



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Leneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Wilhelm Böhm und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufung des Bw., vertreten durch Fa. Bonafide GmbH, 1090 Wien, Berggasse 10, gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid vom 10.10.2006 des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, betreffend Einkommensteuer 1987 nach der am 15. Oktober 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Streitjahr an einer Personengesellschaft, der Fa. H., als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. Aus dieser Beteiligung erklärte der Bw. einen Verlust iHv ATS 515.000, der im am 2. September 1988 erlassenen Einkommensteuerbescheid 1987 in voller Höhe angesetzt wurde.

In weiterer Folge fand bei der Personengesellschaft eine abgabenbehördliche Prüfung statt, bei der der Verlust nicht anerkannt wurde. Das Finanzamt trug diesen Feststellungen mit einem am 21.12.1993 erlassenen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1987 Rechnung. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Aufgrund einer gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Personengesellschaft eingebrachten Berufung erließ das zuständige Finanzamt

am 28.11.2003 eine Berufungsvorentscheidung und anerkannte den Verlustanteil des Bw. mit ATS 144.621,02.

Aus nicht mehr nachvollziehbaren Gründen ist die Mitteilung über den Verlustanteil nicht im Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg eingelangt, weshalb dieses Finanzamt die Mitteilung neuerlich anforderte und den Einkommensteuerbescheid 1987 unter Ansatz des Verlustanteils am 10.10.2006 wiederum gemäß § 295 Abs. 1 BAO änderte.

Der Bw. beantragte mit am 3.11.2006 im Finanzamt eingelangtem Schreiben die Verlängerung der Rechtsmittelfrist gegen diesen Bescheid bis 31.12.2006.

Innerhalb offener Frist brachte er ein Schreiben ein, das in den relevanten Teilen wörtlich wie folgt lautete:

„... erhebe ich in offener Frist Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1987 mit folgender Begründung:

Es ist in diesem Fall die absolute Verjährung deswegen eingetreten, weil die akkordierende Bestimmung gemäß § 209a BAO in meinem Fall deswegen nicht gilt, weil diese noch nicht gültig war und daher die bis dahin geltenden Bestimmungen bezüglich der absoluten Verjährung gegolten haben. Aus diesem Grund ist der angefochtene Bescheid rechtswidrig...“

Das Finanzamt legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Die Berufungsbehörde richtet an den Bw. ein Schreiben folgenden Inhalts:

„In Ihrer Berufung gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 10.10.2006 bringen Sie vor, es sei hinsichtlich des angefochtenen Bescheides bereits absolute Verjährung eingetreten, da die Bestimmung des § 209a BAO noch nicht gültig war (unklar ist, zu welchem Zeitpunkt).“

Demgegenüber hatte § 209a BAO bereits ab 19.4.1980, also wesentlich vor dem Veranlagungsjahr, folgende Fassung:

„(1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.“

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.“

Unbestritten ist, dass die Festsetzung der Einkommensteuer 1987 zumindest mittelbar von der Erledigung einer Berufung, in concreto im Verfahren der Fa. H., abgehängt ist. Das Finanzamt war somit verpflichtet, trotz eingetretener Verjährung eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 1987 gem. § 295 Abs. 1 BAO vorzunehmen.

Überdies ist Ihr Berufsbegehren aus folgendem Grund unklar:

Käme der Berufungssenat zum Ergebnis, dass tatsächlich Verjährung eingetreten ist, so wäre auch die durchgeführte Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO unzulässig gewesen. Aus diesem Grund müsste der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben werden, was zur Folge hätte, dass der davor in Rechtsbestand befindliche Einkommensteuerbescheid vom 21.12.1993 mit einer Gutschrift von bloß ATS 12.360 wieder in Kraft treten würde. Dies würde somit eine Nachforderung in Höhe von ATS 86.800 bewirken.“

In der Vorhaltsbeantwortung brachte der Bw. vor, die Berufung habe sich nicht gegen den „Bescheid im Sinne des § 295 BAO, mit welchem die Einkommensteuerschuld 1987 herabgesetzt wurde“ gerichtet, sondern gegen Bescheide betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung.

Der neuerliche Vorhalt der Berufungsbehörde, in dem der Bw. um Bekanntgabe gebeten wurde, ob es sich bei der ausdrücklichen Anfechtung (auch) des Einkommensteuerbescheides 1987 um ein Versehen gehandelt habe und somit davon ausgegangen werden könne, dass eine Berufungserledigung hinsichtlich des gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1987 vom 10.10.2006 von ihm nicht mehr erwartet werde, blieb zunächst ohne Reaktion.

Aus einem danach mit dem steuerlichen Vertreter geführten Telefonat ergab sich, dass offensichtlich doch der gem. § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 1987 vom 10.10.2006 angefochten wurde. Der Vertreter ersuchte um Beischaffung des Feststellungsaktes des Finanzamtes Linz zwecks Überprüfung, ob (offensichtlich bezüglich des gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1987 vom 21.12.1993) bereits Verjährung eingetreten sei.

Der Referent teilte dem steuerlichen Vertreter nach nochmaliger Durchsicht der 1987 betreffenden Aktenteile am 8.9.2008 Folgendes mit:

„1) Der Erstbescheid 1987 (erklärungsgemäße Veranlagung) ist am 1.9.1988 verbucht worden. Dadurch ist nach den zum damaligen Zeitpunkt geltenden Verjährungsbestimmungen die Verjährung unterbrochen worden; die Verjährung wäre somit Ende 1993 eingetreten (gleiches würde im Übrigen auch nach der jetzigen Rechtslage gelten);

2) Der gemäß 295 Abs. 1 BAO geänderte ESt-Bescheid, der (auch) die bescheidmäßigen Feststellungen der H. . berücksichtigt hat, ist noch vor diesem Zeitpunkt, nämlich am 21.12.1993 ergangen. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

3) Der am 10.10.2006 erlassene neuerlich gemäß 295 Abs. 1 BAO geänderte ESt-Bescheid konnte und musste wegen der Bestimmung des § 209a BAO auch nach Eintritt der Verjährung ergehen.

Da somit auch die Erlassung des gemäß 295 Abs. 1 BAO geänderte ESt-Bescheid vom 21.12.1993 jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist erfolgte, muss nicht mehr überprüft werden, ob weitere Unterbrechungshandlungen des Feststellungsfinanzamtes erfolgten; dies selbst dann, wenn man die von mir als unrichtig angesehene Rechtsansicht teilen würde, wonach bei einem trotz eingetretener Verjährung erlassenen abgeleiteten Bescheid, der aber in Rechtskraft erwachsen ist, die Erlassung weiterer Änderungsbescheide unzulässig ist bzw. diese Änderungsbescheide die Rechtslage wiederherstellen müssen, die vor der Verjährung gegolten hat.

Somit würde auch eine Einsicht in die Feststellungsakten des Finanzamtes Linz nichts zur Klärung des Sachverhaltes beitragen, weshalb ich hierzu keine Veranlassung mehr sehe.“

In der am 15. Oktober 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

“Dr. Halm:

Ich halte klarstellend fest, dass sich meine Berufung tatsächlich gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1987 vom 10. Oktober 2006 richtet. Zum Beweis dafür, dass

bereits bei der Erlassung des ersten gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheides vom 21. Dezember 1993 Verjährung eingetreten war, beantrage ich die Beischaftung des Finanzamtsaktes des Finanzamtes Linz zu StNr. 123/4567 (Fa. H.).

Mag. Kovacs:

Das Finanzamt hält seinen Rechtsstandpunkt aufrecht, dass im Zuge der Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO noch keine Verjährung eingetreten war. Hinzuweisen ist darauf, dass selbst dann, wenn § 209a BAO bei Erlassung des Erstbescheides noch nicht in Kraft gewesen sein sollte, Verfahrensrecht generell rückwirkend anzuwenden ist. Dies dann, wenn der Gesetzgeber nicht ausdrücklich anderes anordnet. Somit war bei der zweiten Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO die zu diesem Zeitpunkt geltende verfahrensrechtliche Rechtslage zu beachten.

Dr. Halm:

Zu den Ausführungen der Vertreterin der Amtspartei gebe ich an, dass in diesem Fall das Günstigkeitsprinzip anzuwenden wäre, weshalb sehr wohl die absolute Verjährung anzunehmen ist. Vorsorglich wird auch die Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Grundsatzes des „fair trial“ eingewandt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen

Nach § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist „bei allen übrigen Abgaben“ fünf Jahre. Die Verjährung beginnt diesfalls nach § 208 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

§ 209 Abs. 1 BAO hatte vom 19.4.1980 bis zum 31.12.2004 folgende Fassung:

„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.“

Ab 1.1.2005 lautet § 209 Abs. 1 BAO 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.“

§ 209a Abs. 1 und 2 BAO hatten von 19.4.1980 bis 30.12.2004 folgende Fassung:

„(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.“

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.“

Durch BGBl. I 180/2004 wurde in Abs. 2 nach dem Wort „Zeitpunkt“ die Wortfolge „wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1“ eingefügt. Im Übrigen blieb die Bestimmung unverändert.

Sachverhalt

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte unstrittige Sachverhalt ist aus den ersten vier Absätzen der Entscheidungsgründe zu entnehmen.

Rechtliche Würdigung

Wie dem steuerlichen Vertreter am 8.9.2008 mitgeteilt wurde, ist durch die Erlassung des Erstbescheides 1987 im Jahr 1988 nach den zum damaligen Zeitpunkt geltenden Verjährungsbestimmungen die Verjährung unterbrochen worden; die Verjährung wäre somit Ende 1993 eingetreten. Der gemäß 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid, in dem der Verlustanteil des Bw. an der Fa. H. nicht anerkannt worden ist, ist noch vor diesem Zeitpunkt, nämlich am 21.12.1993 und somit innerhalb der Verjährungsfrist ergangen. Hingewiesen wird darauf, dass auch die Ermittlungshandlungen aufgrund der bei der Personengesellschaft durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, die naturgemäß vor dem 21.12.1993 erfolgt sind, die Verjährung neuerlich unterbrochen haben (sh. Ritz, BAO³, § 209 Tz 9). Aus diesem Grund war auch die Einsichtnahme in den Veranlagungsakt der Fa. H. entbehrlich; der diesbezügliche Beweisantrag des Bw. war daher als unerheblich iSd § 183 Abs. 3 BAO abzulehnen.

Da gegen den an die Fa. H. ergangenen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, der im Verhältnis zum Einkommensteuerbescheid des Bw. einen Grundlagenbescheid darstellt, Berufung ergriffen wurde, war das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg nach Erledigung dieser Berufung gemäß der oben zitierten Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO berechtigt und verpflichtet, ungeachtet eines etwaigen Eintritts der Verjährung den Einkommensteuerbescheid des Bw. neuerlich gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern. Dies wird auch vom Bw. nicht bestritten.

Ergänzt wird, dass selbst für den Fall, dass bereits bei Erlassung des gemäß 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides vom 21.12.1993 Verjährung eingetreten gewesen wäre (was nach dem oben Gesagten aber eindeutig nicht gegeben war), dies durch den Umstand, dass dieser Bescheid nicht angefochten wurde und daher in Rechtskraft erwachsen ist, saniert worden wäre. Für eine Rechtsauslegung, wie sie dem Bw. vorschwebt, derzufolge bei einer neuerlichen Änderung nach § 295 BAO auch der ursprünglich vor Jahren rechtskräftig gewordene Änderungsbescheid wegen Verjährung aufgehoben werden müsste, fehlt jedenfalls jede Rechtsgrundlage.

Wien, am 16. Oktober 2008