

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 15. Jänner 2016 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 22. Dezember 2015 betreffend Einkommensteuer 2005, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Feststellungsverfahren der (damaligen) ***KG***, an welcher der Beschwerdeführer (in weiterer Folge Bf.) im streitgegenständlichen Jahr beteiligt war, fand eine Betriebsprüfung statt. In Folge wurde das Feststellungsverfahren 2005 mit Bescheid vom 18. Dezember 2015 wiederaufgenommen und ein neuer Feststellungsbescheid 2005 erlassen, in welchem bei der Veranlagung des beteiligten Bf. bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigende gemäß § 2 Abs. 2a EStG nichtabzugsfähige Verluste festgestellt wurden.

Aufgrund dieses Feststellungsbescheides erließ das Finanzamt am 22. Dezember 2018 gemäß § 295 BAO den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005.

Am 15. Jänner 2016 brachte der Bf. rechtzeitig Beschwerde ein und führte im Wesentlichen aus, dass für das Jahr 2005 bereits am 1. Jänner 2012 Verjährung eingetreten sei. Sofern sich das Finanzamt auf die zehnjährige Verjährungsfrist stütze, wurde eingewendet, dass die Frage, ob eine Abgabe hinterzogen sei, eine im Abgabenveranlagungsverfahren zu klärende Vorfrage

sei. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien, setze eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Strafbestände seien vom Finanzamt nachzuweisen. Aus der Begründung des Bescheides müsse sich ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt sei. Der bekämpfte Bescheid weise weder die erforderlichen Feststellungen im Zusammenhang mit einer möglichen Abgabenhinterziehung auf, noch sei es dem Finanzamt gelungen, das Vorliegen des Straftatbestandes auch nur ansatzweise nachzuweisen. Der Bf. stellte den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2005 in Folge der eingetretenen Verjährung aufzuheben.

Mit Beschwerde vom 16. März 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte in der Begründung im Wesentlichen aus, dass im gegenständlichen Fall eine Investitionsmöglichkeit in Form einer Beteiligung als Kommanditist bei der ***KG*** beworben worden sei. Diese treuhändig durch die ***GmbH*** gehaltene und bei der ***Bank*** allgemein angebotene Investitionsmöglichkeit habe das Erzielen steuerlicher Vorteile in den Vordergrund gestellt. Aufgrund des Verlustverwertungsverbotes des § 2 Abs. 2a EStG hätte ein ausgewiesener Verlust aus der Beteiligung auf die Wartetaste gelegt werden müssen. Der Umstand der Bewerbung der Beteiligungsmöglichkeit als steuerlicher Vorteil hätte entsprechend offengelegt werden müssen. Nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung sei eine derartige Offenlegung jedoch nicht erfolgt.

Da mangels einer entsprechenden Offenlegung die ausgewiesenen Verluste im Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer des Bf. nicht als nichtausgleichsfähige Verluste nach § 2 Abs. 2a EStG berücksichtigt wurden, käme es in der Folge zu einer Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG. Die objektive Tatseite sei somit erfüllt.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass nach Ansicht der Außenprüfung die ***KG*** zur Ausnutzung steuerlicher Vorteile gegründet worden sei. Es sei anzunehmen, dass nur im ersten Jahr erhebliche Verluste entstanden seien, weil im Anschluss weitere, ähnlich gestaltete Kommanditgesellschaften gegründet worden seien. Da die Erklärungsabgabe und Bescheiderstellung elektronisch erfolgten und hierbei keine Risikokennzahlen angesprochen worden seien, sei es auf Seiten des Finanzamtes zu keiner Überprüfung der Verluste gekommen.

Es sei davon auszugehen, dass die für die unterlassene Offenlegung Verantwortlichen zumindest mit bedingtem Vorsatz gehandelt hätten. Da an der Planung und Ausführung derartiger Beteiligungen stets auch Steuerberater und andere rechtskundige Personen beteiligt seien, könne mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die für die Abgabenverkürzung verantwortlichen Personen vom Vorliegen einer Offenlegungspflicht gewusst hätten, es auch ernstlich für möglich gehalten hätten, dass durch die Nichterfüllung dieser Pflicht Abgaben verkürzt würden, und sich damit abgefunden hätten. Untermauert werde diese Annahme auch von den Ergebnissen einer am 29. April 2015

durchgeführten Hausdurchsuchung, bei der elektronische Unterlagen bezüglich der steuerschonenden Beendigung der Gesellschaft gefunden worden seien. Man könne daraus schließen, dass die Kommanditgesellschaft von Anfang an einzig der Steuerersparnis ihrer Beteiligten gedient habe und bestehende Offenlegungspflichten wider besseren Wissens missachtet worden seien. Die subjektive Tatseite sei daher ebenfalls erfüllt.

Am 12. April 2017 brachte der Bf. den Vorlageantrag ein und brachte im Wesentlichen vor, dass die Einkommensteuer 2005 bereits am 1. Jänner 2012 verjährt sei, da

- im Feststellungsverfahren der ***KG*** die einzige nach außen gehende Amtshandlung die Erlassung des Feststellungsbescheides am 23. Oktober 2006 gewesen sei,

- und auf Ebene des Einkommensterverfahrens lediglich am 8. Juni 2008

(Einkommensteuerbescheid) und am 24. Februar 2010 (Änderung des

Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO) nach außen gehende Amtshandlungen betreffend die Einkommensteuer 2005 erfolgt seien und

- weil keine hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO vorlägen.

Hinsichtlich des Nichtvorliegens des objektiven Tatbestandes einer Abgabenhinterziehung verwies der Bf. auf die Beschwerde gegen den zugrundeliegenden Feststellungsbescheides (Anlage 1).

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite führte der Bf. im Wesentlichen aus, dass auf strafrechtlicher Ebene sämtliche Verfahren gemäß der dem Bf. mündlich erteilten Informationen eingestellt worden seien. Auf Nachfragen habe er von der Treuhandschaft die in der Anlage 2 befindliche Einstellung erhalten, aus der ersichtlich sei, dass keine Abgabenhinterziehung vorliege und somit keine Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO. Der Bf. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Erkenntnis vom 27. August 2024 gab das Bundesfinanzgericht ua. der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2005 betreffend ***KG*** statt und hob den Wiederaufnahmebescheid auf, da laut Mitteilung an das Bundesfinanzgericht vom Finanzamt neu angestellte Prognoserechnungen ergeben hätten, dass die Rendite nach Steuern nicht doppelt so hoch wie vor Steuern liegen würde und somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG vorliege. Mit Beschluss vom 27. August 2024 erklärte das Bundesfinanzgericht aufgrund der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides die Beschwerde betreffend Feststellungsbescheid 2005 gegenstandslos.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2025 zog der Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war im streitgegenständlichen Jahr 2005 Kommanditist der (damaligen) ***KG*** (Steuernummer ***StNr. KG***).

Im Einkommensteuerverfahren 2005 ergingen folgende Bescheide:

- | | |
|-------------------|--|
| 8. Juni 2007 | Erlassung des Einkommensteuerbescheides |
| 24. Februar 2010 | Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 8. Juni 2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO |
| 22. Dezember 2015 | Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 24. Februar 2010 gemäß § 295 Abs. 1 BAO |

Im Feststellungsverfahren 2005 der ***KG*** ergingen folgende Bescheide:

- | | |
|-------------------|--|
| 23. Oktober 2006 | Erlassung des Feststellungsbescheides |
| 18. Dezember 2015 | Bescheid über die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens betreffend 2005 |
| 18. Dezember 2015 | Erlassung des neuen Feststellungsbescheides |
| 27. August 2024 | Erkenntnis des BFG, mit welchem der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme stattgegeben wird |
| 27. August 2024 | Beschluss des BFG, mit welchem die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid gegenstandslos erklärt wird. |

Im Jahr 2015 erfolgte eine Betriebsprüfung bei der ***KG*** hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend ua. das Jahr 2005.

Verlängerungshandlungen im Jahr 2011 lagen nicht vor.

Hinterzogene Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO liegen nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Aktenteilen und den Angaben des Bf. in seinen Schriftsätzen und der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2005.

Hinsichtlich des Vorliegens (weiterer) Verlängerungshandlungen wurde zusätzlich Einsicht in die Finanzanwendungen genommen. Aus diesen ergaben sich keine weiteren nach außen

erkennbaren Amtshandlungen und wurden solche auch nicht vom Finanzamt behauptet.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Abgabe hinterzogen wurde und daher die 10-jährige Verjährungsfrist anwendbar ist.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO - abgesehen von den dort angeführten, im gegenständlichen Fall nicht maßgeblichen Ausnahmen - fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Im gegenständlichen Fall begann die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2005 mit Ablauf des 31.12.2005 zu laufen und würde nach Ablauf von fünf Jahren – somit mit Ablauf des 31.12.2010 - grundsätzlich Verjährung eintreten.

Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. 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.

Im gegenständlichen Fall erging ein Einkommensteuerbescheid 2005 am 8. Juni 2007, welcher mit Bescheid vom 24. Februar 2010 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert wurde. Dieser Bescheid wurde wiederum mit (angefochtenem) Bescheid vom 22. Dezember 2015 aufgrund des Feststellungsbescheides der (damaligen) ***KG*** vom 18. Dezember 2015 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert.

Im Feststellungsverfahren der (damaligen) ***KG*** wurde am 23. Oktober 2006 ein Feststellungsbescheid erlassen, fand im Jahr 2015 eine Betriebsprüfung statt und wurde am 18. Dezember 2015 das Feststellungsverfahren 2005 wiederaufgenommen und ein neuer Feststellungsbescheid erlassen.

Im Jahr 2011 sind keine Verlängerungshandlungen erfolgt, so dass sich die Verjährungsfrist nicht um ein weiteres Jahr verlängert hat.

Somit wäre grundsätzlich mit Ablauf des 31. Dezember 2011 hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 Verjährung eingetreten.

Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO zehn Jahre und wäre der gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid 2005 vom 22. Dezember 2015 noch innerhalb offener Verjährungsfrist erlassen worden.

Wenn - wie im gegenständlichen Fall - keine finanzstrafrechtliche Entscheidung über die Hinterziehung vorliegt, ist im Abgabenverfahren über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden (VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN). Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe im Sinne des § 207 Abs 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen (VwGH 30.3.2016, Ra/2016/13/0007, VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 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.

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind gemäß § 119 Abs 1 BAO vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs 2 BAO insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Im gegenständlichen Fall gab das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 27. August 2024 der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid betreffend Feststellungsverfahren 2005 statt (und hob diese auf), da im Endergebnis keine neuen Tatsachen vorlagen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Vom Finanzamt neu angestellte Prognoserechnungen hätten ergeben, dass die Rendite nach Steuern nicht doppelt so hoch wie vor Steuern liegt und somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG vorliege. Mit Beschluss vom 27. August 2024 erklärte das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2005 gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos.

Da im gegenständlichen Fall mangels Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG und Stattgabe der Beschwerde im Feststellungsverfahren keine Abgaben verkürzt wurden, wurde schon der

objektive Tatbestand der Abgabenhinterziehung nicht erfüllt und braucht daher auf die Frage, ob Vorsatz vorliegt, nicht mehr eingegangen werden.

Da die Abgabe nicht hinterzogen wurde, erfolgte die Erlassung des angefochtenen Bescheides nach Eintritt der Verjährung und hätte nicht (mehr) ergehen dürfen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus handelt es sich bei der Frage des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO um eine Tatfrage. Es liegt keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, vor und ist daher eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 26. Juni 2025