



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X., vom 21. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 16. Mai 2003 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit -2.393,08 € fest.

Dieser Bescheid wurde am 26. Juni 2003 gemäß § 295 Abs. 1 BAO auf -1.197,16 € abgeändert. Grund für diese Änderung war eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2002, laut der von den nach § 188 BAO festgestellten Einkünften der Vermietungsgemeinschaft G1 und G2 in Höhe von -2.689,87 € (zuvor: -5.541,25 €) auf den Berufungswerber entfielen.

Am 22. Juni 2010 erging eine neuerliche Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2002, laut der die anteiligen Einkünfte des Berufungswerbers (Bw.) aus Vermietung und Verpachtung 1.307,57 € betrugen.

Aufgrund dieser Mitteilung erließ das Finanzamt am 23. Juni 2010 einen gemäß § 205 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2002 mit einer neuen Einkommensteuerfestsetzung in Höhe von 415,22 €.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Berufung wandte der Bw. ein, das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 2002 sei gemäß § 207 Abs. 2 BAO unter Berücksichtigung eines Verlängerungsjahres im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO verjährt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2010 als unbegründet ab. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d und e BAO beginne die Verjährung in den Fällen des § 22 BAO (vorläufige Abgabenfestsetzung) mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt werde bzw. in den Fällen des § 295a BAO (Bescheidänderung wegen rückwirkender Ereignisse) mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten sei. Die absolute Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO) betrage 10 Jahre. Sie werde ohne Rücksicht auf eingetretene Verlängerungen oder Hemmungen wirksam und beginne mit Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Im Hinblick auf § 208 Abs. 1 lit. d und e BAO seien endgültige Abgabenfestsetzungen sowie Bescheidänderungen nach § 295a BAO auch dann zulässig, wenn die gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres der Entstehung des Abgabenanspruches beginnende, im Allgemeinen fünf Jahre betragende Bemessungsverjährung bereits abgelaufen sei. Dies gelte jedoch nur dann, wenn die absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO (10 Jahre ab Entstehen des Abgabenanspruches) noch nicht eingetreten sei.

Im am 28. September 2010 gestellten Vorlageantrag wandte der Bw. gegen die Begründung in der Berufungsvorentscheidung ein, die Einkommensteuer 2002 sei nie vorläufig veranlagt worden. Sowohl der Einkommensteuerbescheid vom 16. Mai 2003 als auch der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2002 vom 26. Juni 2003 seien endgültig ergangen. Auf die Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO komme die fünfjährige Verjährungsfrist zur Anwendung, die in der Berufungsvorentscheidung zitierten Bestimmungen der BAO fänden hingegen keine Anwendung. Ob die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes zur Steuernummer 391/5729 zu Recht oder zu Unrecht erfolgt seien, sei nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides vom Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegt, aufzuheben. Mit der Änderung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Feststellungsbescheide iSd § 295 Abs. 1 BAO sind Grundlagenbescheide. Dazu zählen insbesondere die Bescheide gemäß §§ 186 bis 189 BAO. Abgeleitete Bescheide sind solche, deren Spruch zwingend jenen des jeweils in Betracht kommenden Grundlagenbescheides zur Gänze zu übernehmen haben (bindende Wirkung). Abgeleiteter Bescheid iSd § 295 Abs. 1 BAO ist zB ein Einkommensteuerbescheid gegenüber dem Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO.

Ein abgeleiteter Bescheid ist gemäß § 295 Abs. 1 BAO zwingend an den nachträglich geänderten Grundlagenbescheid anzupassen, auch wenn er bereits rechtskräftig geworden ist. Ist der abgeleitete Bescheid ein Abgabenbescheid, sind Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO aber nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist möglich (§ 302 Abs. 1 BAO).

Die Verjährungsfrist beträgt bei Verbrauchssteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei Gebühren gemäß §17a des Verfassungsgerichtshofgesetztes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 1. Satz BAO).

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährungsfrist in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im § 208 Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

In den Fällen des § 200 BAO beginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt ist, in den Fällen des § 295a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist (§ 208 lit. d und e BAO).

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO 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 um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt gemäß § 209 Abs. 3 1. Satz BAO spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (absolute Verjährungsfrist).

Im Berufungsfall wurde die Einkommensteuer 2002 zum ersten Mal mit Bescheid vom 16. Mai 2003 festgesetzt. Dieser Bescheid ist am 26. Juni desselben Jahres durch einen neuen Einkommensteuerbescheid 2002 ersetzt worden. Die Verjährungsfrist für die Erlassung eines weiteren neuen Einkommensteuerbescheides auf der Grundlage des § 295 Abs. 1 BAO hat somit mit Ablauf des Kalenderjahres 2003 zu laufen begonnen. Verlängerungshandlungen im Sinne der § 209 BAO liegen keine vor, sodass die Verjährungsfrist mit Ablauf des

Kalenderjahres 2008 abgelaufen ist. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2002 vom 23. Juni 2010 ist sieben Jahre nach dem ersetzen Einkommensteuerbescheid und somit außerhalb der Verjährungsfrist ergangen. Er war daher unzulässig.

Die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung 30 August 2010 ist verfehlt. Im Berufungsfall lagen nämlich keine vorläufigen Bescheide im Sinne des § 200 BAO vor, sowohl der erste Einkommensteuerbescheid 2002 vom 16. Mai 2003 als auch der maßgebliche, durch den angefochtenen ersetzte Einkommensteuerbescheid 2002 vom 23. Juni 2003 wurden endgültig erlassen. Auch ein Fall eines aufgrund § 295a BAO (Bescheidänderung aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses) geänderten Bescheides lag im Berufungsfall nicht vor. Die vom Finanzamt angeführten Verjährungsbestimmungen des § 208 Abs. 1 lit. d und e BAO konnten daher im Berufungsfall keine Anwendung finden. Wenn auch die Voraussetzungen für die Anwendung der Verjährungsvorschriften für gemäß § 200 oder § 295a BAO erlassene Bescheide im Falle des grundlegenden Feststellungsbescheid über die Einkünfte 2002 vorgelegen haben mögen (tatsächlich ist der erste Feststellungsbescheid vom 16. Juni 2003 vorläufig ergangen und am 22. Juni 2010 durch einen endgültigen Feststellungsbescheid ersetzt worden), so haben diese zwar zur Erlassung eines neuen Feststellungsbescheides, nicht aber auch eines neuen abgeleiteten Bescheides berechtigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. Mai 2012