



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0417-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H S als Erbin nach DI K S , Adresse, vertreten durch TU WP- u StB GesmbH, Adresse1, vom 7. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 18. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2001 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 12. Jänner 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 1998 vom 12. Jänner 2006 wird aufgehoben. Der bisherige Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 3.10.2000 tritt wieder in Kraft.

Entscheidungsgründe

Die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 bei der Hausgemeinschaft S K und H (St.Nr.: Zahl) wurden mit 19.12.2005 erlassen.

Auf Grund dieser **Feststellungsbescheide vom 19.12.2005** wurden in der Folge **mit den Bescheiden vom 18.1.2006** die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert** und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend angepasst.

Mit Schriftsatz vom 7.2.2006 wurde von der Erbin des Abgabepflichtigen Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 vom 18.1.2006 **erhoben**. Begründend führte sie aus, dass gegen die den ergangenen Bescheiden zugrunde liegenden Feststellungsbescheide Berufung erhoben worden sei. Die Änderung der endgültigen Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 sei ihres Erachtens verjährt. Die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 und 1999 seien ebenfalls erst nach Ablauf der Verjährungsfrist ergangen.

Mit **Vorlagebericht vom 6. Mai 2006** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die relevanten Verjährungsbestimmungen der Bundesabgabeordnung in der für das Jahr 2006 geltenden Fassung lauten:

„§ 207. (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchsziens oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 208. (1) Die Verjährung beginnt

- a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;
- b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;
- c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;
- d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde;
- e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

§ 209. (1) 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.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.“

In § 323 Abs. 18 BAO wird festgelegt:

„(18) § 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.“

Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnissen ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (so zB Ritz, BAO³, § 209 Tz 42, mwN).

Grundsätzlich ist dem Einwand in der Berufung, dass die Feststellungsbescheide 1998 und 1999 erst nach Ablauf der Verjährungsfrist ergangen seien, entgegenzuhalten, dass Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz 8 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Beginn des Entstehens des Abgabenanspruches für die Einkommensteuer:

Für die zu veranlagende Einkommensteuer entsteht der Abgabenanspruch grundsätzlich gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen ist, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist.

Zur rechtlichen Beurteilung der Verjährung der einzelnen Jahre:

Einkommensteuer 2001:

Für die Einkommensteuer des Jahres 2001 (Entstehen des Abgabeanspruches im Jahr 2001) beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2001 zu laufen. Die Bescheidzustellung

erfolgte im Jahr 2004 (Bescheiddatum 16. März 2004). Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre (würde somit Ende 2006 eintreten). Da jedoch die Bescheidzustellung im Jahr 2004 eine Verlängerungshandlung i.S.d. § 209 Abs. 1 BAO darstellt, tritt die Verjährung frühestens Ende 2007 ein. Der angefochtene, gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheid wurde mit 18. Jänner 2006, somit jedenfalls **vor Ablauf der Verjährungsfrist erlassen**.

Einkommensteuer 2000:

Für die Einkommensteuer des Jahres 2000 (Entstehen des Abgabebanspruches im Jahr 2000) beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2000 zu laufen. Die Bescheidzustellung erfolgte im Jahr 2004 (Bescheiddatum 16. März 2004). Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre (würde somit Ende 2005 eintreten). Da jedoch die Bescheidzustellung im Jahr 2004 eine Verlängerungshandlung i.S.d. § 209 Abs. 1 BAO darstellt, tritt die Verjährung frühestens Ende 2006 ein. Der angefochtene, gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheid wurde mit 12. Jänner 2006, somit jedenfalls **vor Ablauf der Verjährungsfrist erlassen**.

Einkommensteuer 1999:

Für die Einkommensteuer des Jahres 1999 (Entstehen des Abgabebanspruches im Jahr 1999) beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1999 zu laufen. Die Bescheidzustellung erfolgte im Jahr 2001 (Bescheiddatum 3. September 2001). Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre (würde somit Ende 2004 eintreten). Da jedoch die Bescheidzustellung im Jahr 2001 eine Verlängerungshandlung i.S.d. § 209 Abs. 1 BAO darstellt, tritt die Verjährung frühestens Ende 2005 ein.

Mit 19. Dezember 2005 wurde der Gewinnfeststellungsbescheid 1999 gemäß § 188 BAO erlassen. Feststellungsbescheide verlängern die Verjährungsfrist für jene Abgabenansprüche, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet sind (vgl. Ritz, BAO³, § 209 Tz 12). Die Erlassung des Feststellungsbescheides für 1999 stellt eine Verlängerungshandlung i.S.d. § 209 Abs. 1 BAO dar. Diese Bescheidzustellung, die im Jahr 2005 unternommen wurde, bewirkt die Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr, somit bis Ende 2006. Der angefochtene, gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheid wurde mit 18. Jänner 2006, somit **vor Ablauf der Verjährungsfrist erlassen**.

Einkommensteuer 1998:

Für die Einkommensteuer des Jahres 1998 (Entstehen des Abgabebanspruches im Jahr 1998) beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1998 zu laufen. Die Bescheidzustellung erfolgte im Jahr 2000 (Bescheiddatum 6. Juli 2000). Die Verjährungsfrist beträgt nach

§ 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre (würde somit Ende 2003 eintreten). Da jedoch die Bescheidzustellung im Jahr 2000 eine Verlängerungshandlung i.S.d. § 209 Abs. 1 BAO darstellt, tritt die Verjährung Ende 2004 ein.

Weder aus den vorgelegten Einkommensteuer- noch aus den vorgelegten Gewinnfeststellungsakten ist ersichtlich, dass eine als Verlängerungshandlung zu wertende Amtshandlung im Jahr 2004 vom Finanzamt gesetzt wurde.

Die Verjährungsfrist endete somit mit Ablauf des Jahres 2004. Der angefochtene, gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderte Bescheid wurde mit 18. Jänner 2006, somit nach **Ablauf der Verjährungsfrist erlassen.**

Der Änderung des Einkommensteuerbescheides 1998 gemäß 295 Abs. 1 BAO steht daher Verjährung entgegen. Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig. Der Berufung war daher hinsichtlich des Jahres 1998 Folge zu geben und der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1998 aufzuheben. Der bisherige Einkommensteuerbescheid für 1998 tritt wieder in Kraft.

Linz, am 14. Dezember 2010