten Verfahren abzusprechen. In diesem Verfahren können auch die geltend gemachten Wartetastenverluste allenfalls berücksichtigt werden.

Der Bw. wurde daher ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

1. Ist die Firma „ehem. K. GmbH und Mitges., welche eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit ist, bereits beendet worden?

- 2. Wenn ja: Wann ist diese Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit beendet worden und gibt es diesbezüglich irgendwelche Hinweise?
Der Bw. wurde ersucht, die offenen Fragen innerhalb von 2 Wochen abzuklären."*

Der Bw. wurde auf die Änderung der Verjährungsbestimmungen ab dem 1. Jänner 2005 hingewiesen. Ihm wurde jedoch mitgeteilt, dass keine verbindliche Auskunft über die Auswirkungen auf den konkreten Fall gegeben werden kann, zumal der UFS nicht zuständig ist, rechtsverbindliche Auskünfte zu geben.

Im Zuge eines Erörterungstermins am 29. September 2004 legte der Bw. die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Außenstelle Wien, Senat 12 zu GZ.: RV/2459-W/02 sowie diverse Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien vor, die in Ablichtungen zum Akt genommen wurden. Weiters teilte der Bw. mit, dass die Firma K. GmbH und Mitgesellschafter mit 31. Dezember 1992 die Tätigkeit eingestellt hat, was dem zuständigen Finanzamt auch mitgeteilt wurde. Die Personengesellschaft wurde daher zu diesem Zeitpunkt aufgelöst. Aus der vorgelegten Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. August 2004 zu RV/2459-W/02 geht hervor, dass die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1992 als unzulässig zurückgewiesen wird. Der Unabhängige Finanzsenat war der Ansicht, dass die bekämpften Bescheide nicht wirksam ergangen sind.

Dem Finanzamt wurde am 16. November 2004 der Erhebungsbericht des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien zur Verjährungsproblematik, sowie der bezughabende Einkommensteuerakt am 16. November 2004 übermittelt.

3) Zwischenverfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2004 wurde der Einkommensteuerbescheid für 1986 vom 5. März 2001 aufgehoben. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass in der Berufungsentscheidung des UFS-Außenstelle Wien vom 9. August 2004 entschieden wurde, dass die bekämpften Feststellungsbescheide betreffend die Firma „C-GmbH“ nicht wirksam ergangen sind (GZ.: RV/2459-W/02).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2004 betreffend die Berufung vom 2. März 2001 gegen den Einkommensteuerbescheid für 1986 vom 1. Februar 2001 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

***"Beteiligung ehem. K.:
Aufgrund einer geänderten Mitteilung über ein Feststellungsverfahren des Finanzamtes Wien***

8/16/17 (Datum 23.9.2004) betreffend ehem. Personengesellschaft Dr. W. S., W. Buchmayr, Stefanie Schilchenmayr, Christa Kümmerl, Dr. Helmut Lang, Renate Urfahrer (Komrazinski) und ehem. Firma K. Handels GesmbH und dieser ehem. Gesellschaft (St.-Nr.: 780/2173), in der festgestellt wurde, dass hinsichtlich der oben bezeichneten ehem. Personengesellschaft einheitliche und gesonderte Feststellungen von Einkünften aus 1986 bis 1992 mangels Vorliegen einer Einkommensquelle zu unterbleiben haben, hat auch im Einkommensteuerbescheid 1986 des Bw. die Berücksichtigung von Einkünften aus der oben bezeichneten Personengesellschaft zu unterbleiben.

Wartetastenverluste:

Aufgrund der Aktenlage stehen dem Bw. keine zu berücksichtigenden Wartetastenverluste zu.

Verjährung:

Da im gegenständlichen Fall ein Feststellungsverfahren anhängig war und laufend Unterbrechungshandlungen getätigt wurden, ist eine Verjährung noch nicht eingetreten."

Mit dem Anbringen vom 22. Dezember 2004, beim Finanzamt eingelangt am 29. Dezember 2004 wurde ein Vorlageantrag eingebracht. Darin wurde zur Begründung ausgeführt:

1. Mit Bescheid vom 19. September 1998 (gleich lautend mit Bescheid vom 22. August 1991) zur Einkommensteuer 1986 sei bezüglich der Anrechnung der nachträglichen Veranlagungsgewinnermittlung der beiden C.-Gesellschaften Verjährung festgestellt worden. Ab 22. August 1991 sei die Verjährungsfrist von 7 Jahren bis zum 31. Dezember 1997 verstrichen. Bis dahin hätten keine Veränderungen irgendwelcher Art gegeben. Berichtigte Bescheide mit Auswirkungen der C.-Veräußerungsgewinne, sofern diese anzufechten sind, hätten 1997 erfolgen müssen. Entweder sei ein „endgültiger Bescheid“ noch dazu nach Verjährung endgültig und eine Verjährung eben eine solche, oder es herrsche totale Rechtsunsicherheit und Chaos. Wenn notwendig, werde der Bw. die Causa vor die entsprechende der EU in Brüssel bringen. Vielleicht könne er diese Teile der BAO aufheben.
2. Die Wartetastenverluste zu C. lägen dem Finanzamt vor, seien im Akt jedoch nicht vorhanden. Nach Auskunft des Herrn Buchroitner lägen die Unterlagen im Aktenkeller. Er hätte seiner Zeit dem Finanzamt seine zwei Originale eingereicht, ohne Kopien anzufertigen. Daher lege er dem Finanzamt in der Anlage Kopien eines Bekannten mit der vom Bw. eingesetzten Anschrift „S.“ vor, wobei die Angaben bis ins letzte Detail die gleiche Beteiligung betreffen, wofür er sich an Eides statt verbürge.
3. Der Bw. hätte nie, vermutlich wie alle Übrigen, die Listen, Unterlagen über die Veräußerungsgewinne der beiden C.-Gesellschaften erhalten. Es wurde ersucht ihm diese Unterlagen zu übermitteln, da er nicht bereit sei Summen zu versteuern, die er weder belegt noch erhalten hätte.

4. Vermutlich wegen Personalmangel oder anderer Mängel sei beim Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien die Prüfung der Veräußerungsgewinne der C.-Gesellschaften erst 12 Jahre nach Anfall durchgeführt und dem Steuerpflichtigen angelastet worden. Die beiden C.-Gesellschaften hätten die Kommanditisten in den beiden letzten Jahren durch Manipulationen um deren Gewinne betrogen und sich anschließend aus Österreich abgesetzt. Möglicherweise sei die Anlastung an die Kommanditisten nur eine Folge der Unerreichbarkeit der (gar nicht mehr existierenden) C.-Gesellschaften.

Es wurde beantragt, die Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2004 zum Einkommensteuerbescheid 1986 aufzuheben. Weiters wurde beantragt die Anlastung der Veräußerungsgewinne der C.-Gesellschaften aus 1986, 12 Jahre nach Anfall und Nichterhalten der Selben wegen der Verjährungsfrist von 7 Jahren aufzuheben und den Bescheid vom 15. September 1998 wieder herzustellen. Schließlich wurde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

4) Anhängiges Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz

Die Berufung wurde am 12. Jänner 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. In dem nunmehr unter Geschäftszahl RV/0042-L/05 anhängigen Berufungsverfahren wurde dem Bw. mit Vorhalt vom 31. August 2006 mitgeteilt, dass beabsichtigt ist, die Entscheidung über die Berufung vom 2. März 2001 gegen den Bescheid vom 1. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer 1986 gem. § 281 BAO iVm § 282 Abs. 2 BAO bis zur Beendigung des beim Unabhängigen Finanzsenat zur GZ.: RV/0257-W/06 anhängigen Verfahrens auszusetzen, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob der Versuch der Entwicklung eines Herz-Test-Gerätes als Liebhaberei qualifiziert werden kann, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die oben genannte Berufung ist. Mit Bescheid vom 24. Oktober 2006 erfolgte die Aussetzung der Berufung gem. § 281 BAO iVm § 282 BAO.

Am 16. Jänner 2007 wurde dem Referenten mitgeteilt, dass das Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, Senat 12 zu RV/0257-W/06 mit Bescheid vom 16. Jänner 2007 beendet wurde. Aus dem Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 12, vom 16. Jänner 2007 zu RV/0257-W/06 geht hervor, dass die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1986 bis 1992 gem. § 92 BAO vom 23. September 2004 als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen wurde.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2007 wurde das Finanzamt ersucht, die bezughabenden Akten vorzulegen. Zum Berufungspunkt „Wartetastenverluste C.“ wurde das Finanzamt ersucht

darzulegen, ob diesbezüglich noch Unterlagen für das Finanzamt verfügbar sind, bzw. ob allfällige bezughabenden Akten angefordert werden könnten. Sollten keine Unterlagen mehr verfügbar sein, wurde um Stellungnahme ersucht, ob eine Schätzung der „Wartetastenverluste C.“ im Sinne des Vorbringens des Bw. eine mögliche Lösungsvariante sein könnte.

Dazu wurde in der Stellungnahme vom 9. Februar 2007 vom Finanzamt Folgendes vorgebracht:

"Die Veranlagungsakten sind bis ins Jahr 1983 zurück vorhanden. Die Gründung der beiden C.-Firmen (St.-Nr.: 01xxx und 01xxxx) war im Jahr 1981 (E 1 – Abfrage bzw. Blatt 13/83). Ich habe alle Schriftstücke betreffend die C.-Beteiligung im Akt gekennzeichnet."

Wartetastenverluste aus 1983:

Aus dem Akt 1983 ist ersichtlich, dass die Mitteilungen des Finanzamtes 01 vom 1. März 1985 bzw. vom 12. März 1985 (Blatt 22 und 23/83) vom Finanzamt falsch ausgewertet worden waren: Anstatt die um den Wartetastenverlust verminderten Verluste wurden im letztgültigen Bescheid für 1983 vom Finanzamt die vollen Verluste des Jahres 1983 laut ursprünglicher Erklärungsbeilage angesetzt. Siehe dazu Blatt, 11, 13, 14, 32 und 45/83.

Wartetastenverluste aus 1984:

Im letztgültigen Einkommensteuerbescheid für 1984 wurden die Wartetastenverluste wie folgt angesetzt:

*01xxx: 26.480,65 € siehe Blatt 4-5 und 38/84
01xxxx: 20.120,06 € siehe Blatt 6-7 und 39/84*

Wartetastenverluste aus 1985:

*01xxx: 12.945,68 € siehe Blatt 11/85
01xxxx: 35.472,00 € siehe Blatt 14/85
Bescheid siehe Blatt 43/85*

Zusammenstellung der bis 1985 angefallenen Wartetastenverluste laut Finanzamt: Blatt 15/85. Diese ist hoffentlich vollständig, damals waren ja die Akten aus 1981 und 1982 noch vorhanden. Allerdings handelte es sich um keinen Aktenvermerk, sondern lediglich um eine Notiz ohne Datum und ohne Handzeichen.

Gegenständliches Jahr 1986:

Die Berechnungen der C.-Firmen Blatt 38 und 39/86 sind in keiner Weise nachvollziehbar. Die dort angeführten Wartetastenverluste der Vorjahre sind nach der Aktenlage völlig unrichtig. Sie stimmen auch nicht mit den späteren Mitteilungen überein. Weiters kann es im Jahr der Veräußerung keinen Wartetastenverlust mehr gegeben haben. Als Amtsbeauftragter schlage ich vor, diese Schriftstücke zu ignorieren.

Vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid berücksichtigte Gewinnanteile inklusive Veräußerungsgewinne siehe Blatt 56, 57, 58, 79, 84 und 86/86. Der spätere Bescheid vom 5. März 1986 (Blatt 91/86) wurde mit BVE vom 25. November 2004 (Blatt 118/86) aufgehoben.

Die Berufung vom 1. Februar 2001 wurde mit BVE vom 26. November 2004 (Blatt 120/86) abgewiesen. In der Begründung wurde angeführt, dass dem Bw. keine Wartetastenverluste zuständen.

Der Vorlageantrag dazu ist nunmehr noch offen (Blatt 122 bis 127/86). Die mit dem Vorlageantrag vorgelegten Berechnungen des Veräußerungsgewinnes und der Wartetasten sind ebenso wenig in irgendeiner Weise nachvollziehbar wie jene aus Blatt 38 und 39/86, die etwas andere Beträge enthalten hatten.

Es wird beantragt die Wartetastenverluste 1984 und 1985 in oben nachvollziehbar dargestellter Höhe zu berücksichtigen. Für 1983 und 1986 gibt es weder laut Aktenlage noch laut Vorlageantrag offene Wartetastenverluste. Der beantragte Wartentasteverlust für 1982 ist aus der Aktenlage der Folgejahre nicht mehr eindeutig nachvollziehbar. Aufgrund der Darstellung der erst im Jahr 1983 negativ gewordenen Kapitalkonten in Blatt 22 und 23/83 sowie der Zusammenstellung der bis 1985 angefallenen Wartetastenverluste laut Finanzamt Blatt 15/85 spricht meiner Ansicht nach die größere Wahrscheinlichkeit dafür, dass im Jahr 1982 die Verluste aus den Beteiligungen in voller Höhe berücksichtigt worden waren und das somit keine offenen Wartetastenverluste aus 1982 mehr bestehen."

Mit der Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung am 5. Juli 2007 wurde dem Bw. die Stellungnahme des Finanzamtes vom 9. Februar 2007 zur Kenntnis gebracht.

Hinsichtlich der im Stellungnahme des Finanzamtes vom 9. Februar 2007 angeführten Wartetastenverluste, ergibt sich aus der Aktenlage, dass die angeführten Beträge Schillingbeträge und nicht Eurobeträge sein müssen. Dem Bw. und dem Vertreter des Finanzamtes wurde dies mit Vorhalt vom 27. Juni 2007 mitgeteilt. Dagegen wurden keine Einwendungen vorgebracht. Der Unabhängige Finanzsenat stellt daher auf Grund der Aktenlage fest, dass folgende Wartetastenverlusten aus den vom Finanzamt angeführten Aktenteilen hervorgehen:

C. Transportgeräte Handels GmbH & Co KG aus 1984	26.480,65 S
C. Transportgeräte Handels GmbH & Co KG aus 1985	12.945,68 S
C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co KG aus 1984	20.120,06 S
C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co KG aus 1985	35.472,00 S
Laut Finanzamt anrechenbare Verluste	95.018,39 S

Mit Telefax vom 26. Juni 2007 wurde das Finanzamt Wien 1/23 ersucht, die letztgültigen Feststellungsbescheide für das Jahr 1986, die zu den Firmen C. Transportgeräte Handels GmbH & Co KG und C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co KG ergangen sind, in Ablichtung zu übermitteln bzw. allenfalls bekannt zu geben, wann diese wirksam zugestellt wurden.

Dazu wurde im e-mail vom 2. Juli 2007 Folgendes mitgeteilt:

„Bei der C. Transportgeräte Handels GmbH & Co KG, St.Nr.09-061/6566 (vormals 01-xxx), liegt in den vorhandenen Akten ein F-Bescheid vom 2.4.1998 + 14 Seiten Ergebnisaufteilung auf.

Bei der C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co KG, St.Nr. 09-061/6574 (vormals 01-xxxx), ist im Akt kein F-Bescheid, lediglich die 29-seitige Ergebnisaufteilung (mit Datum 26.6.1998) aufliegend.

In beiden Fällen ist nicht verifizierbar, ob und wann eine wirksame Zustellung erfolgt ist.

In Hinblick auf die fragliche Zustellung und den Umfang der Unterlagen werden sie um Antwort ersucht, ob unter diesen Aspekten eine Fax-Übermittlung der vorliegenden Aktenteile erforderlich und erwünscht ist."

In der am 5. Juli 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde der Frage nachgegangen, welche Einkünfte-Feststellungsbescheide für 1986 und Vorjahre betreffend die Fa. C. Transportgeräte Handels GmbH & Co KG und die Fa. C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co KG gegenüber dem Berufungswerber wirksam wurden. Die Parteien des Berufungsverfahrens sind übereingekommen, dass die Akten des Finanzamtes 1/23 zu StNr.: 061/6566 und 061/6574 unvollständig sein müssen. Als für die Besteuerung maßgeblich wurde die Aufstellung der Einkünfte und der Wartetastenverluste, wie sie das Finanzamt in der Stellungnahme vom 9. Februar 2007 und der Unabhängigen Finanzsenat in der Ergänzung vom 27. Juni 2007 dargelegt haben, angesehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur Frage der Verjährung:

Nach § 207 Abs. 3 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Diese Frist beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Nach § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) 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. Diese Bestimmung trat mit 1. Jänner 2005 in Kraft (§ 323 Abs. 18 BAO). Aus der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO ergibt sich jedoch, dass im Fall der Verkürzung der Verjährungsfrist auf Grund der Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO durch das BGBl. I Nr. 180/2004 § 209a Abs. 1 und 2 BAO sinngemäß gilt. Demnach steht der Abgabenfestsetzung in einer Berufungsentscheidung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn eine Verkürzung der Verjährungsfrist auf Grund der Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO durch das BGBl. I Nr. 180/2004 bzw. des § 209 Abs. 3 durch das BGBl. I Nr. 57/2004 eintritt.

Nach § 209 Abs. 1 BAO in der vor BGBl. I 2004/180 gültigen Fassung begann mit Ablauf des Jahres, in welchem eine nach Außen erkennbare Amtshandlung zur Durchsetzung des

Abgabenanspruches gesetzt wurde (zB. Erlassung des Abgabenbescheides, Durchführung eines Feststellungsverfahrens) die Verjährungsfrist neu zu laufen (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 209 Tz. 10ff). Mit BGBI. I Nr. 57/2004 wurde die Frist für den Eintritt der absoluten Verjährung von 15 Jahren auf 10 Jahre ab Entstehung des Abgabenanspruches herabgesetzt.

Im gegenständlichen Fall begann die Verjährungsfrist hinsichtlich der Einkommensteuer für 1986 mit Ablauf des Jahres 1986 zu laufen, da der Abgabenanspruch hinsichtlich der veranlagten Einkommensteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, entsteht und § 208 Abs. 1 lit. a BAO diesen Zeitpunkt als maßgeblich für den Beginn der Verjährungsfrist ansieht. Durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 1986 vom 7. August 1987 begann nach der Rechtslage vor dem BGBI. I 2004/180 mit Ablauf des Jahres 1987 neu zu laufen und hätte am 31. Dezember 1991 geendet. Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 1986 vom 22. August 1991 stellte eine Unterbrechungs-handlung iSd. § 209 Abs.1 BAO in der vor dem BGBI. I 2004/180 gültigen Fassung dar. Die Verjährungsfrist hat somit mit Ablauf des Jahres 1991 neu zu laufen begonnen.

Die Verjährungsfrist wäre am 31. Dezember 1996 abgelaufen, hätte das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien bei der ehem. Firma K. GmbH und Mitgesellschafter betreffend der Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1986 am 6. April 1995 einen Vorhalt (Verf. 29) an die steuerliche Vertretung und am 3. Oktober 1996 eine Besprechung in den Amtsräumen des Finanzamtes 8/16/17 durchgeführt, wobei Herr Dr. S. und sein steuerlicher Vertreter anwesend gewesen wären (vgl. das übermittelte Protokoll). So verlängern zB. abgabenbehördliche Prüfungen, aber auch Veranlagungsverfahren, deren Gegenstand Feststellungsverfahren sind, die Verjährungsfrist der von Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Verfahren (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 209 Tz. 9 und 16). Dabei macht es keinen Unterschied, ob am Ende des Feststellungsverfahrens hinsichtlich einer Personengesellschaft, an der der Bw. beteiligt war, dem Bw. tatsächlich Einkünfte zugerechnet werden, oder – wie im gegenständlichen Fall – das Verfahren mit einem Bescheid enden, wonach eine Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat. Unterbrechende Wirkung haben nämlich auch bereits aufgehobene Bescheide, oder Bescheide des Inhaltes, der Abgabenanspruch bestehe nicht (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 209 Tz. 10). Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht daher kein sachlicher Grund dafür, dem Feststellungsverfahren und den daraus resultierenden Bescheiden mit denen festgestellt wird, dass eine Feststellung zu unterbleiben hat, keine die Verjährung für abgeleitete Bescheide unterbrechende Wirkung zuzusprechen, da auch diese letztendlich der Durchsetzung des Abgabenanspruches dienen. Auf Grund der Besprechung am 3. Oktober 1996 beim Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien, bei der dem Bw. im Feststellungsverfahren konkrete Aufträge erteilt wurden und daher eine Amtshandlung zur

Geltendmachung des Abgabenanspruches hinsichtlich der Einkommensteuer 1986 iSd. § 209 Abs. 1 BAO war, verlängerte sich die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1996 um weitere fünf Jahre bis zum 31. Dezember 2001.

Die Einkommensteuerbescheide vom 9. Juli 1998 und 15. September 1998 konnten die Verjährungsfrist nicht weiter verlängern, da mit Ablauf des Jahres 2001 die absolute Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 3 in der vor dem BGBl. I 2004/180 gültigen Fassung (fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches) eingetreten wäre. Der angefochtene Bescheid ist jedenfalls noch innerhalb der (verlängerten) Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 1 BAO in der vor dem BGBl. I 2004/180 gültigen Fassung und Eintritt der absoluten Verjährung nach § 209 Abs. 3 in der vor dem BGBl. I 2004/57 gültigen Fassung erlassen worden.

Aus dieser Darstellung des Verfahrensablaufes bzw. der Prüfung nach der Rechtslage vor dem BGBl. I Nr. 180/2004 und dem BGBl. I Nr. 57/2004 ergibt sich, dass durch die Verkürzung der Verjährungsfristen bloß durch die Neufassungen der Bestimmungen des § 209 Abs. 1 und 3 BAO mit den BGBl. I Nr. 180/2004 und Nr. 57/2004 eingetreten ist. Damit ist jedoch § 209a Abs. 1 BAO sinngemäß anwendbar, wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsvorentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Demnach ist mit Berufungsentscheidung eine Festsetzung der Einkommensteuer 1986 vorzunehmen und der angefochtene Bescheid kann trotz des Eintrittes der Bemessungsverjährung nicht aufgehoben werden.

2) Zur Berücksichtigung der Gewinnanteile an den C.-Gesellschaften:

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ein Konsens zwischen dem Berufungswerber und dem Finanzamt dahingehend gefunden, dass die Akten des Finanzamtes 1/23 zu StNr.: 061/6566 und 061/6574 unvollständig sein müssen. Als für die Besteuerung maßgeblich wurde die Aufstellung der Einkünfte und der Wartetastenverluste, wie sie das Finanzamt in der Stellungnahme vom 9. Februar 2007 und der Unabhängigen Finazsenat in der Ergänzung vom 27. Juni 2007 dargelegt haben, angesehen. Der Unabhängige Finanzsenat hat es auf Grund des Vorbringens des Vertreters des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung als erwiesen angesehen, dass maßgeblich für die Abgabenfestsetzung die Aktenlage des gegenständlichen Einkommensteueraktes ist. Die Feststellungsakten des Finanzamtes 1/23 sind offensichtlich unvollständig und können daher nicht maßgeblich für die Besteuerung im gegenständlichen Fall sein.

Wie der Bw. in der Berufung zutreffend ausführt, sei der Veräußerungsgewinn der C.-Gesellschaften am 26. Juni 1998, also 12 Jahre nach dem betreffenden Jahr festgestellt

worden. Diese Feststellung sei dem Steuerpflichtigen nicht mitgeteilt worden. Der Bw. hat jedoch nicht ausgeführt, dass die zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide nicht wirksam gegenüber dem Bw. geworden sind, erfolgt doch eine Zustellung dieser Bescheide in der Regel an einen Zustellungsbevollmächtigten und unter Hinweis auf die Rechtsfolgen des § 101 Abs. 3 BAO. Sofern der Bw. meint, dass die berichtigten Bescheide der C.-Veräußerungsgewinne im Jahr 1997 zu berücksichtigen gewesen wären, ist er auf die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO hinzuweisen. Demnach kann ein abgeleiteter Bescheid wie im gegenständlichen Fall der Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Wenn nun im Feststellungsbescheid die Veräußerungsgewinne als im Jahr 1986 angefallen angesehen werden und diese anteilig dem Bw. zugerechnet werden, dann ist der diesbezügliche Einwand im Verfahren betreffend die Einkommensteuer 1986 auf Grund der Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO abzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 252 Tz. 3).

3) Zur Berücksichtigung der Wartetastenverluste aus den C.-Gesellschaften:

Nach § 23a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1972 (EStG 1972) sind Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft nicht ausgleichsfähig, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Die nicht ausgleichsfähigen Verluste mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. Diese Gewinne und Verluste sind unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten zu ermitteln.

Scheidet ein Kommanditist mit negativem Kapitalkonto gegen Abfindung in Geld- oder Sachwerten aus der Kommanditgesellschaft aus, so ist gemäß § 23a Abs. 2 EStG 1972 der Veräußerungsgewinn unter Beachtung der Vorschrift des § 24 zu ermitteln. Scheidet der Kommanditist ohne Abfindung aus, so gilt der Betrag des negativen Kapitalkontos, den er nicht auffüllen muss, abzüglich allfälliger Veräußerungskosten als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24.

Nach § 23a Abs.(3) gelten § 23a Abs. 1 und 2 EStG 1972 sinngemäß für stille Gesellschafter, die als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie für andere Mitunternehmer, deren Rechtsstellung auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung der eines Kommanditisten vergleichbar ist.

Aus dieser Rechtslage ergibt sich, dass die in den Jahren vor dem Ausscheiden des Bw. aus den C.-Gesellschaften angefallenen sogenannten Wartetastenverlusten jedenfalls mit dem in den Feststellungsverfahren ermittelten Gewinnen zu verrechnen sind. Das Finanzamt hat in

der Stellungnahme vom 9. Februar 2007 die im Jahr 1986 zu berücksichtigenden Wartetastenverluste ziffernmäßig dargestellt. In der mündlichen Berufungsverhandlung wurden gegen diese Darstellung keine Einwendung vorgebracht. Demnach ergeben sich folgende anrechenbare Verluste:

C. Transportgeräte Handels GmbH & Co. KG aus 1984	-26.480,65 S
C. Transportgeräte Handels GmbH & Co. KG aus 1985	-12.945,68 S
C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co. KG aus 1984	-20.120,06 S
C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co. KG aus 1985	-35.472,00 S
Anrechenbare Verluste	-95.018,39 S

4) Berücksichtigung der „Verluste“ betreffend die „ehem. K. und Mitges.“:

Der angefochtene Bescheid war unter Berücksichtigung des Bescheides des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien vom 23. September 2004, mit dem gem. § 92 BAO festgestellt wurde, dass für die Jahre 1986 bis 1992 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO nicht zu erlassen ist (kein Vorliegen von Einkünften bzw. einer Einkunftsquelle) abzuändern. Im angefochtenen Bescheid wurde diesbezüglich noch ein Verlustanteil berücksichtigt, was sich jedoch auf Grund des nachträglich ergangenen Nichtfeststellungsbescheides vom 23. September 2004 als unrichtig erwiesen hat. Dieser Bescheid würde gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheides führen und ist daher im noch anhängigen Berufungsverfahren zu berücksichtigen. Einwendungen gegen diesen grundlagenähnlichen Bescheid können im Einkommensteuerverfahren gemäß § 252 Abs. 3 BAO nicht vorgebracht werden (vgl. VwGH 9. 2. 1982, 81/14/0060).

5) Berechnung der Einkommensteuer für 1986:

Die Einkommensteuer für das Jahr 1986 beträgt:	-33.854,00 S
Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	
C. Transportgeräte Handels GmbH & Co KG (StNr.: 01-xxx)	186.723,00 S
C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co. KG (StNr.: 01-xxxx)	101.075,00 S
Zwischensumme:	287.798,00 S
Verrechenbare Verluste (§ 23a EStG 1988)	
C. Transportgeräte Handels GmbH & Co. KG	-26.480,65 S

aus 1984		
C. Transportgeräte Handels GmbH & Co. KG aus 1985		-12.945,68 S
C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co. KG aus 1984		-20.120,06 S
C. Transportgeräte Leasing GmbH & Co. KG aus 1985		-35.472,00 S
Anrechenbare Verluste		-95.018,39 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		192.780,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		391.474,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen		16.500,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-175.930,00 S
Freibetrag gem. § 42 (3) EStG 1972		-10.000,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		414.824,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		-82.744,00 S
Einkommen gem. § 2 (2) EStG 1972		332.080,00 S
Überbelastung gem. § 34 EStG 1972	332.080,00 S	
Gem. § 34 (5) EStG 1972 Zurechnung steuerfreie	65.300,00 S	
Gem. § 34 (5) EStG 1972 Zurechnung § 41 (3)	10.000,00 S	
	407.380,00 S	
davon (8%-3% =) 5% gerundet	20.369,00 S	
a.g. Belastung	-33.859,00 S	-13.490,00 S
Zu versteuerndes Einkommen		318.590,00 S
Zu versteuerndes Einkommen	318.590,00 S	
Abzüglich Halbsatzeinkünfte	-192.780,00 S	
Zuzüglich § 42 (3) EStG 1972	10.000,00 S	
	135.810,00 S	
Steuer gem. § 33 (1-2) EStG 1972 von 135.810,00 S (gerundet 135.800,00 S)		
50.000,00 x 21%	10.500,00 S	
50.000,00 x 27%	13.500,00 S	
50.000,00 x 33%	11.814,00 S	35.814,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	5.100,00 S	

Alleinverdienerabsetzbetrag	3.900,00 S	
Arbeitnehmerabsetzbetrag	4.000,00 S	
Pensionistenabsetzbetrag	2.640,00 S	-15.640,00 S
Steuer gem. § 33 (1-6) EStG 1972		20.174,00 S
Hälftesteuersatz:		
50.000,00 x 21% = 10.500,00 S		
50.000,00 x 21% = 13.500,00 S		
50.000,00 x 33% = 16.500,00 S		
50.000,00 x 39% = 19.500,00 S		
50.000,00 x 45% = 22.500,00 S		
50.000,00 x 51% = 25.500,00 S		
<u>18.600,00</u> x 55% = 10.230,00 S	118.230,00 S	
318.600,00 S	-15.640,00 S	
	102.590,00 S	32,20% / 2 = 16,10%
Halbsatzeinkünfte:	192.780,00 S	
§ 42 (3) EStG 1972	-10.000,00 S	
	182.780,00 S	
Gem. § 37 Abs. 1 EStG 1972 16,10% von	182.780,00 S	29.427,58 S
Einkommensteuer		49.601,58 S
Lohnsteuer	80.155,10 S	
Kapitalertragsteuer	3.300,00 S	-83.455,10 S
Gutschrift (gerundet gem. § 204 BAO)		-33.854,00 S

Euro-Information	
Bescheidergebnis in Schilling	-33.854,00
Bescheidergebnis in Euro	-2.460,27

Linz, am 26. Juli 2007