



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. WS, X Z, R, vertreten durch HS, Steuerberater, A Z, B, vom 8. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 12. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezog in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen 1992 bis 1994 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus Kapitalvermögen sowie Vermietung und Verpachtung.

Seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung umfassten sowohl Ergebnisse aus einzelunternehmerischer Tätigkeit als auch aus einer Beteiligung an der Fa. "RWKEG" in Z.

Laut ursprünglichen Mitteilungen des Finanzamtes Z über die gesonderte Feststellung der Einkünfte des Bw's aus der Beteiligung an der genannten Firma beliefen sich die (negativen) Einkünfte des Bw's in den berufungsgegenständlichen Jahren auf folgende Höhe:

1992	- 16.163,00 S	It. Mitteilung vom 27.12.1993
1993	- 283.823,00 S	It. Mitteilung vom 6.6.1995
1994	- 12.105,00 S	It. Mitteilung vom 18.6.1996

Unter Berücksichtigung der Ergebnisse dieser Mitteilungen waren zuletzt – vor Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide! – folgende Einkommensteuerbescheide für die betreffenden Jahre ergangen:

1992	Einkommensteuerbescheid vom 10.7.1997
1993	Einkommensteuerbescheid vom 22.6.1995
1994	Einkommensteuerbescheid vom 15.5.1996

In der Folge wurden bei der Fa. RWKEG Betriebsprüfungen durchgeführt.

Aus den die **Fa. RWKEG** betreffenden Veranlagungsakten des Finanzamtes Z und den bezughabenden Arbeitsbögen der Großbetriebsprüfung ergibt sich Folgendes:

1) Für die Jahre **1992 bis 1995** wurde seitens der Großbetriebsprüfung Z hinsichtlich Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung im **Zeitraum zwischen 28.7.1998 (Datum des Prüfungsbeginnes) und 10.2.2000** eine **Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO** durchgeführt (siehe Tz 9 des Betriebsprüfungsberichtes vom 16.2.2000).

Die im Schlussbesprechungsprogramm dargestellten Punkte betreffend Abgrenzung Einkünfte aus Kapitalvermögen/Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (1992 – 1995) sowie Anliegerbeiträge (nur 1992) und Kapitalertragsteuer (nur 1992) wurden anlässlich der am 10. Februar 2000 durchgeföhrten Schlussbesprechung fallen gelassen.

Auf Grund dieser abgabenbehördlichen Prüfung ergaben sich daher keine Feststellungen, die zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen geföhrt hätten (siehe Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes).

Die vorläufigen Feststellungsbescheide vom 27.12.1993 (1992), 6.6.1995 (1993) und 18.6.1996 (1994) wurden sohin nicht abgeändert.

2) Im Zeitraum vom **4.11.2003 (Datum des Prüfungsbeginnes) bis 23.6.2005** (siehe Tz 9 des Betriebsprüfungsberichtes vom 15.9.2005) wurde seitens der Großbetriebsprüfung Z bei der Fa. "RWKEG" abermals eine **Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO** durchgeführt, dieses Mal betreffend Umsatzsteuer, Kammerumlage sowie einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre **1998 bis 2000** (siehe auch Prüfungsauftrag vom 30.10.2003).

Anlässlich dieser Betriebsprüfung (Schlussbesprechung am 23. Juni 2005) wurde hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzelner Gesellschafter der genannten Firma (darunter auch des Bw's) **Liebhaberei** festgestellt (Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes).

In der Folge ergingen am **3. Oktober 2005** seitens des Finanzamtes Z für die Jahre **ab 1992** an die Fa. RWKEG **endgültige Feststellungsbescheide** im Sinne der Ergebnisse der zuletzt genannten Betriebsprüfung (Liebhäberei hinsichtlich einzelner Gesellschafter).

Gleichzeitig wurden an die Einkommensteuer-Finanzämter der betroffenen Gesellschafter **"geänderte Mitteilungen über die gesonderte Feststellung"** der Einkünfte übermittelt, darunter auch die oben angeführten Mitteilungen vom **3. Oktober 2005** für die Jahre 1992 bis 1994 betreffend den Bw.

Das Finanzamt XY erließ daraufhin am **12. Oktober 2005** gemäß § 295 Abs. 1 BAO **geänderte Einkommensteuerbescheide**, im Rahmen welcher die vormals bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigten negativen Anteile aus der genannten Beteiligung nicht mehr in Ansatz gebracht wurden.

Gegen diese Bescheide erhob der Pflichtige durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 8. November 2005 **Berufung**, indem er Folgendes ausführte:

Seit 1. Jänner 2005 verjähre das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 209 Abs. 3 BAO).

Da das Recht auf Festsetzung der in Berufung stehenden Einkommensteuerfestsetzungen längstens am 31. Dezember 2004 erloschen sei, werde gebeten, die Bescheide im Berufungswege aufheben zu wollen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 20. März 2006 wurde die gegenständliche Berufung vor allem unter Hinweis auf die Bestimmung des § 323 Abs. 16 zweiter Satz BAO, wonach sich die Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren auf 10 Jahre unter der Voraussetzung eines vor dem 1.1.2005 begonnenen Außenprüfungsverfahrens auf den 1.1.2006 verschiebe, als unbegründet abgewiesen.

Der Bw stellte mit Schreiben vom 13. April 2006 einen **Antrag auf Vorlage** seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit **Vorlagebericht vom 3. Jänner 2007** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994 seitens der Abgabenbehörde erster Instanz noch innerhalb der in der Bundesabgabenordnung geregelten Verjährungsfristen und damit zu Recht erfolgt ist.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO in der Fassung vor dem Steuerreformgesetz 2005, BGBI I 2004/57, verjährte das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 15 Jahre nach dem Entstehen des Abgabenanspruches.

Nach § 209 Abs. 3 BAO in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005, BGBI I 2004/57, verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe nunmehr bereits spätestens 10 Jahre nach dem Entstehen des Abgabenanspruches.

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 Verhältnisse ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 42 zu § 209 mwN).

Gemäß § 323 Abs. 16 BAO treten die §§ ..., 209, ... idF des BGBI I 2004/57 mit 1. Jänner 2005 in Kraft. § 209 Abs. 3 BAO idF des BGBI I 2004/57 tritt für Nachforderungen oder Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1), wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft.

Im gegenständlichen Fall entstanden die strittigen Abgabenansprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für die Jahre 1992, 1993 und 1994 gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen war, soweit sie nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO für die Einkommensteuer-Vorauszahlungen nicht schon zu Beginn des jeweiligen Kalendervierteljahres des betreffenden Veranlagungszeitraumes entstanden waren.

Die absolute Verjährungsfrist begann für die betroffenen Jahre somit (sowohl nach § 209 Abs. 3 BAO alter als auch neuer Fassung) spätestens am 31.12.1992 (1992), am 31.12.1993 (1993) bzw. 31.12.1994 (1994) zu laufen.

Die strittigen Abgabenfestsetzungen betreffend Einkommensteuer 1992 bis 1994 erfolgten mit Bescheiden vom **12. Oktober 2005**.

Fest steht, dass die absolute Verjährungsfrist weder verlänger- noch hemmbar ist (siehe Ritz, a.a.O., Tz 36 zu § 209).

Etwaige Unterbrechungshandlungen haben somit keine Auswirkung auf deren Lauf. Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO, in der hinsichtlich der Verlängerung der Verjährungsfrist im Falle von nach außen erkennbaren Amtshandlungen nur auf jene gemäß § 207 BAO hingewiesen wird.

Von entscheidender Bedeutung war daher im gegenständlichen Fall die Beantwortung der Frage, ob die Abgabenfestsetzung im Jahr 2005 als "**Folge einer Außenprüfung**" erfolgt und somit die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren anzuwenden war.

In diesem Falle wäre die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994 im Jahre 2005 noch innerhalb der absoluten Verjährungsfrist und damit rechtmäßig erfolgt – Ablauf der Verjährungsfrist: 31.12.2007 (1992); 31.12.2008 (1993); 31.12.2009 (1994).

Beurteilt man die Abgabenfestsetzung des Jahres 2005 dagegen nicht als Folge einer Außenprüfung im Sinne des § 323 Abs. 16 BAO, so wäre die verkürzte absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren anzunehmen gewesen, die – trotz aller Unterbrechungshandlungen – jedenfalls bereits mit 31.12.2002 (1992), 31.12.2003 (1993) bzw. 31.12.2004 (1994) abgelaufen wäre. Die Abgabenfestsetzung bzw. die entsprechenden Bescheide vom 12. Oktober 2005 wären sohin als rechtswidrig ergangen zu beurteilen.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Eine Außenprüfung ist eine Prüfung im Sinne des § 147 Abs. 1 BAO, somit eine Buch- oder Betriebsprüfung oder eine Prüfung von Aufzeichnungen idF vor dem BGBl I Nr. 57/2004, nicht jedoch eine Nachschau, ein Auskunftsverlangen oder ein Amtshilfeersuchen.

Als "Folge einer Außenprüfung" ist auch – darauf hat bereits das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung unter Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.11.2001, 98/15/0056) hingewiesen – eine Nachforderung auf Grund einer die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften betreffende Außenprüfung, die zu einer Änderung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide führt, anzusehen (siehe auch Ritz, a.a.O., Tz 36 zu § 209).

Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge der Außenprüfung sind jene, die sich in Auswertung des Berichtes ergeben, somit **nicht auch solche**, die sich aus nach Beendigung der Prüfung neu hervorgekommenen Umständen ergeben (siehe UFS 19.3.2007, RV/0159-S/06).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die endgültigen Feststellungsbescheide, im Rahmen welcher hinsichtlich der Einkunftsanteile einiger Gesellschafter (auch des Bw's!) Liebhaberei angenommen wurde, und in weiterer Folge die entsprechenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1994 im **Anschluss an eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO** bei der Gesellschaft ergangen sind, wobei diese **vor dem 1.1.2005 begonnen** hat (4. November 2003).

Allerdings hatte diese Betriebsprüfung laut Aktenlage **explizit nur die Jahre 1998 bis 2000** betroffen.

Im Rahmen der in den Jahren 1998 bis 2000 durchgeföhrten Betriebsprüfung **für die Jahre 1992 bis 1995** war die Frage der Liebhabereibeurteilung nicht aufgeworfen und waren auch keine entsprechenden Feststellungen getroffen worden oder in deren Anschluss neue Bescheide ergangen.

Erst auf Grund der im Zuge der Außenprüfung **für die Jahre 1998 bis 2000** vorgenommenen Beurteilung im Hinblick auf Liebhaberei hat die Abgabenbehörde auch steuerliche Konsequenzen für die Vorjahre gezogen, zumal die Einkünfte für diese Vorjahre wegen des Liebhabereiverdachtes bislang nur im Wege einer vorläufigen Veranlagung festgestellt worden waren.

Es stellte sich nun daher mit Recht die Frage, inwieweit diese Feststellungen bzw. Nachforderungen als "Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1 BAO)" im Sinne des § 323 Abs. 16 BAO gewertet bzw. inwieweit solche Bescheidänderungen für Jahre, die gar nicht mehr Gegenstand der Außenprüfung gewesen waren, noch als "Folge einer Außenprüfung" betrachtet werden konnten.

Auf Grund ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes steht fest, dass Außenprüfungen aus Verjährungsicht grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam sein können, die **Gegenstand der Prüfung** sind (VwGH 11.4.1984, 82/13/0050; 30.10.2003, 99/15/0098).

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung musste sich der Unabhängige Finanzsenat – seiner bisherigen Entscheidungspraxis folgend (siehe UFS 19.3.2007, RV/0159-S/06; 22.11.2005, RV/0573-G/05) – der Ansicht des BMF (siehe z.B. SWK 13/14/2005, S 498) anschließen, **wonach die oben angeführte Übergangsregelung nur für Abgaben und Zeiträume Geltung haben kann, die in dem vor dem 1.1.2005 wirksam gewordenen Prüfungsauftrag genannt sind.**

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Übergangsregelung, wonach die absolute Verjährungsfrist erst ab 1.1.2006 auf 10 Jahre verkürzt wird, wäre sohin eine **formelle Buch- oder Außenprüfung über die Jahre 1992 bis 1994** gewesen, aus deren **Feststellungen** sich die Neubeurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Beteiligung ergeben hätte.

Im gegenständlichen Fall umfasste der **Prüfungsauftrag vom mit 30. Oktober 2003** nur die Umsatzsteuer, Kammerumlage und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die **Jahre 1998 bis 2000**. Die Anwendung der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 16 2. Satz BAO, wonach bei Nachforderungen als Folge einer vor dem 1.1.2005 begonnenen Außenprüfung § 209 Abs. 3 BAO erst ab 1.1.2006 in Kraft treten würde, konnte sohin **lediglich hinsichtlich dieser Jahre 1998 bis 2000**, nicht aber hinsichtlich anderer Jahre in Betracht kommen.

In der für die **Jahre 1992 bis 1995** durchgeführten Betriebsprüfung (Durchführungszeitraum 1998 bis 2000) war aber bezüglich der Einkunftsquelleneigenschaft keine Feststellung getroffen worden, sodass die "Liebhaberei-Feststellung" im Gefolge der zuletzt durchgeführten Betriebsprüfung **nicht** als Folge der früheren Außenprüfung für die Jahre 1992 bis 1995 qualifiziert werden konnte.

Bei dieser Sachlage ist die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 iVm § 323 Abs. 16 BAO hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Jahre 1992 bis 1994 bereits mit Ablauf von 10 Jahren ab Entstehen des Abgabenanspruches – also in allen Fällen vor 1.1.2005 – eingetreten, sodass die im Jahr 2005 – konkret am 12. Oktober 2005 – erlassenen, angefochtenen Bescheide außerhalb der absoluten Verjährungsfrist ergangen und damit mit Rechtswidrigkeit belastet waren.

Dem Berufungsbegehren war auf Grund dieser Erwägungen statzugeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Linz, am 24. Juni 2008