

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

28.02.1995

**Geschäftszahl**

95/14/0021

**Beachte****Serie (erledigt im gleichen Sinn):**

95/14/0020 E 28. Februar 1995

94/14/0175 E 19. Oktober 1995

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde der M in G, vertreten durch Dr. C, Rechtsanwalt in V, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 24. November 1994, Zl. 13/52/1-BK/Ba-1994, betreffend Einkommensteuer 1983, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

**Begründung**

Das Finanzamt Eisenstadt hatte mit Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für die F-KG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 1983 gemäß § 200 Abs. 1 iVm § 190 Abs. 1 BAO vorläufig festgestellt und ausgesprochen, daß auf die Beschwerdeführerin ein Verlustanteil von 104.061 S entfalle. Das Finanzamt Vöcklabruck hatte diesen Verlustanteil in dem an die Beschwerdeführerin ergangenen Einkommensteuerbescheid für 1983 berücksichtigt. In der Folge erließ das Finanzamt Eisenstadt einen weiteren vorläufigen Feststellungsbescheid für 1983, der den Verlustanteil der Beschwerdeführerin wiederum mit 104.061 S auswies.

Seit dem Jahr 1991 wurde der Akt betreffend die Feststellung von Einkünften für die F-KG vom Finanzamt Salzburg-Stadt geführt. Im Zuge einer auch das Jahr 1983 betreffenden Betriebsprüfung stellte dieses Finanzamt fest, daß die Tätigkeit der KG keine Einkunftsquelle begründe (Liebhaberei); mit Feststellungsbescheid nach § 188 BAO vom 18. Februar 1994 hob es die vorläufige Einkünftefeststellung für 1983 auf und sprach aus, daß eine Einkünftefeststellung zu unterbleiben habe. Das Finanzamt Vöcklabruck erließ daraufhin den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 28. Juni 1994, in welchem es das Einkommen nicht mehr um den Verlustanteil aus der Beteiligung an der F-KG minderte.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wendete die Beschwerdeführerin Verjährung ein. Die Erlassung von Feststellungsbescheiden sowie die auf die Feststellung von Einkünften gerichteten Amtshandlungen stellten zwar Unterbrechungshandlungen hinsichtlich der Einkommensteuer der Beteiligten dar, allerdings nur dann, wenn diese Handlungen von der für die Einkommensteuerfestsetzung sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde gesetzt würden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Amtshandlungen eines Finanzamtes im Zusammenhang mit der Feststellung von Einkünften seien von einer sachlich zuständigen Abgabenbehörde vorgenommen und daher taugliche Unterbrechungshandlungen. Der letzte vom Finanzamt Eisenstadt erlassene (vorläufige) Feststellungsbescheid für 1983 - mit diesem wurde für die Beschwerdeführerin (erneut) ein Verlustanteil von 104.061 S festgestellt - habe somit den Lauf der Verjährung hinsichtlich des gegenständlichen Einkommensteueranspruches unterbrochen, sodaß der Einkommensteuerbescheid vom 28. Juni 1994 noch innerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden sei.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich verletzt im Recht, daß der "Einkommensteuerbescheid 1983 nach Ablauf von mehr als 5 Jahren nicht mehr abgeändert werden darf (Verjährung)" und "im Rahmen dieses Einkommensteuerbescheides Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mit 0,- S in Ansatz gebracht werden dürfen". Zur Begründung bringt sie vor, weder das Finanzamt Eisenstadt noch das Finanzamt Salzburg-Stadt seien für die Festsetzung der Einkommensteuer 1983 örtlich zuständig gewesen. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 1993, 92/16/0198, führt sie sodann aus: "Es ist meiner Ansicht nach daher die Verjährung meiner Einkommensteuer allein danach zu prüfen, ob das für meine Veranlagung zuständige Finanzamt Vöcklabruck innerhalb der Verjährungsfrist entsprechende Schritte gesetzt hat und nicht, ob die Schritte, die im Zusammenhang mit dem Grundlagenbescheid gesetzt wurden, verjährungsunterbrechend waren oder nicht."

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich im Recht verletzt, daß nach Ablauf von fünf Jahren der Einkommensteuerbescheid nicht mehr geändert werden dürfe. Die Formulierung des Beschwerdepunktes ist in dieser Form aber mit der Gesetzeslage nicht vereinbar, da auf die Dauer der Verjährungsfrist, deren Beginn und Unterbrechung Bedacht genommen werden muß. In der Beschwerdebegründung setzt sich die Beschwerdeführerin lediglich unter dem Gesichtspunkt der örtlichen Zuständigkeit des Finanzamtes mit der Eignung vom Finanzamt gesetzter Maßnahmen als Unterbrechungshandlungen auseinander.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden einheitlich und gesondert festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft
- b) aus Gewerbebetrieb
- c) aus selbständiger Arbeit
- d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Die Voraussetzungen für die Durchführung einer Feststellung nach § 188 BAO ergeben sich aus einkommensteuerlichen Vorschriften: es müssen Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 oder 6 (§§ 21 bis 24 oder 28) EStG vorliegen, diese müssen nach einkommensteuerlichen Vorschriften einer Mehrheit von Personen zugerechnet werden. Der Bescheid nach § 188 BAO stellt Art und Höhe des einheitlichen Gewinnes bzw. Überschusses - dieser umfaßt beispielsweise auch Sonderbetriebsausgaben und Sonderwerbungskosten - fest, der für die Personenvereinigung nach einkommensteuerlichen Vorschriften zu ermitteln ist. Er stellt weiters fest, welcher Anteil am Gewinn bzw. Überschuß jedem Beteiligten zuzurechnen ist. Im Bescheid nach § 188 BAO ist zudem über bestimmte Fragen, welche die einkommensteuerliche Behandlung der festgestellten Einkünfteanteile betreffen, wie etwa ob die Einkünfteanteile der Besteuerung nach § 37 EStG unterliegen (siehe hiezu Stoll, BAO-Kommentar, 1997ff; Ritz, BAO-Kommentar, § 188 Tz. 9ff), abzusprechen.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO unzweifelhaft primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches (Körperschaftsteueranspruches) gegenüber den Beteiligten abzielt.

Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1980). Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) von den nach § 55 (58) BAO örtlich zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in einem einheitlichen Sonderverfahren zusammengezogen. Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden (Körperschaftsteuerbescheiden) der Beteiligten zugrunde zu legen.

Nach ständiger Rechtsprechung sind nur solche Amtshandlungen geeignet, die Verjährung zu unterbrechen, die von der SACHLICH zuständigen Abgabenbehörde (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 13. April 1987, 85/15/0377, und vom 23. Februar 1987, 85/15/0131) zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches vorgenommen worden sind (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Oktober 1985, 84/16/0006, 0007, vom 27. April 1987, 85/15/0323, und vom 10. Juni 1991, 90/15/0115).

Für Gewinnfeststellungsbescheide hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1975, 43/74;

29. September 1982, 13/201, 215, 1025, 1026/80;

22. Jänner 1986, 84/13/0013) ausgesprochen, daß sie hinsichtlich der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) der Beteiligten Unterbrechungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO darstellen (vgl auch Stoll, BAO-Kommentar, 2189). Der Verwaltungsgerichtshof ist auch durch die vorliegende Beschwerde nicht veranlaßt, von dieser Rechtsprechung abzugehen, weil Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten (Einkommensteuer- bzw Körperschaftsteuer-)Abgabenansprüchen gerichtet sind.

Zu Unrecht beruft sich die Beschwerdeführerin auf das hg. Erkenntnis vom 18. November 1993, 92/16/0198, in welchem der Verwaltungsgerichtshof zu beurteilen hatte, ob hinsichtlich der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung von Schenkungssteuer aus der Übertragung von GmbH-Anteilen die vom Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis (bzw. mit erweitertem Aufgabenkreis iSd 8 AVOG) vorgenommene Feststellung des gemeinen Wertes der Anteile eine Unterbrechungshandlung darstellt. In diesem Erkenntnis ist nicht die Rede von Bescheiden betreffend Feststellung von Einkünften, es enthält aber die Aussage, Unterbrechungshandlungen (auch die Erlassung von "Feststellungsbescheiden") müßten von der konkret zur Erhebung der Abgabe (sachlich und örtlich) zuständigen Abgabenbehörde gesetzt werden. Diese Aussage darf aber nur im Zusammenhang mit der im unmittelbar vorangehenden Absatz jenes Erkenntnisses getroffenen Darlegung gesehen werden, wonach nur Amtshandlungen der sachlich zuständigen Abgabenbehörde ZUR GELTENDMACHUNG EINES BESTIMMTEN ABGABENANSPRUCHES die Verjährung unterbrechen. Daraus ergibt sich nämlich, daß die Aussage im Erkenntnis 92/16/0198 betreffend die konkret zuständige Abgabenbehörde speziell auf das Verhältnis der Feststellung des gemeinen Wertes eines Anteiles zum Anspruch auf Schenkungssteuer aus der Übertragung dieses Anteiles gemünzt ist: Durch die Feststellung des gemeinen Wertes für Anteile kommt in keiner Weise zum Ausdruck, daß der Anspruch auf Schenkungssteuer allgemein oder gar für eine bestimmte (künftige) Schenkung geltend gemacht werde. Eine solche nicht in Nahebeziehung zu einem Steueranspruch auf Schenkungssteuer stehende Amtshandlung (Feststellung des gemeines Wertes, welcher in Anbetracht des § 1 Abs. 2 BewG idF vor BGBl. 327/1986 für die Bewertung hinsichtlich der Schenkungssteuer bindend war) hätte dann eine Unterbrechungshandlung darstellen können, wenn sie - die Zulässigkeit einer derartigen Maßnahme ist hier nicht zu beurteilen - vom für die Erhebung der Schenkungssteuer aus einem bestimmten schenkungssteuerpflichtigen Vorgang konkret zuständigen Finanzamt gesetzt worden wäre, weil nur dann der Amtshandlung (Feststellung des gemeines Wertes) die Bedeutung beigelegt werden hätte können, zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches vorgenommen worden zu sein. Im Gegensatz zur Feststellung des gemeinen Wertes von Anteilen ist die Feststellung von Einkünften (einschließlich der Einkunftsanteilen der Beteiligten) eindeutig auf die Geltendmachung der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer der Beteiligten für das Jahr der Einkünftefeststellung ausgerichtet.

Daß die belangte Behörde die Erlassung des Bescheides betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für 1983 als wirksame Unterbrechungshandlung hinsichtlich der Verjährung des Anspruches auf Festsetzung der Einkommensteuer 1983 für die Beschwerdeführerin angesehen hat, kann der Verwaltungsgerichtshof somit nicht als rechtswidrig erkennen.

Zur behaupteten Rechtsverletzung durch den Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0 S im angefochtenen Bescheid enthält die Beschwerde keine Ausführungen und ist dem Verwaltungsgerichtshof eine Rechtsverletzung in Anbetracht der bescheidmäßigen negativen Feststellung nach § 188 BAO (vgl. die bei Zorn, ÖStZ 1989, 279f zitierte hg. Judikatur, insbesondere das hg. Erkenntnis vom 17. Mai 1989, 85/13/0176) nicht erkennbar.

Die Beschwerdeführerin behauptet zwar, sie sei, insbesondere weil die belangte Behörde keine mündliche Verhandlung durchgeführt habe, im Recht auf Gehör verletzt worden, trägt aber nicht vor, welches Vorbringen zu erstatten sie gehindert gewesen wäre. Unbestritten ist im übrigen, daß sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht beantragt hat. Auch dieses Vorbringen ist daher nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Da schon der Inhalt der Beschwerde erkennen ließ, daß die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war sie gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.