

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bwGesellschaft, BwAdresse, vertreten durch StbGes, vom 29. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 4. August 2004 betreffend Abweisung der – mit der Abgabe von Jahreserklärungen gestellten – Anträge auf Festsetzung der Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte jeweils für die Jahre 1995 und 1996 entschieden:

- 1.) Soweit sich die Berufung gegen die Abweisung der Anträge auf Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 richtet, wird sie als unbegründet abgewiesen und insoweit bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.
- 2.) Soweit sich die Berufung gegen die Abweisung der Anträge auf Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1995 und 1996 gerichtet hat und gemäß § 274 Satz 1 BAO als auch gegen die Einkünffeststellungsbescheide für 1995 und 1996 vom 14. Jänner 2005 gerichtet gilt, wird sie gemäß § 274 Satz 2 BAO für gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Personengemeinschaft bzw -gesellschaft (Berufungswerberin, Bw), die zivilrechtlich als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht einzustufen ist, besteht aus Beteilige(r)1 und Beteilige(r)2. Die Bw erbringt für die landwirtschaftlichen Betriebe beider Beteiligten sowie für andere Betriebe Leistungen (Leistungsbeschreibung; vgl Niederschriften über Nachschauen gemäß § 144 BAO vom 15. und 25. Februar 2002 in Gewinnfeststellungsakt=F-Akt, Dauerbelege). Die Gesellschafter der Bw hatten die Tätigkeit der Bw ursprünglich als Teil ihrer pauschalierten landwirtschaftlichen Betriebe betrachtet und für die Bw keine Steuererklärungen abgegeben.

Am 2. September 2002 wurden für die Bw durch ihre steuerlichen Vertretung Umsatzsteuer- und Einkünffterklärungen für die Jahre 1995 bis 2001 beim Finanzamt eingebracht.

Von 2. Februar bis 24. Juni 2004 wurde bei der Bw aufgrund eines Prüfungsauftrages vom 29. Jänner 2004 eine Prüfung über die Umsatzsteuer sowie über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung jeweils für die Jahre 1997 bis 2002 durchgeführt (vgl Prüfungsbericht vom 8. Juli 2004).

Aus den Umsatzsteuererklärungen, dem Prüfungsbericht des Finanzamtes vom 8. Juli 2004 und den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1997 bis 1999 ist zu schließen, dass zwischen Finanzamt und Bw unstrittig ist, dass die Bw unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuerrechtes tätig ist und dass der Bw auch in den Jahren vor der erstmaligen Einnahmenerzielung (im Jahr 2000) grundsätzlich das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht. Strittig ist vielmehr, ob einer Festsetzung der Umsatzsteuer (Vorsteuergutschrift) für die Jahre 1995 und 1996 die Verjährung entgegensteht.

Als jeweils einzige Positionen in den Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre erklärte die Bw

- einen Gesamtbetrag der Vorsteuern iHv 21.370,79 öS für 1995, woraus sich eine gerundete Gutschrift von 21.371 öS ergebe (F-Akt BI 6ff/1995);
- einen Gesamtbetrag der Vorsteuern iHv 362.626,06 öS für 1996, woraus sich eine gerundete Gutschrift von 362.626 öS ergebe (F-Akt BI 12ff/1996).

Aus den Einkünftefeststellungsbescheiden für die Jahre 1995 und 1996 vom 14. Jänner 2005 ist zwar erkennbar, dass mittlerweile unstrittig ist, dass Einkünftefeststellungen für die Jahre 1995 und 1996 bescheidmäßigt vorzunehmen sind, aber aus formalen Gründen ist diesbezüglich die Berufung mit der Berufungsvorentscheidung noch nicht endgültig erledigt worden, sodass im Rahmen der vorliegenden zweitinstanzlichen Entscheidung noch darauf einzugehen ist (s unten).

Das Finanzamt wertete die Einreichung der Umsatzsteuererklärungen und Einkünfteerklärungen für die Jahre 1995 und 1996 als Anträge auf bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1995 und 1996 und wies diese Anträge mit Bescheid vom 4. August 2004 ab, weil gemäß § 207 Abs 2 BAO mit Ablauf des Jahres 2001 Verjährung eingetreten sei (F-Akt BI 21/1996).

Mit Schreiben vom 2. September 2004 (=Postaufgabetag, F-Akt BI 24/1996) wurde hinsichtlich des Bescheides vom 4. August 2004 um Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 30. September 2004 angesucht. Mit Schreiben vom 30. September 2004 (=Postaufgabetag, F-Akt BI 22/1996) wurde hinsichtlich des Bescheides vom 4. August 2004 um Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 15. Oktober 2004 angesucht. Mit Schreiben vom 14. Oktober 2004 (=Postaufgabetag, F-Akt BI 23/1996) wurde hinsichtlich des Bescheides vom 4. August 2004 um Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 2. November 2004 angesucht. Da keine bescheidmäßige Erledigung dieser Fristverlängerungsanträge aktenkundig ist, wurden sie im Außenverhältnis sogenannt 'stillschweigend bewilligt'. Da jeweils der spätere Fristverlänge-

rungsantrag innerhalb der mit dem vorhergehenden Fristverlängerungsantrag begehrten Frist eingebraucht worden ist, dh eine lückenlose Kette von Fristverlängerungsanträgen vorliegt, bedeutet dies, dass der Ablauf der Berufungsfrist gemäß § 245 Abs 3 und 4 BAO bis zum 2. November 2004 gehemmt wurde (vgl UFS 24.8.2004, RV/0757-L/04, UFSaktuell 2005/200f).

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2004 (=Postaufgabetag; F-Akt BI 26ff/1996) und somit rechtzeitig innerhalb der Berufungsfrist, deren Ablauf bis zum 2. November 2004 gehemmt war, wurde Berufung gegen den Bescheid vom 4. August 2004 über die Abweisung der Anträge auf Festsetzung der Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte der Jahre 1995 und 1996 erhoben mit dem Begehr nach erklärungsgemäßer Festsetzung bzw Feststellung und mit einer – auf die bis 31. Dezember 2004 geltende Rechtslage gestützten – Begründung, wonach noch keine Verjährung eingetreten sei. Die für das Einzelunternehmen der Beteiligten am 27. Februar 1997 bzw 24. Jänner 1998 zugestellten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 seien Unterbrechungshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO gewesen. Bis zur abgabenbehördlichen Einschätzung im Jahre 2002 sei die Rechtsansicht vertreten worden, dass die vereinnahmten Beträge aus dem Betrieb der Anlage und auch die Ausgaben für Vorbereitungshandlungen auf die Beteiligten aufzuteilen und im Rahmen der für die beiden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gesondert geführten Ermittlungen der Einkünfte zu erklären seien, wobei die Umsatzsteuer gemäß § 22 UStG pauschaliert sei. Diese falsche Rechtsansicht sei durch die Finanzbehörde durch Erlassung von Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden an Beteiligte(r)1 und an Beteiligte(r)2 bestätigt worden.

Das Finanzamt erließ eine mit 11. Jänner 2005 datierte, teilweise stattgebende Berufungs- vorentscheidung, mit der der bekämpfte Bescheid insofern aufgehoben wurde, als er den Antrag auf Feststellung der Einkünfte wegen Verjährung abgewiesen hatte; hingegen wurde die Berufung insoweit als unbegründet abgewiesen, als sie die Abweisung des Antrages auf Festsetzung der Umsatzsteuer für 1995 und 1996 betraf (F-Akt BI 29ff/1996).

Einkünftefeststellungsbescheide gemäß § 188 BAO unterliegen nicht der Verjährung. Zur Umsatzsteuer wurde auf die Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr durch eine oder mehrere nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgaben- anspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen innerhalb der Verjährungsfrist verwiesen (und somit auf die am 1. Jänner 2005 in Kraft getretene Fassung des § 209 Abs 1 BAO durch BGBl I 2004/180). Die am 27. Februar 1997 bzw 24. Jänner 1998 zugestellten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 beträfen nur das Steuersubjekt Beteiligte(r)1 und nicht das Steuersubjekt bwGesellschaft und stellten für Letzteres keine Unterbrechungshandlung dar. Eine nach außen hin erkennbare Amtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO bezüglich des GewerbebetriebesX sei erst im Februar 2002 gesetzt worden, als die 5-Jahres-Frist des § 207 Abs 2 BAO bereits abgelaufen gewesen sei und die Nachschau habe keine Wirkung iSd § 209 Abs 1 BAO mehr entfalten können.

Nicht zu folgen sei der Ansicht der Bw, dass die Finanzbehörde die ursprüngliche – falsche –

Rechtsansicht bei der steuerlichen Beurteilung des GewerbebetriebesX durch erkläzungsgemäße Veranlagungen bei den Beteiligten in den Jahren 1995 und 1996 bestätigt hätte. In den entsprechenden Abgabenerklärungen seien iZm dem GewerbebetriebX keine Daten offengelegt worden. Die Finanzbehörde habe daher schon mangels Kenntnis der Existenz des GewerbebetriebesX keine steuerliche Beurteilung vornehmen können.

Weiters erließ das Finanzamt – entsprechend den Einkünfteerklärungen – Bescheide, die mit 14. Jänner 2005 datiert waren und mit denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 1995 und 1996 sowie die Einkunftsanteile der Beteiligten jeweils mit Null festgestellt wurden (F-Akt BI 15/1995, BI 33/1996).

Mit Schreiben vom 11. Februar 2005, 31. März 2005 und 28. April 2005 (F-Akt BI 34ff/1996) wurde die Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages – zuletzt bis zum 31. Mai 2005 – beantragt. Während zu den ersten beiden Anträgen eine sogenannte (im Außenverhältnis) stillschweigende Verlängerung erfolgte, wurde dem dritten Fristverlängerungsantrag mit Bescheid vom 2. Mai 2005 teilweise stattgegeben und die Frist bis zum 17. Mai 2005 verlängert (F-Akt BI 38/1996).

Innerhalb der bis 17. Mai 2005, nämlich mit einem am 17. Mai 2005 bei der Post aufgegebenen und ansonsten undatierten Schreiben (F-Akt BI 39ff/1996) wurde der "Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 29. Oktober 2004 (gegen den Bescheid über die Abweisung der Anträge auf Festsetzung der Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte der Jahre 1995 und 1996 vom 4. August 2004) durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz" gestellt. Der gemeinsame Betrieb der Anlage und die daraus resultierende Umsatzsteuerpflicht des Betriebes bwGesellschaft stelle ein Gesamtschuldverhältnis iSd § 6 Abs 2 BAO dar. Nach Ansicht des VwGH unterbrächen Amtshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO im Hinblick auf das begründete Gesamtschuldverhältnis die Verjährung gegenüber allen am zu versteuernden Erwerbsvorgang beteiligten Personen (VwGH 2.7.1992, 91/16/0071; Ritz, BAO-Kommentar, § 209 Tz 32). Durch die Zustellung der Umsatzsteuerbescheide – Bescheide hätten laut VwGH unterbrechende Wirkung – an die Gesamtschuldnerin Beteigte(r)1 sei eine Unterbrechungshandlung gegeben, die dazu führe, dass für die Umsatzsteuer 1995 und 1996 keine Verjährung eingetreten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die am 2. September 2002 eingebrachten Umsatzsteuer- und Einkünfteerklärungen der Bw für die Jahre 1995 und 1996 enthalten keine ausdrückliche Antragstellung auf Festsetzung der Umsatzsteuer bzw Feststellung der Einkünfte für diese Jahre. Den betreffenden Formularen fehlt auch ein Hinweis jener Art, wie er bei den Einkommensteuererklärungen bis 2002 vorgedruckt war, wonach die "Abgabe der Erklärung ... als Antrag auf Veranlagung (gilt). Eine gesonderte Antragstellung ist nicht erforderlich."

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist aber der Wertung der gegenständlichen Umsatz-

steuer- und Einkünfteerklärungen für die Jahre 1995 und 1996 als Anträge zuzustimmen, zumal Vorsteuerüberschüsse geltend gemacht werden.

Da der von der Bw gestellte Vorlageantrag ausdrücklich die *"Berufung vom 29. Oktober 2004 (gegen den Bescheid über die Abweisung der Anträge auf Festsetzung der Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte der Jahre 1995 und 1996 vom 4. August 2004)"* betrifft, galt die Berufung gemäß § 276 Abs 3 BAO idF BGBI I 2002/97 sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer als auch hinsichtlich Einkünftefeststellung ab dem 17. Mai 2005, dem Einbringungsdatum des Vorlageantrages, wiederum als unerledigt. Über einen Teil der vom Bescheid vom 4. August 2004 erfassten Angelegenheiten, nämlich die Einkünftefeststellungen für die Jahre 1995 und 1996 waren jedoch mittlerweile die Bescheide vom 14. Jänner 2005 ergangen. Diese Bescheide sind somit an die Stelle des Bescheides vom 4. August 2004 getreten, soweit dieser die Einkünftefeststellungen für 1995 und 1996 betraf. Gemäß § 274 Satz 1 BAO idF BGBI I 2002/97 bedeutet dies, dass die Berufung vom 29. Oktober 2004 gegen den Bescheid vom 4. August 2004 insoweit auch als gegen die Bescheide vom 14. Jänner 2005 gerichtet gilt. Da die Bescheide vom 14. Jänner 2005 insoweit dem Berufungsbegehren (Feststellung der – mit Null – erklärten Einkünfte) entspricht, ist die Berufung insoweit gemäß § 274 Satz 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Zur Umsatzsteuer: Zwischen der Einbringung der Umsatzsteuererklärungen der Bw für die Jahre 1995 und 1996 am 2. September 2002 und der nunmehrigen Entscheidung über die Berufung wurden einige Bestimmungen über die Festsetzungsverjährung in der Bundesabgabenordnung (BAO) novelliert, die als Verfahrensvorschriften grundsätzlich jeweils in der zum Zeitpunkt des behördlichen Verfahrensschrittes in Kraft befindlichen Fassung anzuwenden sind. Hierbei stellen Besonderheiten dar:

- § 209a Abs 1 BAO normiert seit BGBI 1980/151: „*Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.*“

Dies 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: Eine derart weite Interpretation stünde insb im Gegensatz zum Legalitätsprinzip gemäß Art 18 Abs 1 B-VG, denn damit wäre die Gesetzwidrigkeit der erstinstanzlichen Festsetzung einer verjährten Abgabe im Rechtsmittelwege nicht bekämpfbar.

Vielmehr bedeutet § 209a Abs 1 BAO, dass in einer Berufungsentscheidung die – gleichbleibende, höhere oder niedrigere – Festsetzung einer Abgabe zu erfolgen hat, wenn die erstinstanzliche Festsetzung im Einklang mit den Verjährungsregeln erfolgt ist. Dies ist umgekehrt auch auf den vorliegenden Fall anzuwenden, bei dem die

Festsetzung einer Gutschrift, was einem negativen Abgabenbetrag gleichkommt, begeht wird: Hier stünde eine allfällige Verjährtheit zum Zeitpunkt der Berufungsentcheidung einer Festsetzung durch entsprechende Abänderung des angefochtenen Bescheides gemäß § 289 Abs 2 BAO nicht entgegen, wenn die erstinstanzliche Nichtfestsetzung (Ablehnung der Festsetzung) rechtswidrig wäre

- § 209a Abs 2 BAO normiert bezughabend für den vorliegenden Fall sowohl in der am 1. Jänner 2005 in Kraft getretenen Fassung durch BGBI I 2004/180 als auch in der vorherigen Fassung: *"Hängt eine Abgabenfestsetzung ... von der Erledigung ... eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn ... der Antrag vor diesem Zeitpunkt ... eingebracht wurde."*

Damit wird im vorliegenden Fall auf den 2. September 2002 verwiesen, der unstrittig – anstatt der jedenfalls außerhalb der Verjährungsfrist liegenden Erlassung des angefochtenen Bescheides – maßgebend für die Untersuchung der Verjährung ist. Offen bleibt damit noch, ob die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Ablehnung der Festsetzung anhand § 209 Abs 1 BAO idF **vor** BGBI I 2004/57 (vgl Argumentation seitens der Bw) oder idF BGBI I 2004/180 (vgl Argumentation des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung) zu beurteilen ist, wogegen die Fassung des § 209 Abs 1 BAO durch BGBI I 2004/57 jedenfalls unbeachtlich ist, weil sie vor ihrem Inkrafttreten am 1. Jänner 2005 von der Fassung durch BGBI I 2004/180 verdrängt worden ist (in diesem Sinne wohl auch § 323 Abs 18 BAO).

Die Argumentation der Bw – es sei hinsichtlich 1995 am 27. Februar 1997 bzw hinsichtlich 1996 am 24. Jänner 1998 eine Unterbrechungshandlung gesetzt worden mit der (der Rechtslage vor BGBI I 2004/57 entsprechenden) Wirkung des Neubeginnes der Verjährungsfrist am Ende des Jahres 1997 bzw 1998 – hätte zutreffendenfalls folgende Auswirkungen auf die Streitfrage:

Die – unstrittig fünfjährige – Verjährungsfrist hätte

- hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 mit dem Ablauf des Jahres 2002 geendet und
- hinsichtlich Umsatzsteuer 1996 mit dem Ablauf des Jahres 2003 geendet, sodass der 2. September 2002 hinsichtlich beider Streitjahre innerhalb der Verjährungsfrist gelegen wäre.

Wenn der Argumentation der Bw bei der Überprüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides nur hinsichtlich der anzuwendenden Rechtslage – § 209 Abs 1 BAO idF vor BGBI I 2004/57 – zu folgen wäre, nicht jedoch hinsichtlich des Vorliegens von Unterbrechungshandlungen, so bedeutete dies ein Ende der Verjährungsfrist

- hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 mit dem Ablauf des Jahres 2000 und
- hinsichtlich Umsatzsteuer 1996 mit dem Ablauf des Jahres 2001, sodass der 2. September 2002 hinsichtlich beider Streitjahre nach dem Ende der Verjährungsfrist gelegen wäre.

Die mit der Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2005 vom Finanzamt vertretene Argumentation – keine Unterbrechungshandlung und anzuwendende Rechtslage idF BGBI I 2004/180 – bedeutete zutreffendenfalls ebenso ein Ende der Verjährungsfrist

- hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 mit dem Ablauf des Jahres 2000 und
- hinsichtlich Umsatzsteuer 1996 mit dem Ablauf des Jahres 2001. Die Übereinstimmung mit dem vorhergehenden Absatz ist darauf zurückzuführen, dass die für den erstmaligen Beginn der Verjährungsfrist hinsichtlich Umsatzsteuer maßgebende Bestimmung des § 208 Abs 1 lit a BAO weder durch BGBI I 2004/57 noch durch BGBI I 2004/180 geändert worden ist.

Wenn der Argumentation des Finanzamtes bei der Überprüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides nur hinsichtlich der anzuwendenden Rechtslage – § 209 Abs 1 BAO idF BGBI I 2004/180 – zu folgen wäre, jedoch das Vorliegen von Amtshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO zu bejahen wäre, ergäbe sich durch die Amtshandlungen

- im Jahr 1997 ein Verjährungsfristende hinsichtlich USt 1995 mit Ablauf des Jahres 2001 bzw
- im Jahr 1998 ein Verjährungsfristende hinsichtlich USt 1996 mit Ablauf des Jahres 2002.

Keine Auswirkung auf die Streitfrage hätte hingegen das allfällige Vorliegen einer sogenannten Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO idF vor BGBI I 2004/57 bzw einer – inhaltlich gleich definierten – Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO idF BGBI I 2004/180 im Laufe des Jahres 2002 oder späterer Jahre gehabt, weil diese bei einem Ablauf der Verjährungsfrist bis spätestens Ende 2001

- keine "Unterbrechung" iSd § 209 Abs 1 BAO idF vor BGBI I 2004/57 bewirken hätten können, denn eine vor dem 1. Jänner 2002 abgelaufene Verjährungsfrist hätte im Laufe des Jahres 2002 unmöglich mehr "unterbrochen" werden können;
- keine Amtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO idF BGBI I 2004/180 "*innerhalb der Verjährungsfrist*" darstellen hätte können.

Eine die Verjährung unterbrechende Amtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO idF vor BGBI I 2004/57 wird umschrieben als "*jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung*".

Eine die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängernde Amtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO idF BGBI I 2004/180 wird umschrieben als "*nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77)*".

Beide Definitionen sind inhaltlich gleich (vgl auch Gesetzesmaterialien zu BGBI I 2004/180, RV 686Blg XXII.GP: "*Die Umschreibung der zur Verlängerung der Bemessungsverjährungsfristen führenden Amtshandlungen entspricht dem derzeit anzuwendenden § 209 Abs. 1 BAO (Unterbrechung der Verjährung).*")

Hinsichtlich der Definition von Unterbrechungshandlung bzw Verlängerungshandlung kann es somit dahingestellt bleiben, ob die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Ablehnung der

Festsetzung gemäß § 209 Abs 1 BAO idF vor BGBI I 2004/57 oder idF BGBI I 2004/180 zu beurteilen ist.

Die von der Bw vorgebrachten Unterbrechungshandlungen (Erlassung von Umsatzsteuerbescheiden an Beteiligte) stellen keine behördlichen Amtshandlungen zur Geltendmachung der Abgabenansprüche an die Bw hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 und 1996 dar. Die Bw ist hinsichtlich der streitgegenständlichen Umsatzsteuer ein Steuersubjekt, das von den Beteiligten verschieden ist. Die Umsatzsteuerzahllast (bzw –gutschrift) eines Beteiligten für ein Veranlagungsjahr ist ein anderer Abgabenanspruch (bzw negativer Abgabenanspruch) als der (ggfs negative) Abgabenanspruch an die Gesellschaft. (Anm: Um der Terminologie des § 209 Abs 1 BAO zu entsprechen, wird hier auch eine vom Steuersubjekt gegenüber dem Fiskus geltend gemachte Gutschrift als negativer Abgabenanspruch der Behörde bezeichnet.) Die Erlassung von Umsatzsteuerbescheiden für 1995 und 1996 an Beteiligte diente auch nicht der Feststellung der – damals dem Finanzamt noch unbekannten – Bw als Abgabepflichtige.

Die Bw haftet nicht als Gesamtschuldnerin für die persönliche Umsatzsteuer der Beteiligten (vielmehr sind umgekehrt die Beteiligten einer GesnbR Gesamtschuldner der USt-Zahllast der GesnbR), weshalb aus behördlichen Maßnahmen hinsichtlich der Umsatzsteuer von Beteiligten keine Unterbrechungswirkung (Verlängerungswirkung) bei der Bw resultieren kann. Die Rechtsprechung zur Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung, die einen Gesamtschuldner (der Grunderwerbsteuer) betrifft, auch für den anderen Gesamtschuldner, kann daher auf den vorliegenden Fall nicht angewendet werden. Vielmehr deutet die Rechtsprechung (zu Veranlagungssteuern) darauf hin, dass der geltend gemachte Abgabenanspruch nach Abgabenzeitraum und individuell bestimmtem Steuersubjekt innerbehördlich hinreichend konkretisiert sein muss, damit die nach außen erkennbare Amtshandlung (die nach außen aber nicht unbedingt dieser Konkretisierung bedarf) Unterbrechungswirkung hat (vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 209 E 19ff und VwGH 23.6.1992, 92/14/0036). Die (innerbehördliche) Konkretisierung des Steuersubjektes wird beim zweiten Fall des § 209 Abs 1 BAO – der Feststellung des unbekannten (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2195) Abgabepflichtigen – naturgemäß nicht in Form einer individuellen Bestimmung gefordert werden können. Es sind aber auch keine Amtshandlungen bis zum Ablauf des Jahres 2001 erkennbar, die auf ein unbekanntes Steuersubjekt, welches sich dann als Bw konkretisiert hat, gerichtet gewesen wären.

Es wurde daher keine Unterbrechung der gegenständlichen, fünfjährigen Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs 1 BAO idF vor BGBI I 2004/57 und keine Verlängerung der Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs 1 BAO idF BGBI I 2004/180 bewirkt. Die Verjährungsfrist endete – egal welcher dieser beiden Normtexte nun tatsächlich anzuwenden wäre – hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 mit Ablauf des Jahres 2000 und hinsichtlich Umsatzsteuer 1996 mit

Ablauf des Jahres 2001. Die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1995 und 1996 wurden am 2. September 2002 daher nach dem Ende der jeweiligen Verjährungsfrist eingebracht.

Die Abweisung der Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 mit dem angefochtenen Bescheid vom 4. August 2004 erweist sich daher als rechtmäßig, weshalb die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen ist.

Ergeht auch an Finanzamt Waldviertel zu St.Nr. Y

Wien, am 25. August 2005