



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb-Ges, vom 18. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 21. März 2006 betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die mit 13. Mai 2005 datierte Umsatzsteuererklärung der Berufungserwerberin (Bw) für 1999 (ESt-Akt Bl 1ff/1999; mit einer aus Vorsteuer resultierenden Gutschrift iHv 53.192 öS) und die mit 13. Mai 2005 datierte Einkommensteuererklärung der Bw für 1999 (ESt-Akt Bl 4ff/1999, enthaltend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv -70.689 öS und solche aus nichtselbständiger Arbeit) langten laut Einlaufstempel am 18. Mai 2005 beim Finanzamt X ein.

Das Finanzamt X erließ den angefochtenen, mit 21. März 2006 datierten Bescheid, mit dem das Ansuchen der Bw auf bescheidmäßige Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 abgewiesen wurde, mit der Begründung dass gemäß § 207 Abs 2 iVm § 208 Abs 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2004 Verjährung eingetreten sei.

Mit Schreiben vom 18. April 2006 (ESt-Akt Bl 9f/1999; laut Betreff auch Anregung zur Wiederaufnahme von Amts wegen) wurde Berufung gegen diesen Bescheid erhoben mit dem Begehr nach erklärungsgemäßen Veranlagungen des Jahres 1999 für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer laut den eingereichten Erklärungen.

Das Argument der Verjährung stehe in klarem Widerspruch zur Aufforderung vom April 2005 zur Abgabe der Steuererklärungen 1999 bis 2003. Grundsätzlich solle dem Prinzip der

Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit gegeben werden, weshalb alles für die (im Ermessen liegende) Wiederaufnahme der Verfahrens spreche. Nachdem alle Erklärungen von 1999 bis 2003 im Mai 2005 beim zuständigen Finanzamt eingereicht worden und die Veranlagungen der Jahre 2000 bis 2003 auch durchgeführt worden seien, und nur das Jahr 1999, in dem hohe Beträge an Vorsteuern rückgefordert werden könnten, trotz Aufforderung der Abgabenbehörde nicht veranlagt worden sei, könne von keinem insgesamt rechtmäßigen Ergebnis gesprochen werden.

Eine bescheidmäßige Ablehnung aufgrund Verjährung komme nicht in Betracht, weil die Behörde nachweislich im April 2005 zur Abgabe der Steuererklärungen, unter Androhung einer Zwangsstrafe, aufgefordert habe. (ESt-Akt Bl 11/1999, Beilage zur Berufungsschrift: Ablichtung des Bescheides vom 25. April 2005, wonach die Bw offenbar die fristgerechte Einreichung übersehen habe und ersucht werde, die Einkommensteuererklärung 1999 und Umsatzsteuererklärung 1999 bis 17. Mai 2005 einzureichen, ansonsten gegen die Bw eine Zwangsstrafe von 250 € festgesetzt werden könne.)

Diese Aufforderung solle deshalb im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung beim Gatten der Bw gesehen werden, welche als nach außen auftretende Amtshandlung, siehe Niederschrift zur Betriebsprüfung, gewertet und somit die Verlängerung bzw Hemmung nach alter Rechtslage in Gang gesetzt habe. Im Zuge dieser Erhebungen sei in der Niederschrift vom 24. September 2004 festgestellt worden, dass ein im Jahr 1999 von der Bw zusammen mit ihrem Mann gekauftes Objekt anteilig zu aktivieren sei. Es seien die für die Bw anteilig zu aktivierenden Anschaffungskosten errechnet und dargestellt worden. Dass diese Berechnungen durch die Berufung zu diesen Feststellungen geändert worden seien, sei für die Beurteilung der Verjährung nicht maßgebend.

Es könne also nicht von Verjährung gesprochen werden, wenn im Jahr 2004 bereits Feststellungen zur steuerlichen Behandlung der Bw getroffen worden seien.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 20. April 2006 datierte Berufungsvorentscheidung zur Berufung vom 18. April 2006 (ESt-Akt Bl 14ff/1999).

Mit Schreiben vom 8. Mai 2006 (ESt-Akt Bl 21ff/1999) wurde gegen diese Berufungsvorentscheidung der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) gestellt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die von der Bw eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für 1999 vom Mai 2005 sind Anbringen, über die mittels Bescheid abzusprechen ist. Laut (elektronischer) Aktenlage ist für das Jahr 1999 weder eine Veranlagung zur Umsatzsteuer noch zur Einkommensteuer erfolgt (UFS-Akt Bl 8), was aufgrund der Anregung auf Wiederaufnahme

von Amts wegen gemäß § 303 Abs 4 BAO im Berufungsschriftsatz vom 18. April 2006 der Vollständigkeit halber kontrolliert wurde.

Die Anbringen, welche die von der Bw eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1999 vom Mai 2005 darstellen, sind daher nicht wegen "entschiedener Sache" (res iudicata) zurückzuweisen, weil in den Sachen der Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 1999 (Jahresveranlagung zur Umsatzsteuer 1999) und der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 (Jahresveranlagung zur Einkommensteuer 1999) vor der Einbringung der gegenständlichen Anbringen noch keine Bescheide ergangen waren.

Dass keine Formalerledigung der gegenständlichen Anbringen durch Zurückweisung, sondern eine materielle Erledigung zu erfolgen hat, ist unstrittig, weil die Bw mit ihrem Berufungsantrag *"auf erklärungsgemäße Veranlagung des Jahrs 1999 für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer laut den eingereichten Erklärungen"* auf eine materielle Erledigung ihrer Anbringen abzielt und das Finanzamt mit dem angefochtenen abweisenden Bescheid ebenfalls eine materielle Erledigung vorgenommen hat.

Gemäß § 207 Abs 1 BAO unterliegt das *"Recht, eine Abgabe festzusetzen,"* der Verjährung. Für dieses Recht (und zugleich Pflicht) der Abgabenbehörde ist es unbedeutend, ob es sich bei dem festzusetzenden Abgabenbetrag um einen positiven Betrag (im Sinne der Festsetzung einer Zahlungspflicht für den Abgabepflichtigen) oder um einen negativen Betrag (im Sinne der Festsetzung eines Anspruches des Abgabepflichtigen) handelt.

Einkommensteuer und Umsatzsteuer sind *"übrige Abgaben"* im Sinne des § 207 Abs 2 BAO, für die die Verjährungsfrist fünf Jahre beträgt. Die Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgabenteile wird nicht behauptet und liegt auch nach Aktenlage angesichts des Tatbestandsmerkmals der Verkürzung für die Abgabenhinterziehung hier nicht vor:

Gegenüber bisher keiner Umsatzsteuerfestsetzung 1999 kann das auf die Festsetzung einer Gutschrift (aus Vorsteuern) abzielende Anbringen der Bw keine bisherige Verkürzung aufzeigen.

Gegenüber bisher keiner Einkommensteuerfestsetzung 1999 kann das auf die Festsetzung einer Gutschrift (aus Lohnsteueranrechnung) abzielende Anbringen der Bw keine bisherige Verkürzung aufzeigen: Erklärt wurden 182.027 öS Einkünfte aus nsA (=Kennzahl 245 laut Lohnzettel) und -70.689 öS Einkünfte aus VuV, sodass bereits dem Saldo daraus (111.338 öS) – ohne auf geltend gemachte Sonderausgaben und Alleinverdienerabsetzbetrag einzugehen (die nichtselbständige Beschäftigung der Bw bei ihrem Ehegatten und die Angabe in der Einkommensteuererklärung, der Ehegatte habe keine Einkünfte erzielt, stehen in einem Spannungsverhältnis, dessen Klärung somit unterbleiben kann) – eine Tarifeinkommensteuer entspräche, die mit 4.146 öS (= $50000 \times 0,10 + 61300 \times 0,22 - 8840 - 4000 - 1500$ ) wesentlich unter der anrechenbaren Lohnsteuer von 23.400,36 öS laut Lohnzettel (UFS-Akt Bl 9) läge.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer 1999 entstand gemäß § 4 Abs 2 lit a Z 2 mit Ablauf des Jahres 1999. Der – auch begrifflich vom Beginn des Jahres 2000 zu unterscheidende – Ablauf des Jahres 1999 lag noch im Jahr 1999. Daher begann auch die Verjährung für die zu veranlagende Einkommensteuer 1999 mit Ablauf des Jahres 1999, dh am 31. Dezember 1999 um 24:00 Uhr.

Der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Umsatzsteuer 1999 entstand während des Jahres 1999, weil bei der Umsatzsteuer die Abgabenansprüche für jeden einzelnen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang (vgl § 19 Abs 2 UStG 1994; hier mangels getätigten Umsätzen nicht gegenständlich) und jede Erfüllung des Tatbestandes für einen abziehbaren Vorsteuerbetrag (vgl § 4 Abs 1 BAO) auch unterjährig entstehen können. Rückforderungsansprüche auf Grund von Vorsteuerüberhängen entstehen als negative Abgabenansprüche spätestens mit Ablauf des Veranlagungsjahres (*Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 19 Tz 39*); hier: 1999. Damit begann auch für die Umsatzsteuer 1999 der Bw die Verjährung mit Ablauf des Jahres 1999, dh am 31. Dezember 1999 um 24:00.

Sofern keine Verlängerung der Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs 1 BAO eingetreten ist und auch die Übergangsvorschrift des § 323 Abs 18 BAO nicht greift, ist die Verjährung hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer für das Jahr 1999 am 31. Dezember 2004 um 24:00 abgelaufen.

Zur Frage der Verlängerung der Verjährungsfrist:

§ 209 Abs 1 BAO idF BGBl I 2004/180 (AbgÄG 2004) normiert: "*Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.*"

Dem Veranlagungsakt der Bw ist keine derartige verjährungsverlängernde Amtshandlung hinsichtlich des Veranlagungsjahrs 1999 zu entnehmen:

- ESt-Akt, Dauerbelege Bl 8: Kontrollmitteilung (Aktenvermerk) vom 27. Dezember 2004, wonach im Zuge der Betriebsprüfung beim Gatten der Bw festgestellt worden sei, dass die Bw "ab 2001 (Beginn der Mietzahlungen von ihrem Gatten) Mieteinkünfte erzielt..."

*Durch den Prüfer wird die Versendung der ESt und USt-erklärungen 2001 bis laufend*

veranlasst.“:

Eine derartige Kontrollmitteilung ist zwar eine Amtshandlung zur Geltendmachung von Abgabenansprüchen, jedoch keine nach außen erkennbare und überdies auch keine auf einen Abgabenanspruch des Streitjahr 1999 bezogene Amtshandlung.

Die Beilagen zu dieser Kontrollmitteilung (ESt-Akt Bl 5 und 6, Kopien aus dem BP-Bericht des Gatten, auf welchen auch im Vorlageantrag verwiesen wird; siehe unten) erwähnen Mietzahlungen ab 2001 sowie den Kauf des gegenständlichen Gebäudes am 21. Jänner 1999, Darstellung der Anschaffungskosten zuzüglich 10% Kosten des Erwerbs abzüglich Grund und Boden, davon betrieblicher Anteil und in weiterer Folge:

<i>davon Anteil Gattin (37,5% = 42m<sup>2</sup>)</i>	<i>AfA-Bem,grundl, bei Gattin</i>	<i>514.000,00</i>
<i>jährliche AfA</i>	<i>(2%, erbaut vor 1905)</i>	<i>10.280,00</i>

Es ist kein Jahr für den AfA-Beginn angegeben, auch wenn das Kaufvertragsdatum einen AfA-Beginn bereits im Jahr 1999 und nicht erst 2001 bedeuten könnte (*Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 7 Tz 32*, für Gebäude-AfA ab Anschaffung entgegen der allgemeinen Regel: ab Inbetriebnahme). Da aber kein AfA-Beginnjahr angegeben ist und diese Beilage zur Kontrollmitteilung (Aktenvermerk vom 27. Dezember 2004) in Zusammenhang mit letzterer, welche nur die Jahre ab 2001 betrifft, zu sehen ist, kann darin keine Amtshandlung „zur Geltendmachung“ der Einkommensteuer 1999 gesehen werden, denn jede Zielgerichtetetheit auf Abgaben des Jahres 1999 ist zu vermissen.

Überdies: Auch die Beilagen zur Kontrollmitteilung sind nicht „nach außen erkennbar“, denn Kontrollmitteilung samt Beilagen stammen vom Finanzamt X.

- ESt-Akt, Dauerbelege Bl 3: Erklärungen E1 und U1 2001/2002/2003 der Bw am 13. Jänner 2005 mit Frist 14. Februar 2005 zugesandt:  
Dies ist eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung von Abgabenansprüchen aus den Jahren 2001 bis 2003 gewesen, aber keine Amtshandlung zur Geltendmachung eines Abgabenanspruches des Streitjahres 1999.
- ESt-Akt Dauerbelege Bl 1 und 2: Fragebogen Verf24 datiert mit „16.02.2005“ und „17.2.2005“, unterfertigt von der steuerlichen Vertretung der Bw, Eingangsstempel des Finanzamtes X vom 18. Februar 2005, unter Angabe des Beginnes der Tätigkeit mit 21. Jänner 1999:  
Nicht „innerhalb der Verjährungsfrist“, die bereits am 31. Dezember 2004 um 24:00 abgelaufen war, erfolgt; außerdem keine Amtshandlung.
- ESt-Akt Dauerbelege Bl 10: Begleitschreiben der steuerlichen Vertretung der Bw, datiert mit 16. Februar 2005, zum Fragebogen Verf24 und zur Kleinunternehmerver-

zichtserklärung; Eingangsstempel des Finanzamtes X vom 18. Februar 2005:  
Keine Amtshandlung; überdies nicht "*innerhalb der Verjährungsfrist*" erfolgt.

- ESt-Akt Dauerbelege Bl 4: Kleinunternehmerverzichtserklärung ab 1999;  
unterschrieben von der steuerlichen Vertretung der Bw am 17. Februar 2005,  
Eingangsstempel des Finanzamtes X vom 18. Februar 2005:  
Keine Amtshandlung; überdies nicht "*innerhalb der Verjährungsfrist*" erfolgt.
- AIS/DB2/Erklärungsverfahren (UFS-Akt Bl 12f: jeweils für 1999 und 2000 Versand von E1 (Einkommensteuererklärungsformular) und U1 (Umsatzsteuererklärungsformular) am 9. März 2005 sowie Erinnerung mit Androhung Zwangsstrafe (250 €) am 25. April 2005 mit Nachfrist 17. Mai 2005 sowie von der Bw eingereichte Ausfertigung dieses Bescheides betreffend Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 1999 (ESt-Akt Bl 11/1999), wonach die Bw bis 17. Mai 2005 die offenbar übersehene Einreichung dieser Abgabenerklärungen nachholen möge, andernfalls gegen sie eine Zwangsstrafe von 250 € festgesetzt werden könne:

Nach außen erkennbare Amtshandlungen, die u.a. zur Geltendmachung der Abgabenansprüche hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 unternommen worden sind; jedoch hinsichtlich 1999 nach Ablauf der Verjährungsfrist am 31. Dezember 2004 um 24:00 und somit nicht mehr "*innerhalb der Verjährungsfrist*" erfolgt und daher nicht zur Verlängerung der Verjährungsfrist geeignet. Auch die alte Fassung von § 209 Abs 1 BAO setzte das Unterbrechen einer – notwendigerweise aktuell noch laufenden – Verjährungsfrist voraus, um den Lauf der Verjährungsfrist diesfalls neu beginnen zu lassen (vgl UFS 25.8.2005, RV/0978-W/05-RS6.)

Der Bescheid vom 25. April 2005 (Beilage zur Berufungsschrift, ESt-Akt 11/1999) mit der Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärungen 1999 unter Androhung einer Zwangsstrafe hätte nicht ergehen dürfen, weil bei genauer Analyse – entgegen der von der steuerlichen Vertretung der Bw mit Schreiben vom 16. Februar 2005 angekündigten Einreichung von Steuererklärungen auch für 1999 – wegen Verjährung die Einreichung von Steuererklärungen für 1999 nicht so wichtig war, dass dafür eine Zwangsstrafenandrohung geboten wäre.

Es ist jedoch zwischen einerseits Erklärungspflicht (§ 42 EStG 1988 sowie § 21 Abs 4 Satz 3 und Abs 6 Satz 1 UStG 1994) und andererseits Veranlagungspflicht (§§ 39 und 41 EStG 1988 sowie § 21 Abs 4 Satz 1 und Abs 6 Satz 2 UStG 1994) zu unterscheiden. Der Bescheid vom 25. April 2005 hat somit weder von der Sache, in der er erging, noch von seinem Spruch her eine rechtsgestaltende Wirkung, die die bereits eingetretene Verjährung wieder beseitigen könnte.

- ESt-Akt Dauerbelege Bl 13: Kleinunternehmerverzichtserklärung ab 1999; unterschrieben von der Bw am 13. Mai 2005, Eingangsstempel des Finanzamtes X vom 18. Mai 2005:  
Keine Amtshandlung; überdies nicht "*innerhalb der Verjährungsfrist*" erfolgt.

Verjährungsverlängernde Amtshandlungen gemäß § 209 Abs 1 BAO erfordern nicht, dass sie gegen den Abgabenschuldner gesetzt werden, an den die Festsetzung der Abgabe, deren Verjährung geregelt wird, ergeht. Sie müssen aber zur Geltendmachung desjenigen Abgabenanspruches, dessen Verjährung geregelt wird, erfolgen. Im gegenständlichen Fall handelt es sich um Einkommensteuer und Umsatzsteuer der Bw. Diese Abgaben sind ausschließlich der Bw zugeordnet. Anders als in den auf Seite 2 des Vorlageantrages zitierten VwGH-Erkenntnissen 9.11.2000, 2000/16/0336 und 18.7.2002, 2002/16/0159, die Rechtsgebühren mit mehreren Gebührenschuldnern gemäß 28 GebG betrafen, ist im gegenständlichen Fall kein Abgabenanspruch betroffen, der sowohl der Bw als auch ihrem Ehegatten zugeordnet wäre. Wenn seitens der Bw vorgebracht wird, dass bei ihrem Ehegatten eine Betriebsprüfung stattgefunden habe, so kann sich diese nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung im österreichischen Einkommensteuerrecht seit 1973 nur auf die Einkommensteuer ihres Ehegatten bezogen haben und nicht auf die Einkommensteuer der Bw. Ebenso ist die Bw laut ihren Steuererklärungen als Einzelperson die Unternehmerin und somit das Steuersubjekt. Die von der Bw vorgebrachte Betriebsprüfung bei ihrem Ehegatten kann sich daher nicht auf die Umsatzsteuer der Bw bezogen haben. Die von der Bw für das Jahr 2004 vorgebrachten Amtshandlungen im Rahmen dieser Betriebsprüfung gegenüber ihr (Anfragen, Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen) könnten eine Verjährungsunterbrechung nicht bei ihren Abgaben, sondern allenfalls bei den – hier nicht interessierenden – Abgaben ihres Ehegatten bewirkt haben.

Zum Vorbringen der Bw, wonach in der Niederschrift zur Betriebsprüfung ihres Ehegatten vom 24. September 2004 die von der Bw anteilig zu aktivierenden Anschaffungskosten errechnet und dargestellt worden seien: Darin ist in Bezug auf die Bw die bloße Darstellung des Rechtsstandpunktes der Behörde zu erblicken, welche keine verjährungsverlängernde Amtshandlung darstellt (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 209 Tz 5).

Dies ist auch dem Vorbringen im Vorlageantrag entgegenzuhalten, wonach im Zuge der Betriebsprüfung die Vermietungsthematik – die Bw und ihr Gatte hätten ein Haus gekauft und umgebaut, wobei Teile hiervon von der Bw an ihren Gatten vermietet würden – ausreichend erläutert und auch in den Niederschriften bzw im Schlussbericht zur Betriebsprüfung angeführt worden seien, dass im Zuge der Besprechungen auch darüber gesprochen worden sei, dass die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an ihren Gatten erziele und hierfür auch die anteiligen Investitionen abschreiben und ansetzen könne.

Zur Übergangsvorschrift:

Der durch BGBl I 2004/180 eingefügte § 323 Abs 18 BAO normiert: "*§ 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ist ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004. § 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl I Nr. 57/2004 sinngemäß. Wegen der Verkürzung der Verjährungsfristen des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 dürfen Bescheide nicht gemäß § 299 Abs. 1 aufgehoben werden.*"

Der Wortlaut des zweiten Satzes von § 323 Abs 18 BAO lässt sowohl die Interpretation zu, dass darin eine Außenprüfung hinsichtlich genau desjenigen Abgabenanspruches, dessen Verjährung geregt wird, angesprochen wird, als auch die Interpretation, dass darin irgendeine Außenprüfung angesprochen wird. Aufgrund der anschließend wiedergegebenen Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AÄG 2004 wird jedoch die erste Variante gemeint sein und keine Anwendbarkeit auf den gegenständlichen Fall bestehen: "*Die Sonderregelung (im § 323 Abs. 18 erster Satz BAO) für „offene“ Außenprüfungen gewährleistet, dass die Auswertung von vor dem 1. Jänner 2005 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfungen (§ 147 BAO) auch dann noch im Jahr 2005 erfolgen darf, wenn der Beginn der Amtshandlung in einem Jahr erfolgte, in dem die Verjährungsfrist durch Unterbrechungshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004) noch nicht abgelaufen ist, jedoch unter Berücksichtigung der Neufassung bereits Ende 2004 (oder früher) ablaufen würde.*"

Die ab dem 1. Jänner 2005 anzuwendende Fassung des § 209 Abs 1 BAO bewirkte im vorliegenden Fall überdies keine Vorverlegung des Verjährungszeitraums gegenüber der bis Dezember 2004 anzuwendende Fassung des § 209 Abs 1 BAO, welche gelautet hatte: "*Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.*"

Das Nichtvorliegen einer – gleich wie die nunmehrige Verlängerungshandlung definierten – Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO aF bis zum Ablauf des 31. Dezember 2004, welche aus dem bereits oben gezeigten Nichtvorliegen einer Verlängerungshandlung bis zum 31. Dezember 2004 resultiert, ließ somit auch nach der alten Fassung des § 209 Abs 1 BAO

die Verjährungsfrist im gegenständlichen Fall am 31. Dezember 2004 um 24:00 ablaufen. Zur in der Berufungsschrift erwähnten "*Hemmung nach alter Rechtslage*": Sowohl nach alter als auch neuer Rechtslage sieht § 209 Abs 2 BAO die Hemmung der Verjährung vor, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist. Eine derartige höhere Gewalt wird aber weder seitens der Bw behauptet noch ist sie sonst ersichtlich.

Da keine Verkürzung der Verjährungsfrist durch die Neufassung des § 209 Abs 1 BAO und auch keine Verkürzung der Verjährungsfrist zwischen Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides und der zweitinstanzlichen Berufungsentscheidung eingetreten ist, ist auch aus der (sinngemäßen) Anwendung von § 209a Abs 1 und 2 BAO für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen.

Dies ist auch dem Vorbringen im Vorlageantrag, dass es aufgrund der durchgeführten Betriebsprüfung beim Gatten der Bw auch zu Amtshandlungen gegenüber der Bw gekommen sei, wodurch sich aufgrund der Sonderregelung des § 323 Abs 18 BAO, vorletzter Satz, die Verjährungsfrist erweitert habe bzw unterbrochen worden sei, entgegen zu halten. Diesem Vorbringen ist auch entgegen zu halten:

§ 209a Abs 1 BAO bedeutet nicht, dass in Berufungsentscheidungen unter Nichtbeachtung sämtlicher Verjährungsvorschriften auch Abgaben festzusetzen sind (bzw ihre Festsetzung zu bestätigen ist), deren erstinstanzliche Festsetzung mit dem angefochtenen Bescheid nach Ablauf der Verjährung erfolgt ist, was im Widerspruch zum Legalitätsprinzip stünde. Vielmehr bedeutet § 209a Abs 1 BAO, dass in einer Berufungsentscheidung die (gleichbleibende, höhere oder niedrigere) Festsetzung einer Abgabe möglich ist, wenn die erstinstanzliche Festsetzung im Einklang mit den Verjährungsregeln erfolgt ist (in diesem Sinne wohl auch *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 209a Anm 2). Umgelegt auf die mit Berufung begehrte Festsetzung einer Abgabengutschrift, welche einem negativen Abgabenbetrag gleichkommt, bedeutet dies: Eine allfällige Verjährtheit zum Zeitpunkt der Berufungsentscheidung steht einer Festsetzung durch entsprechende Abänderung des angefochtenen Bescheides gemäß § 289 Abs 2 BAO nicht entgegen, wenn die erstinstanzliche Nichtfestsetzung (Ablehnung der Festsetzung) rechtswidrig ist. (UFS 25.8.2005, RV/0978-W/05-RS3).

Im gegenständlichen Fall ist die erstinstanzliche Nichtfestsetzung wegen der zu bestätigenden Verjährtheit jedoch rechtmäßig gewesen.

Da keine Verlängerung oder Unterbrechung mit Neubeginn der am 31. Dezember 2004 um 24:00 Uhr abgelaufenen Verjährungsfrist für die Festsetzung der Umsatzsteuer 1999 und der Einkommensteuer 1999 der Bw eingetreten ist und auch die Übergangsvorschriften des § 323 Abs 18 BAO kein Hinausschieben des Endes der gegenständlichen Verjährungsfrist bewirken,

wurden die Umsatzsteuer- und die Einkommensteuererklärung der Bw für das Jahr 1999 im Mai 2005 erst nach Ende der Verjährungsfrist eingebracht, weshalb der die Festsetzung dieser Abgaben ablehnende Bescheid zu bestätigen ist.

Wie in der Berufungsvorentscheidung bereits dargestellt, setzt die Wiederaufnahme eines Verfahrens begrifflich voraus, dass es bereits abgeschlossen ist. Die streitgegenständlichen Verfahren zur Umsatzsteuer 1999 und zur Einkommensteuer 1999 waren vor Erlassung des angefochtenen Bescheides aber nicht mit Bescheid abgeschlossen. Einer Verfahrenswiederaufnahme stünde auch entgegen, dass gemäß § 289 Abs 2 BAO mit einer Berufungsentscheidung in derselben "Sache", zu der der angefochtene Bescheid ergangen ist, zu entscheiden ist. Die von § 289 Abs 2 BAO gebotene Entscheidung in der Sache muss den angefochtenen Bescheid abändern, aufheben oder unverändert lassen; eine Verfahrenswiederaufnahme steht hierbei nicht zur Auswahl.

Die seitens der Bw vorgebrachten Argumente hinsichtlich Ermessensübung können auf den gegenständlichen Fall keine Auswirkung haben, weil die Beachtung der Verjährung nicht im Ermessen liegt. Vielmehr muss die Verjährung immer gleich gehandhabt werden – ob es nun um eine Abgabennachforderung oder um eine Abgabengutschrift geht.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 16. Februar 2007