



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vertreten durch Mag. Wolfgang Burger-Scheidlin, Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater, 1020 Wien, Praterstraße 17/1/3, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das Jahr 1996 unter anderem negative Einkünfte aus seiner atypisch stillen Beteiligung an der I. GmbH in Höhe von S 672.729,95 sowie ebenfalls negative Einkünfte aus der atypisch stillen Beteiligung an der Z. GmbH in Höhe von S 228.227,64.

Mit Bescheid vom 13. Mai 1998 setzte das Finanzamt für den 1. Bezirk die Einkommensteuer für das Jahr 1996 insoweit erklärungsgemäß fest.

Am 15. Juni 2000 änderte das Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO hinsichtlich einer anderen Beteiligung diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 ab.

Mit Prüfungsauftrag vom 7. März 2000 bzw. vom 10. Dezember 2002 des zuständigen Finanzamtes für den 3. Bezirk wurden von der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften die beiden oben angeführten Mitunternehmerschaften ("I. GmbH und Mitges., nunmehr M. GmbH als Rechtsnachfolger der I. GmbH" bzw. "Z. GmbH und Mitges., nunmehr M. GmbH als Rechtsnachfolger der Z. GmbH") betreffend die einheitliche und gesonderte

Gewinnfeststellung für die Jahre 1995 und 1996 einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen, die mit den Berichten vom 2. bzw. 14. Dezember 2004 endete. Das Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf erließ am 3. bzw. 14. Dezember 2004 in Bezug auf das Jahr 1996 im wiederaufgenommenen Verfahren Bescheide, in denen die Einkünfte gemäß § 188 BAO neu festgestellt wurden. Gegen beide Bescheide wurde am 10. Jänner 2005 Berufung erhoben.

Aufgrund einer entsprechenden Mitteilung erließ das Finanzamt Wien 1 am 21. Dezember 2004 in Bezug auf den Bw. den auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 und setzte statt der oben angegebenen negativen Einkünfte Veräußerungsgewinne in Höhe von S 2,107.310,00 bzw. S 1,359.285,00 an. In der Begründung wurde nur auf die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf zu Steuernummer 8xx/6xxx (= "I. GmbH und Mitges., nunmehr M. GmbH als Rechtsnachfolger der I. GmbH") vom 3. Dezember 2004 verwiesen. Dem Steuerakt ist diesbezüglich zu entnehmen, dass das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter am 20. Dezember 2004 die beiden Änderungen im neuen Einkommensteuerbescheid im Vorhinein mitgeteilt hat, der steuerliche Vertreter aber keine Verteilung der Veräußerungsgewinne auf drei Jahre (im Sinne des § 37 Abs. 2 EStG 1988) beantragt, sondern eine Berufung angekündigt hat.

In der gegenständlichen Berufung vom 16. Jänner 2005 wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass ihm als Zustellungsbevollmächtigten der Bescheid am 3. Jänner 2005 zugestellt worden sei (Urlaubspostfach!). Der Bescheid enthalte zwei Tangenten, wobei gegen diese beiden Grundlagenbescheide Berufung erhoben worden wäre. Die Finanzbehörde habe nämlich in beiden Fällen die steuerneutrale Einbringung der atypisch stillen Beteiligungen in die I. GmbH bzw. die Z. GmbH mit der Begründung der fehlenden Anwendungsvoraussetzungen nicht anerkannt, sondern jeweils einen Tausch im Sinne des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 angenommen. In den dortigen Berufungen werde dargelegt, dass die Anwendungsvoraussetzungen sehr wohl erfüllt seien. Zudem werde nach Ablauf der fünfjährigen Frist Verjährung eingewendet. Der bekämpfte Bescheid möge deshalb ersatzlos aufgehoben und der frühere Stand wieder hergestellt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2005 wies das Finanzamt Wien 1/23 die Berufung als unbegründet ab. Danach sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 vom 13. Mai 1998 mit Bescheid vom 15. Juni 2000 gemäß § 295 BAO geändert worden. Durch diese Unterbrechungshandlung habe die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen. Der berufungsgegenständliche Bescheid sei deshalb innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erlassen worden.

Im Vorlageantrag vom 3. März 2005 heißt es, dass das Finanzamt fälschlicherweise von der Rechtslage, wie sie bis 2004 gegolten habe, ausgehe. Der bekämpfte Bescheid sei nämlich nachweislich erst am 3. Jänner 2005 zugestellt worden, da der ausgewiesene Steuerberater beim Postamt 1020 Wien ein entsprechendes Urlaubspostfach gehabt habe. Da ein Bescheid aber erst mit Zustellung als erlassen gelte, sei die Rechtslage 2005 anzuwenden. Bei einer Unterbrechung der Verjährungsfrist, wie sie das Finanzamt darstelle, beginne die Verjährungsfrist nicht neu zu laufen, sondern verlängere sich um ein Jahr (§ 209 BAO in der ab 2005 geltenden Fassung). Diese Verlängerungsfrist sei aber im Jahre 2005 bereits längst abgelaufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Soweit in der Berufung die Rechtswidrigkeit der die Grundlage für den angefochtenen Bescheid bildenden Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide) geltend gemacht und diesbezüglich auf die Berufungen vom 10. Jänner 2005 gegen diese beiden Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf verwiesen wird, ist die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO maßgebend. Danach kann, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt demnach das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 252 Tz 3 mit Verweis auf VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069).

2.) Was die Verjährungseinrede des Bw. anbelangt, ist den entsprechenden Ausführungen im Vorlageantrag, wonach der angefochtene Bescheid nachweislich am 3. Jänner 2005 zugestellt worden und ein Bescheid erst mit Zustellung wirksam sei (§ 97 BAO), beizupflichten.

Die Folgerung des Bw., dass aufgrund der ab 1. Jänner 2005 geltenden Rechtslage Verjährung vorliege, ist aber nicht nachvollziehbar.

§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (BGBl I Nr. 180/2004) lautet wie folgt:

"Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen

erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen."

Wendet man § 209 Abs. 1 BAO in dieser Fassung, ist, wie auch der Bw. zugestehen muss, eindeutig keine Verjährung eingetreten. Das Finanzamt Wien 1/23 hat in der Berufungsvorentscheidung diesbezüglich zu Recht festgehalten, dass die Verjährungsfrist mit Erlassung des Bescheides vom 15. Juni 2000 am 31. Dezember 2000 neu zu laufen begonnen hat. Die fünfjährige Verjährungsfrist kann demnach nicht vor dem 31. Dezember 2005 enden.

In der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004 lautet § 209 Abs. 1 dagegen wie folgt:

"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."

In Bezug auf das Inkrafttreten bestimmt § 323 Abs. 18 BAO Folgendes:

"§ 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. ... "

In den entsprechenden Erläuterungen hiezu heißt es, dass die Sonderregelung für "offene" Außenprüfungen gewährleisten soll, dass die Auswertung von vor dem 1. Jänner 2005 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfungen (§ 147 BAO) auch dann noch im Jahr 2005 erfolgen dürfe, wenn der Beginn der Amtshandlung in einem Jahr erfolgt sei, in dem die Verjährungsfrist durch Unterbrechungshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004) noch nicht abgelaufen sei, jedoch unter Berücksichtigung der Neufassung bereits Ende 2004 (oder früher) ablaufen würde.

In Bezug auf den gesetzlichen Begriff "Folge einer Außenprüfung" ist nach Ritz, BAO³, § 209 Tz 36, davon auszugehen, dass, wenn die Außenprüfung die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften im Sinne des § 188 BAO betrifft, entsprechende Nachforderungen (bzw. Gutschriften) bei der Anpassung "abgeleiteter" Abgabenbescheide eine (gemäß § 295 Abs. 1 BAO nicht im Ermessen liegende) "Folge" der Außenprüfung darstellen.

Im konkreten Fall ist genau dieser Sachverhalt gegeben. Wie oben schon ausgeführt, wurden die beiden Mitunternehmerschaften ab 2000 bzw. 2002 einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung im Sinne des § 147 BAO unterzogen. In Anpassung der entsprechenden Feststellungen erging der angefochtene "abgeleitete" Bescheid betreffend Einkommensteuer für

das Jahr 1996. Auch wenn dieser Bescheid erst im Jahre 2005 (und zwar am 3. Jänner) "erlassen" wurde, gilt gemäß § 323 Abs. 18 BAO noch § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004. Im Sinne der obigen Ausführungen kann von einem Verjährungseintritt aber noch keine Rede sein.

Im Übrigen wäre der angefochtene Bescheid auch unter Anwendung der "neuen" Fassung des § 209 Abs. 1 BAO noch nicht verjährt. Durch die Einkommensteuerbescheide vom 13. Mai 1998 bzw. 15. Juni 2000, die eindeutig als "nach außen erkennbare Amtshandlungen" anzusehen sind, wurde die Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum 31. Dezember 2002 verlängert. In diesem "Verlängerungsjahr" 2002 wurden aber ebenso wie in den nachfolgenden Jahren 2003 und 2004 jeweils "Verlängerungshandlungen" in Gestalt der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung bei den beiden Mitunternehmerschaften sowie der schließlich am 3. bzw. 14. Dezember 2004 erlassenen Feststellungsbescheide gesetzt (vgl. hiezu VwGH 28.2.1995, 95/14/0021, bzw. Ritz, BAO³, § 209 Tz 9 und 12, und Rathgeber, Änderungen im Verjährungsrecht, SWK 2005, S 83 ff), wodurch die Verjährungsfrist frühestens am 31. Dezember 2005 enden könnte.

Es war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. April 2007