



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vertreten durch die Kittl & Co Wirtschaftstreuhand KEG, 5020 Salzburg, Kaiser Karl Straße 4, vom 19. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 20. Dezember 2005 betreffend die Einkommensteuer für 1994 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 20. Dezember 2005 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der BW wurde mit Bescheid vom 28. Februar 1996 zur Einkommensteuer 1994 veranlagt. Dabei wurden neben Einkünften aus selbständiger Arbeit auch Verluste aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an sechs (Publikums)Gesellschaften in Höhe von rund ATS 600.000,00 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt.

In diesen Einkünften aus Gewerbebetrieb war ein Verlustanteil an der AGmbH und Mitges. in Höhe von ATS 312.547,00 enthalten.

Mit Mitteilung des FA Salzburg Stadt vom 20. November 1997 wurde der Anteil des BW am Verlust der AGmbH und Mitges. auf ATS 306.547,00 reduziert und dies in der Folge nach § 295 BAO beim BW mit Einkommensteuerbescheid für 1994 vom 26. November 1997 berücksichtigt.

Mit Mitteilung des FA Salzburg Stadt vom 23. Juli 1998 wurde der Anteil des BW am Verlust der AGmbH und Mitges. wiederum auf ATS 312.547,00 erhöht und auch dies in der Folge

nach § 295 BAO mit Einkommensteuerbescheid für 1994 vom 29. Juli 1998 beim BW berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 31. August 2000 erklärte das FA den vorläufigen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der AGmbH und Mitges. für 1994 für endgültig.

Mit Mitteilung des FA für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 17. April 2001 wurde der Anteil des BW am Verlust der BGmbH und Mitges. im Jahr 1994 geändert und dies in der Folge nach § 295 BAO mit Einkommensteuerbescheid für 1994 vom 8. Oktober 2002 beim BW berücksichtigt.

Mit Bescheid vom **19. August 2004** erließ das FA einen Nichtfestsetzungsbescheid für das Jahr 1994 bei der AGmbH und Mitges.

Im **November 2004** erging von Seiten des FA Salzburg Stadt an die Gesellschafter der AGmbH und Mitges. und somit auch an den BW eine Mitteilung für 1994 betreffend Bescheidänderungen nach § 295 BAO betreffend die AGmbH und Mitges. für „Mitteilungen ab 1994“

Darin wurde festgehalten, dass im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb vom **19. August 2004** im Spruch der Erledigung neben der GmbH richtigerweise auch sämtliche atypisch stillen Gesellschafter aufzunehmen gewesen wären. Damit seien die Erledigungen ohne rechtliche Wirksamkeit geblieben und die Berufung gegen den Feststellungsbescheid (der Gesellschaft) sei daher zurückgewiesen worden. Ebenso sei die Endgültigerklärung (der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb) vom 31. August 2000 ohne Wirksamkeit geblieben.

Für das Jahr 1994 sei daher mit dem Datum **16. November 2004** (Datum der Zustellung) ein endgültiger Bescheid nach einem vorläufigen Bescheid erlassen worden, der insofern abgeändert worden sei, als eine einheitliche und gesonderte Feststellung für das Jahr 1994 zu unterbleiben habe. Die bisher erfolgten Änderungen nach § 295 BAO seien ohne rechts-wirksame Feststellungsbescheide erfolgt.

Dieser Mitteilung beigelegt war der endgültige Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffend die AGmbH und Mitges. für 1994 vom **10. November 2004** in dem festgestellt wurde, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO unterbleibe. Weiters war dieser Mitteilung ein Auszug aus der Liste der betroffenen Gesellschafter beigelegt, der auch den BW umfasste.

Diese Mitteilung des FA Salzburg Stadt wurde beim BW in einem nach § 295 Abs.1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1994 vom **01. Dezember 2004** berücksichtigt und der Einkünfteanteil des BW an der AGmbH und Mitges. bei seinen Einkünften aus

Gewerbebetrieb nicht angesetzt, womit negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von **ATS -333.651,00** verblieben.

Gegen diesen Bescheid erhab der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte darin im Wesentlichen aus, dass die Änderung nach § 295 BAO einen Grundlagenbescheid erfordere, der aber im gegenständlichen Verfahren nicht ergangen sei. Auch der Bescheid vom 12. November 2004 sei wieder ein Nichtbescheid, gegen den der steuerliche Vertreter der AGmbH und Mitges. Berufung erhoben habe. Der für das Vorliegen eines Bescheides erforderliche Bescheidadressat (die einzelnen Miteigentümer) fehle. Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften wirkten gemäß § 191 Abs.3 lit. b BAO gegen alle Personen, die im Spruch des Bescheides als an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt bezeichnet würden. Gegen Personen, die nicht als Bescheidadressaten genannt seien, vermöge der Bescheid keine Wirkung zu entfalten, selbst wenn diese dem Verfahren beizuziehen gewesen wären. Auch ein nachträglicher richtiger Bescheid könne den nunmehrigen falschen Bescheid nicht mehr heilen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2005 wies das FA diese Berufung als un begründet ab.

Wenn ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sei, so sei er, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten sei, im Falle der nachträglichen Änderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorlägen, aufzuheben. Abgeleitete Bescheide dürften vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen. Es bestehe keine Verpflichtung der Behörde, mit der Erlassung eines abgeleiteten Bescheides bis zur Erlassung oder Abänderung des Grundlagenbescheides zuzuwarten.

Darauf stellte der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Behörde behauptete nicht einmal, dass als Basis ein Grundlagenbescheid vorhanden sei, sie vermeine Änderungen bereits vornehmen zu können, wenn sie plane einen Grundlagenbescheid zu erlassen. Dies widerspreche den Bestimmungen der BAO, weswegen beantragt werde, den abgeänderten Bescheid 1994 wieder aufzuheben.

Mit Berufungsentscheidung des UFS vom **23. November 2005** wurde der Berufung Folge gegeben und der angefochtene Bescheid **aufgehoben**.

Bereits mit Datum **22. Dezember 2004** war für die AGmbH und Mitges. ein weiterer endgültiger Bescheid nach einem vorläufigen Bescheid über die einheitliche und gesonderte

Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1994 ergangen, bei dem alle Mitgesellschafter im Spruch des Bescheides angeführt wurden.

Auf Grundlage dieses Bescheides wurde am **20. Dezember 2005** wiederum eine Änderung des Einkommensteuerbescheides des BW für das Jahr 1994 nach § 295 BAO durchgeführt, bei dem der Ergebnisanteil an der AGmbH und Mitges. außer Ansatz gelassen wurde. Die sonstigen Ergebnisanteile der übrigen Beteiligungen wurden mit einem Gewinn von ATS 333.651,00 angesetzt.

Gegen diesen Bescheid er hob der BW fristgerecht Berufung und rügte darin zunächst, dass anstelle eines Verlustes von über ATS 300.000,00 ein Gewinn von ATS 333.651,00 angesetzt worden sei. Er beantragte den Fehler zu berichtigen und bekannt zu geben welche Verlustanteile aus welcher Beteiligung angesetzt worden seien. Zudem sei aufgrund der geänderten Verjährungsbestimmungen der BAO der Einkommensteuerbescheid des BW vom 8. Oktober 2002 bereits endgültig verjährt und somit eine Änderung nicht mehr möglich. Er beantrage, den Einkommensteuerbescheid ersatzlos aufzuheben und in den vorigen Zustand zurückzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom **26. Jänner 2006** änderte das FA den Einkommensteuerbescheid des BW für 1994 dahingehend ab, dass anstelle des Gewinnes von ATS 333.651,00 ein Verlust von ATS 333.651,00 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb angesetzt wurde. Hinsichtlich des Vorbringens des BW in Bezug auf die Verjährung führte das FA an, dass nach den Bestimmungen des § 323 Abs.18 dritter Satz BAO § 209 Abs.1 zweiter Satz in der Fassung BGBl. 180/2004 sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs.1 in der Fassung des BGBl I Nr. 57/2004 gelte. Diese Sonderregelung stelle sicher, dass jede im Jahr 2004 gesetzte Handlung mit bisher verjährungsunterbrechender Wirkung als neue Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs.1 BAO anzusehen sei, die zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr führe.

Dagegen beantragte der BW fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass die von der Behörde angeführten verjährungsverlängernden Handlungen auf der Erlassung von Bescheiden ohne rechtliche Grundlage basierten. Die Behörde hätte es in der Hand gehabt, den Bescheid durch Stattgabe der zuvor eingebrachten Berufung und umgehender Neuerlassung eines Bescheides auf Basis des neuen Grundlagenbescheides vom 22. Dezember 2004 schon damals in Ordnung zu bringen. Er sei nicht der Ansicht, dass die Behörde durch die Erlassung von irgendwelchen Bescheiden, auch wenn ihnen die rechtliche Basis fehle, die Verjährungsfrist verlängern könne.

Der UFS hat dazu nach Einsicht in die Arbeitbögen der Großbetriebsprüfung Salzburg über die Betriebsprüfung der AGmbH über die Jahre 1999 bis 2001 sowie der AGmbH und Mitges. 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 Betriebsprüfung bei der AGmbH über die Umsatz- und Körperschaftssteuer für die Jahre 1999 bis 2001 begonnen. Ein Prüfungsschwerpunkt war auch die Umgründung der AGmbH und Mitges. zum 31. Dezember 1999. Dazu erstellte die Prüferin mit Datum 23. September 2003 einen Vorhalt, in der mehrere Fragen nach dem Grund der „vorzeitigen Auflösung“ (der Umgründung) der AGmbH und Mitges. und nach der Begründung für die Gewinnverteilung dieser Mitunternehmerschaft ab 1995 gestellt wurden.

Im Jahr 1999 hatte bei der AGmbH und Mitges. eine Betriebsprüfung über die Jahre 1994 bis 1997 stattgefunden. Mit Prüfungsauftrag vom 24. September 2003 wurde eine weitere Betriebsprüfung bei der AGmbH und 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 AGmbH erteilten Antworten im Rahmen der Betriebsprüfung wurde das FA Salzburg Stadt über diese Frage informiert und mit Vertretern des FA die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft der Beteiligung an der AGmbH und Mitges. geführt.

Das FA Salzburg Stadt erließ sodann beginnend mit August 2004 die oben dargestellten Erledigungen als einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der AGmbH und Mitges. für das Jahr 1994.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der Verwaltungsakten des BW, sowie aus den Arbeitunterlagen der Großbetriebsprüfung Salzburg bei der AGmbH und Mitges. sowie der AGmbH sowie dem Vorbringen der Parteien im gegenständlichen Berufungsverfahren und ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die oben dargestellten Verfahrensschritte des FA SalzburgStadt in Bezug auf die AGmbH und Mitges. bzw. des FA SalzburgLand in Bezug auf den BW verjährungsunterbrechende Wirkung dahingehend hatten, dass die Erlassung des in Frage stehenden Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1994 am 20. Dezember 2005 noch möglich war oder – wie dies der BW anführt – aufgrund 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 des BW.

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 2004/57 wurde durch nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches, die von der Abgabenbehörde unternommen wurden, die Verjährungsfrist unterbrochen und neu in Gang gesetzt.

Eine derartige Amtshandlung war aus Sicht des UFS zB die den BW betreffenden, in den Jahren 1997, 1998 und 2002 ergangenen, gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1994. Somit wurde die fünfjährige Verjährungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 1994 des BW mit Ablauf des Jahres 2002 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, Rz 2 zu § 295 BAO)

Feststellungsbescheide verlängern zudem die Verjährungsfrist für jene Abgabenbescheide, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet worden sind (Ritz, Rz 12 zu § 209 BAO unter Verweis auf VwGH 95/14/0021) Somit ist durch die Erlassung des Feststellungsbescheides der AGmbH und Mitges. im Jahr 2004 eine weitere Verlängerung der Verjährungsfrist für die davon abzuleitenden Einkommensteuerbescheide der Beteiligten für 1994 erfolgt.

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

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

Gemäß § 323 Abs. 16 treten die §§ ..., 209,... idF des BGBI I Nr. 57/2004 mit 1. Jänner 2005 in Kraft. § 209 Abs. 3 BAO idF des BGBI 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 Abgabenfestsetzung 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. Im zweiten Fall wäre die Abgabenfestsetzung für das Jahr 1994 im Jahr 2005 bereits nach mehr als zehn Jahren erfolgt und somit – trotz aller oben angeführter Unterbrechungs-handlungen - absolut verjährt.

Dabei ist zB auch eine Außenprüfung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, die zu einer Änderung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide führt, als Folge der Außenprüfung anzusehen.

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 BGBI I Nr. 57/2004 erfasst, nicht jedoch eine Nachschau, ein Auskunftsverlangen oder ein Amtshilfeersuchen.

Nachforderungen bzw. Gutschriften **als Folge der 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.

Die Übergangsbestimmungen sind nicht anwendbar für Abgaben oder Zeiträume, auf die der Prüfungsauftrag erst nach dem 1. Jänner 2005 ausgedehnt wird.

Aus dem oben Gesagten ist nach Ansicht des UFS abzuleiten, dass die Voraussetzungen dafür, dass im Jahr 2005 noch die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren gültig ist, in einer **formellen Betriebs- bzw. Außenprüfung über das Jahr 1994** läge, **aus deren Feststellungen** sich die in Frage stehende Neubeurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Beteiligten ergeben hätte. Der Gesetzgeber stellt somit für die Verlängerung der Frist für die absolute Verjährung 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.

Diese Voraussetzungen liegen aber nach den oben angeführten Unterlagen nicht vor. Bei der über die Jahre 1994 bis 1997 abgehaltenen Betriebsprüfung im Jahr 1999 wurden bezüglich der Einkunftsquelleneigenschaft keine Feststellungen getroffen. Die im Jahr im Jahr 2003 abgehaltene Betriebsprüfung betraf die Jahre 1998 bis 2001. Damit sind bereits aus diesem Grunde die vom FA im Jahr 2004 durchgeföhrten Änderungen der einheitlichen und ge-

sonderen Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1994 nicht **als Folge** einer Betriebs- bzw. Außenprüfung ergangen.

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

Bei dieser Sachlage, ist aber davon auszugehen, dass der im Jahr 2005 erlassene Einkommensteuerbescheid des BW für das Jahr 1994 bereits nach Eintritt der absoluten Verjährung ergangen ist. Damit ist es auch unerheblich, ob im Jahr 2004 weitere Unterbrechungshandlungen ergangen sind, die zu einer Verlängerung der fünfjährigen Verjährungsfrist geführt haben mögen.

Daher war der in Berufung statzugeben und der Bescheid über die Einkommensteuer 1994 vom 20. Dezember 2005 gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos zu beheben.

Salzburg, am 19. März 2007