



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 14

GZ. RV/0455-S/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr.G, vom 30. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 14. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war im Berufungsjahr an der E GmbH & Mitges. beteiligt. Mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid 1995 vom 27.Jänner 1998 wurden seine Einkünfte aus dieser Beteiligung erklärungsgemäß mit ATS – 69,- festgesetzt. Mit Datum 26.April 1999 erfolgte die bescheidmäßige Endgültigerklärung der vorläufigen Festsetzung der Einkommensteuer. Mit Bescheiden vom 28.Februar 2000 und 23.Dezember 2004 erfolgte jeweils eine automatische Bescheidänderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs.1 BAO.

Auf Grund der Mitteilung des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25.Jänner 2005 über das Ergehen eines neuerlichen Bescheides betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die genannte Gesellschaft und der daraus resultierenden Gewinntangente des Bw für das Jahr 1995 in Höhe von ATS 172.055,- erließ das Finanzamt Salzburg-Stadt datiert mit 3.März 2005 erneut einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995.

Mit Berufungsentscheidung vom 6.November 2006, RV/0067-G/ 06, entschied der Unabhängige Finanzsenat über die Berufung der E GmbH & Mitges, dass keinem der für das Kalenderjahr 1995 jemals erlassenen Feststellungsbescheide betreffend diese Gesellschaft Bescheidqualität zukomme.

Der Bw brachte daraufhin in der Folge am 12.Dezember 2006 einen auf diese Tatsache gestützten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO ein.

Zwischenzeitlich teilte das Finanzamt Graz-Stadt per Email vom 19.April 2007 mit, dass am 28.März 2007 wiederum ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Gesellschaft erlassen wurde, mit dem die Einkünfte des Bw, wie schon im letzten "Nichtbescheid", mit ATS 172.055,- festgestellt wurden.

Das Finanzamt gab daraufhin dem Wiederaufnahmeantrag vom 12.Dezember 2006 mit Bescheid vom 8.Mai 2007 statt und hob den Einkommensteuerbescheid 1995 vom 3.März 2005 auf. Der Wiederaufnahmbescheid blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft.

Der in diesem Zusammenhang erlassene neue Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 1995) wurde gemäß 295 BAO auf Grund der Feststellungen des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28.März 2007 erlassen und nicht mehr auf die Feststellungen vom 25.Jänner 2005 gestützt. In der Höhe der Einkünfte trat keine Änderung ein.

Dieser Bescheid wurde mit Berufung vom 30.Mai 2007 angefochten. Die Berufung wurde damit begründet, dass die Einkommensteuer gemäß § 209 Abs.3 BAO seit 1.Jänner 2006 verjährt sei. Es liege kein Tatbestand des § 209 a BAO vor, da es sich nicht um eine Abgabe handle, die von der Erledigung einer Berufung abhängig sei. Denn auf Grund der Entscheidung des UFS Graz vom 6.November 2006, RV/0067-G/06, wären sämtliche bisher einheitlich und gesondert ergangenen Feststellungsbescheide nichtig. Somit sei auch der abgeleitete Einkommensteuerbescheid nicht indirekt infolge einer Berufung ergangen, weshalb § 209a BAO nicht anwendbar sei. Abschließend beantragte der Bw in seiner Berufungsschrift die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 12.Juli 2007 ab. Begründend wurde ausgeführt, Verjährung wäre deshalb nicht eingetreten, weil dem genannten Feststellungsbescheid ein Antrag, nämlich eine Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 1995 vom 27.März 1997 samt Beilage zugrunde liege, mit dem die Zuerkennung von Verlustanteilen an die unechten Gesellschafter beantragt werde.

Im Vorlageantrag vom 24.Juli 2007 führte der Bw aus, dass hinsichtlich des Jahres 1995 bereits absolute Verjährung eingetreten sei. Die Finanzverwaltung qualifizierte die Feststellungserklärung vom 27.März 1997 ohne weitere Begründung als Antrag gemäß §209 a Abs 2. BAO. Sämtliche Kommentarmerlebnisse würden eine Erklärung nur dann als Antrag qualifizieren, wenn sie zu einer Gutschrift führe, was im gegenständlichen Fall nicht vorliege. Darüber hinaus seien auch im Fall der Qualifizierung der Feststellungserklärung als Antrag die Voraussetzungen des § 209 a BAO dennoch nicht gegeben, weil der Feststellungsbescheid von der Feststellungserklärung abweiche (weshalb es auf Ebene des Einkommensteuerverfahrens zu einer Nachforderung komme).

Mit Schreiben vom 15.Februar 2010 zog der Bw seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 207 Abs.2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs.1 lit.a BAO beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

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

Der Abgabenanspruch entsteht bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs.2 lit.a Z 2 BAO). Der Abgabenanspruch für die Einkommensteuer 1995 entsteht somit mit Ablauf des Kalenderjahrs 1995, die absolute Verjährung tritt mit Ablauf des Jahres 2005 ein.

Unter den Voraussetzungen des § 209 a BAO ist jedoch die Festsetzung einer Abgabe auch noch nach Ablauf der Verjährungsfrist zulässig, welche wie folgt lauten:

- 1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen (§ 209 a Abs.1 BAO).
- 2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs.1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs.1 oder wenn ein **Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens** rechtzeitig im Sinne des § 304 eingebracht wurde (Abs.2 leg.cit).

3) Sofern nicht Abs.1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

Gemäß § 304 lit b) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung nur zulässig, wenn ihr ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs.1 BAO zugrunde liegt.

Dies heißt für den berufungsgegenständlichen Fall, dass ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides (§ 304 lit.b) eingebrachter Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens die bereits eingetretene Verjährung außer Kraft setzt.

Hingewiesen werden darf in diesem Zusammenhang darauf, dass hier lediglich eine Wiederaufnahme des Verfahrens **über Antrag des Abgabepflichtigen** nicht aber eine amtswegige Wiederaufnahme zulässig ist, und somit ausschließlich der Abgabepflichtige selbst die oben dargestellten Rechtsfolgen herbeiführen kann.

Gemäß § 307 Abs.1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Der Wiederaufnahmsbescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können Ritz, BAO, § 307 Tz 7.

Erfolgt die Bewilligung der Wiederaufnahme gemäß § 304 zulässigerweise nach Eintritt der Bemessungsverjährung, so ist gemäß § 209 a BAO auch die neue Sachentscheidung trotz Eintrittes der Verjährung zulässig.

Gegenständlich wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens am 12. Dezember 2006, und somit jedenfalls vor dem Ablauf der Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren bis dahin abschließenden Bescheides vom 3.März 2005 gestellt und war somit rechtzeitig.

Mit Bescheid vom 8. Mai 2007 wurde dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1995 vom 3.März 2005 stattgegeben und der Einkommensteuerbescheid aufgehoben. Dieser Bescheid blieb unangefochten und ist somit in Rechtskraft erwachsen.

War die Wiederaufnahme trotz Ablauf der absoluten Verjährung zulässig, so ist auch die Festsetzung der Abgabe mit dem auf Grund der verfügten Wiederaufnahme zu erlassenden Sachbescheid zulässig.

Richtet sich die Berufung nur gegen den Sachbescheid, so hat die Berufungsbehörde auch nur in der Sache selbst (nicht aber über die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens) zu entscheiden. Sache ist diesfalls die Festsetzung der Einkommensteuer 1995, wobei der Bw neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jedenfalls weitere Einkünfte bezogen hat, die den Gesamtbetrag von ATS 10.000,- überstiegen, weshalb die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung gegeben waren und die neuerliche Erlassung eines Einkommensteuerbescheides 1995 zu Recht erfolgte. Hierbei waren auch die zwischenzeitlich im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der E GmbH & Mitges. ausgewiesenen Gewinnanteile des Bw zu erfassen. Dies führte zum Ansatz von Einkünften aus Gewerbetrieb für den Bw aus dieser Beteiligung in Höhe von ATS 172.055,-.

Da im rechtskräftig wieder aufgenommenen Verfahren die Einkommensteuer bescheidmäßig festzusetzen war, war im offenen Abgabenverfahren zwingend ein Erstbescheid zu erlassen und dabei das Ergebnis des zwischenzeitlich ergangenen Gewinnfeststellungsbescheides vom 28. März 2007 in Ansatz zu bringen. Der unrichtige Verweis auf § 295 BAO in diesem Zusammenhang blieb für gegenständliche Entscheidung ohne Relevanz.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 18. Februar 2010