

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 22.12.2011 gegen die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheide der belangten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 21.11.2001 sowie vom 19.12.2011, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 bleibt unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 werden - zu Ungunsten des Bf. - abgeändert.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern 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**

Der Bf. war neben der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie solcher aus Vermietung und Verpachtung im gesamten Streitzeitraum an der x GmbH & stille Gesellschafter sowie in den Jahren 2004 und 2005 an der y GmbH & atypisch stille Gesellschafter beteiligt.

Im Zuge einer bei ersterem 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 3.6. der Begründung des mit 09.11.2011 datierten Gewinnfeststellungsbescheides für das Jahr 2003 respektive der Bescheide,

wonach eine Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2006 zu unterbleiben hat, - der Alleingeschäftsführer niederschriftlich bekannt gegeben, dass geltend gemachten - ebenfalls in Punkt 3.6. 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 Tätigkeit 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 Gesellschafter verwiesen.

Darüber hinaus wurde unter Punkt 4.4. "Rechtsfolgen der Konkurseröffnung" seitens der BP ausgeführt, dass nach § 185 Abs.2 UGB mit der am z gegenüber dem Geschäftsherrn erfolgten Konkurseröffnung die stille Gesellschaft aufgelöst worden sei, mit der Folge, dass eine Feststellung der Einkünfte ab dem Jahr 2004 zu unterbleiben habe.

Das Finanzamt folgte obigen Feststellungen und erließ am 21.11.2011 bzw. am 19.12.2011 gegenüber dem Bf. gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Bescheide zur Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2006.

Am 22.12.2011 langte beim Finanzamt eine - in realiter - gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2006 gerichtete Berufung ein, wobei in der Begründung des Rechtsmittels im Wesentlichen auf ein mit 5.12.2011 datiertes, gegen die Feststellungsbescheide bzw. Nichtfeststellungsbescheide der Jahre 2001 bis 2009 der x1 GmbH & atypisch stille Gesellschafter Rechtsmittel Bezug genommen wird. Des Weiteren wurde vom Bf. eine seitens ehemals an der x GmbH & atypisch stille Gesellschafter Beteiligter erhobene, gegen die mit 9.11.2011 datierten Feststellungsbescheide 2001 bis 2009 gerichtete Berufung vorgelegt, in welcher im Wesentlichen der mangelnde Wahrheitsgehalt des Geschäftsführers in Bezug auf die Erstellung von Scheinrechnungen sowie die seitens der Betriebsprüfung aus der Konkurseröffnung gezogenen Schlussfolgerungen (Beendigung der stillen Gesellschaft und daraus folgenden Nichtfeststellung von Einkünften) in Abrede gestellt wird.

Schlussendlich überreichte der Bf. dem Finanzamt am 19.01.2012 einen mit 10.01.2012 datierten, - in materieller Betrachtung - gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 - gerichteten Berufungsschriftsatz, in dessen Begründung im Wesentlichen die Nichtbeachtung der Verjährungsvorschriften im Zuge der Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 gerügt, respektive die ebenfalls unrichtige Anwendung der Verjährungsvorschriften für hinterzogene Abgaben releviert wird.

In der Folge wurden seitens der Abgabenbehörde - ohne Erlassung einer BVE - oben angeführte Rechtsmittel dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Am 08.10.2012 wurden dem UFS - bisher unberücksichtigt gebliebene - die Beteiligung des Bf. an der y GmbH & atypisch stille Gesellschafter betreffende, mit 21.09.2012 datierten Gewinnfeststellungstangenten für die Jahre 2004 und 2005, des Inhalts, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nämlichen Zeitraumes auf 0 Euro lauten zu haben, nachgereicht.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1. Zuständigkeit des BFG**

Nach der Bestimmung des § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

#### **2. Streitpunkte**

In Streit steht, ob einerseits der gemäß § 295 Abs.1 BAO erfolgten Abänderung der Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 das Rechtsinstitut der Verjährung entgegensteht, andererseits ob der Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 die Nichtprüfung des Wahrheitsgehalts der Aussagen des Scheinrechnungen erstellenden Geschäftsführers, bzw. unrichtige aus der Konkurseröffnung des Geschäftsherrn gezogene Schlussfolgerungen entgegenstehen.

#### **2.1. Rechtliche Würdigung des Einwands der bereits eingetretenen Verjährung in den Jahren 2003 und 2004**

##### **2.1.1. 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 Abgabenfestsetzung "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 Abgabensanspruches 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 Abgabensanspruches.

### **2.1.2. Rechtmäßigkeit der Abänderung der Einkommensteuer 2003 und 2004**

Unter Zugrundelegung der 5-jährigen Frist des § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO gelangt das BFG - aus nachstehenden Gründen - zur Überzeugung, dass der auf Grundlage des § 295 Abs. 1 BAO der am 21.11.2011 bzw. am 19.12.2011 erfolgten Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 das Rechtsinstitut der Festsetzungsverjährung **nicht** entgegensteht.

Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2003 am 13.09.2004 verlängerte die Verjährungsfrist für 2003 demgemäß bis **zum 31.12.2009**.

Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2004 am 02.09.2005 verlängerte die Verjährungsfrist für 2004 demgemäß bis **zum 31.12.2010**.

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).

Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie z. B. Vorhalte (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212) oder Außenprüfungen (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 209 Tz 9 mit Verweis auf VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061).

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 2003 bis zum **Ablauf des Jahres 2010**.

Im **Jahr 2010** wurden - als Folge vorgenannten Prüfungsverfahrens - am 29.11.2010 nach Wiederaufnahme der Verfahren geänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 2003 und 2004 erlassen.

Mit dieser nach außen gerichteten Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabensanspruches verlängerte sich die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 bis zum **Ablauf des Jahres 2011**.

Korrespondierend damit ist die am 21.11.2011 sowie am 19.12.2011 auf Basis des § 295 Abs.1 BAO erfolgten Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 **innerhalb** der (mehrmals) verlängerten Festsetzungsverjährungsfrist erfolgt und war daher seitens des Verwaltungsgerichtes dem Rechtsmittel des Bf. eine Absage zu erteilen.

## **2.2. Einwendungen der Nichtprüfung des "Wahrheitsgehaltes" der Aussage des Geschäftsführers bzw. der Rechtswidrigkeit aus der Konkurseröffnung gezogenen Schlussfolgerungen**

Einleitend ist festzuhalten, dass - ungeachtet dessen, dass nach Aktenlage der Bf. den bei der Fa. x GmbH & stille Gesellschafter den bescheidmäßig für die Jahre 2001 bis 2009 getroffenen Feststellungen nicht selbst, via Erhebung einer diesbezüglichen Berufung entgegengetreten ist -, obige, von anderen ehemals an vorgenanntem Unternehmen Beteiligten erhobenen Einwendungen sich ausschließlich gegen die Rechtmäßigkeit der Bezug habenden, auf § 188 BAO basierenden Feststellungsbescheide, respektive der auf der Norm des § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO fußenden Nichtfeststellungsbescheide richten.

In diesem Zusammenhang normiert die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO dass ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid (z.B. in einem Bescheid gem. § 188 BAO) getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im F-Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide - sowie im zu beurteilenden Fall die gemäß § 295 Abs.1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheide 20 ist damit insoweit eingeschränkt, als Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen mit Erfolg nur in dem den Grundlagenbescheid betreffenden Verfahren vorgebracht werden können. Die Anfechtung eines Steuerbescheides (Bescheidbeschwerde), welche lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides begründet ist, ist daher in der Sache als **unbegründet abzuweisen** (vgl. VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069, mwN, Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 252 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sowie Fischerlehner, Abgabenverfahren [2013] § 252 Anm. 1).

In Ansehung obiger Ausführungen und der Tatsache, dass die an oberer Stelle angeführten Einwendungen, exklusiv in einem gegen die Grundlagenbescheide gerichteten Rechtsmittel zu erheben gewesen wären, vermochten diese an der Rechtmäßigkeit der Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 keine Änderung herbeizuführen.

## **3. Berücksichtigung der Gewinntangenten für die Jahre 2004 und 2005 aus der Beteiligung an der y GmbH & atypisch stille Gesellschafter**

Die Rechtsmittelbehörde (Verwaltungsgericht) hat grundsätzlich von der **Sachlage im Zeitpunkt ihrer (seiner) Entscheidung** auszugehen (z.B. VwGH 26.6.2003,2002/16/0301; 17.5.2004,2003/17/0134; 24.3.2009, 2006/13/0149). Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes im Regelfall zu berücksichtigen (VwGH 28.5.1993,93/17/0049).

In der Norm des § 192 BAO wird bestimmt, dass in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die z.B. für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt werden, auch wenn der Feststellungsbescheid **noch nicht rechtskräftig** ist.

Ergo dessen hat ein Erkenntnis, das „abgeleitete“ Abgaben betrifft, gemäß § 192 leg. cit. Feststellungsbescheide, die im Zeitpunkt seiner Erlassung dem Rechtsbestand angehören, zu berücksichtigen (vgl. beispielsweise VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143).

In Ansehung vorstehender Ausführungen hatte das BFG den mit 12.09.2012 datierten, für den Bf. für die Jahre 2004 und 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 0 Euro ausweisende Gewinn tangenten - via Neuansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der daraus resultierenden Neuberechnung der Einkommensteuer nämlicher Jahre - Rechnung zu tragen.

#### **4. Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2004 bis 2006**

##### **4.1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2004 und 2005**

Ausgehend von den Feststellungen unter Punkt 3 waren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt zu adaptieren:

<b>Einkünfte aus GW</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
laut angefochtenem Bescheid	- 13.729,86	-3.584,32
Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte aus der Beteiligung y & atypisch stiller Gesellschafter	13.019,18	4.500,00
<b>Einkünfte aus GW laut BFG</b>	<b>-710,68</b>	<b>915,68</b>

##### **4.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2006**

Ausgehend von dem mit 30.06.2009 datierten Feststellungsbescheid 2006 betreffend die Beteiligung des Bf. an der zz KG waren seitens des BFG die aus nämlicher Beteiligung herrührenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2006 mit dem Betrag von **501,44 Euro** (anstelle des Ansatzes laut angefochtenem Einkommensteuerbescheid 2006 von 504,11 Euro) der Einkommenbesteuerung zu Grunde zu legen.

Zusammenfassend war daher wie im Spruch zu befinden.

#### **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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den obig zitierten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 9. Mai 2017