

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/7103756/2010

Hintere Zollamtsstraße 2b
1030 Wien
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr, gegen die gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheide des FA Wien 12/13/14/Purkersdorf vom 31.1.2011 betreffend Einkommensteuer 2002 und vom 30.6.2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid vom 31. Jänner 2011 wird aufgehoben.
2. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 1FA Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Mit Bescheid vom 31. Jänner 2011 wurde der gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2002 vom 26. Februar 2010 auf Grund der bescheidmäßigen

Feststellungen des Finanzamtes Z zu Steuernummer xxxx vom 29. November 2010 abermals gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeändert.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 31. Jänner 2011 wird eingewendet, dass die dem Bescheid zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide dem Bf. gegenüber mangels ordnungsgemäßer Zustellung nicht wirksam geworden seien, sodass der bekämpfte Einkommensteuerbescheid bzw. die Bescheidänderung nach § 295 BAO ohne wirksame Rechtsgrundlage erfolgt sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2011 wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2002 aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, dass die dem gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 31. Jänner 2011 zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide der C GmbH und Mitges. sowie der A GmbH und Mitges., jeweils vom 29. November 2010, nicht rechtswirksam ergangen seien.

Mit Eingabe vom 14. November 2011 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein und verwies auf die Ausführungen in den Beschwerden (Berufungen) vom 28. Februar 2011 gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 31. Jänner 2011 und vom 25. März 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 26. Februar 2010.

Die den bekämpften Einkommensteuerfestsetzungen zu Grunde liegenden Grundlagenbescheide seien als Nichtbescheide unwirksam, sodass die Einkommensteuerfestsetzungen ohne wirksame Rechtsgrundlage erfolgt seien.

Gem. § 280 BAO bestehe im Abgabungsverfahren kein Neuerungsverbot, sodass Erweiterungen des Berufungsbegehrens bis zur Wirksamkeit der Berufungsentscheidung zulässig seien.

Der berufungsgegenständliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 sei gem. § 251 erster Satz BAO in vollem Umfang anfechtbar; er sei daher auch in Belangen voll anfechtbar, in denen keine Änderung eingetreten sei und sogar in solchen Punkten, über die in einem Rechtsmittel gegen den früheren Bescheid schon abgesprochen worden sei. Beantragt wird, auch den Bescheid vom 26. Februar 2010 aufzuheben.

Mit Bescheid vom 15. Februar 2012 wurde der geänderte Einkommensteuerbescheid 2002 vom 26. Februar 2010 gem. § 295 Abs. 1 BAO neuerlich abgeändert.

Die Änderung erfolgte auf Grund der Feststellungsbescheide betreffend A GmbH & Mitges (StNr FA xxxx) vom 20. Oktober 2011, betreffend C GmbH & Mitges (StNr FA zzzz) vom 9. November 2011 sowie betreffend B GmbH & atypisch Stille (StNr FA yyyy) vom 13. Dezember 2011.

2. Mit (gem. § 295 Abs. 1 geändertem) Bescheid vom 19. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte mit -132.776,11 Euro (darin enthalten Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -159.146,16 Euro) ermittelt und die Einkommensteuer mit -16.026,28 festgesetzt.

Auf Grund des in diesem Jahr entstandenen Verlustes wurde vom Finanzamt bei der Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 2004 bis 2008 jeweils ein gemäß § 2 Abs.

2b Z 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) gekürzter Verlustabzug berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 26. Februar 2010 wurde der Einkommensteuerbescheid 2003 gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Dabei wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -22.765,07 Euro festgesetzt und der Gesamtbetrag der Einkünfte mit 3.604,98 Euro berechnet.

In der Folge erließ das Finanzamt am 30. Juni 2010 gem. 295 Abs. 3 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2008, in welchen ein Verlustabzug nicht berücksichtigt wurde. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass in den Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2008 ein aus einem Verlust des Veranlagungszeitraumes 2003 resultierender Verlustabzug (Verlustvortrag) in der jeweils bezifferten Höhe berücksichtigt worden sei. Dem gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2003 liege jedoch ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte zugrunde. Der bisher vorgetragene Verlust sei mit Erlassung dieses Bescheides weggefallen. Da der Einkommensteuerbescheid vom 26. Februar 2010 keinen (vortragsfähigen) Verlust mehr ausweise, wären die nach diesem Bescheid ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2008 gem. § 295 Abs. 3 BAO abzuändern gewesen.

Die gegenständlichen Beschwerden (Berufungen) hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2008 richten sich gegen die Nichtberücksichtigung von vortragsfähigen Verlusten. Weiters wird vom Beschwerdeführer (Bf.) vorgebracht, dass die Bescheide nicht nachvollziehbar seien, da sie weder den Beteiligungstitel noch die Herkunft der Beträge enthielten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2010 wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 als unbegründet abgewiesen und darauf hingewiesen, dass ein Bescheid, welchem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (§ 252 BAO).

In dem als "*Berufung*" bezeichneten Vorlageantrag vom 30. Oktober 2010 wird die mangelnde Nachvollziehbarkeit bei rund 150 Bescheidänderungen eingewendet, zumal bei den Begründungen nur das Finanzamt und eine Steuernummer (die sich oftmals ändert) angegeben werde, nicht jedoch der Firmenname.

Mit Bescheiden vom 15. Februar 2012 wurden die geänderten Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 vom 30. Juni 2010 gem. § 295 Abs. 1 BAO neuerlich abgeändert. Für das Jahr 2003 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr mit -9.804,92 Euro festgesetzt; der Gesamtbetrag der Einkünfte ist mit 16.565,13 Euro ausgewiesen.

Die Änderung erfolgte auf Grund der Feststellungsbescheide betreffend A GmbH & Mitges (StNr FA xxxx) vom 20. Oktober 2011 und betreffend B GmbH & atypisch Stille (StNr

FA yyyy) vom 13. Dezember 2011 sowie des Nichtfeststellungsbescheides betreffend C GmbH & Mitges (StNr FA zzzz) vom 9. November 2011.

In einem anlässlich der geänderten Einkommensteuerfestsetzungen eingebrachten Schriftsatz vom 19. März 2012 wird ergänzend ausgeführt, dass einer Abgabefestsetzung für die beschwerdegegenständlichen Jahre der Eintritt der von Amts wegen zu beachtenden abgabenrechtlichen Bemessungsverjährung gem. § 207 Abs. 2 BAO iVm § 302 Abs. 1 BAO entgegenstehe, da die fünfjährige Verjährungsfrist abgelaufen sei. Eine Verlängerung der Verjährungsfrist durch nach außen wirksame und einwandfrei nach außen erkennbare Amtshandlungen sei nicht ersichtlich. Zur Begründung der Bescheidänderungen sei anzumerken, dass Feststellungsbescheide immer ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden könnten.

Die Feststellungen in den Bescheidbegründungen, insbesondere zum Vorliegen des Tatbestandes einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung (*Anmerkung: betreffend das Jahr 2002*), seien nicht nachvollziehbar.

Darüber hinaus seien sämtliche, den geänderten Abgabefestsetzungen zu Grunde liegenden ursprünglichen Feststellungsbescheide als gesetzwidrige Nichtbescheide qualifiziert worden, die schon mangels gesetzlicher Zustellung keine iSd § 209 Abs. 1 BAO verjährungsverlängernde Wirkung entfalten hätten können.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zunächst ist festzuhalten, dass die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2004 bis 2007 vom 31. Jänner 2011 bzw. vom 30. Juni 2010 am 15. Februar 2012 (neuerlich) gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert wurden. § 295 Abs. 1 BAO bestimmt u.a., dass ein von einem Feststellungsbescheid abzuleitender Bescheid im Falle der nachträglichen Änderung des Feststellungsbescheides durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ist. Damit ist klargestellt, dass die gemäß § 295 BAO später erlassenen Bescheide vom 15. Februar 2012 insgesamt und zur Gänze an die Stelle der früheren Bescheide treten, mögen diese früheren Bescheide auch rechtswidrig sein (vgl. VwGH 19.3.1997, 97/13/0038).

Tritt aber ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. § 253 BAO ist u.a. bei gemäß § 295 geänderten Bescheiden anwendbar (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 5. Auflage, § 253 Tz 2).

Damit gelten die gegenständlichen Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2002 und 2004 bis 2007 auch als gegen die gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheide vom 15. Februar 2012 gerichtet.

1. Einkommensteuerbescheid 2002

1.1. Zum Einwand des Vorliegens von Nichtbescheiden

Der Bf. bringt vor, dass die der bekämpften Einkommensteuerfestsetzung zu Grunde liegenden Grundlagenbescheide als Nichtbescheide unwirksam seien, sodass die Einkommensteuerfestsetzung ohne wirksame Rechtsgrundlage erfolgt sei.

Erwiesen ist, dass die vom Finanzamt FA ausgefertigten Erledigungen der C GmbH und Mitges. sowie der A GmbH und Mitges. vom 29.11.2010 betreffend Feststellung von Einkünften, die als Grundlage für die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2002 gem. § 295 BAO am 31.1.2011 herangezogen wurden, nicht rechtswirksam ergangen sind. Damit hat aber ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt, um den Einkommensteuerbescheid für 2002 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern.

Im Erkenntnis vom 24.11.1998, 93/14/0203, hat der VwGH ausgesprochen, dass im Falle einer unzulässigen, weil auf Grundlage von Nichtbescheiden erfolgten Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der abgeänderte Bescheid aufzuheben ist.

Der in Beschwerde gezogene Einkommensteuerbescheid 2002 vom 31. Jänner 2011 war daher aufzuheben, sodass der Einkommensteuerbescheid vom 26. Februar 2010, gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert am 15. Februar 2012, wieder in Kraft gesetzt wird.

Dem Einwand, dass es sich auch bei den dem Einkommensteuerbescheid vom 26. Februar 2010 zu Grunde liegenden Feststellungsbescheiden ebenfalls um Nichtbescheide handle, wird entgegengehalten:

Es trifft zwar zu, dass gem. § 251 BAO Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, in vollem Umfang anfechtbar sind und daher auch in Belangen, in denen keine Änderung eingetreten ist und sogar in Punkten, über die in einem Rechtsmittel gegen den früheren Bescheid schon abgesprochen wurde, voll anfechtbar sind. Ebenso ist es zutreffend, dass ein gem. § 295 BAO erlassener Bescheid voll anfechtbar ist. Allerdings kann die Bestimmung des § 251 BAO nicht dazu führen, dass im Rahmen einer Entscheidung über eine Beschwerde (Berufung) gegen einen ändernden Bescheid auch der geänderte Bescheid aufgehoben oder abgeändert wird. Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist die durch den Vorlageantrag als unerledigt geltende Beschwerde (Berufung) gegen den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2002 vom 31. Jänner 2011. Dieser Bescheid ersetzt den Bescheid vom 26. Februar 2010 und ist in vollem Umfang anfechtbar; die Abänderungsbefugnis besteht aber nur innerhalb der "Sache". Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (Ritz, a.a.O., § 263, Tz 6). Wenngleich das Bundesfinanzgericht zur Abänderung des angefochtenen Bescheides in jede Richtung berechtigt und verpflichtet ist, darf doch die neue Entscheidung nicht über einen anderen Gegenstand ergehen, als über den, der vom angefochtenen Bescheid erfasst wurde und im Spruch des Bescheides Ausdruck und Niederschlag gefunden hat. Der bereits in Rechtskraft erwachsene Bescheid vom 26. Februar 2010 kann daher nicht Gegenstand der vorliegenden Beschwerde sein.

1.2. Verjährung

Gemäß § 207 Abs. 1 und 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Abgabensart Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (idF StReformG 2005, BGBl I 2004/57).

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Der Abgabensanspruch betreffend Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf jenes Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wurde.

In § 209 Abs. 1 BAO ist angeordnet: *"Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches 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. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen."*

Die fünfjährige Verjährungsfrist beträgt als Folge des § 209 Abs. 1 erster Satz bei veranlagten Abgaben mindestens sechs Jahre. Eine verlängerungsrelevante Amtshandlung (§ 209 Abs. 1 BAO) muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098). Auch "prophylaktische" Amtshandlungen (zB die Zusendung einer Abgabenerklärung) verlängern die Verjährungsfrist (VwGH 1.12.1987, 86/16/0008). Es ist weder erforderlich, dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegt (VwGH 12.8.1994, 94/14/0055), noch dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen (VwGH 29.11.1988, 86/14/0134; 7.7.2004, 2004/13/0080). Auch nicht notwendige (VwGH 23.2.1987, 85/14/0131; 7.7.2004, 2004/13/0080; 22.2.2008, 2007/17/0128) bzw gesetzwidrige Verwaltungsakte (VwGH 29.3.1993, 91/15/0093, 0094; 7.7.2004, 2004/13/0080; 7.9.2006, 2006/16/0041) haben diese Wirkung (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 209 Tz 6-7).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Grundlagenbescheide (wie die gegenüber der A GmbH & Mitges, der B GmbH & atypisch Stille und der C GmbH & Mitges erlassenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (vgl. allgemein VwGH 27.3.1996, 92/13/0299; 25.9.2001, 95/14/0098; 17.12.2003, 99/13/0131 und 11.11.2008, 2006/13/0187; betreffend Bescheide gemäß § 188, VwGH 14.5.1991, 90/14/0149; 22.4.1998, 93/13/0277; 3.9.2008, 2006/13/0167).

Nach Ritz, BAO, 5. Auflage, § 209 Tz 12 mit Verweis auf Tz 9, verlängern Feststellungsbescheide die Verjährungsfrist für jene Abgabensprüche, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet sind (betreffend - auch von einem für die Erhebung

der "abgeleiteten" Einkommensteuer nicht örtlich zuständigen Finanzamt erlassene - Feststellungsbescheide gemäß § 188, z.B. VwGH 28.2.1995, 95/14/0021).

Für den Einkommensteuerbescheid 2002 bedeutet dies Folgendes:

Wie oben dargelegt, begann für die genannte Abgabe die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2002 zu laufen. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO unterliegen hinterzogene Abgaben einer siebenjährigen Verjährungsfrist.

Erlassung des Erstbescheides am 12.8.2003, daher Verlängerung der siebenjährigen Verjährungsfrist bis Ende 2010. Im Jahr 2010 Erlassung eines gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheides am 26.2.2010 sowie einer Berufungsvorentscheidung am 12.5.2010, somit Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis Ende 2011.

Im Jahr 2011 Erlassung eines gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheides am 31.1.2011 (auch später aufgehobene Bescheide haben eine die Verjährungsfrist verlängernde Wirkung) und einer Berufungsvorentscheidung am 13.10.2011.

Nach der oben dargestellten Rechtslage wurde durch diese vom Finanzamt unternommenen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) die Verlängerung der Verjährungsfrist bis zum 31.12.2012 bewirkt.

Insoweit im ergänzenden Schriftsatz vom 19.3.2012 ausgeführt wird, dass insbesondere die Feststellungen zum Tatbestand der vorsätzlichen Abgabenverkürzung nicht nachvollziehbar seien, ist festzuhalten:

Voraussetzung für die Anwendung der siebenjährigen Verjährungsfrist ist nicht, dass der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen hat; die siebenjährige Verjährungsfrist gilt nämlich unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen hat (vgl. Ritz, a.a.O., § 207 Tz 16 und die dort angeführte Judikatur).

Im Erkenntnis vom 4. Juli 1960, Zl. 582/58, hat der VwGH festgestellt, dass es nicht darauf ankommen kann, ob der Steuerschuldner selbst die Abgabe hinterzogen hat, sondern nur darauf, ob sie überhaupt hinterzogen worden ist.

Die Verjährungsfrist bezieht sich nämlich nicht auf ein Rechtssubjekt, sondern auf eine Forderung (VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 26. Februar 2004, Zl. 2002/16/0005).

Gemäß § FA Abs 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gem. Abs. 3 lit. c leg.cit. ist eine Abgabenverkürzung bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt werden.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die

Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen (§ 119 Abs. 2 BAO).

Im Zuge der bei der A GmbH und Mitges. gem. § 99 FinStrG durchgeführten Wiederholungsprüfung ist hervorgekommen, dass die als Fremdleistungen verbuchten Aufwendungen tatsächlich nicht erbracht wurden. Laut Aussage des Geschäftsführers T handelte es sich dabei um Scheinverrechnungen zum Zweck der Erzeugung von Aufwendungen und damit von steuerlichen Verlusten für die Anleger. Es konnten auch weder - die angeblichen Leistungen dokumentierende - Unterlagen vorgelegt werden, noch wurde ein Nachweis, dass an die als Rechnungsaussteller angeführten Personen Zahlungen geleistet wurden, erbracht. Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung ist als erwiesen anzunehmen, dass den Verrechnungen keine Leistungen zu Grunde liegen und dass der Abgabenbehörde gegenüber falsche Angaben gemacht wurden. Damit steht eindeutig fest, dass Aufwendungen zu Unrecht geltend gemacht und dadurch rechtswidrig Verlustzuweisungen bewirkt wurden. Es liegt somit ein Verstoß gegen die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gem. § 119 BAO vor.

Ein weiteres, wesentliches Tatbestandsmerkmal der Abgabenhinterziehung nach § FA Abs. 1 FinStrG ist das Vorliegen der subjektiven Tatseite, nämlich des Vorsatzes. Gem. § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Für den Tatbestand des § FA Abs. 1 FinStrG genügt bereits bedingter Vorsatz.

Nach Ansicht des BFG ist angesichts der Verrechnung nicht erbrachter Leistungen bzw. in Anbetracht der Verwendung von Scheinrechnungen zur Geltendmachung von Betriebsausgaben zumindest vom Vorliegen eines bedingten Vorsatzes auszugehen.

Steht aber fest, dass Abgaben hinterzogen wurden, ist die siebenjährige Verjährungsfrist auch auf das von den Feststellungsbescheiden abgeleitete Einkommensteuerverfahren des Bf. anzuwenden.

Da der auf Grund der Feststellungsbescheide betreffend A GmbH & Mitges, B GmbH & atypisch Stille und C GmbH & Mitges. gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid 2002 vom 15.2.2012 innerhalb der gemäß § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2012 verlängerten Verjährungsfrist erlassen wurde, ist der Verjährungseinwand somit nicht berechtigt.

2. Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008

2.1. Verjährung

2.1.1. Einkommensteuerbescheid 2004:

Erlassung des Erstbescheides am 7.11.2005, daher Verlängerung der fünfjährigen Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum 31. Dezember 2010. Im Jahr 2010 Erlassung berichtigter Bescheide (§ 293b BAO) am 8.1.2010 und am 30.6.2010 sowie von

Berufungsvorentscheidungen am 12.5.2010 und am 8.10.20120, somit Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteers Jahr bis Ende 2011.

Im Jahr 2011 Erlassung der Feststellungsbescheide betreffend A GmbH & Mitges und B GmbH & atypisch Stille sowie des Nichtfeststellungsbescheides betreffend C GmbH.

Nach der unter Pkt 1.2. dargestellten Rechtslage wurde durch diese vom für die Feststellungsverfahren zuständigen Finanzamt unternommenen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) die Verlängerung der Verjährungsfrist für die abgeleiteten Bescheide (Einkommensteuerbescheide der beteiligten Personen) bis zum 31.12.2012 bewirkt.

Aufgrund der im Jahr 2011 erlassenen Grundlagenbescheide wurde der Einkommensteuerbescheid vom 23.6.2010 vom Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO am 15.2.2012 geändert.

Da der beschwerdegegenständliche Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15.2.2012 innerhalb der gemäß § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2012 verlängerten Verjährungsfrist erlassen wurde, ist der Verjährungseinwand nicht berechtigt.

2.1.2. Einkommensteuerbescheid 2005:

Erlassung des Erstbescheides am 19.12.2006, daher Verlängerung der fünfjährigen Verjährungsfrist um ein Jahr bis bis zum 31. Dezember 2011.

Im Jahr 2011 Erlassung der Feststellungsbescheide betreffend A GmbH & Mitges und B GmbH & atypisch Stille sowie des Nichtfeststellungsbescheides betreffend C GmbH.

Nach der unter Pkt 1.2. dargestellten Rechtslage wurde durch diese vom für die jeweiligen Feststellungsverfahren zuständigen Finanzamt unternommenen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) die Verlängerung der Verjährungsfrist für die abgeleiteten Bescheide (Einkommensteuerbescheide der beteiligten Personen) bis zum 31.12.2012 bewirkt.

Aufgrund der im Jahr 2011 erlassenen Grundlagenbescheide wurde der am 30.6.2010 gem. § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid vom Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO am 15.2.2012 geändert.

Da der beschwerdegegenständliche Einkommensteuerbescheid 2005 vom 15.2.2012 innerhalb der gemäß § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2012 verlängerten Verjährungsfrist erlassen wurde, ist der Verjährungseinwand nicht berechtigt.

2.1.3. Einkommensteuerbescheid 2006:

Erlassung des Erstbescheides am 9.11.2007, daher Verlängerung der fünfjährigen Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum 31. Dezember 2012.

Aufgrund der im Jahr 2011 erlassenen Feststellungsbescheide betreffend A GmbH & Mitges und B GmbH & atypisch Stille sowie des Nichtfeststellungsbescheides betreffend C GmbH. wurde der am 30.6.2010 gem. § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid vom Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO am 15.2.2012 geändert.

Da der beschwerdegegenständliche Einkommensteuerbescheid 2006 vom 15.2.2012 innerhalb der gemäß § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2012 verlängerten Verjährungsfrist erlassen wurde, ist der Verjährungseinwand nicht berechtigt.

2.1.4. Einkommensteuerbescheid 2007:

Da der beschwerdegegenständliche Einkommensteuerbescheid 2007 vom 15.2.2012 innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO erlassen wurde, ist der Verjährungseinwand nicht berechtigt.

2.2. Verlustvortrag

Gemäß § 198 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen. Spruchbestandteil des Abgabenbescheides sind gemäß § 198 Abs. 2 BAO die Art und Höhe der Abgaben, der Zeitpunkt der Fälligkeit und die Bemessungsgrundlagen. Bemessungsgrundlagen sind bei der veranlagten Körperschaftsteuer das Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) sowie für den Verlustvortrag die Höhe des Verlustes. Über die Vortragsfähigkeit (Ordnungsmäßigkeit der Buchführung) ist hingegen jeweils im Abgabenbescheid des Jahres des Verlustabzuges abzusprechen (*Tanzer*, WBI 1988, 135; VwGH 14.4.1994, 92/15/0169; *Stoll*, BAO, 2088; VwGH 30.5.2001, 98/13/00FA, 0034; 21.1.2004, 2003/13/0093; 29.9.2004, 2001/13/0013), es sei denn, es wurde hierüber mit Feststellungsbescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b BAO) abgesprochen (vgl. VwGH 28.10.1998, 97/14/0086; *Ritz*, BAO³, § 198, Tz.17).

Über die Höhe des vorzutragenden Verlustes ist somit für das Jahr abzusprechen, in welchem der Verlust entstanden ist, wobei der Bescheid dieses Jahres diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung auch für die Folgejahre hat. Es besteht daher insoweit ein Zusammenhang zwischen den Veranlagungen aufeinander folgender Veranlagungsjahre, als die Höhe des Verlustes mit rechtskraftfähiger Wirkung im Verlustjahr festgesetzt wird. Der diesbezügliche Ausspruch wirkt auf ein späteres Veranlagungsverfahren somit derart ein, dass er für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird (VwGH 19.9.2013, 2012/15/0014); ein Abweichen von den seinerzeit ermittelten Besteuerungsgrundlagen (Verlust) kommt insoweit nicht in Betracht. Diese Bindungswirkung kann auf § 252 Abs. 2 BAO gestützt werden, wonach Abgabenbescheide, denen Entscheidungen anderer, zeitlich und sachlich vorangegangener Bescheide zugrunde liegen, in diesem Bereich auch dann nicht anfechtbar sind, wenn die ursprünglichen Entscheidungen keine rechtsförmlichen Grundlagenbescheide iSd §§ 186 ff BAO dargestellt haben. Dieser Bindungswirkung kann auch durch § 295 BAO Rechnung getragen werden (vgl. VwGH 27. 4. 1994, 93/13/0208).

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist strittig, ob in den Jahren 2004 bis 2008 Verluste aus dem Veranlagungsjahr 2003 im Sinne des § 18 Abs. 6 EStG 1988 vorhanden sind. Während der Bf. von einem Verlust im Jahr 2003 ausgeht, liegt dem gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Bescheid vom 15. Februar 2012 ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte zu Grunde. Der Einkommensteuerbescheid für 2003 vom

15. Februar 2012 ist, was die Höhe des Verlustvortrages gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 anbelangt, ein grundlagenähnlicher Bescheid im Sinne des § 295 Abs. 3 BAO für die Einkommensteuerbescheide der nachfolgenden Jahre (vgl. BMF, SWK 2004, S 650; *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 295 Tz. 15). Nach der Bestimmung des § 252 Abs. 2 BAO können die Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2008 nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Einkommensteuerbescheid 2003 getroffenen Entscheidungen betreffend des Verlustvortrages gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 unzutreffend sind.

Dem Einwand der mangelnden Nachvollziehbarkeit der angefochtenen Bescheide ist entgegenzuhalten, dass sämtliche, in Beschwerde gezogenen gem. § 295 Abs. 1 abgeänderten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2007 eine zusätzliche Bescheidbegründung enthalten, aus der ersichtlich ist, aus welchen Gründen die Änderung vorgenommen wurde.

Abschließend wird bemerkt, dass keine Verpflichtung besteht, mit der Erlassung eines abgeleiteten Bescheides bis zur Erlassung bzw. Abänderung des Grundlagenbescheides zuzuwarten (zB VwGH vom 28. Mai 1998, 96/15/0083).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gem. Art. 1FA Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist mangels einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zulässig. Hinsichtlich der Frage des Verlustabzuges hat nach der Rechtsprechung des VwGH der Bescheid jenes Jahres, in welchem der Verlust entstanden ist, diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung auch für die Folgejahre (VwGH 19.9.2013, 2012/15/0014). Ebenso entspricht es der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass die Erlassung von Feststellungsbescheiden, die die Grundlage für eine Abgabenfestsetzung bilden, eine wirksame Unterbrechungshandlung hinsichtlich der Verjährung des Anspruches auf Festsetzung dieser Abgaben darstellt (VwGH 28.2.1995, 95/14/0021).

Wien, am 14. Juli 2014