

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Margit Mayr, KR Michael Fiala und KR Ing. Josef Bitzinger, im Beisein der Schriftführerin Christina Seper, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb. gegen den Bescheid des FA, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 in der Sitzung am 8. Oktober 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an der T. (in der Folge XY-KEG) sowie im Jahr 1998 auch an der N. KEG (in der Folge Z-KEG).

Am 5. Dezember 2006 bzw. am 13. Dezember 2006 wurden gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheide für 1997 bzw. 1998 erlassen. Begründend führte das für den Bf. zuständige Finanzamt aus, dass die Änderungen der Bescheide aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen der für XY-KEG sowie die Z-KEG zuständigen Finanzämter erfolgt seien. Die genannten Einkommensteuerbescheide sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Am 19. Jänner 2007 stellte der Bf. einen Antrag auf ersatzlose Aufhebung der o. a. Bescheide gemäß § 299 Abs. 1 BAO mit der Begründung, dass die Erlassung der

gegenständlichen Bescheide rechtswidrig sei, weil das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer zu diesem Zeitpunkt jeweils bereits verjährt gewesen sei.

Die fünfjährige Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1997 habe mit Ablauf des Jahres 2002 geendet, diejenige für die Einkommensteuer 1998 mit Ablauf des Jahres 2003. Die in diesem Zeitraum erfolgten diversen Amtshandlungen (Bescheiderlassungen, Bescheidänderungen etc.) könnten nur zu einer Verlängerung der Verjährung um jeweils ein Jahr – somit bis Ende 2003 bzw. 2004 – führen.

Die im Jahr 2002 bei der XY-KEG begonnene Betriebsprüfung könne keine Verfolgungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO darstellen, da diese Prüfung nur für Zwecke des Finanzstrafverfahrens durchgeführt worden sei. Rechtsgrundlage des Prüfungsauftrages sei § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG gewesen. Unter Verweis auf eine Entscheidung des UFS sowie verschiedene Literatur hat der Bf. weiter ausgeführt, dass Erhebungen für Zwecke von Finanzstrafverfahren nicht der Abgabenerhebung dienen. Würden die Prüfungshandlungen bei der XY-KEG im Jahr 2002, entgegen der Ansicht des Bf., dennoch als verlängernde Amtshandlungen einzustufen sein, käme es gem. § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO im Jahr 2004 dennoch zu keiner Verlängerung, weil das Jahr 2004 bereits ein Verlängerungsjahr gewesen sei.

Mit Bescheid *"betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1997 vom 5. Dezember 2006 und des Einkommensteuerbescheides 1998 vom 13. Dezember 2006 gemäß § 299 BAO"* vom 6. März 2007 wurde der Antrag abgewiesen. Die Veranlagung der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO bei der XY-KEG sei zunächst mit Bescheid vom 11. Oktober 1999 für das Jahr 1997 und mit Bescheid vom 29. Oktober 1999 für das Jahr 1998 vorläufig erfolgt. In diesem Fall beginne die Verjährung gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres in dem die Ungewissheit weggefallen sei. Bei verfassungskonformer Auslegung dieser Norm liege § 200 iSd § 208 Abs. 1 lit. d BAO auch dann vor, wenn ein Grundlagenbescheid nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen sei, hiervon abgeleitete Bescheide aber endgültig erlassen wurden.

Verjährung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide sei daher nicht eingetreten, da der Vorläufigkeitsgrund ob und inwieweit eine Mitunternehmerschaft bei der XY-KEG vorliege, erst im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung beurteilt werden konnte und daher erst jetzt weggefallen sei.

Weiters verlängern abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren sind, die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Abgaben. Der Prüfungsauftrag betreffend die Z-KEG und alle in diesem Zusammenhang erfolgten Amtshandlungen der Betriebsprüfer seien daher Verlängerungshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO. Im Zusammenhang mit dem Feststellungsverfahren betreffend die Z-KEG hätten folgende Verlängerungshandlungen stattgefunden: Beginn der Betriebsprüfung am 2. September 2002, Prüfungserweiterungen in den Jahren 2003 und 2004. Im Jahr 2005 (2. 7. 2005) sei ein Vorhalt zugestellt worden, im Jahr 2006 der Bescheid erlassen worden. Das Recht auf Festsetzung

der abgeleiteten Einkommensteuer sei daher nicht verjährt, die gegenständlichen Einkommensteuerbescheide folglich nicht rechtswidrig, womit kein Aufhebungsgrund gemäß § 299 BAO vorliege.

Gegen diesen Bescheid wurde am 10. April 2007 die als Beschwerde zu behandelnde Berufung erhoben, wobei sich diese ausdrücklich lediglich *„gegen die Abweisung eines Antrages hinsichtlich der Einkommensteuer 1997“* richtet. *„Beantragt wird, den gegenständlichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 gemäß § 299 BAO aufzuheben.“*

Das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 1997 sei bereits verjährt. Für die Einkommensteuer des Jahres 1997 ende die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2002. Die in diesem Zeitraum erfolgten diversen Amtshandlungen (Bescheiderlassung, Beginn der Betriebsprüfung bei der KEG im Jahr 2002) führen lediglich zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um nur ein Jahr, somit nur bis 2003. Hingegen seien die 2004 erfolgten Prüfungshandlungen nicht als Amtshandlungen, die in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert sei, anzusprechen. Dies folge aus der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 dritter Satz, wonach *„§ 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl I Nr 180/2004.....sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl I Nr 57/2004...gilt“*. Somit führen im Jahr 2004 gesetzte Amtshandlungen nur dann zur Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, wenn es sich bei dem Jahr 2004 bereits um ein Verlängerungsjahr handle. Dies sei aber für die Einkommensteuer 1997 eben nicht der Fall.

Bei der von der Behörde zitierten *„verfassungskonformen Auslegung des....§ 200 iSd § 208 Abs. 1 lit. d BAO.....“* handle es sich um eine Einzelmeinung, die für die Beurteilung des konkreten Falles nicht herangezogen werden könne, da § 208 Abs. 1 lit. d BAO dann nicht anzuwenden sei, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestanden habe. In derartigen Fällen richte sich der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO. Grundsätzlich sei diesbezüglich nämlich darauf zu verweisen, dass sich die gegenständliche Einkommensteuerfestsetzung nicht vom nunmehr endgültigen Feststellungsbescheid, sondern von einem am 29. November 2006 erstmalig erlassenen Nichtfeststellungsbescheid ableite. Dieser Bescheid beruhe aber ausschließlich auf einer Würdigung von den bereits zum Zeitpunkt des Ergehens des vorläufigen Feststellungsbescheides aktenkundigen Gesellschaftsverträgen. Die Möglichkeit vorläufige Bescheide zu erlassen sei aber nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabensfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen.

Am 14. Dezember 2012 langte ein Schriftsatz des Bf. *„Äußerung im Berufungsverfahren“* beim UFS ein. Der VwGH habe am 5. September 2012 in zwei Grundsatzentscheidungen dargelegt, dass es sich bei den Feststellungsbescheiden der XY-KEG bzw. der Z-KEG um „Nichtbescheide“ handle. Damit seien die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide ohne rechtliche Grundlage erlassen worden und somit zweifelsfrei rechtswidrig. Es

werde daher nochmals beantragt die beiden Bescheide ersatzlos aufzuheben. In eventu werde ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1997 und 1998 gestellt. Auf die neu hervorgekommenen Tatsachen durch die oben angeführte Grundsatzentscheidung des VwGH werde verwiesen. Bezüglich der Frist werde festgehalten, dass obige Entscheidung des VwGH der steuerlichen Vertretung der Gesellschaften am 3. Oktober 2012 wirksam zugestellt worden sei und daher der Fristenlauf an diesem Tag begonnen habe.

Am 1. Oktober 2013 langte eine weitere „*Äußerung im Berufungsverfahren*“ der steuerlichen Vertretung des Bf. beim UFS ein. Im Zuge der Aufarbeitung des Verfahrensstandes sei aufgefallen, dass die Berufung vom 10. April 2007 nicht vollständig ausgeführt worden sei. Es sei zwar der Abweisungsbescheid vom 6. März 2007 betreffend den Einkommensteuerbescheid 1997 sowie den Einkommensteuerbescheid 1998 bekämpft worden, die Berufung jedoch nur hinsichtlich des Jahres 1997 ausführlich ausgeführt und begründet worden. Die Bescheidbegründung hinsichtlich des Jahres 1998 sei jedoch nicht hinreichend ausgeführt worden. Da es sich hierbei um einen im offenen Verfahren behebbaren Mangel handle, werde die Berufung wie folgt ergänzt: „*Unsere Berufung richtet sich gegen die Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO auch betreffend den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 13. 12. 2006.*“

Wie bereits im Schriftsatz vom 14. Dezember 2012 ausgeführt, sei der Einkommensteuerbescheid 1997 von „Nichtbescheiden“ der XY-KEG bzw. der Z-KEG abgeleitet worden, damit ohne rechtliche Grundlage erlassen und somit zweifelsfrei rechtswidrig. Dies gelte im gleichen Ausmaß für den Einkommensteuerbescheid 1998.

In der am 8. Oktober 2014 am Bundesfinanzgericht in Wien abgehaltenen mündlichen Verhandlung ergänzte die steuerliche Vertreterin des Bf., dass das Thema Verjährung nicht mehr diskutiert werden müsse, da Fakt sei, dass die Einkommensteuerbescheide auf Nichtbescheiden basieren. Die Feststellung, dass Nichtbescheide vorliegen, sei vom UFS getroffen worden auf die GZ RV/0291-K/2012 vom 22. 11. 2012 zur XY-KEG und RV/0129-K/2008 vom 26. 11. 2102 zur Z-KEG werde verwiesen.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass § 299 BAO kein taugliches Instrument für eine Abänderung der Bescheide darstelle.

Die steuerliche Vertreterin wies darauf hin, dass auch ein Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO am 14. 2. 2013 eingebracht worden sei, den das Finanzamt am 16. 5. 2014 zurückgewiesen habe. Außerdem sei in eventu auch noch ein Wiederaufnahmeantrag gem. § 303 BAO gestellt worden und in diesem Antrag gehe es definitiv um die Jahre 1997 und 1998.

Am 10. Oktober 2014 langte eine ergänzende "Äußerung im Beschwerdeverfahren" der steuerlichen Vertretung des Bf. per Email beim BFG ein. Wie bereits in der mündlichen Verhandlung hingewiesen wurde, sei in der "Berufung" vom 10. 4. 2007 sehr wohl gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1997 als auch 1998 das Rechtsmittel der "Berufung"

ergriffen worden. Die Ausführungen in diesem Schreiben bezögen sich zwar größtenteils auf das Jahr 1997, es sei aber namentlich der gesamte Abweisungsbescheid vom 6. 3. 2007 angefochten worden. Im Schreiben vom 1. 10. 2013 seien die bisher fehlenden Ausführungen zur Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuer 1998 nachgeholt bzw. dieser ergänzt worden.

Es wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß § 299 Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

§ 299 Abs. 1 BAO räumt dem Steuerpflichtigen ein Antragsrecht auf Bescheidaufhebung ein. Den Aufhebungsgrund bestimmt bei der Aufhebung auf Antrag die betreffende Partei. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Korrespondierend dazu legt bei der Bescheidaufhebung von Amts wegen die Abgabenbehörde mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Daraus folgt, dass die Sache, über die in der Berufung gegen einen Aufhebungsbescheid oder einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag und bei der amtswegigen Aufhebung durch das Finanzamt im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides festgelegt wird (vgl. VwGH vom 21. November 2013, 2011/15/0170). Das BFG kann sohin nicht einen Umstand als Grund für die beantragte Aufhebung nach § 299 BAO heranziehen, der dem Finanzamt nicht bereits im Aufhebungsantrag vorgelegen ist.

Der Aufhebungsantrag des Bf. vom 19. Jänner 2007 ist ausschließlich damit begründet, dass das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für 1997 und für 1998 zum Zeitpunkt der Abänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO im Jahr 2006 bereits verjährt gewesen sei. Nach Ansicht des Bf. stellen die Prüfungshandlungen bei der XY-KEG keine nach außen gerichteten Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO für die Durchsetzung der Einkommensteuer beim Bf. dar, da Rechtsgrundlage des dortigen Prüfungsauftrages § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG gewesen sei. Anzumerken ist, dass sich die hier gegenständliche Beschwerde vom 17. April 2007 ausdrücklich gegen die Abweisung eines Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer **für das Jahr 1997** richtet.

In diesem Zusammenhang ist auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 22. Oktober 2008, RV/0361-W/08, die zu einem gleichgelagerten Fall ergangen ist, zu verweisen:

„Zunächst ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24.2.1999, 98/13/0235; 22.11.2001, 98/15/0056) abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand

Feststellungsverfahren sind (Feststellungsbescheide) die Verjährung der von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Abgaben unterbrechen (Ritz, BAO-Kommentar, § 209, Rz 16).....

Da nicht nur Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften, sondern bereits entsprechende Prüfungsaufträge und Prüfungshandlungen auf die Geltendmachung von bestimmten Einkommensteueransprüchen gerichtet sind, bilden auch diese Handlungen Unterbrechungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO. Dabei ist es unerheblich, ob diese Handlungen dem Abgabepflichtigen überhaupt in seiner Eigenschaft als (einkommensteuerpflichtigem) Kommanditisten der KG (oder KEG) bekannt geworden sind (VwGH 24.2.1999, 98/13/0235).

Gemäß § 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 lit. a BAO verjährt das Recht die Einkommensteuer festzusetzen nach Ablauf von fünf Jahren ab jenem Jahr, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180 verlängert sich die Verjährungsfrist ab 1.1.2005 durch eine nach außen gerichtet Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr vorgenommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Die absolute Verjährungsfrist beträgt gem. § 209 Abs. 3 BAO idF AbgÄG 2004 zehn Jahre.

In diesem Zusammenhang sind die Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 18 BAO zu beachten: Für Nachforderungen als Folge einer Außenprüfung gem. § 147 BAO ist die Neufassung des § 209 Abs.1 BAO erst ab 1.1.2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz idF AbgÄG 2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen iSd. § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem BGBl. 57/2004.

§ 209 Abs. 1 BAO idF vor BGBl 57/2004 setzt eine Amtshandlung voraus, die von der Abgabenbehörde unternommen wurde. Nach § 49 BAO sind Abgabenbehörden mit der Erhebung der im § 1 BAO bezeichneten Abgaben (daher auch der Einkommensteuer) betrauten Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes.

Der VwGH vertritt überdies in seinem Erkenntnis vom 25.11.1999, 98/15/0081 die Rechtsansicht, dass mit der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens durch das örtlich und sachlich zuständige Finanzamt eine Unterbrechungshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wird.

Der in der Literatur vertretenen Rechtsansicht, dass Ermittlungshandlungen der Finanzstrafbehörde keine die Verjährung verlängernde Amtshandlung darstellen (Ritz, BAO, § 209 Tz 30 zweiter Absatz; Baldauf, UFSaktuell 2005/11-12, S 416), tritt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17. April 2008, 2006/15/0077 entgegen. Der VwGH verweist in dem zitierten Erkenntnis auf seine ständige Rechtsprechung, nach der nur solche Amtshandlungen geeignet sind, die Verjährung zu unterbrechen, die von der sachlich zuständigen Abgabenbehörde (Hinweis VwGH 13.4.1987, 85/15/0377) zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches vorgenommen worden

sind (VwGH 17.10.1985, 84/16/0006, 0007; 27.4.1987, 85/15/0323; 10.6.1991, 90/15/0115). In der Folge führt das Erkenntnis aus, dass eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO voraussetzt, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung eines Steueranspruches unternimmt (VwGH 3.12.1962, 1189/61). An den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen oder Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen unterbrechen (verlängern) die Verjährungsfrist, wobei derartige Schreiben der Abgabenbehörde nur hinsichtlich jener Abgaben Unterbrechungswirkung (nunmehr Verlängerungswirkung) zukommt, auf die das Schreiben Bezug nimmt (vgl. Ritz BAO, § 209 Tz. 22 und 23). Die vom Bf. und der oben zitierten Literatur vertretene Rechtsansicht, dass Ermittlungshandlungen der Finanzstrafbehörde keine Verlängerungshandlungen darstellen, lässt nach dem Erkenntnis des VwGH außer Acht, dass das für die Erhebung der Einkommensteuer zuständige Finanzamt seine Eigenschaft als Abgabenbehörde iSd § 49 Abs. 1 BAO nicht dadurch verliert, dass es zugleich seine Zuständigkeit nach § 58 FinStrG wahrnimmt. Dass ein örtlich und sachlich für die Erhebung der Einkommensteuer (eines Mitunternehmers/ Mitbeteiligten) zuständiges Finanzamt mit einem Vorhalt auch eine Verfolgungshandlung iSd § 14 Abs. 3 FinStrG setzt, steht dessen Eignung als taugliche Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO daher nicht entgegen.

Gleiches muss wohl auch dann gelten, wenn das für das Feststellungsverfahren sachlich und örtlich zuständige Finanzamt Verfolgungshandlungen gegen einen oder mehrere Mitunternehmer setzt und dabei gleichzeitig Ermittlungshandlungen zur Feststellung des steuerlichen Gewinnes der Mitunternehmerschaft vornimmt.

Für den vorliegenden Streitfall ist überdies festzuhalten, dass die Rechtsgrundlage für die bei der X-KEG vorgenommene Betriebsprüfung neben § 99 FinStrG ausdrücklich auch § 144 BAO war. Die Abgabenbehörde erster Instanz trat daher –wie schon aus dem Prüfungsauftrag ersichtlich – gegenüber der X-KEG nicht nur als Finanzstrafbehörde auf sondern auch als Abgabenbehörde zu Ermittlung der Bemessungsgrundlagen.

Da nach der oben zitierten Judikatur des VwGH abgabenbehördliche Prüfungshandlungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren sind, die Verjährungsfristen der von den Feststellungsbescheiden jeweils abhängigen abgeleiteten Bescheide verlängern, sind daher die im Rahmen der Betriebsprüfung bei der XY-KEG getätigten nach außen gerichteten Amtshandlungen dahingehend zu untersuchen, ob es sich um solche zur Durchsetzung des Abgabenanspruches handelte oder um ausschließliche Erhebungshandlungen im Rahmen des Finanzstrafverfahrens, die nicht (auch) auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinn der XY-KEG gerichtet waren (siehe unten).

Durch die Übergangsbestimmungen des § 323 BAO wird ausdrücklich normiert, dass für abgabenrechtliche Außenprüfungen deren Beginn vor dem 1.1.2005 lag, die geänderten Bestimmungen erst mit 1.1.2006 wirksam wurden. Dem Finanzamt wird durch diese Regelung die Möglichkeit gegeben durch Verlängerungshandlungen im Zuge einer Betriebsprüfung auf die geänderte Rechtslage - statt Verjährungsunterbrechung und

Neubeginn der fünfjährigen Frist lediglich Verlängerung um jeweils ein Jahr - zeitgerecht zu reagieren.“

Angewendet auf den vorliegenden Fall, hat der Beginn der Betriebsprüfung bei der XY-KEG im Jahr 2002 die fünfjährige Verjährungsfrist des Einkommensteuerbescheides 1997 des Bf. nach der damaligen Rechtslage unterbrochen und hätte diese daher frühestens 2007 geendet. Durch die Änderung des § 209 BAO galt die neue Rechtslage im gegenständlichen Fall ab 1.1.2006. Nach Ansicht des Senates – der Judikatur des VwGH folgend – wirkt die Außenprüfung bei der XY-KEG unmittelbar auf die Verjährungsfristen der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide. Es ist daher zu prüfen, ob im Jahr 2005 nach außen gerichtete Amtshandlungen iSd. § 49 BAO zur Durchsetzung des Abgabenanspruches erfolgten, um den Eintritt der Verjährung für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1997 zum 1. 1. 2006 um ein Jahr bis 31. 12. 2006 zu verlängern. Das Jahr 2005 war im Hinblick auf die geänderte Rechtslage als letztes Jahr anzusehen, nach dessen ungenutztem Ablauf die Verjährung eingetreten wäre. Daher führen nach § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO idF des AbgÄG erfolgte Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches im Jahr 2005 (Jahr bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist) zu einer weiteren Verlängerung um ein Jahr (hier 2006).

Es ist daher zu untersuchen, ob der schriftliche Vorhalt vom 14. Juli 2005 eine Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches 1997 war oder eine reine Ermittlungshandlung im Bereich der Strafverfolgung darstellte.

Im schriftlichen Vorhalt vom 14. Juli 2005 wird nach rechtlichen Ausführungen zur Buchführungspflicht im gesamten Prüfungszeitraum (damit auch 1997) und der sich daraus ergebenden Konsequenzen der XY-KEG (und damit indirekt dem Bf.) zur Wahrung des Parteiengleichs Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Unter der Überschrift „Gewinnverteilung“ verweist die Bp. darauf, dass die vorgenommene Gewinnverteilung im Prüfungszeitraum (und damit auch 1997) nicht dem Gesellschaftsvertrag entspreche. Es mögen daher Unterlagen vorgelegt werden, aus denen die geänderte Gewinnverteilung ableitbar sei.

In einer tabellarischen Gesamtdarstellung der Prüfungsfeststellungen werden zusätzlich für das Jahr 1997 bislang nicht aktivierte Beträge (Kaufpreise div. Grundstücke, Geldbeschaffungskosten etc.) dargestellt. Der erklärte Verlust laut Steuererklärung von ATS 10.434.705,00 wurde somit nach den Feststellungen der Bp auf ATS 732.976,00 reduziert. Mit dieser rechnerischen Zusammenstellung werden einerseits die Feststellungen der Bp zusammengefasst und andererseits der geprüften Mitunternehmerschaft (und damit auch dem Bf.) die Möglichkeit eingeräumt, im Rahmen des Bp.-Verfahrens dazu Stellung zu nehmen.

Nach Ansicht des Senates stellt dieser schriftliche Fragenvorhalt vom 14. Juli 2005 jedenfalls eine Handlung zur Ermittlung des einheitlich und gesondert festzustellenden steuerlichen Ergebnisses der XY-KEG für das Jahr 1997 und keine „reine“ Ermittlungshandlung im Bereich der Strafverfolgung dar. Das Finanzamt trat mit diesem

Vorhalt in der vom VwGH für zulässig angesehenen "Doppelrolle" als Ermittlungsbehörde im Finanzstrafverfahren einerseits und zusätzlich und deutlich erkennbar auch als konkrete Bemessungsgrundlagen ermittelnde Abgabenbehörde erster Instanz auf.

Aufgrund dieser im Jahr 2005 gesetzten Verlängerungshandlung im Bereich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der XY-KEG verlängerte sich die Verjährungsfrist für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid für 1997 bis 31. Dezember 2006. Der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid 1997, datiert vom 5. Dezember 2006, wurde daher noch vor Eintritt der Festsetzungsverjährung erlassen.

Selbst bei Außerachtlassung der Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 18 BAO wäre durch Anwendung des § 209 Abs. 1 BAO idF des AbgÄG 2004 (unter Beachtung der Judikatur des VwGH betreffend die Verlängerungswirkung von Amtshandlungen im Rahmen des Feststellungsverfahrens auf das Einkommensteuerverfahren) keine Verjährung eingetreten.

Werden gem. § 209 Abs. 1 erster Satz BAO idF des AbgÄG 2004 innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.

Die Einkommensteuer 1997 verjährte grundsätzlich mit 31. 12. 2002, durch die Erlassung des Erstbescheides am 15. Juli 1999 verlängerte sich die Verjährungsfrist bis 31. Dezember 2003.

Gem. § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO idF des AbgÄG 2004 verlängert sich die (verlängerte) Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen (zur Durchsetzung des Abgabenanspruches) in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Durch die Prüfungshandlungen im Jahr 2003 verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis zum 31. Dezember 2004. Die Nachschau im März 2004 und die Erweiterung des Prüfungsauftrages im Juli 2004 stellten neuerlich entsprechende Amtshandlungen im „Verlängerungsjahr“ dar, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2005 verlängerte. Der schriftliche Fragenvorhalt vom 14. Juli 2005 bewirkte im "Verlängerungsjahr" 2005 die neuerliche Verlängerung der Festsetzungsverjährung bis zum 31. Dezember 2006. Der Einkommensteuerbescheid 1997 wurde unstrittig vor dem 31. Dezember 2006 zugestellt. Die Festsetzung der Einkommensteuer 1997 erfolgte daher jedenfalls noch vor Eintritt der Festsetzungsverjährung.

Es ist sohin nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde den Aufhebungsantrag abgewiesen hat.

Wie oben dargestellt wird die Sache, über die in der Berufung gegen einen Aufhebungsbescheid oder einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (vgl. VwGH vom 26. April 2012, 2009/15/0119). Die

Berufungsbehörde kann sohin nicht einen Umstand als Grund für die beantragte Aufhebung nach § 299 BAO heranziehen, der dem Finanzamt nicht bereits im Aufhebungsantrag vorgelegen ist. Dies gilt ungeachtet des Umstandes, dass mittlerweile hinsichtlich der Grundlagenbescheide Entscheidungen des VwGH vorliegen, wonach es sich bei diesen Feststellungsbescheiden um „Nichtbescheide“ handelt.

Abgesehen davon brachte die steuerliche Vertreterin in der mündlichen Verhandlung selbst vor, dass das Thema der Verjährung nicht mehr diskutiert werden müsse.

Die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 war daher abzuweisen.

Da sich die Beschwerde vom 10. April 2007 ausschließlich gegen die Abweisung eines Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr **1997** richtet, sind die im ergänzenden Schriftsatz („Äußerung im Berufungsverfahren“) vom 1. Oktober 2013 auf die Einkommensteuer für das Jahr 1998 bezogenen Ausführungen im gegenständlichen Verfahren ohne Relevanz. Zum ergänzenden Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 9. Oktober 2014 ist anzumerken, dass nach § 250 Abs. 1 BAO eine Bescheidbeschwerde u. a. zu enthalten hat: a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, b) die Erklärung in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird und c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden. Der Antrag soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Beschwerdeführer dem Bescheid anlastet. Im gegenständlichen Fall wird der angefochtene Bescheid korrekt und unmissverständlich bezeichnet und ist damit eindeutig erkennbar, dass der Bescheid nur hinsichtlich der Abweisung des Antrages hinsichtlich Einkommensteuer 1997 angefochten wird.

Hingewiesen wird überdies, dass das BFG für den im Schriftsatz vom 14. Dezember 2012 gestellten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998, in diesem Beschwerdeverfahren nicht zuständig ist.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG). Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben) bzw. ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Wien, am 22. Oktober 2014