

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 08.01.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 06.12.2011, 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**

Die Bf. war im streitgegenständlichen Zeitraum neben der Führung eines Einzelunternehmens an der x GmbH & atypisch stille Gesellschaft beteiligt.

Im Zuge einer bei vorgenanntem 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 3.7. der Begründung des mit 20.11.2011 datierten Gewinnfeststellungsbescheides für das Jahr 2001 - der Alleingeschäftsführer niederschriftlich bekannt gegeben, dass geltend gemachten - in Punkt 3.5. 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 Tätiung 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 Gesellschaft verwiesen.

Das Finanzamt folgte obigen Feststellungen und erließ am 6.12.2011 gegenüber der Bf. gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Bescheid zur Einkommensteuer für das Jahr 2001 .

In der gegen vorgenannten Bescheid erhobenen Berufung (Beschwerde) vom 8.1.2012 wurde releviert, dass der Abänderung nach § 295 Abs.1 BAO das Rechtsinstitut der Festsetzungsverjährung entgegenstehe.

Was den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 anlange, sei durch Erlassung des mit 26.9.2003 datierten Erstbescheides die (fünfjährige) Verjährungsfrist gemäß der Norm des § 209 Abs. 1 erster Satz BAO um ein Jahr, sprich sohin bis zum 31.12.2007 verlängert worden. In Ansehung der Tatsache, dass im Verlängerungsjahr 2007 seitens der Abgabenbehörde keine weitere Verlängerungshandlung gesetzt worden, sei mit Ablauf des 31.12.2007 Bemessungsverjährung eingetreten.

Zusammenfassend sei aus oben angeführten Gründen der Abänderung des bekämpften Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegen gestanden und sei dieser aufzuheben.

Darüber hinaus werde die Anwendung der Verjährungsbestimmungen für hinterzogene Abgaben in Abrede gestellt, da bis zum Zeitpunkt 2006 nicht nachgewiesen worden sei, dass Hinterziehungen stattgefunden hätten, respektive habe auch das Ergebnis des bei der x GmbH & atypisch stille Gesellschaft durchgeführten Vorprüfungsverfahrens einen diesbezüglichen Hinweis vermissen lassen.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass die nunmehrigen Feststellungen der Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG einzig und allein auf der Aussage eines in Haft befindlichen Geschäftsführers fußen, dessen dringliches Ziel es gewesen sei aus nämlicher Haft entlassen zu werden.

Mit Erkenntnis des BFG vom 4.11.2016, RV/7102541/2012 wurde der Berufung (Beschwerde) Folge gegeben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid mit der Begründung der Nichtanwendung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben aufgehoben.

In der Folge war eine von der Amtspartei erhobene a.o. Revision vom 6.12.2016 von Erfolg gekrönt und hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.03.2018, Ra 2017/13/0007, das 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, BA0<sup>6</sup>, § 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. Entscheidungspflicht des BFG im fortgesetzten Verfahren und Streitgegenstand**

Nach der Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des BFG vom 4.11.2016, RV/7102541/2012 die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung der angefochtenen Entscheidung befunden hat. Mit anderen Worten ausgedrückt hat sohin das BFG neuerlich über die gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 gerichtete Berufung (Beschwerde) abzusprechen.

Hierbei bildet die Frage ob der auf § 295 Abs. 1 BAO fußenden Abänderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das 2001 vom 16.12.2010 das Rechtsinstitut der Festsetzungsverjährung entgegensteht oder ob dieser innerhalb (verlängerter) Verjährungsfrist erlassen wurde, den Streitgegenstand dieses Verfahrens.

#### **2. Rechtliche Würdigung**

##### **2.1. 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, in Kraft getreten gemäß § 323 Abs. 16 BAO zum 1.1.2005) 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.

## **2.2. Anwendung der Frist für hinterzogene Abgaben**

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

## **2.3 Konsequenzen aus den Schlussfolgerungen unter Punkt 2.2.**

Unter Zugrundelegung der 7-jährigen Frist des § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO gelangt das BFG - aus nachstehenden Gründen - zur Überzeugung, dass der am 6.12.2011 auf Grundlage des § 295 Abs. 1 BAO erfolgten Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 das Rechtsinstitut der Festsetzungsverjährung **nicht** entgegensteht.

Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2001 am 27.1.2003 verlängerte die Verjährungsfrist für 2001 demgemäß 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).

Im Jahr 2009 erging am 9.10.2009 der Prüfungsauftrag betreffend die mit Prüfungsgegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 2000 – 2007, gefolgt von entsprechenden Prüfungshandlungen. Diese nach außen gerichtete Amtshandlung verlängerte den Eintritt der Verjährung für 2001 bis zum **Ablauf des Jahres 2010**.

In diesem Zusammenhang ist die Bf. darauf hinzuweisen, dass der in der Literatur vertretenen - und ebenso im Berufungsschriftsatz angezogenen - 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), der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 17.4.2008, 2006/15/0077 entgegen getreten ist.

Hierbei verweist das Höchstgericht 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 Bw. 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 nach dem Dafürhalten des BFG 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 GmbH & atypisch stille Gesellschaft vorgenommene Betriebsprüfung neben § 99 Abs.2 FinStrG **ausdrücklich auch die Norm des § 147 BAO** war. Die Abgabenbehörde trat daher - wie schon aus dem Prüfungsauftrag ersichtlich - gegenüber dem geprüften Unternehmen nicht nur als Finanzstrafbehörde auf sondern auch als Abgabenbehörde zu Ermittlung der Bemessungsgrundlagen auf.

Im Jahr 2010 wurden, neben Abhaltung der Schlussbesprechung bei der geprüften Mitunternehmerschaft am 28.10.2010 und Erlassung eines nach Wiederaufnahme geänderten Feststellungsbescheides für 2001 am 29.11.2010 ein gemäß § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2001 erlassen.

Mit dieser nach außen gerichteten Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches verlängerte sich die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer 2001 bis zum **Ablauf des Jahres 2011**.

Korrespondierend damit ist die am 6.12.2011 auf Basis des § 295 Abs.1 BAO herrührende Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2001 **innerhalb** (mehrmals) verlängerter Festsetzungsverjährungsfrist erfolgt und war daher seitens des Verwaltungsgerichtes dem Rechtsmittel der Bf. eine Absage zu erteilen.

### **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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt im zu beurteilenden Fall nicht vor, da das BFG in seinem Erkenntnis der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.3.2018, Ra 2017/13/0007 zum Ausdruck gebrachten Rechtsprechung folgt, respektive sich unter Heranziehung der Frist des § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO sich die Rechtmäßigkeit der Abänderung es angefochtenen Bescheides direkt aus dem Gesetz ergibt.

Wien, am 20. April 2018