

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch TPA STB Wien GmbH Wien, Wiedner Gürtel 13, Turm 24, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 2. Mai 2013 gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 2. April 2013 betreffend Einkommensteuer 2004, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Laut Nichtfestteststellungsbescheid des Finanzamts Neunkirchen Wiener Neustadt vom 9.11.2011 für das Jahr 2004 betreffend INET Internet Service GmbH und Mitges. (St.nr.: ***) wurden von der Mitunternehmerschaft für den streitgegenständlichen Zeitraum auf Grund von Scheinrechnungen Verluste erklärt.

Diese mit Bescheid vom 9.11.2011 als unrechtmäßig beurteilten Verluste waren zunächst in den von den vorher erlassenen Grundlagenbescheiden abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden bei den einzelnen Mitunternehmern einkommenswirksam

berücksichtigt worden. Aufgrund des Grundlagenbescheids vom 9.11.2011 wurden diese Verluste bei den einzelnen Beteiligten in den Streitjahren gestrichen.

Im Vorfeld zum genannten Grundlagenbescheid waren wiederholt Nichtbescheide und anschließende neue Erstbescheide (Feststellungsbescheide) erlassen worden.

Dementsprechend erfolgten mehrfach Abänderungen der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide des Jahres 2004.

Mit dem gegenständlich angefochtenen Einkommensteuerbescheid setzte das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg (FA 07) die Einkommensteuer des Beschwerdeführers (Bf.) u.a. unter Berücksichtigung des Grundlagenbescheides vom 9.11.2011 betreffend Mitunternehmerschaft (atypisch stillen Beteiligung) an der INET Internet Service GmbH und Mitges., St.nr.: ***, fest.

In seiner rechtzeitig eingebrachten Berufung (*nunmehr Beschwerde*) vom 2.5.2013 wandte der steuerliche Vertreter des Bf. im Wesentlichen ein, dass die angefochtenen Bescheide rechtswidrig seien, da bereits Bemessungsverjährung gemäß § 207 Abs. 2 BAO eingetreten sei. Im Jahr 2010 seien keine Unterbrechungshandlungen durchgeführt worden, weshalb die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2004 mit Ende 2010 abgelaufen sei.

Zudem verwies der Bf. auf die Nichtigkeit des Grundlagenbescheides vom 14.12.2009. Ein derartiger Nichtbescheid könne keine nach außen erkennbare Rechtswirksamkeit entfalten.

Die Berufung bzw. Beschwerde gegen die strittigen Einkommensteuerbescheide wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (*nunmehr Beschwerde vorentscheidung*) an den damaligen UFS vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 57/2004 beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

Durch BGBl. I Nr. 105/2010 wurde mit Wirksamkeit 15. Dezember 2010 die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben auf zehn Jahre verlängert. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs 1 BAO verlängern nach außen erkennbare, zur Geltendmachung des Abgabenanspruches 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 idF BGBl. I Nr. 180/2004 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, verlängern die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Abgaben (VwGH 24.2.1999 98/13/0235; 22.11.2001 98/15/0056; vgl. *Ritz*, BAO, 6. Auflage, § 209 Tz. 16). Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie z.B. Vorhalte (u.a. VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212) oder Außenprüfungen (*Ritz*, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 209 Tz 9 mit Verweis auf VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061).

Der Bf. war unstrittig im Streitjahr u.a. an der INET Internet Service GmbH und Mitges. (St.Nr. 33 - ***, INET II) als Mitunternehmer (atypisch stiller Gesellschafter) beteiligt.

Am 9.6.2009 und am 22.1.2010 erfolgten jeweils automatische Bescheidänderungen des Einkommensteuerbescheids 2004 gemäß § 295 Abs. 1 BAO. Gegen den Bescheid vom 22.1.2010 wurde eine Berufung eingebracht, die mit BVE vom 19.7.2010 abgewiesen wurde.

Am 25.1.2011 sowie am 21.12.2011 erfolgten Bescheidänderungen gemäß § 295 BAO. Am 15.2.2012 erfolgte eine Bescheidberichtigung gem. § 293 BAO zum Bescheid vom 21.12.2011.

Am 2.4.2013 erging dann der hier angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2004, welcher eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO (zum Bescheid vom 15.2.2012) ist.

Daraus folgt für das Streitjahr:

Die fünfjährige Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer des Jahres 2004 begann mit Ablauf des Jahres 2004 zu laufen und endet – sofern keine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs.1 BAO gesetzt wurde – mit Ablauf des Jahres **2009**.

Während dieser fünfjährigen Festsetzungsverjährung erging der Einkommensteuer-Erstbescheid vom 19.12.2005, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zu Ablauf des Jahres **2010** verlängerte.

Außerdem wurde in den Jahren 2005 bis 2006 erstmals eine Außenprüfung durchgeführt (= Verlängerungshandlung) sowie erfolgte die Durchführung der Bp im Feststellungsverfahren in

den Jahren 2009 (= Verlängerungshandlung) und 2010 sowie den Abschluss der Bp im Jahr 2010 (= Verlängerungshandlung).

Weiters wurde am 9. Dezember 2008 im Rahmen der Ermittlungen zu den Feststellungsbescheiden 2000 bis 2007 zur Geltendmachung des Angabenanspruchs ein Ergänzungsersuchen des FA Neunkirchen Wiener Neustadt an INET System Informations GmbH und Mitges. gerichtet mit dem Auftrag, Anlegerinformationen und Prospekte sowie die ausgesandten Ergebnismitteilungen zu übermitteln. Im Jahr 2009 wurde am 9.10.2009 der Prüfungsauftrag betreffend die INET System Informations GmbH und Mitges. mit Prüfungsgegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 2000 - 2007 erlassen und mit den Prüfungshandlungen begonnen.

Im Jahr 2010 wurden am 29.10.2010 nach Wiederaufnahme geänderte Feststellungsbescheide für 2001 bis 2004 betreffend INET Internet Service GmbH und Mitges. sowie am 8.10.2010 ein Bescheid gemäß § 293b BAO zur Einkommensteuer des Bf. für 2004 erlassen.

Weiters erfolgte 2010 mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 19.7.2010 eine Abweisung der Berufung vom 18.2.2010, somit vor Ablauf des Jahres 2010.

Durch all diese nach außen gerichteten Amtshandlungen in den Feststellungsverfahren sowie im Einkommensteuerverfahren des Bf. verlängerte sich für 2004 die Verjährung bis zum Ablauf des Jahres **2011**.

Am 25.1. 2011 erging im Einkommensteuerverfahren 2004 des Bf. ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Bescheid. Dies verlängerte die Verjährungsfrist bis Ende **2012**.

Im Jahr 2012 erging am 15.2.2012 ein Bescheid gemäß § 293 BAO. Diese Verlängerungshandlung verlängerte die Verjährungsfrist bis zum Ablauf des Jahres **2013**.

Betreffend Einkommensteuer (ESt) 2004 gab es am 29.11.2010 im Feststellungsverfahren (vom Prüfungsergebnis ausgehend) Wiederaufnahmen gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie neue Feststellungsbescheide mit diesem Datum. Obwohl sich im weiteren Verfahren (beim UFS/BFG) herausstellte, dass dies sogenannte „Nichtbescheide“ waren, ist die Erlassung dieser Schriftstücke nach Rechtsansicht des BFG trotzdem als nach außen gerichtete Amtshandlung zu werten.

Verschiedentlich war zwar die Auffassung vertreten worden, dass "schriftliche Bescheide nur dann als sonstige Erledigungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gelten würden, wenn diese auch zugestellt wurden, was für nichtexistente Bescheide jedenfalls zu verneinen sein wird."

Dieser Auffassung ist jedoch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 2022, Ra 2022/15/0001, entgegenzuhalten. Demnach hält der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) die zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2004 (BGBl. I 2004/180) bestehende Rechtsprechungslinie,

wonach schriftliche Bescheide nur bei rechtswirksamer Zustellung Amtshandlungen iSd § 209 BAO für die neue Rechtslage - in der § 209 BAO von einem bisherigen Unterbrechungs- in einen bloßen Verlängerungstatbestand verwandelt wurde - nicht mehr aufrecht. Der VwGH erkannte weiters, dass nicht nur bescheidmäßige Erledigungen Verlängerungshandlungen darstellen. Vielmehr kommt diese Eigenschaft jeder nach außen erkennbaren Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches zu. Es kommt auch nicht darauf an, ob diese Amtshandlung konkret geeignet ist, den angestrebten Erfolg, nämlich die Durchsetzung des Anspruches, zu erreichen.

Es genügt vielmehr, dass die Amtshandlung nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Sogar der Umstand, dass dieser Abgabenschuldner im Zeitpunkt dieser Amtshandlung nicht mehr existiert und die Geltendmachung des Abgabenspruches etwa richtigerweise gegen dessen Rechtsnachfolger erfolgen müsste, führt zu keiner anderen Beurteilung (VwGH 27. September 2012, 2009/16/0185; zu einer möglichen Verlängerungswirkung von Bescheiden unabhängig von ihrer rechtswirksamen Zustellung vgl. auch bereits VwGH 21. März 1995, 94/14/0156).

Mit den genannten von der Abgabenbehörde gesetzten Verfahrenshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 2. Satz BAO verlängerte sich die Verjährungsfrist bis zu Ablauf des Jahres **2013**.

Im Jahre 2013, nämlich **am 2.4.2013**, wurde der gegenständlich bekämpfte Bescheid erlassen.

Diese Feststellungen sind aus dem Akteninhalt der Finanzamtsakten zu den Einkommensteuer- und Feststellungsverfahren ableitbar und besteht kein Grund die Richtigkeit des Akteninhaltes anzuzweifeln.

Der Einwand der (damaligen) steuerlichen Vertretung des Bf., wonach die Festsetzungsverjährung der Einkommensteuer 2004 mit Ablauf des Jahres 2010 eingetreten sei, vermag der Beschwerde in diesem Punkt nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgerichtes immer in der Sache selbst zu entscheiden. Das Bundesfinanzgericht ist danach berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Dabei hat das Bundesfinanzgericht nach der Sach- und Rechtslage zu entscheiden, die im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegt und somit auch jene Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts dem Rechtsbestand angehören (VwGH vom 18. Dezember 2019, Ra 2019/15/0154).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die zwischenzeitlich ergangenen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich der Feststellungsbescheide zur DVM II zu St.nr. *** bzw. *** - RV/7100470/2014 vom 29. November 2022 - sowie (aufgrund des rechtskräftigem BFG-Erkenntnisses RV/7102483/2013 vom 27.5.2022 bzw. BP-Bericht vom 29.22.2010 (ABNr.: 121095/09) zur St.nr. *** (INET II) - bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 2004 zu berücksichtigen sind.

Aufgrund der zwischenzeitlichen Änderungen der Feststellungen betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr wie folgt (in Euro):

Einkommensteuer 2004

Beteiligung DVM II (*** bzw. ***): € - 76.907,52 *(aufgrund des rechtskräftigen BFG-Erkenntnisses vom 29.11.2022, RV/7100470/2014109)*

Beteiligung St.nr. *** „How to spend it Verlag GmbH u. Mitges.“: € - 613,72

Beteiligung INET II: 0,00 *(aufgrund des rechtskräftigem BFG-Erkenntnisses RV/7102483/2013 vom 27.5.2022 bzw. BP-Bericht vom 29.22.2010 (ABNr.: 121095/09) zur St.nr. ****

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2004 laut BFG: € - 77.521,24

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Berechnungsblatt - Einkommensteuer 2004

Zur Zulässigkeit der 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. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 17. 9.2014, Ra 2014/04/0023).

Zu den Rechtsfragen, ob Verlängerungshandlungen im Rahmen des Feststellungsverfahrens auch für die abgeleiteten Bescheide Wirkung entfalten (VwGH 24.2.1999 98/13/0235;

22.11.2001 98/15/0056) und welche Handlungen der Abgabenbehörde eine Verlängerungshandlung darstellen (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212; 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061) besteht bereits eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs.

Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 29. August 2024