



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, Anschrift_Berufungswerber, vertreten durch die DEUTNER & DEUTNER Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 5020 Salzburg, Olivierstraße 12, vom 22. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch HR Dr. Alfred Schmidt, vom 23. Februar 2009 betreffend die **Einkommensteuer 1999** entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 1999 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen einen Sachbescheid, der nach Durchführung einer vom Berufungswerber beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens erlassen wurde.

Den Antrag auf **Wiederaufnahme** des Einkommensteuerverfahrens 1999 **vom 4. August 2008** begründete der Berufungswerber selbst damit, es sei nachträglich hervorgekommen, dass es sich beim mit 3. November 2003 datierten und der Einkommensteuerfestsetzung 1999 zu Grunde gelegten Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) um keinen Bescheid gehandelt habe (Fehladressierung nach Beendigung der Mitunternehmerschaft).

Diese Tatsache sei ihm erst am **2. Juni 2008 bekannt geworden**, weil ein Anwalt diesen

Fehler bei der Prüfung der diesbezüglichen Berufungsentscheidung vom 25. April 2008 erkannt und dies mitgeteilt habe.

Das Finanzamt gab dem Antrag statt und nahm das Einkommensteuerverfahren 1999 wieder auf. Dieser nicht weiter begründete Wiederaufnahmbescheid erwuchs in Rechtskraft.

Nicht so der mit dem Wiederaufnahmbescheid verbundene Sachbescheid vom 23. Februar 2009 (**Einkommensteuerbescheid 1999**), der sich im Spruch nicht vom letztgültigen, durch die Wiederaufnahme beseitigten Einkommensteuerbescheid vom 7. November 2003 unterscheidet. Das Finanzamt begründete das damit, dass in der Zwischenzeit (31. Oktober 2008) ein Feststellungsbescheid erlassen worden sei, der dem Berufungswerber wieder Einkünfte aus Gewerbebetrieb in unveränderter Höhe zugewiesen habe.

Dieser sei dem neuen Sachbescheid zugrunde zu legen (§ 192 BAO) ohne dass dem die Verjährung entgegenstünde. Erfolge nämlich die Bewilligung der Wiederaufnahme (als Folge des § 304 BAO zulässigerweise) nach Eintritt der Bemessungsverjährung, so sei auch die neue Sachentscheidung trotz allfälligen Eintrittes der Verjährung zulässig (*Ritz, BAO*³, § 304 Tz 8; UFS 27.2.2008, RV/0451-S/07).

Genau das bestreitet der Berufungswerber nun in seiner Berufung vor allem unter Hinweis auf eine unter SWK 2005, S 926 abgedruckte Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 (BMF-010103/0042-VI/2005), deren Aussagen „er sich vollinhaltlich zu eigen macht“. Darin wird unter anderen ausgeführt:

Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (den zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht.

Der steuerliche Vertreter führte im Kern aus, infolge Eintrittes der Festsetzungsverjährung sei – nach Wiederaufnahme und nach (bzw. trotz) Erlassung eines neuen Grundlagenbescheides – der Einkommensteuerbescheid 1999 als Nullbescheid zu erlassen gewesen.

Den anfänglichen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zog der Berufungswerber einen Tag vor dem für 22. Juni 2010 anberaumten Termin zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Entscheidung basiert auf dem geschilderten Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes sowie des Unabhängigen Finanzsenates abgebildet und unbestritten ist.

1 Verjährung

Das Recht eine Einkommensteuer festzusetzen endet nach fünf Jahren (§ 207 Abs. 2 BAO). Diese Verjährungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 BAO). Das Recht auf Festsetzung verjährt normalerweise spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 209 Abs. 3 BAO), die für die veranlagte Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, eintritt (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO).

Die Festsetzungsmöglichkeit für die Einkommensteuer 1999 endet deshalb nach den allgemeinen Regeln mit Ablauf des Jahres 2004. Die absolute Verjährung tritt mit Ablauf des Jahres 2009 ein.

Ausnahmsweise ist die Festsetzung jedoch auch noch nach Ablauf dieser Fristen zulässig. Gem. § 209a Abs. 2 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung nicht entgegen, die unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) abhängt.

Für einen Wiederaufnahmeantrag gilt dies nur, wenn er rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebbracht wurde. Rechtzeitig ist ein solcher Antrag, wenn er entweder innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre (§ 304 lit. a BAO) oder vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides gestellt wird (§ 304 lit. b BAO).

Wenn die Bewilligung der Wiederaufnahme - aufgrund eines rechtzeitig eingebrochenen Antrages - erst nach Eintritt der allgemeinen Verjährung erfolgt, ist deshalb trotzdem eine neue Sachentscheidung zulässig (*Ritz*, BAO³, § 304 Tz 8).

Das ist nach fester Überzeugung des Unabhängigen Finansenats aus zwei Gründen in sich schlüssig:

- 1) Der die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligende oder verfügende Bescheid ist zwingend mit der dieses wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung zu verbinden (§ 307 Abs. 1 BAO). Die beiden Entscheidungen stellen insofern – obwohl sie getrennt mittels Berufung bekämpfbar sind – eine Einheit dar.
- 2) Eine solche Wiederaufnahme nach Eintritt der allgemeinen Verjährung ist nur auf Antrag und niemals von Amts wegen zulässig. Mit diesem Antrag hat es der Abgabepflichtige selbst in der Hand, das Einkommensteuerverfahren neu aufzurollen. Diese Wahlmöglichkeit hat er auch dann noch, wenn er erst mit der Erlassung des neuen Sachbescheides erkennt, dass dieser seinen Erwartungen nicht entspricht. Er kann den Antrag auf Wiederaufnahme des

Verfahrens nämlich jederzeit - selbst noch im Rechtmittelverfahren - zurücknehmen (*Ritz*, BAO³, §303 Tz 36). Damit kann er auch die bereits erfolgte Wiederaufnahme und die unerwünschten Folgen im Einkommensteuerbescheid rückwirkend verhindern. Tut er dies aber nicht, trägt er alle Konsequenzen, wozu natürlich auch Steuernachforderungen zählen.

Beim letzten, das Einkommensteuerverfahren 1999 abschließenden Bescheid handelt es sich um den vom **7. November 2003**. Der Wiederaufnahmeantrag wurde im **August 2008** und damit eindeutig innerhalb der obigen **Fünfjahresfrist** gestellt. Er war damit ohne Zweifel rechtzeitig (§ 304 lit. b BAO) und zulässig. Daraus folgt nach der Systematik der BAO, dass auch die anschließende Sachentscheidung (der nun bekämpfte Einkommensteuerbescheid 1999 vom 23. Februar 2009) zulässig war.

Unstrittig ist, dass der Bescheid über die Stattgabe des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1999 und die damit verbundene Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1999 vom 7. November 2003 in Rechtskraft erwachsen sind. Ob diese Wiederaufnahme rechtmäßig war, ist der Beurteilung durch den Unabhängigen Finanzsenat deshalb entzogen. Richtet sich die Berufung nämlich nur gegen den Sachbescheid, hat die Berufungsbehörde die Wiederaufnahme nicht zu prüfen (VwGH 3.12.1986, 85/13/0162).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gebietet es in der Folge aber zwingend, die bisher durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2911) und neu zu beurteilen. Es steht in einem solchen Fall außer Frage, dass der neue Sachbescheid zu erlassen ist, was nur dann zu unterbleiben hätte, wenn in dieser "Sache" kein weiterer Bescheid ergehen dürfte (vgl. etwa VwGH 30.11.1971, 0904/71).

Im „neuen“ Sachbescheid sind Änderungen in alle Richtungen und nicht nur hinsichtlich der von Wiederaufnahmegründen berührten Bescheidelemente zulässig und nötigenfalls auch geboten. Das betrifft auch Änderungen in den von den Wiederaufnahmegründen nicht berührten Bescheidelementen (*Ritz*, BAO³, § 307, Rz 5; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

Im konkreten Fall wendet der Berufungswerber im Kern den Eintritt der Verjährung ein und legt dar, eine Einkommensteuerfestsetzung wäre überhaupt nicht mehr zulässig und deshalb ein „Nullbescheid“ zu erlassen gewesen.

De facto würde das die Steuerfreistellung des gesamten Einkommens (und nicht nur der vom Feststellungsverfahren betroffenen Einkünfte) bedeuten. Genau das ist aber nicht Ziel der Wiederaufnahme des Verfahrens, sondern die Übereinstimmung zwischen dem der Besteuerung zu Grunde liegenden Sachverhalt und der Realität. Nicht der Wegfall sondern die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung ist dabei beabsichtigt.

Eine ersatzlose Aufhebung kam deshalb nicht in Betracht.

2 Inhalt des Sachbescheides

Der zweitinstanzliche Abgabenbescheid hat – wie vom Finanzamt richtig angemerkt – gem. § 192 BAO die Feststellungen jener Feststellungsbescheide zugrunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Erlassung des zweitinstanzlichen Abgabenbescheides dem Rechtsbestand angehören (vgl. etwa VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143), selbst wenn sie nicht rechtskräftig sind. Die Überprüfung der inhaltlichen Richtigkeit dieser Feststellung verbietet § 252 Abs. 1 BAO.

Nachdem die ersten als „Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO“ bezeichneten Erledigungen aufgrund formeller Gründe ins Leere gingen, wurde in der Zwischenzeit neuerlich ein mit

31. Oktober 2008 datierter Feststellungsbescheid erlassen, mit dem gem. § 188 BAO über die Feststellung der Einkünfte 1999 der nicht mehr bestehenden „X-GmbH_und_Mitges“ abgesprochen wurde. Dieser Bescheid wurde an die ehemaligen Mitunternehmer adressiert und wies dem Berufungswerber als Beteiligten Nr. 002 Einkünfte aus Gewerbebetrieb von EUR 8.604,46 (= Veräußerungs- und Aufgabegewinn) und verrechenbare Verluste von EUR 1.993,13 zu.

Mit **Berufungsentscheidung** bestätigte der Unabhängige Finanzsenat diesen Bescheid im **Dezember 2009** inhaltlich und ergänzte ihn dahingehend, dass er die Möglichkeit eines Freibetrages gem. § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von EUR 21,80 einräumte (UFS 10.12.2009, RV/0077-S/09). Auch wenn dieser Bescheid beim Verwaltungsgerichtshof mit Beschwerde bekämpft wurde (Zl. 2010/15/0026), so ist er derzeit wirksam, was in der Berufung nicht in Frage gestellt wird.

Damit ist der Unabhängige Finanzsenat aber gem. § 192 iVm § 252 BAO ohne Einschränkungen an diese Entscheidung gebunden. Er hat deshalb zwingend die im zitierten Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen der Einkommensteuer 1999 zugrunde zu legen und damit die folgenden Einkünfte in Ansatz zu bringen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

	(ATS)	EUR
Einkünfte laut F-Bescheid	118.400,00	8.604,46
Freibetrag § 24 Abs. 4 EStG 1988	-300,00	-21,80
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	118.100,00	8.582,66
Verrechenbare Verluste (§ 10 EStG)	-27.426,00	-1.993,13

3 Zusammenfassung

Zusammenfassend ist damit festzustellen, dass die Festsetzung der Einkommensteuer 1999 durch den bekämpften Bescheid zulässig ist und zwingend zu erfolgen hat, dass dabei das Ergebnis des Feststellungsbescheides 1999 in der Fassung der Berufungsentscheidung vom 10. Dezember 2009 zwingend zu berücksichtigen ist und dass der bekämpfte Bescheid deshalb inhaltlich nur insofern einer weiteren Änderung bedurfte, als der Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG 1988 zusätzlich zu berücksichtigen war.

Dem Berufungsbegehren konnte deshalb nicht entsprochen werden.

Beilagen: 1 Berechnungsblatt in EUR

1 Berechnungsblatt in ATS (zur Info)

Salzburg, am 22. Juni 2010