

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag des Dr.M., vertreten durch Dr. Denk Wirtschaftstreuhand KEG, 4020 Linz, Kudlichstraße 22, eingelangt am 27. Dezember 2004, mit welchem der Übergang der Zuständigkeit der Entscheidung hinsichtlich eines Antrag gemäß § 295 Abs. 1 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid 1985 auf den Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 311 Abs. 2 BAO begehrt wurde, entschieden:

Dem Devolutionsantrag wird Folge gegeben.

Der gemäß § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1985 vom 2. Juli 1996 wird ersatzlos aufgehoben.

### Begründung

Es wurde von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Antragsteller ist Arzt und war 1985 unter anderem an der Miteigentümergemeinschaft S-Gasse, beteiligt, deren Einkünfte gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert mit - 905.426,00 S durch das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien festgestellt wurden (Mitteilung vom 3. November 1986).

Der Erstbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 1985 vom 26. August 1986 wurde entsprechend dieser Mitteilung gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert (Bescheid vom 9. Jänner 1987).

Aufgrund der geänderten Mitteilung vom 29. Februar 1996, mit der die Einkünfte aus der gegenständlichen Beteiligung mit 0,00 S festgestellt wurden (Liebhaberei), erfolgte eine

dementsprechende Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO (Einkommensteuerbescheid vom 2. Juli 1996).

Die davor erfolgten Bescheidänderungen (24. November 1987, 1. März 1988, 10. Mai 1989, 15. Mai 1990, 9. Februar 1994) betrafen Änderungen von aus anderen Beteiligungen resultierenden Einkünften.

Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid vom 29. Februar 1996 wies die Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland mit Berufungsentscheidung vom 25. Mai 2001 als unzulässig zurück, da der angefochtene Bescheid als Bescheidadressat die Miteigentümergemeinschaft aufwies, die seit September 1991 nicht mehr rechtlich existent war.

Aufgrund dieser Berufungsentscheidung erließ das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk am 13. Dezember 2001 einen – nunmehr an die ehemaligen Gesellschafter der Miteigentümergemeinschaft gerichteten – Bescheid, mit dem die Einkünfte gemäß § 188 BAO mit 0,00 S festgestellt wurden.

Eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO des Einkommensteuerbescheides erfolgte seitens des Finanzamtes Ried bzw. des Finanzamtes Braunau Ried Schärding bis dato nicht.

Der Antragsteller vertritt im Devolutionsantrag vom 22. Dezember 2004 (eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 27. Dezember 2004) die Ansicht, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 13. Dezember 2001 bereits Verjährung eingetreten war, sodass der Feststellungsbescheid vom 9. Februar 1994 wieder in Rechtskraft erwächst (Verlusttangente aus der gegenständlichen Beteiligung in Höhe von -905.426,00 S).

In Beantwortung des Auftrags gemäß § 311 Abs. 3 BAO des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. Jänner 2005 verwies das Finanzamt auf seine an den Antragsteller gerichtete Mitteilung vom 14. Dezember 2004 und teilte mit, dass – seiner Ansicht nach – eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliege (Stellungnahme vom 31. Jänner 2005).

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlichen Würdigung zu unterziehen:

Gemäß § 311 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

Werden Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97), so kann jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Devolutionsanträge sind bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz einzubringen (Abs. 2).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat der Abgabenbehörde erster Instanz aufzutragen, innerhalb einer Frist bis zu drei Monaten ab Einlangen des Devolutionsantrages zu

entscheiden und gegebenenfalls eine Abschrift des Bescheides vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt (Abs. 3 erster Satz).

Die Zuständigkeit der Entscheidung geht erst dann auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz über, wenn die Frist (Abs. 3) abgelaufen ist oder wenn die Abgabenbehörde erster Instanz vor Ablauf der Frist mitteilt, dass keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegt (Abs. 4).

Das Finanzamt hat in seiner Stellungnahme vom 31. Jänner 2005 mitgeteilt, dass seiner Auffassung nach eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliege.

Der Übergang der Zuständigkeit der Entscheidung auf den Unabhängigen Finanzsenat ist nunmehr erfolgt.

Nach Ansicht des Antragstellers stehe die absolute Verjährung einer neuerlichen Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund des Feststellungsbescheids vom 13. Dezember 2001 der Entscheidungspflicht entgegen.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Die sogenannte absolute Verjährungsfrist ist weder unterbrechbar noch hemmbar (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 209 Rz 36).

Die absolute Verjährung beschränkt nur das Recht auf Festsetzung, nicht auch das Recht auf Einhebung und zwangsweise Einbringung von Abgaben (Ritz, a.a.O., § 209 Rz 37).

Damit ist die fünfzehnjährige Frist eine Bemessungsverjährungsfrist im (engeren) Rechtssinn (VwGH 14.1.1990, 86/13/42, 53), womit nach Fristablauf nur die Festsetzung der verjährten Abgabe ausgeschlossen ist, nicht auch die Einhebung. Da die absolute Verjährung nur Abgabenfestsetzungen zeitlich begrenzt, fallen unter § 209 Abs. 3 keinesfalls Feststellungs-(Grundlagen-)Bescheide (VwGH 25.5.1993, 93/14/19; Stoll, BAO Kommentar, Band 2, § 209, S 2202).

In diesem Punkt ist die Rechtsauffassung des Finanzamtes richtig.

Entgegen den Feststellungsbescheiden unterliegen die Einkommensteuerbescheide jedoch der absoluten Verjährung.

Der Zeitpunkt der absoluten Verjährung ist – soweit nicht der zweite Satz des Absatzes 3 wirksam wird – der Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld. Dies kann ein im Jahreslauf gelegener Zeitpunkt sein (vgl. § 11 und § 16 GebG, § 12 ErbStG, § 8 GrEStG), von dem an die Fünfzehnjahresfrist (a momento ad momentum) zu laufen beginnt. Es kann aber auch ein Jahresende sein, von dem der Lauf der Frist von fünfzehn Jahren seinen Anfang nimmt, nämlich dann, wenn bestimmt wird, dass dies der Schuldentstehungszeitpunkt ist, was etwa

bei der veranlagten Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer der Fall ist (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 und lit. b) (Stoll, a.a.O., § 209, S 2202).

Dies bedeutet im gegenständlichen Fall, dass die Verjährungsfrist betreffend Einkommensteuer 1985 mit 31. Dezember 1985 zu laufen begonnen hat. Die absolute Verjährung ist daher mit 31. Dezember 2000 eingetreten.

Nach Eintritt der absoluten Verjährung ist ohne Rücksicht auf Unterbrechungen oder Hemmungen sowie ohne Rücksicht darauf, wie lange die Grund-Verjährungsfrist läuft (noch laufen würde), die Abgabenfestsetzung unzulässig. Die dennoch vorgenommene Abgabenvorschreibung wäre rechtswidrig, daher anfechtbar, jedoch nicht nichtig (Stoll, a.a.O., § 209, S 2203).

Die Vorschrift über die absolute Verjährung findet allerdings eine Erweiterung im § 209a BAO, worauf sich das Finanzamt auch beruft.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde (Abs. 2).

Durch die Novelle BGBI. Nr. 312/1987 wurde die absolute Verjährung – wie bereits ausgeführt – ausdrücklich als Festsetzungsverjährung gestaltet, womit eine innere begriffliche und materielle Gleichstimmigkeit des § 209 Abs. 3 erster Satz mit § 209a hergestellt wurde (Stoll, a.a.O., § 209a, S 2207).

Während Absatz 1 vorsieht, dass eine Abgabenfestsetzung in einer Berufungsentscheidung – auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid – auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen darf (gemäß § 311 erfolgen muss), gestattet Absatz 2 die verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung in den umschriebenen Ausnahmefällen auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens – also erstmals – dann, wenn die Abgabenfestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist (zB Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen Grundlagenbescheide), die präjudizielle Verwaltungssache vor Eintritt der Verjährung des davon abhängigen Abgabenanspruches in Berufung gezogen wurde, die Sachentscheidung über den abgeleiteten (Folge-)Bescheid aber erst nach Eintritt der für ihn (ansonsten) wirkenden Verjährung erfolgen kann (erster Tatbestand des Absatzes 2; arg. „hängt ... von der Erledigung einer Berufung ... ab ...“). Der in Rede stehende Tatbestand lässt es an sich auch zu, dass die Abgabenfestsetzung (die von der Erledigung einer Berufung abhängt) nach Ablauf der Verjährung (etwa durch absolute Verjährung) in einer

Berufungsentscheidung erfolgt (Sachentscheidungscharakter der Berufungserledigung); hiezu ermächtigt allerdings schon (und auch) Absatz 1 (Stoll, a.a.O., § 209a, S 2208).

Der erste Tatbestand des § 209a Abs. 2 hat zur Voraussetzung, dass „eine Abgabenfestsetzung“ (vgl. § 198) von der Erledigung einer Berufung abhängt. Das kann, wie gesagt, bedeuten, dass eine Abgabenfestsetzung von einem in Berufung gezogenen Grundlagenbescheid abhängt und trotz Verjährung der bisher nicht erflossene Abgabenbescheid, der ein Folgebescheid ist, (erstmalig) erlassen werden darf, aber auch, dass unter diesen Voraussetzungen ein schon ergangener (sogar rechtskräftiger) Abgabenbescheid nach Ablauf der Verjährung geändert oder aufgehoben werden darf, § 295 somit in den vorangeführten Fällen trotz Verjährung (§ 302) Anwendung finden darf (Stoll, a.a.O., § 209a, S 2208).

Dies hat jedoch die unmittelbare oder mittelbare Abhängigkeit von der Erledigung einer Berufung zur Voraussetzung.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt jedoch eine solche Abhängigkeit nicht vor:

Der Feststellungsbescheid vom 29. Februar 1996 war – trotz Beendigung der Miteigentümergemeinschaft – an diese gerichtet. Die Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland hat mit Berufungsentscheidung vom 25. Mai 2001 richtigerweise die Berufung als unzulässig zurückgewiesen, da im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtene Bescheid rechtlich nicht existent war und der Bescheidadressatin ein Berufungsrecht nicht zukam. Damit war das Rechtsmittelverfahren beendet. Die neuerliche Erlassung des Feststellungsbescheides – nunmehr an die richtigen Bescheidadressaten – am 13. Dezember 2001 fiel bereits in die absolute Verjährungsfrist des Einkommensteuerbescheides.

Der Feststellungsbescheid vom 29. Februar 1996 ist – entgegen der Ansicht des Finanzamtes – nicht im Rechtsbestand. Somit ist dem gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 2. Juli 1996 die Rechtsgrundlage entzogen.

Der gemäß § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1985 vom 2. Juli 1996 wird ersatzlos aufgehoben. Der Einkommensteuerbescheid vom 9. Februar 1994 erwächst somit wiederum in Rechtsbestand.

Linz, am 14. April 2005