

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache des \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Fidas Graz Steuerberatung GmbH, Petersbergenstraße 7, 8042 Graz, über die Beschwerde vom 17. Mai 2011 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 6. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2003 zur Steuernummer 083/1680 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Gegenstand des anhängigen Rechtsmittelverfahrens ist der Einwand der Verjährung gegen den angefochtenen Einkommensteuer- (ESt-) Bescheid 2003 des Finanzamtes X (FA) vom 6.Mai 2011, der auf Basis des [§ 295 Abs. 1 BAO](#) erging und mit bescheidmäßigen Feststellungen aufgrund des Ergebnisses einer Außenprüfung (AP) bei der XY-KG (im Folgenden *Pflegeheim-KG*) begründet ist, bei welcher der Beschwerdeführer (Bf) bis zur AP in der Funktion eines Kommanditisten erfasst war.

Das Rechtsmittel gegen den verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheid zielt auf eine ersatzlose Aufhebung ab, um den „ursprünglichen“ Bescheid „wieder in Rechtskraft erwachsen zu lassen“.

Zur Begründung des Rechtsmittels wendet der Bf - mit Verweis auf die Bestimmungen der §§ 207, 209 und 238 BAO - den Ablauf der fünfjährigen Frist für die Abgabenfestsetzung ein, „zumal der Erstbescheid vom 2.Dez.2004 datiert“ und zum Steuerakt des Bf „keine wie immer gearteten Amtshandlungen unternommen“ worden seien.

Nach antragsgemäßer Aussetzung der verfahrensgegenständlichen ESt-Schuld gemäß § 212a BAO und mehrjähriger faktischer Aussetzung der RM-Erledigung durch das FA, erging am 13.Nov.2018 u.a. zur Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2003 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung (BVE) mit Verweis auf die Bestimmungen des § 252 Abs. 1 und Abs. 2 BAO.

Im dagegen gemäß § 264 BAO eingebrachten Vorlageantrag (VA) konkretisierte der Bf seinen Verjährungsseinwand mit dem Eintritt der Festsetzungsverjährung für die ESt 2003 per 31.Dez.2009 und wies nunmehr auf die letztmalig am 22.Febr.2005 erfolgte Änderung des Erstbescheides vom 2.Dez.2004 hin, auf welchen „*keine wie immer gearteten Amtshandlungen*“ gefolgt seien.

Das FA vertritt sowohl im Vorlagebericht als auch im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren den Standpunkt, dass als „*Verlängerungshandlungen*“ für die ESt Festsetzung gegenüber dem Bf nicht nur die Amtshandlungen im Zuge der AP bei der *Pflegeheim-KG* maßgeblich seien, sondern auch jene im parallel geführten AP-Verfahren der Z-KG, im Folgenden *Gastro-KG*).

Im Detail erachtet das FA einerseits eine schriftliche AP-Ankündigung an die *Gastro-KG* vom 17.Dez.2009 und anderseits die 2010 erfolgte Vorlage/Ausfolgung von Prüfungsaufträgen sowohl an die *Gastro-KG* als auch an die *Pflegeheim-KG* und schließlich das Ergehen des verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheides im Jahr 2011 als Maßnahmen zur Verhinderung des Verjährungseintritts betreffend die ESt 2003 beim Bf.

In den verbundenen AP-Verfahren der beiden Gesellschaften sei festgestellt worden, dass die *Pflegeheim-KG* der *Gastro-KG* lediglich Kapital für deren Geschäfte zur Verfügung gestellt habe. Der *Pflegeheim-KG* seien daher mangels eigener Geschäftstätigkeit keine Verluste zuzuweisen gewesen. Zudem sei der Treuhänder des Bf als Gesellschafter der *Pflegeheim-KG* zugleich Gesellschafter beider Personengesellschaften.

Die weitere, erstmals im Vorlagebericht vertretene Argumentation, dass aufgrund der Rechtsgrundlage der bei der *Pflegeheim-KG* durchgeföhrten AP (§ 99 Abs.2 FinStrG) die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben beim verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheid zum Tragen komme, hielt das FA im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren nicht mehr aufrecht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

**I.** Als Ergebnis des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens (Auswertung der vorgelegten Verfahrensunterlagen, BFG-Vorhalteverfahren, abgabenbehördlichen Datenbanken), legt das BFG der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung folgenden Sachverhalt als erwiesen zugrunde:

Der – steuerlich vertretene - Bf, ein zwischenzeitig pensionierter Facharzt, erzielte neben den Einkünften aus seiner ärztlichen Tätigkeit langjährig auch Einkünfte aus Beteiligungen an verschiedenen Personengesellschaften, darunter seit 1986 auch aus einer über einen Treuhänder gehaltenen Kommanditbeteiligung an der – ebenfalls beim FA steuerlich erfassten – *Pflegeheim-KG*.

Nach Ergehen von Gewinn-/Einkünfeststellungsbescheiden an Personengesellschaften mit Beteiligung des Bf erließ das FA jeweils gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte ESt-Bescheide.

Für das Jahr 2003 erging zunächst am 2.Dez.2004 ein erklärungsgemäßer ESt-Bescheid des FA, der in der Folge durch Änderungsbescheide nach § 295 Abs. 1 BAO vom 17.Dez.2004, 7. und 24.Jän.2005 sowie vom 10.Febr.2005 ersetzt wurde. All diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Am 6.Mai 2011 erließ das FA u.a. den nunmehr angefochtenen, wiederum nach § 295 Abs.1 BAO geänderten ESt-Bescheid 2003, nachdem im Gefolge einer AP bei der *Pflegeheim-KG* auf Basis des § 188 BAO „Nichtfeststellungsbescheide“ des FA für 2003-2005 ergangen waren.

Als erste Amtshandlung, welcher das FA die Wirkung einer Maßnahme zur Geltendmachung des verfahrensrelevanten Abgabenanspruchs betreffend ESt 2003 des Bf zuordnet, ist eine schriftliche Verständigung des FA vom 17.Dez.2009 an die *Gastro-KG* über eine beabsichtigte AP nach § 147 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer sowie Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) für den Prüfungszeitraum 2003 – 2007 mit dem geplanten Prüfungsbeginn am 25.Jän.2010 dokumentiert.

Das Schriftstück wurde lt.Post-Rückschein am 22.Dez.2009 von der zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertretung der *Gastro-KG* im Empfang genommen.

Der zugehörige Prüfungsauftrag wurde dem steuerlichen Vertreter bei Prüfungsbeginn am 1.Febr.2010 ausgefolgt.

Das AP-Verfahren bei der *Gastro-KG* endete nach einer Schlussbesprechung am 13.Dez.2010 u.a. mit geänderten Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO für 2003 – 2005 vom 25.März 2011 und dem zugehörigen AP-Bericht nach § 150 BAO vom 29.März 2011.

Wegen erfolglos beauftragter Mängelbehebung zur eingebrachten Berufung erwuchsen die aufgrund der AP an die *Gastro-KG* ergangenen Feststellungsbescheide in Rechtskraft (Gegenstandsloserklärung des Rechtsmittels im April 2012).

Eine Beteiligung des Bf an der *Gastro-KG* ist weder den Vorlageunterlagen noch den abgabenbehördlichen Datenbanken oder dem Datenbestand des Firmenbuchs zu ersehen. Entsprechend löste der an die *Gastro-KG* ergangene Feststellungsbescheid 2003 vom

25.März 2011 auch keine Änderungsmitteilung nach § 295 Abs. 1 BAO für die ESt-Veranlagung 2003 des Bf aus.

Bei der *Pflegeheim-KG*, als deren Kommanditist der Bf in den vor 2011 ergangenen ESt-Bescheiden 2003 Ergebnisanteile zugerechnet erhalten hatte, wurde parallel zur AP bei der *Gastro-KG* eine AP für 2003-2005 auf Basis des § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt.

Als erste Amtshandlung mit Außenwirkung findet sich hier in den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen ein von der steuerlichen Vertretung der Gesellschaft - lt. FA aus Protest gegen die Rechtsgrundlage der AP - nicht unterzeichneter Prüfungsauftrag betreffend eine finanzstrafbehördliche Prüfung für Umsatzsteuer sowie Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) für den Zeitraum 2003 – 2005, in welchem das Prüfungsorgan den Prüfungsbeginn mit 4.Okt.2010 unterschriftlich bestätigt.

Dem zugehörigen AP-Bericht vom 29.März 2011 zufolge, hatte auch in diesem AP-Verfahren am 13.Dez.2010 eine Schlussbesprechung stattgefunden, der - ebenfalls am 25.März 2011 - in gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren zur Gewinnfeststellung nach § 188 BAO die bereits genannten „Nichtfeststellungsbescheide“ für 2003 – 2005 gefolgt waren.

Nach dem Inhalt der abgabenbehördlichen Datenbanken „DB2“ und „GDV“ waren die steuerlichen Vertretungen der *Gastro-KG* und der *Pflegeheim-KG* in der Vergangenheit nie mit der steuerlichen Vertretung des Bf betraut gewesen.

**II.** Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Änderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides vom Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Zufolge § 302 Abs. 1 BAO ist die Änderung eines abgeleiteten Abgabenbescheides grundsätzlich nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer beträgt nach [§ 207 Abs. 2 BAO](#) grundsätzlich fünf Jahre, im Fall einer Abgabenhinterziehung zehn Jahre. Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist ([§ 208 Abs. 1 lit a BAO](#)).

Gemäß [§ 4 Abs. 2 lit a Z 2 BAO](#) entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer grundsätzlich mit Ablauf jenes Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

*„Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich 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. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.“ ([§ 209 Abs. 1 BAO idF BGBI. I Nr. 105/2010](#))*

**III.** Im anhängigen Verfahren zur ESt 2003, in dem der Abgabenanspruch mit Ablauf des Jahres 2003 entstand, endete die nach Ergehen der beiden ESt-Bescheide 2003 vom Dez.2004 gemäß § 209 Abs. 1 BAO mit sechs Jahren bemessene Verjährungsfrist am 31.Dez.2009.

Da das Verfahrensergebnis keine Hinweise auf bei der ESt-Veranlagung 2003 des Bf zu berücksichtigende, finanzstrafrechtlich relevante Umstände hervorbrachte, kommt die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogenen Abgaben nicht zur Anwendung.

Entscheidend ist daher, ob die vor Ablauf des Jahres 2009 gesetzten Maßnahmen des FA im Verfahren betreffend die Einkommensteuerfestsetzung des Bf für 2003 als Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO zu werten sind.

Eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung eines Steueranspruches unternimmt. Die Verlängerungshandlung muss aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein. Die Wirkung einer Verlängerung der Verjährungsfrist beschränkt sich auf jene Abgaben und Abgabenschuldner, auf welche sich die Verlängerungshandlung bezieht.

Abgabenbehördliche Prüfungen sind hinsichtlich der zu prüfenden/geprüften Abgaben und Zeiträume zur Verlängerung der Verjährungsfrist geeignete Amtshandlungen. Dies umfasst Prüfungsaufträge ebenso wie die hinreichend konkretisierte Ankündigung einer (allenfalls sogar später verschobenen) Prüfung, gilt allerdings nicht für die bloße Ankündigung von Verlängerungshandlungen. Doch kann eine abgabenbehördliche Prüfung die Verlängerung der Verjährungsfrist nur für jene Abgabenschuldner und jene Abgaben bewirken, die Gegenstand der Prüfung sind (vgl. VwGH 30.1.2014, [2011/15/0111](#); VwGH 17.4.2008, [2006/15/0077](#); VwGH 6.7. 2006, [2006/15/0046](#); VwGH 30.10.2003, [99/15/0098](#); VwGH 25.5.2000, [99/16/0379](#); VwGH 24.2.1999, [98/13/0235](#); VwGH 11.4.1984, [82/13/0050](#), je mwV.).

Verlängerungshandlungen, die von der zuständigen Abgabenbehörde im Verfahren zur Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO gesetzt werden, sind auf die Realisierung der Einkommensteuer der Beteiligten für das Jahr der Einkünffeststellung ausgerichtet. Daher kommt ihnen auch für die Einkommensteuer der Beteiligten des betreffenden Jahres verjährungsverlängernde Wirkung zu (vgl. VwGH 26.7.2006, [2001/14/0212](#); VwGH 22.11.2001, [98/15/0056](#); VwGH 24.2.1999, [98/13/0235](#); VwGH 4.7.1995, [95/14/0036](#), je mwV).

Im hier zu beurteilenden Fall beschränkt sich die Feststellung von vor Ablauf des Jahres 2009 gesetzten abgabenbehördlichen Maßnahmen iSd § 209 Abs. 1 BAO auf solche betreffend die *Gastro-KG* (Prüfungsankündigung vom 17./22.Dez.2009).

Da der Bf an dieser KG nicht beteiligt war (auch nicht im Wege eines Treuhänders), bildeten diese Maßnahmen gemäß der angeführten VwGH-Rechtsprechung keine Grundlage für eine Verlängerung der Verjährungsfrist betreffend die Festsetzung seiner ESt 2003. Wie angeführt, kommt die verjährungsverlängernde Wirkung von Maßnahmen im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO lt. VwGH „den Beteiligten des betreffenden Jahres“ zu.

Das Unterbleiben von Tangentenmitteilungen über Ertragsanteile des Bf an der *Gastro-KG* als Folge der Änderungen nach der bei dieser Gesellschaft durchgeföhrten AP und daraus folgend, das Fehlen eines entsprechenden Ergebnisanteils aus der *Gastro-KG* im verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheid 2003 belegt, dass den Prüfungsfeststellungen zu diesem Betrieb iSd oa. VwGH-Judikatur zu § 209 Abs. 1 BAO für die Einkommensbesteuerung des Bf keine Relevanz zukommt. Was sich beim Bf im Sinne dieser Judikatur auswirkte, waren die Änderungen bei der *Pflegeheim-KG*.

Gegenüber der *Pflegeheim-KG* sind Verlängerungsmaßnahmen iSd § 209 Abs. 1 BAO nachweislich erst aus dem Jahr 2010 dokumentiert, beginnend mit der Ausfolgung des Prüfungsauftrages vom 4.Okt.2010. Zu diesem Zeitpunkt war für die verfahrensgegenständliche ESt 2003 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Korrektur der Ertragsanteile des Bf aus dessen Beteiligung an der *Pflegeheim-KG* aus den Erkenntnissen der (ab 2010) parallel durchgeföhrten Prüfungsverfahren bei beiden Personengesellschaften resultieren.

Ohne inhaltliche Beurteilung einer Eignung der in der FA-Stellungnahme vom 4.Okt.2019 genannten Gewinnverteilungsvereinbarung der beiden Gesellschaften aus dem Jahr 1998 für eine Verlängerung der strittigen Verjährungsfrist, ist darauf zu verweisen, dass dieses Dokument der Abgabenbehörde nach dem Verfahrensergebnis keinesfalls im Jahr 2009 zu Kenntnis gelangte, da auch bei der *Gastro-KG* der tatsächliche Prüfungsbeginn erst im Jahr 2010 erfolgte. Für die strittige Festsetzungsverjährung ist daraus nichts zu gewinnen.

Inwiefern die Doppelrolle des Treuhänders der Anteile des Bf an der *Pflegeheim-KG* als zugleich Gesellschafter beider beteiligten Personengesellschaften zu einer anderen Beurteilung führen könnte, wurde vom FA im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren nicht nachvollziehbar dargestellt.

Im Ergebnis erweist sich das verfahrensgegenständliche Rechtsmittel des Bf als berechtigt. Der ESt-Bescheid 2003 vom 6.Mai 2011 war daher aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

### **Zur 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.

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der angeführten gesetzlichen Bestimmungen und durchwegs gefestigten VwGH-Judikatur.

Graz, am 4. Dezember 2020