

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Margit Mayr, Michael Fiala und Josef Bitzinger im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 1998 (Berufungsvorentscheidung) sowie des Einkommensteuerbescheides 1999 (Berufungsvorentscheidung) in der Sitzung am 21. April 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich des Jahres 1998 zulässig, hinsichtlich des Jahres 1999 nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen ist.

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an der D. (in der Folge X-KEG).

Am 15. Dezember 2006 wurden gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 erlassen. Begründend führte das für den Bf. zuständige Finanzamt aus, dass die Änderungen der Bescheide aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des für die Mitunternehmerschaft X-KEG zuständigen Finanzamtes erfolgt seien.

Gegen diese Bescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet, dass es sich bei den Feststellungsbescheiden um Nichtbescheide handle und außerdem das Recht zur Festsetzung der gegenständlichen Abgaben bereits verjährt gewesen sei. Mit

Berufungsvorentscheidungen vom 1. März 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

„ Gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben sieben Jahre. Diese Frist gilt unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen hat.

Da die der Einkommensteuerfestsetzung 1998 (bzw. 1999) zugrunde liegenden Feststellungen zu StNr Nr., X-KEG, für Zwecke und im Zuge eines Finanzstrafverfahrens durchgeführt wurden, ist die Annahme der Hinterziehung der abgeleiteten Einkommensteuerfestsetzungen gerechtfertigt. Das Recht zur Festsetzung der gegenständlichen Einkommensteuer ist daher nicht verjährt.

Weder die Tatsache, dass der Grundlagenbescheid nicht rechtskräftig ist noch dass die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens wegen Rechtswidrigkeit angefochten wurde, bewirkt die Unwirksamkeit des Grundlagenbescheides.

Der geänderte Grundlagenbescheid vom 13.12.2006 ist gemäß § 192 BAO bindend für die abgeleitete Einkommensteuer 1998 (bzw. 1999), unabhängig von dessen Rechtskraft.“

Die Berufungsvorentscheidungen vom 1. März 2007 erwuchsen in Rechtskraft.

Am 22. Mai 2007 stellte der Bf. einen Antrag auf Aufhebung der o. a. Bescheide (Berufungsvorentscheidungen) gemäß § 299 Abs. 1 BAO. Die Beurteilung ob hinterzogene Abgaben vorlägen, hänge nicht vom Prüfungsauftrag und einer allfälligen Bezugnahme auf § 99 Abs. 2 FinStrG ab (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 207 E 67; VwGH 20.6.1990, 86/13/0168; 5.11.1991, 91/14/0049). Ob die Abgabe gemäß § 33 bzw. § 35 Abs. 2 und 3 FinStrG hinterzogen sei, sei vielmehr eine Vorfrage, die eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraussetze. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände seien hierbei von der Abgabenbehörde nachzuweisen, wobei die Beurteilung dieser Vorfrage bereits in der Begründung des Bescheides zu erfolgen habe. Aus der Bescheidbegründung müsse sich ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt sei (Ritz, BAO³, § 207 Rz 15). Eine derartige Beurteilung habe eine Auseinandersetzung mit objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmalen zu enthalten, wobei auch zu würdigen sei, dass – wie sich aus dem die Bestimmung einleitenden Wort „soweit“ ergebe – nur für den hinterzogenen Teilbetrag und nicht für die gesamte Abgabe, von der ein Teil hinterzogen wurde, die längere Verjährungsfrist maßgeblich sei (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 207 Anm 22).

Diesen Anforderungen werden die bekämpften Bescheide aber auch nicht ansatzweise gerecht. Diese setzen sich überhaupt nicht mit den objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmalen auseinander. Es sei daher vollkommen unerklärlich, warum seitens der Behörde dennoch das Vorliegen einer hinterzogenen Abgabe behauptet werde. Schließlich gelte für die Beurteilung der hinterzogenen Abgabe die im Art 6 MRK

und im § 6 Abs. 1 FinStrG normierte Unschuldsvermutung und der Zweifelsgrundsatz als „verfahrensrechtliche Richtschnur“ (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 207 E 85; VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190).

Tatsächlich seien die gegenständlichen Einkommensteuerbescheide von Nichtfeststellungsbescheiden abgeleitet, laut denen es sich bei stillen Gesellschaften um keine Mitunternehmer handeln solle. Das Finanzamt versuche diese Ansicht im Kern mit insbesondere durch Zuweisung von Anlaufverlusten entstandenen steuerlichen Effekten auf Gesellschafterebene zu rechtfertigen. Hierbei sei aber ua schon übersehen worden, dass aus § 2 EStG idF BGBl I 1999/106 unmittelbar folge, dass steuerliche Vorteile auf Gesellschafterebene eben nicht zum Verneinen einer Mitunternehmerschaft führen könnten. So stelle diese Bestimmung ausdrücklich auf „Einkünfte“ ua aus einer Beteiligung an Gesellschaften ab, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe. Das EStG normiere daher ausdrücklich, dass derartige Beteiligungen eine Einkunftsquelle darstellen.

Angesichts dieser Rechtslage sei daher im konkreten Fall jedenfalls eine vertretbare Rechtsansicht gegeben. Es sei aber denkunmöglich, einem Rechtsunterworfenen, der aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt habe, auch nur Fahrlässigkeit zur Last zu legen (VwGH 26.11.1998, 98/16/0199). Dies gelte auch dann, wenn die vertretbare Rechtsansicht des Abgabepflichtigen nicht mit jener der Behörde übereinstimme (VfGH 3.7.1966, B 59/64).

Mit Bescheid vom 9. Juli 2007 wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO ab:

„Gem. § 299 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei aufgehoben werden, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit voraus.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1.3.2007 wurde Ihre Berufung gegen die Einkommensteuerfestsetzung 1998 und gegen die Einkommensteuerfestsetzung 1999, jeweils gem. § 295 BAO vom 15. Dez. 2006, abgewiesen, da Verjährung nicht eingetreten ist.

Eine inhaltliche Rechtswidrigkeit bzw. die Gewissheit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit der abweisenden Berufungsvorentscheidungen 1998 und 1999 vom 1.3.2007 ist aus folgenden Gründen nicht erwiesen:

Im Rahmen der Berufung wurde eingewendet, dass die Prüfung nach § 99 FinStrG i.V. mit § 147 BAO bei der Fa. X-KEG keine Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO darstellt, sondern ausschließlich eine finanzstrafrechtliche Verfolgungshandlung ist.

Dazu ist festzuhalten, dass nur solche Prüfungshandlungen der finanzstrafrechtlichen Sphäre zuzurechnen sind, bei denen ein konkreter Tatverdacht geäußert wird bzw. wurde (insoweit erstreckt sich die Annahme der Hinterziehung der abgeleiteten Einkommensteuerfestsetzungen).

Im Umkehrschluss werden alle jene Handlungen, bei denen ein konkreter Tatverdacht nicht nach außen gerichtet wurde, der Abgabenbehörde zuzurechnen sein. Der Prüfungsauftrag und alle in diesem Zusammenhang erfolgten Außenhandlungen der Betriebsprüfer sind daher Verlängerungshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO (nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches).

Folgende Verlängerungshandlungen fanden statt:

BP Beginn war im Jahr 2002. Im Jahr 2003 erfolgten diverse Anrufe seitens der Abgabenbehörde bei der X-KEG, im Juli 2004 erfolgte eine Erweiterung der Prüfung, im Oktober 2004 erfolgte ein weiterer Anruf bei der geprüften Firma wegen Unterlagen, im Dezember 2005 und im Juni 2006 wurden Vorhalte ausgefertigt. Im Dezember 2006 erfolgte die Bescheiderlassung durch das Finanzamt A. .

Der Prüfungsauftrag und alle in diesem Zusammenhang durchgeführten Außenhandlungen der Betriebsprüfer sind als Verlängerungshandlungen gem. § 209 Abs 1 BAO zu werten (nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches).

Das Recht zur Festsetzung der abgeleiteten Einkommensteuer 1998 und 1999 ist daher nicht verjährt.

Hinsichtlich der abgeleiteten Einkommensteuerfestsetzung 1999 ist weiters festzuhalten, dass die Veranlagung der zugrunde liegenden Gewinnfeststellung gem § 188 BAO betr. die X-KEG mit Bescheid vom 23.01.2002 vorläufig erfolgt ist. In diesem Fall beginnt die Verjährung gem. § 208 Abs 1 lit d BAO mit Ablauf des Jahres in dem die Ungewissheit weggefallen ist.

Bei verfassungskonformer Auslegung des § 208 Abs 1 lit d BAO liegen „Fälle des § 200“ auch dann vor, wenn ein Grundlagenbescheid (z.B. Feststellungsbescheid gem § 188 BAO) nach § 200 Abs 1 BAO vorläufig ergangen ist, hievon abgeleitete Bescheide aber endgültig erlassen wurden (Ritz; BAO § 208 TZ 4).

Verjährung ist daher nicht eingetreten, da der Vorläufigkeitsgrund ob und inwieweit eine Mitunternehmerschaft vorliegt, erst im Rahmen der Prüfung aufgrund der dort vorgelegten Unterlagen beurteilt werden konnte.

Im Übrigen bewirkt weder die Tatsache, dass die Grundlagenbescheide nicht rechtskräftig sind, noch dass sie angefochten wurden, deren Unwirksamkeit.

Die geänderten Grundlagenbescheide 1998 und 1999 sind gemäß § 192 BAO unabhängig von deren Rechtskraft bindend für das abgeleitete Einkommensterverfahren.

Da somit nach der derzeitigen Sach- und Rechtslage eine inhaltliche Rechtswidrigkeit der Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 nicht nachvollziehbar ist, kann Ihrem Antrag nicht gefolgt werden.“

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben:

„Das Recht zur Festsetzung der gegenständlichen Einkommensteuern war zum relevanten Zeitpunkt bereits verjährt:

- *Erstens bezog sich die Prüfung nur auf die KEG und nicht auf jene atypische stille Mitunternehmerschaft, an der meine Beteiligung bestand. Schon aus diesem Grund ist daher keine Verfolgungshandlung iSd § 209 BAO gegeben.*
- *Zweites wurde die Prüfung für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens durchgeführt. Rechtsgrundlage des Prüfungsauftrages war § 147 Abs 1 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG, bei der Prüfung handelte es sich somit um eine Verfolgungshandlung im Sinne des FinStrG. Erhebungen „für Zwecke von Finanzstrafverfahren“ dienen aber nicht der Abgabenerhebung (BMF, SWK 2005, S 66; Ritz, BA03, § 209 Tz 30; UFS 4.10.2005, RV/0289-I/05). Nach Ansicht des UFS kommt es entscheidend darauf an, in welcher Eigenschaft die Behörde – aus Sicht des Adressaten – nach außen hin in Erscheinung trat, nicht hingegen darauf, ob es möglich gewesen sein konnte, dass das Finanzamt mit derselben Handlung auch andere Zwecke, nämlich Zwecke der Abgabenerhebung verfolgt hat (UFS aaO; vgl hierzu auch die Anmerkungen von Baldauf, UFS aktuell, 2005, 417). Die anderslautende Ansicht des Finanzamtes ist weder durch das Gesetz noch durch die Judikatur gedeckt.“*

Am 16. April 2015 langte ein Antrag auf Akteneinsicht gem. § 90 BAO der steuerlichen Vertretung des Bf. beim BFG (per email) ein:

„*Namens und Auftrags unseres im Betreff erwähnten Mandanten beantragen wir hiermit im Rahmen einer Akteneinsicht um Ausfolgung einer Ablichtung jener Unterlagen, die nach der vom Finanzamt in der Begründung zum Bescheid vom 9. Juli 2007 vertretenen Ansicht als im Jahr 2004 erfolgte Verfolgungshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO einzustufen sind. Bei diesen handelt es sich laut dem erwähnten Bescheid um eine "im Juli 2004 erfolgte Erweiterung der Prüfung" und einen "im Oktober 2004" erfolgten "Anruf bei der geprüften Firma".*

Im Hinblick auf die verfahrensgegenständliche Verjährungsproblematik ist die Kenntnis dieser Unterlagen für die Geltendmachung und Verteidigung der abgabenrechtlichen Interessen unseres Mandanten unabdingbar.“

Mit Email vom selben Tag übermittelte das BFG die zur Akteneinsicht angeforderten, dem BFG seitens des FA vorgelegten Unterlagen.

Am 17. April 2015 langte folgende Äußerung der steuerlichen Vertretung des Bf. beim BFG ein:

„ 2. Zur Verjährungsproblematik

2.1. Zur nicht gegebenen Anwendbarkeit der Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 18 BAO

Durch das AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) wurden die Bestimmungen über die Verjährung grundlegend geändert. An Stelle des bisherigen "Unterbrechungstatbestands" trat ein "Verlängerungstatbestand" (vgl hierzu zB Rathgeber, SWK 2005, S 84). Diese Neufassung

des § 209 Abs 1 idF AbgÄG 2004 ist ab **1. Jänner 2005** und grundsätzlich auch auf für am Tag ihres Inkrafttretens "offene" Verfahren anzuwenden (§ 323 Abs 18 erster Satz; Ritz, BAO⁴, § 209 Rz 42).

Ausnahmen hiervon sieht § 323 Abs 18 zweiter und vorletzter Satz vor. Nach der für den konkreten Fall maßgeblichen Übergangsbestimmung sind für Nachforderungen als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs 1 BAO) die Neufassung des § 209 Abs 1 erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist.

Diese **Übergangsbestimmung** ist im vorliegenden Fall aus dem folgenden Grund **nicht anwendbar**:

§ 323 Abs 18 erfordert nach dem Gesetzwortlaut eine Nachforderung "als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs 1)". Die gegenständlichen Einkommensteuern wurden jedoch nicht als Folge einer Außenprüfung vorgeschrieben, da auf Gesellschaftsebene nach Prüfungsabschluss im Jahr 2006 bis zum heutigen Tage kein Bescheid für die beiden Streitjahre erlassen wurde.

Den Einkommensteuerbescheiden fehlt daher jede Rechtsgrundlage. Es ist dem Wohnsitzfinanzamt eines Gesellschafters aufgrund der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) und des in diesem Zusammenhang bestehenden Systems von Grundlagenbescheiden und abgeleiteten Bescheiden nicht erlaubt, Außenprüfungsfeststellungen über gemeinschaftliche Einkünfte ohne auf Gesellschaftsebene ergangenen Feststellungs- bzw Nichtfeststellungsbescheid unmittelbar in einen Einkommensteuerbescheid zu übernehmen (vgl neben § 252 BAO insbesondere die §§ 295 Abs 1 und 4 BAO). Jede andere Ansicht würde das Ende der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung bedeuten. Tatsächlich wollte das Finanzamt B. auch gar nicht eine derartige gesetzeswidrige Veranlagung vornehmen, sondern ging irriger Weise davon aus, dass es auf Gesellschaftsebene einen Grundlagenbescheid gibt, der ihm erlaubt, gem § 295 Abs 1 BAO abgeleitete Einkommensteuerbescheide zu erlassen. Dies ist unmittelbar aus der in den Sprüchen der Einkommensteuerbescheide enthaltenen Verweis auf die genannte Bestimmung ersichtlich. Da derartige Bescheide aber nie erlassen wurden, sind die gegenständlichen Einkommensteuernachforderungen nicht Folge einer Außenprüfung, sondern nur eines isolierten rechtswidrigen Verhaltens des Finanzamts B. .

Hingegen ist es völlig undenkbar, dass eine auf einen Nichtbescheid bezugnehmende und somit rechtswidrige Veranlagung die Anwendung der Bestimmungen des § 323 Abs 18 BAO auslösen kann. Bei einem Nichtbescheid handelt es sich nämlich um einen vermeintlichen Bescheid, der aber nichts anderes als einen **absolut nichtigen Verwaltungsakt** darstellt (Ritz, BAO⁵, § 295 Rz 21c). Dieses "rechtliche Nichts" kann in Folge dessen **keine wie auch immer gearteten Rechtswirkungen** auslösen. Dies ergibt sich ua unmittelbar aus dem Umstand, dass die Zurückweisung einer auf Gesellschaftsebene geführten Beschwerde in Folge des Vorliegens eines Nichtbescheids

auch keine mittelbare Abhängigkeit iSd § 209a Abs 2 BAO darstellt (vgl zB VwGH 30.5.2012, 2008/13/0074; Ritz, BA0⁵, § 209a Rz 6).

2.2. Zur Verjährung nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 207 und 209 Abs 1 BAO idF AbgÄG 2004

Die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer beträgt seit 1. Jänner 2005 fünf Jahre (§ 207 Abs 1 BAO idF AbgÄG 2004).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruchs 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 (§ 209 Abs 1 BAO).

Dies bedeutet für das Jahr 1998, dass die Fünfjahresfrist am 31. Dezember 2003 abgelaufen war. Im sechsten Folgejahr 2004 (dem ersten Verlängerungsjahr aufgrund der zwischenzeitlich erfolgten Amtshandlungen wie Einreichung und Veranlagungen der Steuererklärungen) sind - wie noch zu zeigen ist - keine zur Verlängerung der Verjährungsfrist geeigneten Amtshandlungen erfolgt. Somit ist das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 1998 bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2004 verjährt. Der Einkommensteuerbescheid 1998 ist aber erst im Jahr 2006 ergangen.

2.3. Zu den behaupteten Verfolgungshandlungen im Jahr 2004

Das Finanzamt verweist in seiner abweisenden Bescheidbegründung vom 9. Juli 2007 auf zwei seiner Ansicht nach im Jahr 2004 erfolgte Amtshandlungen:

1. Im Juli 2004 sei eine (im Bescheid nicht näher bezeichnete) "Erweiterung der Prüfung" erfolgt.
2. Im Oktober 2004 sei ein Anruf "bei der geprüften Firma wegen Unterlagen" erfolgt.

Beide Vorgänge stellen keine Amtshandlungen iSd § 209 Abs 1 dar, die zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist führen können:

1. Die für Juli 2004 behauptete "Erweiterung der Prüfung" datiert vom 1./7. Juli 2004 und beschränkt sich inhaltlich auf die folgenden Wortfolge:

"Die beteiligten Prüfungsorgane wurde[n] um folgende Personen erweitert: F. ".

Diese Handlung stellte somit **keine Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches** dar. Es diene weder der Feststellung eines konkretisierten Abgabenspruchs noch enthielt es die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen oder Erteilung von Auskünften für einen bestimmten Zeitraum. Die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches ist aber erforderliche Voraussetzung für eine Fristverlängerung (Ritz, BA0⁵, § 209 Rz mit Verweis auf VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602; 29.11.2001, 2001/16/0364; 23.1.2003, 2002/16/0027; 25.6.2008, 2008/15/0090). Aufgrund dieser Anforderungen erfüllt selbst ein Schreiben, das sich in der Darlegung des

Rechtsstandpunktes der Abgabenbehörde erschöpft, zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist (VwGH 22.12.1988, 83/17/0136, 0141).

Ergänzend ist zu diesem Schreiben anzumerken, dass wir im Jahr 2004 zwar bereits im Finanzstrafverfahren gegen M. und R. als Verteidiger agierten, aber noch gar nicht steuerliche Vertreter der Gesellschaft waren. Die Vorlage dieses Schriftstücks ist somit nicht im Abgabeverfahren erfolgt. Als Beweis für dieses Vorbringen legen wir die nachstehenden Unterlagen vor:

./1: Unser Schreiben vom 25. Juli 2005, in dem festgehalten ist, dass wir "die steuerliche Vertretung unserer Mandantin erst vor kurzem übernommen haben"

./2: Vollmachtsanzeige Finanzonline vom 6. Juli 2005 .

./3: Erste Seite des Schriftsatzes "Prüfungsfeststellungen bzw offene Fragen" des Finanzamts A. vom 15. Juni 2005, der noch direkt an die I. und nicht an uns gerichtet worden war.

2. Als Nachweis für den für Oktober 2004 behaupteten Anruf bei der I. dient ein maschingeschriebener Aktenvermerk "Prüfungsdurchführung" ohne Unterschrift und Nennung des Sachbearbeiters mit dem folgenden Wortlaut: " J . Anruf bei Frau K. , Sachbearbeiterin in E. , wegen div. nicht aufgefundenen Rechnungen. Es wurde mitgeteilt, dass in E. keine Rechnungen auch nicht in Kopien vorhanden sind. 14.10.2004".

Dieser Aktenvermerk entspricht somit **nicht den gesetzlichen Bestimmungen**, die vorsehen, dass sein Inhalt "vom Amtsorgan" durch Beisetzung von Datum "**und Unterschrift**" zu bestätigen ist (§ 89 Abs. 2 BAO).

Zudem ist er **weder mit einer Seitenzahl des Arbeitsbogens nummeriert noch gelocht**. Es ist daher darauf hinzuweisen (vgl zum Folgenden Ellinger ua, BAO, § 209 E 41), dass nur solche Handlungen die Verjährung unterbrechen, die aus den Akten nachweisbar sind (Hinweis E 30.11.1981, 2543/80). Ein **lose und ohne Seitenzahl in den Akten des Abgabeverfahrens erliegender Aktenvermerk** über durchgeführte Prüfungshandlungen des Finanzamts **unterbricht die Verjährung nicht** (VwGH 1.12.1987, 85/16/0111).

Zudem ist zu diesem Aktenvermerk darauf hinzuweisen, dass nur die behördliche Fragenstellung - und nicht die telefonische Antwort des Abgabepflichtigen – geeignet ist, eine Verlängerungshandlung darzustellen (vgl zu dieser Problematik ausführlich VwGH 30.9.1998, 94/13/0012). Die dokumentierte behördliche Fragestellung beschränkt sich im konkreten Fall aber auf die Wortfolge „Anruf ... wegen div. nicht aufgefundenen Rechnungen". Diesem Aktenvermerk ist somit angesichts eines mehrjährigen Prüfungszeitraums (1998 bis 2002) und mehrerer in Frage kommender Abgabenarten (Umsatzsteuer, Einkünftefeststellung) nicht zu entnehmen, ob sich die behauptete Amtshandlung überhaupt auf das Jahr 1998 bezog. Das Finanzamt hätte aber bei seiner Behauptung, dass das mit dem Abgabepflichtigen geführte Telefonat eine Amtshandlung iSd § 209 BAO darstellt, den konkreten Inhalt der

behördlichen Fragestellungen darzustellen und auszuführen gehabt, inwiefern sich diese Fragestellungen nachvollziehbar auf die gegenständliche Steuer unseres Mandanten bezogen haben (VwGH 30.9.1998, 94/13/0012).

Ergänzend hierzu ist noch festzuhalten, dass dieser ominöse Aktenvermerk auch inhaltlich völlig sinnlos ist: Sämtliche Geschäftsunterlagen der I. wurden nämlich bereits vor Beginn der Außenprüfung lückenlos beschlagnahmt, weshalb diese der Behörde auch bereits seit Jahren vollständig vorlagen.

3. Zur Erkennbarkeit der Rechtswidrigkeit der bekämpften Berufungsvorentscheidung

Die unmittelbar ersichtliche Rechtswidrigkeit der mit dem Aufhebungsantrag vom 22. Mai 2007 bekämpften Berufungsvorentscheidung ergibt sich aus dem Umstand, dass das Finanzamt - entgegen der ihm auferlegten amtswegigen Verpflichtung zur Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (§ 115 BAO) - **ohne Feststellung und Überprüfung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts einfach eine Abweisung verfügt** und sich hierbei der (**bloß vorgeschobenen**) **Behauptung** bedient hat, dass dem konkreten Fall hinterzogene Abgaben zugrunde liegen sollen. Da in dieser Berufungsvorentscheidung die für eine derartige Annahme notwendigen Darlegungen mit keiner Silbe enthalten sind, bestand bereits zum Zeitpunkt der Antragstellung nach § 299 BAO Gewissheit über die Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheids.

Eine erstmalige nähere Überprüfung des Sachverhalts seitens des Finanzamts ist - wie aus der nunmehr gänzlich geänderten Begründung ersichtlich ist - hingegen erst nach der Einbringung des Antrags auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO erfolgt. Der Mangel dieses Bescheids kann aber im Nachhinein (auch nicht im Rahmen einer Beschwerdeentscheidung) nicht mehr saniert werden, da der Gegenstand des Verfahrens durch die Darlegung im Aufhebungsantrag fixiert ist (vgl hierzu VwGH 22.5.2014, 2011/15/0190 sowie die zur gleichgelagerten Problematik ergangene Judikatur zu § 303 BAO, zitiert bei Ritz, BAO³, § 307 Rz 3).

4. Zum behaupteten Vorliegen einer hinterzogenen Abgabe

Zu der völlig verfehlten Annahme des Vorliegens einer hinterzogenen Abgabe ist ergänzend auf die folgenden Punkte zu verweisen:

- Die an unserem Mandanten und die X. ergangene behördliche Erledigung, die als Nichtfeststellungsbescheid iSd § 92 Abs 1 lit b BAO und § 190 Abs 1 BAO gedacht war, geht davon aus, dass unser Mandant kein Mitunternehmer sein soll. Diesem Ansinnen wurde in Parallelverfahren mit völlig wortgleicher Vertragsgestaltung bereits sowohl vom UFS als auch vom BFG eine klare Absage erteilt (vgl zB BFG 5. März 2014, GZ RV/4100418/2008, Beschwerdesache O.).
- Dem Außenprüfungsbericht der I. vom 12. Dezember 2006 ist zu entnehmen, dass der erklärte Verlust 1998 von rd ATS 2,4 Mio auf nur rd ATS 2,3 Mio gekürzt wurde. Diese Verlustreduzierung ist ausschließlich auf eine unterstellte Steuerschuld kraft

Rechnungslegung zurückzuführen (Tz 5 des Außenprüfungsberichts). Auch die Annahmen des Vorliegens einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung sind, wie sowohl der BFG als auch der UFS in Parallelverfahren bereits dezidiert klarstellte, abgabenrechtlich zu verwerfen (vgl zB jüngst BFG 31. März 2015, GZ RV/4100442/2008, Seite 71, C.).

*Dem unterstellten Vorliegen einer hinterzogenen Abgabe fehlt daher tatsächlich jede greifbare Basis. Abschließend dürfen wir zu dieser Annahme noch auf die Erwägungen des UFS in einem weiteren (hinsichtlich der Ermittlungen völlig gleichgelagerten) Parallelverfahren (GZ RV/0362-K/10, P. vom 18. April 2012) verweisen. In diesem stellte der UFS nämlich unmissverständlich klar, dass die auf Gesellschaftsebene ergangenen Feststellungen der Außenprüfungen von einer derartigen Häufung schwerer Verfahrensfehler gekennzeichnet sind, dass es gerechtfertigt ist, jenem Finanzamt, dass die (in allen Verfahren aufgrund der einheitlichen Leitung fast wortwörtlich identen) Außenprüfungsfeststellungen unverändert übernommen hat, in Bezug auf die Erlassung der bekämpften Bescheide **Willkür** zur Last zu legen.*

Abschließend dürfen wir noch darauf hinweisen, dass unser Mandant im Jahr 2010 aus der I. als Gesellschafter ausgeschieden ist. Zum damaligen Zeitpunkt war sein Kapitalkonto bedingt durch die Verlustzuweisungen der Jahre 1998 und 1999 noch immer negativ. Es ist daher ohnehin bereits eine Versteuerung der negativen Kapitalkonten erfolgt, weshalb eine Abweisung unserer Beschwerde zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung führen würde.“

In der am 21. April 2015 abgehaltenen Senatsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bf. ergänzend vor, dass für ihn außer Streit stehe, dass die hier zu behandelnden Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 jedenfalls rechtswidrig sind, weil sie ohne Grundlagenbescheid ergangen sind. Für den Hinweis der Rechtswidrigkeit gebe es bereits mehr als ein Dutzend Entscheidungen des UFS, des BFG und des VwGH. Weiters verweise er auf die Ausführungen in dem von ihm vorgelegten Schriftsatz vom 17. April 2015 (samt 3 Beilagen).

Die Annahme, dass es sich hierbei um hinterzogene Abgaben handle, sei deshalb zu verwerfen, weil man dabei beachten müsse, von welcher Erledigung auf Gesellschaftsebene eigentlich der Einkommensteuerbescheid hätte abgeleitet werden sollen. Es seien nämlich auf Gesellschaftsebene zwei behördliche Erledigungen ergangen, mit unterschiedlichen Begründungen. Die erste Erledigung war als Nichtfeststellungsbescheid im Sinne des § 92 BAO gedacht. Die zweite Erledigung – von der ersten Erledigung bereits abgeleitet – wäre als Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO gedacht gewesen. Nur die erste Erledigung sei überhaupt an den Bf. gerichtet gewesen, daher war überhaupt nur theoretisch denkbar, dass diese Auswirkungen im Einkommensteuerbescheid entfaltet. In dieser Erledigung sei nicht einmal ansatzweise ein Hinweis auf eine Abgabenhinterziehung enthalten, sondern es seien nur rechtliche Würdigungen zu Verträgen vorgenommen worden. Diese § 188 BAO-Erledigung hätte eigentlich von der ersten Erledigung nach dem System der BAO abgeleitet werden müssen. Auch darin sei kein Hinweis auf eine Abgabenhinterziehung enthalten. Er

verweise in diesem Zusammenhang auf Seite 7 seines Schriftsatzes, demzufolge der Verlust nur auf 2,3 Mio. ATS verkürzt wurde.

Weiters verweise er auf Seite 4 seines Schriftsatzes Pkt. 2.2.. Es gehe insbesondere um die Frage, ob die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO im gegenständlichen Fall überhaupt zur Anwendung kommen könne. Er verweise in diesem Zusammenhang auf das Judikat des BFG, RV/7102493/2007 vom 22. Oktober 2014. Seiner Meinung nach liege diesem ein Denkfehler zugrunde. Es widerspreche dem Grundsatz, dass ein Nichtbescheid keine Rechtswirkung entfalten könne. Weiters setze – auf Grund des Systems von Grundlagenbescheiden und abgeleiteten Bescheiden – eine Abgabefestsetzung als Folge einer Außenprüfung im Falle von Gewinn- oder Verlustanteilen bei Personengesellschaften oder Mitunternehmerschaften, einen Bescheid auf Gesellschaftsebene voraus.

Sollte ungeachtet seiner Ausführungen der Senat zum Ergebnis kommen, dass die Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 18 BAO anzuwenden sei, ersuche er, die Revision an den VwGH zuzulassen, weil es diesbezüglich noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung gebe.

Die Amtsbeauftragte verwies auf die bisherigen Schriftsätze des Finanzamtes.

Es wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß § 299 Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

§ 299 Abs. 1 BAO räumt dem Steuerpflichtigen ein Antragsrecht auf Bescheidaufhebung ein. Den Aufhebungsgrund bestimmt bei der Aufhebung auf Antrag die betreffende Partei. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Korrespondierend dazu legt bei der Bescheidaufhebung von Amts wegen die Abgabenbehörde mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Daraus folgt, dass die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Aufhebungsbescheid oder einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag und bei der amtswegigen Aufhebung durch das Finanzamt im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides festgelegt wird (vgl. VwGH vom 21. November 2013, 2011/15/0170). Das BFG kann sohin nicht einen Umstand als Grund für die beantragte Aufhebung nach § 299 BAO heranziehen, der dem Finanzamt nicht bereits im Aufhebungsantrag vorgelegen ist.

Der Aufhebungsantrag des Bf. vom 22. Mai 2007 ist ausschließlich damit begründet, dass das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für 1998 und für 1999 zum Zeitpunkt der Abänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO im Jahr 2006 bereits verjährt gewesen sei. Die Ansicht des FA, dass die den Einkommensteuerfestsetzungen zugrunde liegenden Feststellungen bei der X-KEG für „Zwecke und im Zuge eines Finanzstrafverfahrens durchgeführt wurden“ und somit die „Annahme der Hinterziehung der abgeleiteten Einkommensteuerfestsetzungen gerechtfertigt sei“, sei nach Ansicht des Bf. zu verwerfen. Die vom FA angesprochenen Verfolgungshandlungen seien „für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens“ und dementsprechend nicht für Zwecke der Abgabenerhebung durchgeführt worden.

Wie der Bf. im Schriftsatz vom 17. April 2015 zu Recht darauf hingewiesen hat, ist das FA in der Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2007 davon ausgegangen, dass die Verjährung der strittigen Einkommensteuerbescheide aufgrund der Annahme einer vorliegenden Abgabenhinterziehung nicht gegeben war. Diese in der Folge seitens des FA auch nicht mehr aufrecht erhaltene Begründung hat aber keine Auswirkung auf die Richtigkeit des Spruches.

Es ist daher im gegenständlichen Fall – dem Aufhebungsantrag des Bf. vom 22. Mai 2007 folgend – seitens des BFG zu überprüfen, ob das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 zum Zeitpunkt der Abänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO im Jahr 2006 bereits verjährt war.

In diesem Zusammenhang ist auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 22. Oktober 2008, RV/0361-W/08 sowie das Erkenntnis des BFG vom 22. Oktober 2014, RV/7102493/2007, die zu gleichgelagerten Fällen ergangen sind, zu verweisen:

„Zunächst ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24.2.1999, 98/13/0235; 22.11.2001, 98/15/0056) abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren sind (Feststellungsbescheide) die Verjährung der von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Abgaben unterbrechen (Ritz, BAO-Kommentar, § 209, Rz 16).....

Da nicht nur Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften, sondern bereits entsprechende Prüfungsaufträge und Prüfungshandlungen auf die Geltendmachung von bestimmten Einkommensteueransprüchen gerichtet sind, bilden auch diese Handlungen Unterbrechungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO. Dabei ist es unerheblich, ob diese Handlungen dem Abgabepflichtigen überhaupt in seiner Eigenschaft als (einkommensteuerpflichtigem) Kommanditisten der KG (oder KEG) bekannt geworden sind (VwGH 24.2.1999, 98/13/0235).

Gemäß § 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 lit. a BAO verjährt das Recht die Einkommensteuer festzusetzen nach Ablauf von fünf Jahren ab jenem Jahr, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180 verlängert sich die Verjährungsfrist ab 1.1.2005 durch eine nach außen gerichtete Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert

sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr vorgenommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Die absolute Verjährungsfrist beträgt gem. § 209 Abs. 3 BAO idF AbgÄG 2004 zehn Jahre.

In diesem Zusammenhang sind die Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 18 BAO zu beachten: Für Nachforderungen als Folge einer Außenprüfung gem. § 147 BAO ist die Neufassung des § 209 Abs.1 BAO erst ab 1.1.2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz idF AbgÄG 2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen iSd. § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem BGBl. 57/2004.

§ 209 Abs. 1 BAO idF vor BGBl 57/2004 setzt eine Amtshandlung voraus, die von der Abgabenbehörde unternommen wurde. Nach § 49 BAO sind Abgabenbehörden mit der Erhebung der im § 1 BAO bezeichneten Abgaben (daher auch der Einkommensteuer) betrauten Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes.

Der VwGH vertritt überdies in seinem Erkenntnis vom 25.11.1999, 98/15/0081 die Rechtsansicht, dass mit der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens durch das örtlich und sachlich zuständige Finanzamt eine Unterbrechungshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wird.

Der in der Literatur vertretenen 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), tritt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17. April 2008, 2006/15/0077 entgegen. Der VwGH verweist 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 Abgabensanspruches 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 Bf. 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 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 XY-KEG vorgenommene Betriebsprüfung neben § 99 FinStrG ausdrücklich auch § 144 BAO war. Die Abgabenbehörde erster Instanz trat daher –wie schon aus dem Prüfungsauftrag ersichtlich – gegenüber der XY-KEG nicht nur als Finanzstrafbehörde auf sondern auch als Abgabenbehörde zu Ermittlung der Bemessungsgrundlagen.

Da nach der oben zitierten Judikatur des VwGH abgabenbehördliche Prüfungshandlungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren sind, die Verjährungsfristen der von den Feststellungsbescheiden jeweils abhängigen abgeleiteten Bescheide verlängern, sind daher die im Rahmen der Betriebsprüfung bei der XY-KEG getätigten nach außen gerichteten Amtshandlungen dahingehend zu untersuchen, ob es sich um solche zur Durchsetzung des Abgabenanspruches handelte oder um ausschließliche Erhebungshandlungen im Rahmen des Finanzstrafverfahrens, die nicht (auch) auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinn der XY-KEG gerichtet waren (siehe unten).

Durch die Übergangsbestimmungen des § 323 BAO wird ausdrücklich normiert, dass für abgabenrechtliche Außenprüfungen deren Beginn vor dem 1.1.2005 lag, die geänderten Bestimmungen erst mit 1.1.2006 wirksam wurden. Dem Finanzamt wird durch diese Regelung die Möglichkeit gegeben durch Verlängerungshandlungen im Zuge einer Betriebsprüfung auf die geänderte Rechtslage - statt Verjährungsunterbrechung und Neubeginn der fünfjährigen Frist lediglich Verlängerung um jeweils ein Jahr - zeitgerecht zu reagieren.“

In der mündlichen Verhandlung hat der steuerliche Vertreter des Bf. darauf hingewiesen, dass seiner Ansicht nach dem oben angeführten Judikat des BFG bzw. der Entscheidung des UFS ein Denkfehler zugrunde liege. Insbesondere sei die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 EStG 1988 hier nicht anzuwenden, weil die gegenständlichen Einkommensteuern nicht als Folge einer Außenprüfung vorgeschrieben wurden, da auf Gesellschaftsebene nach Prüfungsabschluss im Jahr 2006 bis zum heutigen Tag noch kein Bescheid für die Streitjahre erlassen wurde.

Entgegen der vom steuerlichen Vertreter geäußerten Rechtsansicht geht der Senat davon aus, dass die Übergangsbestimmung anzuwenden ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wirken sich Amtshandlungen (hier Außenprüfungshandlungen, Erlassung vermeintlicher Bescheide) im Einkünftefeststellungsverfahren betreffend ein Jahr, im Einkommensteuerverfahren desselben Jahres aus. Ebenso entspricht es der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Ritz, BAO⁵, § 209 mit Verweisen), dass auch aufgehobene Bescheide ihre Auswirkung auf die Verjährung behalten und auch rechtswidrige Bescheide Verlängerungswirkung haben.

Auch die Anpassung abgeleiteter Bescheide von „vermeintlich“ ergangenen Feststellungs- oder Nichtfeststellungsbescheiden stellt eine „Folge“ der Außenprüfung dar, weshalb den Einwendungen des steuerlichen Vertreters in Bezug auf das Vorliegen eines Denkfehlers in früheren UFS/BFG-Entscheidungen nicht gefolgt werden kann.

Angewendet auf den vorliegenden Fall, hat der Beginn der Betriebsprüfung bei der X-KEG im Jahr 2002 die fünfjährige Verjährungsfrist der Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 des Bf. nach der damaligen Rechtslage unterbrochen und hätte diese daher frühestens 2007 bzw. 2008 geendet. Durch die Änderung des § 209 BAO galt die neue Rechtslage im gegenständlichen Fall ab 1.1.2006. Nach Ansicht des Senates – der Judikatur des VwGH folgend – wirkt die Außenprüfung bei der X-KEG unmittelbar auf die Verjährungsfristen der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide. Anzumerken ist, dass der Einwand, die Prüfung habe sich nur auf die KEG bezogen und nicht auf jene atypisch stille Mitunternehmerschaft an der die Beteiligung des Bf. bestanden habe, nicht nachvollzogen werden kann. Aus den im Einkommensteuerakt aufliegenden Unterlagen (Einkommensteuererklärungen, Tangenten, Schreiben der X-KEG) geht eindeutig hervor, dass der Bf. seit 1. 1. 1998 eine (atypisch stille) Beteiligung an der X-KEG gehalten hat und damit im strittigen Zeitraum an dieser Mitunternehmerschaft beteiligt war. Auch im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12. Dezember 2006 (Seite 3) wird der Bf. als „sonstiger Beteiligter“ der X-KEG angeführt.

Es ist daher zu prüfen, ob im Jahr 2005 nach außen gerichtete Amtshandlungen iSd. § 49 BAO zur Durchsetzung des Abgabenanspruches erfolgten, um den Eintritt der Verjährung für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 zum 31. 12. 2005 um ein Jahr bis 31. 12. 2006 zu verlängern. Das Jahr 2005 war im Hinblick auf die geänderte Rechtslage als letztes Jahr anzusehen, nach dessen ungenutztem Ablauf die Verjährung eingetreten wäre. Daher führen nach § 209 Abs. 2 zweiter Satz BAO idF des AbgÄG erfolgte Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches im Jahr 2005 (Jahr bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist) zu einer weiteren Verlängerung um ein Jahr (hier 2006).

Es ist daher zu untersuchen, ob der schriftliche Vorhalt vom 15. Juni 2005 (Arbeitsbogen der Bp, S. 239) eine Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches 1998 und 1999 war oder eine reine Ermittlungshandlung im Bereich der Strafverfolgung darstellte.

Im schriftlichen Vorhalt vom 15. Juni 2005 wird hinsichtlich in einer Anlage detailliert ausgewiesener Fakturen (auch die Jahre 1998 und 1999 betreffend) um Nachweis ersucht, dass diese Leistungen tatsächlich bzw. im fakturierten Umfang auch erbracht wurden. Weiters weist die Bp. darauf hin, dass in einer weiteren Anlage angeführte

Ausgangsrechnungen (auch 1998 und 1999 betreffend), die seitens der X-KEG nicht als Erlös verbucht worden seien, dem Betriebsergebnis hinzugerechnet werden.

Unter der Überschrift „Verteilung des Betriebsergebnisses“ verweist die Bp. darauf, dass die vorgenommene Gewinnverteilung im Jahr 1998, was die Verlustzuweisung an die atypischen stillen Gesellschafter betrifft, nicht dem Gesellschaftsvertrag entspreche. Es mögen daher Unterlagen vorgelegt werden aus denen die geänderte Gewinnverteilung ableitbar sei. Mit diesem Vorhalt wurde der X-KEG (und damit auch dem Bf.) die Möglichkeit eingeräumt im Rahmen des Bp.-Verfahrens dazu Stellung zu nehmen.

Gleiches gilt sowohl für die Stellungnahmen zum Vorhalt seitens der X-KEG vom 12.

September 2005, 14. November 2005 und vom 28. November 2005 sowie weitere Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 11. November 2005 und vom 12. Dezember 2005.

Nach Ansicht des Senates stellt dieser schriftliche Fragenvorhalt vom 15. Juni 2005 jedenfalls eine Handlung zur Ermittlung des einheitlich und gesondert festzustellenden steuerlichen Ergebnisses der X-KEG für die Jahre 1998 und 1999 dar und keine „reine“ Ermittlungshandlung im Bereich der Strafverfolgung dar. Das Finanzamt trat mit diesem Vorhalt in der vom VwGH für zulässig angesehenen „Doppelrolle“ als Ermittlungsbehörde im Finanzstrafverfahren einerseits und zusätzlich und deutlich erkennbar auch als konkrete Bemessungsgrundlagen ermittelnde Abgabenbehörde erster Instanz auf.

Aufgrund dieser im Jahr 2005 gesetzten Verlängerungshandlungen im Bereich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der X-KEG verlängerte sich die Verjährungsfrist für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 bis 31. Dezember 2006. Die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999, datiert vom 15. Dezember 2006, wurden daher noch vor Eintritt der Festsetzungsverjährung erlassen.

Selbst bei Außerachtlassung der Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 18 BAO wäre durch Anwendung des § 209 Abs. 1 BAO idF des AbgÄG 2004 (unter Beachtung der Judikatur des VwGH betreffend die Verlängerungswirkung von Amtshandlungen im Rahmen des Feststellungsverfahrens auf das Einkommensteuerverfahren) für die Einkommensteuer 1999 jedenfalls keine Verjährung eingetreten.

Werden gem. § 209 Abs. 1 erster Satz BAO idF des AbgÄG 2004 innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.

Die Einkommensteuer 1999 verjährte grundsätzlich mit 31. Dezember 2004, durch die Erlassung des Erstbescheides im Jahr 2000 verlängerte sich daher die Verjährungsfrist bis 31. Dezember 2005.

Gem. § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO idF des AbgÄG 2004 verlängert sich die (verlängerte) Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen

(zur Durchsetzung des Abgabensanspruches) in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Der schriftliche Fragenvorhalt vom 15. Juni 2005 bewirkte für die Einkommensteuer 1999 im „Verlängerungsjahr“ 2005 die neuerliche Verlängerung der Festsetzungsverjährung bis zum 31. Dezember 2006. Der Einkommensteuerbescheid 1999 wurde unstrittig vor 31. Dezember 2006 zugestellt. Die Festsetzung der Einkommensteuer 1999 erfolgte daher jedenfalls noch vor Eintritt der Festsetzungsverjährung.

Ungeachtet des Umstandes, dass nach Ansicht des BFG das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahres 1998 aufgrund der Anwendbarkeit der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO ebenfalls noch nicht verjährt war, ist dem Bf. beizupflichten, dass die seitens des FA in der Bescheidbegründung vom 9. Juli 2007 in Bezug auf das Jahr 2004 angeführten Amtshandlungen – *im Juli 2004 erfolgte eine Erweiterung der Prüfung, im Oktober 2004 erfolgte ein weiterer Anruf bei der geprüften Firma wegen Unterlagen* – keine tauglichen Handlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 darstellen, die zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist führen können.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Aufhebungsbescheid oder einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt wird (vgl. VwGH vom 26. April 2012, 2009/15/0119). Das BFG kann sohin nicht einen Umstand als Grund für die beantragte Aufhebung nach § 299 BAO heranziehen, der dem Finanzamt nicht bereits im Aufhebungsantrag vorgelegen ist. Dies gilt ungeachtet des Umstandes, dass mittlerweile hinsichtlich der Grundlagenbescheide Entscheidungen des UFS, des BFG sowie des VwGH vorliegen, wonach es sich bei diesen Feststellungsbescheiden um „Nichtbescheide“ handelt.

Die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide (Berufungsvorentscheidungen) für 1998 und 1999 war daher abzuweisen.

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.

Da zur Frage, ob die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO im gegenständlichen Fall anwendbar ist, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiert wird insoweit eine ordentliche Revision hinsichtlich des Jahres 1998 zugelassen.

Wien, am 29. April 2015