

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 22.12.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 21.11.2011, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Bf. war neben der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie solcher aus Vermietung und Verpachtung im Streitjahr an der x GmbH & atypisch stille Gesellschafter beteiligt.

Im Zuge einer bei diesem Unternehmen mit Prüfungsbeginn vom 21.10.2009 erfolgten, auf § 147 BAO i. V. m. § 99 Abs. 2 FinStrG beruhenden, die gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2000 bis 2007 umfassenden (Wiederholungs-)Prüfung habe - laut Punkt 3.6. der Begründung des mit 09.11.2011 datierten Gewinnfeststellungsbescheides für das Jahr 2001 der Alleingeschäftsführer niederschriftlich bekannt gegeben, dass geltend gemachten - ebenfalls in Punkt 3.6. exakt bezeichneten - Aufwendungen der Jahre 2001 bis 2003 in realiter keine Leistungen gegenübergestanden seien, sondern diese vielmehr via Erstellung von Scheinfakturen künstlich erzeugt worden seien. In diesem Zusammenhang seien den Organen der Vorbetriebsprüfung die verrechneten Beträge - im Wege der Tötigung absichtlich falscher Angaben - soweit glaubhaft gemacht worden, so dass diese im Ausmaß von 35% Anerkennung gefunden hätten.

In Ansehung der Tatsache dass die Angaben des Geschäftsführers im Zusammenhang mit vorgetäuschten Fremdleistungen sowohl durch Feststellungen der Betriebsprüfung selbst, als auch durch ein Gutachten eines beeideten Sachverständigen verifizierbar gewesen seien, sei der Tatbestand der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG als erfüllt anzusehen, sodass - betreffend die Ertragsteuern der mit unrechtmäßig erhöhten Verlusten "beteiligten" atypisch stillen Gesellschafter - die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO zum Tragen komme.

Darüber hinaus wurde - unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - auf die, die Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer der Beteiligten unmittelbar verlängernde Wirkung der in den Jahren 2005 bis 2006, respektive 2009 bis 2010 initiierten Prüfungshandlungen betreffend die (Nicht)Feststellung gemäß § 188 BAO bei der x GmbH & atypisch stille Gesellschafter verwiesen.

Das Finanzamt folgte obigen Feststellungen und erließ am 21.11.2011 gegenüber dem Bf. einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Bescheid zur Einkommensteuer für das Jahr 2001.

Am 22.12.2011 langte beim Finanzamt eine - in realiter - gegen die Einkommensteuerbescheid 2001 gerichtete Berufung ein, wobei in der Begründung des Rechtsmittels im Wesentlichen auf ein mit 5.12.2011 datiertes, gegen die Feststellungsbescheide bzw. Nichtfeststellungsbescheide der Jahre 2001 bis 2009 der x GmbH & atypisch stille Gesellschafter Rechtsmittel Bezug genommen wird. Des Weiteren wurde vom Bf. eine seitens ehemals an der x GmbH & atypisch stille Gesellschafter Beteiligter erhobene, gegen die mit 9.11.2011 datierten Feststellungsbescheide 2001 bis 2009 gerichtete Berufung vorgelegt, in welcher im Wesentlichen der mangelnde Wahrheitsgehalt des Geschäftsführers in Bezug auf die Erstellung von Scheinrechnungen sowie die seitens der Betriebsprüfung aus der Konkursöffnung gezogenen Schlussfolgerungen (Beendigung der stillen Gesellschaft und daraus folgenden Nichtfeststellung von Einkünften) in Abrede gestellt wird. Schlussendlich überreichte der Bf. dem Finanzamt am 19.01.2012 einen mit 10.01.2012 datierten, - in materieller Betrachtung - gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 - gerichteten Berufungsschriftsatz, in dessen Begründung im Wesentlichen die Nichtbeachtung der Verjährungsvorschriften im Zuge der Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 gerügt, respektive die ebenfalls unrichtige Anwendung der Verjährungsvorschriften für hinterzogene Abgaben releviert wird.

In der Folge wurde seitens der Abgabenbehörde - ohne Erlassung einer BVE - oben angeführtes Rechtsmittel dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des BFG vom 23.06.2017, RV/7101602/2012 wurde die Entscheidung über die vorliegende Berufung (Beschwerde) bis zur Beendigung eines, beim Verwaltungsgerichtshof zu Ra 2017/13/0007, anhängigen ebenfalls das Rechtsproblem der Anwendung der Verjährungsfrist von fünf, bzw. jener für hinterzogene Abgaben statuierten Frist von sieben Jahren beinhaltenden Verfahrens gemäß § 271 Abs.1 BAO ausgesetzt.

In der Folge hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.03.2018, Ra 2017/13/0007, das - in eine a. o. Revision der belangten Behörde mündende - Erkenntnis des BFG vom 4.11.2016, RV/7102541/2012 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Hierbei lauten die rechtlichen Erwägungen des Höchstgerichtes wie folgt:

" Die Revision ist zulässig und begründet. Auch das Finanzamt geht davon aus, dass die von der Mitbeteiligten bekämpfte Abänderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen durfte (vgl. § 302 Abs. 1 BAO) und dies für das Streitjahr 2001 voraussetzte, dass die Abgabe hinterzogen und daher die in § 207 Abs. 2 BAO für diesen Fall vorgesehene längere Verjährungsfrist maßgeblich war. Mit Recht macht das Finanzamt aber geltend, dass das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung der Frage, ob die Abgabe hinterzogen war, von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen ist, wonach nicht der Abgabepflichtige selbst für die Hinterziehung der Abgabe verantwortlich sein muss (vgl. dazu die Nachweise bei Ritz, BA0⁶, § 207 T2 16; zuletzt VWGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015). Der für die Hinterziehung Verantwortliche kann dabei auch ein Beitragstäter sein (vgl. VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004, VWSlg 8294/F). Dass die rechtswidrige Zuweisung von Verlusten eine solche Beitragstäterschaft begründen kann, wurde für Konstellationen wie die hier vorliegende schon bejaht (vgl. VwGH 23.2.1994, 93/15/0155, und 15.5.1997, 95/15/0184, VWSlg 7180/F, jeweils im Zusammenhang mit der Rechtzeitigkeit einer Selbstanzeige; OGH 31.1.2001, 13 Os 57/00). Mangels qualitativer Akzessorietät der der Beitragstäterschaft (vgl. dazu etwa OGH 31.1.2006, 11 Os 26/05s; 6.9.2016, 13 Os 105/15p; Winkler in Tannert/Kotschnigg, Finanzstrafgesetz [2014], § 11 R2 63) ist es dafür nicht erforderlich, dass auch der Ausführende (im vorliegenden Fall: die Mitbeteiligte) vorsätzlich handelt. Im Hinblick auf diese Rechtsprechung ließ sich das Vorliegen einer hinterzogenen Abgabe und die Anwendbarkeit der längeren Verjährungsfrist bloß damit, dass keiner der bei Stoll behandelten Fälle einer Gesamtschuld vorliege und der Mitbeteiligten kein Vorsatz zur Last liege, nicht fehlerfrei verneinen."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Zuständigkeit des BFG

Nach der Bestimmung des § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2. Streitpunkte

In Streit steht, ob einerseits der gemäß § 295 Abs.1 BAO erfolgten Abänderung des Bescheides betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2001 das Rechtsinstitut der Verjährung entgegensteht, andererseits ob der Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2001 die Nichtprüfung des Wahrheitsgehalts der Aussagen des Scheinrechnungen erstellenden Geschäftsführers entgegensteht.

2.1. Rechtliche Würdigung des Einwands der bereits eingetretenen Verjährung

2.1.1. Rechtsgrundlagen

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 207 ff BAO der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide maßgeblichen Fassung BGBl. I 2004/57, beträgt die Verjährungsfrist für eine Abgabefestsetzung "bei allen übrigen Abgaben", sohin auch den beschwerdegegenständlichen, **fünf Jahre**. Nach dem zweiten Satz leg. cit. beträgt die Verjährungsfrist **soweit** eine Abgabe hinterzogen ist, **sieben Jahre**.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängern nach außen erkennbare, zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, Amtshandlungen 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.

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

2.1.2 Anwendung der Frist für hinterzogene Abgaben

Unter Verweis auf die - an oberer Stelle explizit dargelegten - das BFG bindenden Ausführungen des VwGH vom 21.3.2018, Ra 2017/13/0007 bildet die gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO für hinterzogene Abgaben normierte Frist von **sieben Jahren** den Prüfungsmaßstab dieses Verfahrens.

2.1.3. Rechtmäßigkeit der Abänderung der Einkommensteuer 2001

Unter Zugrundelegung der 7-jährigen Frist des § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO gelangt das BFG - aus nachstehenden Gründen - zur Überzeugung, dass der auf Grundlage des § 295 Abs. 1 BAO erfolgten Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 vom 21.11.2011 das Rechtsinstitut der Festsetzungsverjährung **nicht** entgegensteht.

Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 am 09.10.2002 verlängerte sich die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer für das Jahr 2001 bis **zum 31.12.2009**.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verlängern abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Abgaben (VwGH 24.2.1999 98/13/0235; 22.11.2001 98/15/0056).

Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie z.B. Vorhalte (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212) oder Außenprüfungen (Ritz, BAO⁴, § 209 Tz 9 mit Verweis auf VwGH 21.09.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061).

Im **Jahr 2009** erging am 9.10.2009 der Prüfungsauftrag betreffend die x GmbH & atypisch stille Gesellschafter mit Prüfungsgegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 2000 – 2007, gefolgt von entsprechenden Prüfungshandlungen. Diese nach außen gerichtete Amtshandlung verlängerte den Eintritt der Verjährung für die Einkommensteuer 2001 bis zum **31.12.2010**.

Im **Jahr 2010** wurde - als Folge vorgenannten Prüfungsverfahrens - am 29.11.2010 nach Wiederaufnahme des Verfahrens ein geänderter Feststellungsbescheid für das Jahr 2001 erlassen.

Mit dieser nach außen gerichteten Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabensanspruches verlängerte sich die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 bis zum **31.12.2011**.

Korrespondierend damit ist die am 21.11.2011 auf Basis des § 295 Abs.1 BAO fußende Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2001 **innerhalb** der (mehrmals) verlängerten Festsetzungsverjährungsfrist erfolgt und ist daher seitens des Verwaltungsgerichtes dem Rechtsmittel des Bf. eine Absage zu erteilen.

2.2. Einwendungen der Nichtprüfung des "Wahrheitsgehaltes" der Aussage des Geschäftsführers

Einleitend ist festzuhalten, dass - ungeachtet dessen, dass nach Aktenlage der Bf. den bei der Fa. x GmbH & atypisch stille Gesellschafter den bescheidmäßig für die Jahre 2001 bis 2009 getroffenen Feststellungen nicht selbst, via Erhebung einer diesbezüglichen Berufung entgegengetreten ist -, obige, von anderen ehemals an vorgenanntem Unternehmen Beteiligten erhobenen Einwendungen sich ausschließlich gegen die Rechtmäßigkeit der Bezug habenden, auf § 188 BAO basierenden Feststellungsbescheide, respektive der auf der Norm des § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO fußenden Nichtfeststellungsbescheide richten.

In diesem Zusammenhang normiert die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO dass ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid (z.B. in einem Bescheid gem. § 188 BAO) getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide - sowie im zu beurteilenden Fall den gemäß § 295 Abs.1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2001 ist damit insoweit eingeschränkt, als Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen mit Erfolg nur in dem den Grundlagenbescheid betreffenden Verfahren vorgebracht werden können. Die Anfechtung eines Steuerbescheides (Bescheidbeschwerde), welche lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides begründet ist, ist daher in der Sache als **unbegründet abzuweisen** (vgl. VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069, mwN, Ritz, BAO⁵, § 252 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sowie Fischerlehner, Abgabenverfahren [2013] § 252 Anm. 1).

In Ansehung obiger Ausführungen und der Tatsache, dass die an oberer Stelle angeführten Einwendungen, exklusiv in einem gegen die Grundlagenbescheide gerichteten Rechtsmittel zu erheben gewesen wären, vermögen diese an der Rechtmäßigkeit der Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 keine Änderung herbeizuführen.

Zusammenfassend war daher wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den obig zitierten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 25. April 2018