

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter im Beisein der Schriftführerin über die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen der Saxinger, Chalupsky & Partner Rechtsanwälte GmbH als Masseverwalterin im Konkurs der X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu., [Adresse], [Ort], vom 20.09.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 28.08.2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 nach mündlicher Verhandlung am 16.02.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liquidation ist eine mit Erklärung vom 09.10.1997 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Geschäftszweig laut Firmenbuch: "Handels- und Dienstleistungsgesellschaft"). Mit Generalversammlungsbeschluss vom 28.01.2010 wurde die Gesellschaft aufgelöst. Mit Beschluss des Landesgerichtes Leoben vom 17.10.2013 wurde der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet. Als Gesellschafter sind A (ehemals Geschäftsführer) und B (ehemals Liquidator) im Firmenbuch eingetragen.

Die X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. war seit dem Jahr 2003 die Kommanditistin der am 07.11.2007 im Firmenbuch gelöschten Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG (Komplementärin: Y Baugesellschaft m.b.H.).

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 30.11.2011 führte die belangte Behörde bei der X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu. eine Außenprüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer für 2005 bis 2010 durch. Desweiteren führte die belangte Behörde auch eine Außenprüfung bei der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG durch. Nach Beendigung der Außenprüfung bei der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG stellte die belangte Behörde mit (den hier nicht verfahrensgegenständlichen) Bescheiden vom 21.08.2013 für die Streitjahre die Einkünfte sowie die Verteilung des

festgestellten Betrages auf die Teilhaber fest, wobei für die X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu. folgende Beträge festgestellt wurden: 505.768,27 Euro (2005), 714.534,75 Euro (2006) und 510.376,94 Euro (2007).

Zwecks steuerlicher Erfassung des für die X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu. festgestellten Betrages nahm die belangte Behörde mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 28.08.2013 für die hier entscheidungsgegenständlichen Streitjahre die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer wieder auf und setzte die Körperschaftsteuer 2005 mit 22.068,93 Euro (Abgabennachforderung: 18.922,66 Euro), die Körperschaftsteuer 2006 mit 105.035,32 Euro (Abgabennachforderung: 94.906,57 Euro) und die Körperschaftsteuer 2007 mit 113.489,48 Euro (Abgabennachforderung: 101.641,29 Euro) neu fest. Zur Begründung der Verfahrenswiederaufnahmen verwies die belangte Behörde in den hier angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14.08.2013 wird ohne weitere Ausführungen auf die Feststellungen im Zuge der Außenprüfung bei der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG verwiesen. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14.08.2013 wird ebenfalls auf die Feststellungen im Zuge der Außenprüfung bei der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG verwiesen. Diesem Bericht ist unter Angabe näherer Details zu entnehmen, dass die Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG in allen Streitjahren zu Unrecht Zahlungen für die Moskauer Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG (Tz. 1) und Zahlungen an für die Moskauer Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG tätige Dienstnehmer (Tz. 2) als Betriebsausgaben abgezogen habe sowie im Streitjahr 2005 Zahlungen über ein "Baukassakonto Moskau" getätigt und größtenteils die Empfänger nicht benannt habe (Tz. 3).

Mit den Schreiben vom 20.09.2013 wurden von Seiten der X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu. Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide und gegen die Sachbescheide erhoben und deren Aufhebung beantragt. In allen Berufungsschreiben wird zur Begründung ein gleichlautendes Vorbringen zur inhaltlichen Bestreitung der bei der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG getroffenen Feststellungen getätigt und die Einvernahme "sämtlicher" (nicht namentlich genannter) Zeugen in Anwesenheit der "Berufungswerberin" beantragt. Desweiteren wird in verfahrensrechtlicher Hinsicht gerügt, dass bei Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG mangels Partei- und Rechtsfähigkeit bzw. mangels organschaftlicher Vertretung keine Verfahrenswiederaufnahme hätte verfügt und keine Feststellungsbescheide mehr hätten erlassen werden dürfen. Auch die Zustellung an die Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG sei deshalb unwirksam gewesen. Mangels Partei- und Rechtsfähigkeit der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG sei eine Verfahrenswiederaufnahme bei der X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu. nicht möglich, weil keine "rechtswirksame" Ermittlung der Einkünfte der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG erfolgt sei. Schließlich sei für alle Jahre Verjährung eingetreten. Schließlich wird gerügt, dass die Bescheidebegründung der belangten Behörde nicht nachvollziehbar sei, dass sie sich mit den Einwendungen nicht auseinandergesetzt

und nicht kundgetan habe, aus welchen Gründen sie offenbar davon ausgehe, dass neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die belangte Behörde wies mit (an die Masseverwalterin gerichteten) Beschwerdevereinsentscheidungen vom 30.05.2014 die Berufungen sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die Körperschaftsteuerbescheide als unbegründet ab und begründete dies damit, dass sie an die gegenüber der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG ergangenen Feststellungsbescheide gebunden sei. Verjährung sei nicht eingetreten. Auf die Einwendungen betreffend die Unwirksamkeit der Feststellungsbescheide und die Verfahrenswiederaufnahme ging die belangte Behörde nicht ein.

Mit dem Schreiben vom 12.06.2014 beantragte die Masseverwalterin durch den hierzu bevollmächtigten rechtsanwaltlichen Vertreter der X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu. die Entscheidung über die Beschwerden durch das Verwaltungsgericht.

Die belangte Behörde legte die Berufungen dem Bundesfinanzgericht im Juli 2014 zur Entscheidung vor.

In der mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vorgebracht, dass der Rechtsanwalt im Verfahren der X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu. und der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG der Vertreter im Prüfungsverfahren, jedoch nicht Vertreter für alle zusammengefassten verbuchten Abgaben dieser Gesellschaften gewesen sei. Die Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG sei bereits im Firmenbuch gelöscht gewesen, was sich auch auf die X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu. durchschlage. Daher könne es zu keiner Verfahrenswiederaufnahme und Festsetzung der Körperschaftsteuer bei der X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu. führen. Weiters sei in allen Jahren Verjährung eingetreten. In der Sache seien die Betriebsausgaben zu Recht angesetzt worden. Es sei immer alles über das Konto in Österreich abgebucht worden. Die Rechnungen seien zu Unrecht nicht anerkannt worden.

Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerden zu erledigenden Berufungen erwogen:

Zur Verfahrenswiederaufnahme:

Vorweg ist darauf zu verweisen, dass es sich - was von Seiten der belangten Behörde bei Bescheiderlassung übersehen worden ist - bei dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO um einen Feststellungsbescheid im Sinne des § 295 Abs. 1 BAO handelt. Mit der Erlassung dieses Feststellungsbescheides waren die Voraussetzungen für eine Folgeänderung nach dieser Bestimmung erfüllt. Unabhängig von der Rechtskraft des erlassenen (bisherigen) Körperschaftsteuerbescheides war die Abgabenbehörde somit verpflichtet, diesen Bescheid von Amts wegen durch einen neuen Körperschaftsteuerbescheid zu ersetzen. Wie schon aus dem zwingenden Charakter der

Bestimmungen des § 295 BAO erkennbar ist, wird dabei der Berichtigung nach § 295 BAO gegenüber einer gleichzeitig erfüllten Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens ein Anwendungsvorrang einzuräumen sein (vgl. den analogen Fall in VwGH 28.03.1996, 94/16/0254).

Unbesehen dessen war auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 BAO zulässig.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO).

Die belangte Behörde hat zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Feststellungen im Zuge der Außenprüfung bei der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG verwiesen. Diese im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei dieser Gesellschaft (der auch zu Händen des B zugestellt und diesem dadurch zur Kenntnis gebracht wurde) niedergeschriebenen Prüfungsfeststellungen bilden jenen Tatsachenkomplex, der nach Ansicht der belangten Behörde im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist und auf den die belangte Behörde hinsichtlich des Neuerungsstatbestandes die Wiederaufnahme gestützt hat (vgl. VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Vor diesem Hintergrund wird in den Berufungsschreiben mit dem (zur Verfahrenswiederaufnahme einzigen) Vorbringen, die belangte Behörde habe nicht kundgetan, aus welchen Gründen sie offenbar davon ausgehe, dass neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten (Seite 4 unten), nicht substantiiert entgegen getreten. Weder aus diesem Vorbringen noch aus der Aktenlage vermag das Bundesfinanzgericht zu erkennen, dass die in den erwähnten Prüfungsfeststellungen beschriebenen Sachverhaltsumstände der belangten Behörde zum Zeitpunkt des (erstmaligen) Abschlusses der wiederaufgenommenen Verfahren bereits bekannt gewesen wären. Die Kenntnis dieser Umstände hätte - wie das Feststellungsverfahren zur Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG zeigt - jedenfalls im Spruch anders lautende Körperschaftsteuerbescheide herbeigeführt.

Die Verjährung war hinsichtlich der hier beschwerdegegenständlichen Körperschaftsteuer zum Zeitpunkt der Verfahrenswiederaufnahmen nicht eingetreten.

Die Verjährungsfrist beträgt 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 zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder

Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe (§ 207 Abs. 1 BAO).

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).

Für das Kalenderjahr 2005 hatte sich die ursprünglich gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünfjährige Verjährungsfrist durch die Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2005 vom 18.04.2007 gemäß § 209 Abs. 1 BAO (erster Satz) um ein Jahr (also bis Ende 2011) verlängert. Durch den auch diese Abgaben betreffenden Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 30.11.2011 hat sich die (bereits einmal verlängerte) Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO (erster Satz) um ein weiteres Jahr (also bis Ende 2012) verlängert. Durch die im Jahr 2012 gesetzten Prüfungshandlungen (z.B. mit Aktenvermerk festgehaltene Besprechung mit dem damaligen steuerlichen Vertreter am 29.11.2012 und niederschriftlich festgehaltene "erste" Schlussbesprechung am 29.11.2012) hat sich die (bereits zweimal verlängerte) Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO (zweiter Satz) um ein weiteres Jahr (also bis Ende 2013) verlängert. Im Jahr 2013 ist schließlich die Verfahrenswiederaufnahme und Neufestsetzung der Körperschaftsteuer 2005 bescheidmäßig erfolgt.

Für das Kalenderjahr 2006 hatte sich die ursprünglich gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünfjährige Verjährungsfrist durch die Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2006 vom 23.06.2007 gemäß § 209 Abs. 1 BAO (erster Satz) um ein Jahr (also bis Ende 2012) verlängert. Durch die im Jahr 2012 gesetzten Prüfungshandlungen (z.B. mit Aktenvermerk festgehaltene Besprechung mit dem damaligen steuerlichen Vertreter am 29.11.2012 und niederschriftlich festgehaltene "erste" Schlussbesprechung am 29.11.2012) hat sich die (bereits einmal verlängerte) Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO (zweiter Satz) um ein weiteres Jahr (also bis Ende 2013) verlängert. Im Jahr 2013 ist die Verfahrenswiederaufnahme und Neufestsetzung der Körperschaftsteuer 2006 bescheidmäßig erfolgt.

Für das Kalenderjahr 2007 hatte sich die ursprünglich gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünfjährige Verjährungsfrist durch die Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2007 vom 21.04.2008 gemäß § 209 Abs. 1 BAO (erster Satz) um ein Jahr (also bis Ende 2013) verlängert. Im Jahr 2013 ist die Verfahrenswiederaufnahme und Neufestsetzung der Körperschaftsteuer 2007 bescheidmäßig erfolgt.

Die (als Beschwerden zu erledigenden) Berufungen gegen die hier angefochtenen Wiederaufnahmebescheide waren daher als unbegründet abzuweisen.

Zu den Sachbescheiden:

Als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben sind gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies in den §§ 186 bis 189 oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird (§ 185 BAO idF vor BGBl. I 13/2014).

Feststellungsbescheide (§ 188) wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO, zweiter Satz).

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für (...) Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist (§ 192 BAO).

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (§ 252 Abs. 1 BAO).

Nach § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre 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. Daraus folgt, dass ein verwaltungsgerichtliches Erkenntnis getreu der Bestimmung des § 192 BAO die Feststellungen jener Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen hat, die zum Zeitpunkt der Erlassung des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses dem Rechtsbestand angehören (vgl. zur Rechtslage vor 01.01.2014: VwGH 25.06.2008, 2006/15/0094).

Die Anfechtung eines Abgabenbescheides, der lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Abgabenbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides begründet ist, ist in der Sache abzuweisen (vgl. VwGH 07.07.2004, 2004/13/0069).

Die Feststellungsbescheide der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG sind somit für die Körperschaftsteuerbescheide der X Handels- und Beteiligungs G.m.b.H. in Liqu. verbindlich.

Dem Einwand von Seiten der Beschwerdeführerin, die Feststellungsbescheide seien mangels Parteifähigkeit der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG (weil diese bereits im Firmenbuch gelöscht gewesen sei) nicht wirksam ergangen, ist entgegen zu halten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind. Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO. Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0131, mwN; vgl. speziell zum Fall der Erlassung eines

Feststellungsbescheides im wiederaufgenommenen Verfahren nach Löschung einer Personengesellschaft: VwGH 21.09.2005, 2001/13/0059).

Was den Einwand von Seiten der Beschwerdeführerin betrifft, die Feststellungsbescheide seien mangels organschaftlicher Vertretung nicht zugestellt worden, ist darauf zu verweisen, dass B (zu dessen Händen diese Zustellungen erfolgten) durch Beschluss der Gesellschafter der Y Baugesellschaft m.b.H. vom 06.11.2008 (siehe Urkundensammlung des Firmenbuches Fr. 609 024 Fr 3162/08 p) als Verwahrer der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft bestimmt worden und deshalb gemäß § 80 Abs. 3 BAO in Verbindung mit § 93 Abs. 3 GmbHG der abgabengesetzliche Vertreter der aufgelösten Komplementär-Gesellschaft (Y Baugesellschaft m.b.H.) und damit auch der abgabengesetzliche Vertreter der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG war. Die Feststellungsbescheide wurden der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG somit ordnungsgemäß zugestellt.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund waren die (als Beschwerden zu erledigenden) Berufungen ohne Auseinandersetzung mit der inhaltlichen Bestreitung der bei der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG getroffenen Feststellungen als unbegründet abzuweisen. Im Hinblick auf die Bindungswirkung der Feststellungsbescheide waren die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich, weshalb gemäß § 183 Abs. 3 BAO von der Aufnahme der beantragten Beweise abzusehen war.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die hier beschwerdegegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide im Falle der Abänderung oder Aufhebung der beim Bundesfinanzgericht noch beschwerdeanhängigen Feststellungsbescheide der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG gemäß § 295 Abs.1 BAO von der belangten Behörde von Amts wegen abzuändern oder aufzuheben sind.

Die Aussetzung der Einhebung der hier beschwerdegegenständlichen Körperschaftsteuer bleibt - sofern nicht die Voraussetzungen für einen Widerruf vorliegen - bis zur Erledigung der Berufungen gegen die Feststellungsbescheide der Y Baugesellschaft m.b.H. & Co KG durch das Bundesfinanzgericht wegen mittelbarer Abhängigkeit aufrecht (§ 212a Abs. 1 BAO).

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. Da diese Voraussetzung im Beschwerdefall aufgrund der oben wiedergegebenen Rechtsprechung nicht vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

