

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Vertreter gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 vom 15.12.2011, betreffend Einkommensteuer 2001 und 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen die angefochtenen Bescheide bleiben aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

Laut Feststellungsbescheiden des FA Neunkirchen Wiener Neustadt vom 20.10.2011 für die Jahre 2001 und 2005 betreffend die N-GmbH und Mitges. (StNr.) wurden von der Mitunternehmerschaft für den streitgegenständlichen Zeitraum auf Grund von Scheinrechnungen Verluste erklärt. Diese mit Bescheid vom 20.10.2011 als unrechtmäßig beurteilten Verluste waren zunächst in den von den vorher erlassenen Grundlagenbescheiden abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden bei den einzelnen Mitunternehmern einkommenswirksam berücksichtigt worden. Aufgrund der Grundlagenbescheide vom 20.10.2011 waren diese Verluste bei den einzelnen Beteiligten in den Streitjahren zu streichen.

Im Vorfeld zu den am 20.10.2011 erlassenen Grundlagenbescheiden waren wiederholt Nichtbescheide und anschließende neue Erstbescheide (Feststellungsbescheide) erlassen worden. Dementsprechend erfolgten mehrfach Abänderungen der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide (hier 2001 und 2005).

Mit den hier angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 und 2005 vom 15.12.2011 setzte das Finanzamt Wien 1/23 (FA) die Abgaben unter Berücksichtigung der Grundlagenbescheide vom 20.10.2011 betreffend N-GmbH und Mitges. StNr. (Beteiligung in den Jahren 2001 und 2005) fest.

In seiner rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 17.1.2012 wendet der Bf. ein, dass hinsichtlich Einkommenssteuer der Jahre 2001 und 2005 gemäß § 7 BAO (gemeint offensichtlich § 207 BAO) bereits Verjährung eingetreten sei. Die Verjährungsfrist betrage 5 Jahre, die gesetzlich vorgesehene Verlängerung selbiger - jeweils um ein Jahr - benötige entsprechende Verlängerungshandlungen von Seiten der Behörde, jeweils im letzten Jahr der Verjährungsfrist. Die Einkommensteuer 2001 sei daher im Jahr 2007 und die Einkommensteuer 2005 im Jahr 2011 bereits verjährt.

Weiters seien auch die Verjährungsbestimmungen für hinterzogene Abgaben nicht anzuwenden, zum Zeitpunkt 2006 sei eine Hinterziehung nicht nachgewiesen und ein Betrug aus den Aussagen und Handlungen des Geschäftsführers nicht ableitbar. Weiters erweist der Bf. auf eine eventuelle Nichtigkeit der Grundlagenbescheide 2001 und 2005.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an das BFG vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Der Bf. war unstrittig in den Jahren 2001 und 2005 an der N-GmbH und Mitges. StNr. als Mitunternehmer beteiligt.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 57/2004 beträgt die Verjährungsfrist 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 sieben Jahre. Durch BGBl. I Nr. 105/2010 wurde mit Wirksamkeit 15. Dezember 2010 die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben auf zehn Jahre verlängert. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängern nach außen erkennbare, zur Geltendmachung des Abgabenanspruches 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 idF BGBl. I Nr. 180/2004 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, verlängern 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 zB Vorhalte (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212) oder Außenprüfungen (Ritz, BAO4, § 209 Tz 9 mit Verweis auf VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061).

Mit Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2005 am 2. April 2007 wurde jedenfalls eine nach außen gerichtete Amtshandlung iSD § 209 Abs. 1 BAO gesetzt, welche für 2005 eine Verlängerung der Verjährungsfrist von fünf auf sechs Jahre bewirkte. Für 2005 war daher am 15.12.2011 jedenfalls noch keine Verjährung eingetreten. Die Einkommensteuer für das Jahr 2005 ist daher, auch unter Außerachtlassung einer etwaigen Hinterziehung, schon allein nach der kurzen 5-Jahresfrist nicht verjährt.

Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2001 am 18.4.2002 verlängerte die Verjährungsfrist für 2001 demgemäß bis 31.12.2007. Zusätzlich wurden in den Jahren 2005 und 2006 durch eine Betriebsprüfung betreffend die N-GmbH u Mitg. mit der StNr.: StNR mit Prüfungsgegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 2001 – 2003 nach außen gerichtete Prüfungshandlungen zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs gesetzt. Für 2001 bis 2003 wurde daher die Verjährungsfrist allein durch Erlassung des Prüfungsauftrages von fünf auf sechs Jahre verlängert. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung wurde hinsichtlich 2001 auch durch diese Prüfungshandlungen auf den 31.12.2007 verlängert.

Im Jahr 2007 konnten hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 keine Verlängerungshandlungen – welche den Eintritt der Verjährung um ein weiteres Jahr verlängert hätte - erkannt werden, weshalb für die Einkommensteuer 2001 unter Anwendung der um ein Jahr verlängerten Fünfjahresfrist des § 207 Abs. 1 erster Satz BAO bereits Festsetzungsverjährung eingetreten wäre.

Im gegenständlichen Fall ist jedoch auch die Verjährungsfrist nach § 207 Abs.1 zweiter Satz BAO zu prüfen. Diese längere Frist setzt eine Abgabenhinterziehung voraus.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSD § 207 Abs 1 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen, demgemäß sich schuldig macht, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeigepflicht, Offenlegungspflicht oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt (VwGH 15. 3. 1995, 92/13/0178, ÖStZB 1995, 646).

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs 2 BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 2007/15/0292; VwGH 2005/15/0072).

Bei der Beurteilung durch die Abgabenbehörde ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn in nachprüfbarer Weise auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu

erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 2007/15/0292; VwGH 2005/15/0072).

Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides (bzw. Beschlusses oder Erkenntnisses) zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (Vgl. Ritz, BAO-Kommentar, Rz 15 zu § 207 BAO; VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; 29.9.1997, 96/17/0453).

Wird eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung festgestellt, kommt es nicht darauf an, ob der Abgabenschuldner selbst die Abgabe hinterzogen hat, sondern nur darauf, dass sei überhaupt hinterzogen wurde (VwGH 4.7.1960, 582/58; 14.2.1963, 1197/61; 18.4.1958, 83/16/0182; 14.7.189, 86/17/0198; 27.2.1995, 94/16/0275; 28.1.1997, 96/14/0152; 16.12.2004, 2004/16/0146). Die Verjährungsfrist bezieht sich nicht auf ein Rechtssubjekt, sondern auf eine Forderung (26.2.2004, 2002/16/0005).

Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahme nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern auch dann, wenn sie ganz oder teilweise dem Abgabengläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in welchem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hätte (*Seewald* in *Tannert*, Finanzstrafrecht § 33 FinStrG E4).

Im Zuge von Wiederholungsprüfungen gem. § 99 FinStrG bei der N-GmbH und Mitges. wurde vom FA Neunkirchen Wr.Neustadt zu Eingangsrechnungen der N-GmbH und Mitges festgestellt, dass diesen seitens der entsprechenden Geschäftspartnern niemals Gegenleistungen gegenüber gestanden hatten, sondern die Erbringung von Leistungen durch zwei näher genannte Personen vorgetäuscht worden seien. Der Alleingeschäftsführer Gf gab im Lauf der Betriebsprüfung bekannt, dass zwei näher genannte Geschäftspartner für den Zeitraum 2001 - 2003 niemals Gegenleistungen erbracht hatten. Nach seinen glaubwürdigen Aussagen habe es sich um Scheinrechnungen zur Erzeugung von Verlusten für die Anleger gehandelt. In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen in Punkt 3.7. des Feststellungsbescheides für 2005 vom 20.10.2011 verwiesen. Da kein Anlass besteht an diesen Ausführungen zu zweifeln geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass diese Handlungen im Hinblick auf den ermittelten Verlust der Mitunternehmerschaft als vorsätzliche Abgabenhinterziehung der von den Feststellungsbescheid abgeleiteten Abgaben anzusehen sind. Die Beurteilung des FA Neunkirchen Wr.Neustadt in den Feststellungsbescheiden vom 20.10.2011 wird daher als zutreffend angesehen.

Aus diesem Grund liegt der Eintritt der Festsetzungsverjährung jedenfalls nicht vor 31.12.2008 und Verlängerungshandlungen seitens des Finanzamtes im Jahr 2007 betreffend Einkommensteuer 2001 waren nicht erforderlich.

Im Jahr 2008 wurde am 9. Dezember 2008 im Rahmen der Ermittlungen zum Feststellungsbescheid ua 2001 ein Ergänzungsersuchen des FA Neunkirchen Wiener Neustadt an N-GmbH und Mitges. gerichtet mit dem Auftrag zur Durchsetzung des Abgabenanspruches die Anlegerprospekte und Ergebnismitteilungen zu übermitteln. Durch diese nach außen gerichtete Amtshandlung im Feststellungsverfahren verlängerte sich für 2001 die Verjährung bis zum Ablauf des Jahres 2009.

Im Jahr 2009 erging am 9.10.2010 der Prüfungsauftrag betreffend die N-GmbH u Mitgesellschafter mit der StNr.: 033 StNR mit Prüfungsgegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 2000 – 2007, gefolgt von entsprechenden Prüfungshandlungen. Diese nach außen gerichtete Amtshandlung verlängerte den Eintritt der Verjährung für 2001 bis zum Ablauf des Jahres 2010.

Im Jahr 2010 wurde, neben Abhaltung der Schlussbesprechnung am 28.10.2010 und Erlassung eines nach Wiederaufnahme geänderten Feststellungsbescheides für 2001 am 29.11.2010, auch am 15.12.2010 ein Abänderungsbescheid gemäß § 295 BAO betreffend Einkommensteuern 2001 erlassen. Mit diesen nach außen gerichteten Amtshandlungen zur Durchsetzung des Abgabenanspruches verlängerte sich die Verjährungsfrist für 2001 bis zum Ablauf des Jahres 2011.

Im Jahre 2011 wurden die gegenständlich bekämpften Bescheide erlassen.

Diese Feststellungen sind aus dem Akteninhalt der Finanzamtsakten ableitbar und besteht kein Grund die Richtigkeit des Akteninhaltes anzuzweifeln.

Nach § 207 Abs. 2 BAO ist die verlängerte Verjährungsfrist von sieben Jahren auf „hinterzogenen Abgaben“ anzuwenden. Aufgrund des in der Mitunternehmerschaft begründeten Gesamtschuldverhältnisses und der oben dargestellten Judikatur folgt aus der durch die Geschäftsführer bewirkte vorsätzlich unrechtmäßig überhöhte Darstellung des steuerlichen Verlustes der Geschäftsherrin und der Mitunternehmerschaft die Anwendung der längeren Verjährungsfrist für die Ertragssteuern sämtlicher an der Gesellschaft beteiligten Mitunternehmer (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar, § 207, 2172).

Daher ist auf die Festsetzung der Einkommensteuer 2001, aufgrund Vorliegens einer von einer vorsätzlichen Hinterziehung umfasster Abgaben, die Siebenjahresfrist gemäß § 207 Abs.2 Satz idF BGBI I 2000/142 anzuwenden. Dementsprechend lief die Verjährungsfrist für 2001 jedenfalls bis Ende 2008. In den Jahren 2008, 2009 und 2010 wurden die oben dargestellten Verlängerungshandlungen auch betreffend 2001 gesetzt und damit die Festsetzungsverjährung bis zum Ablauf des Jahres 2011 verlängert. Die absolute Verjährung wäre hinsichtlich 2001 mit Ablauf des Jahre 2011 eingetreten, die Einkommensteuer 2001 war daher zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 15. Dezember 2011 noch nicht verjährt.

Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund, die den Einkommenssteuerbescheiden zugrundeliegenden Feststellungsbescheide als Nichtbescheide zu qualifizieren zumal dazu seitens des Bf. kein konkretes Vorbringen erstattet wurde und die

Grundlagenbescheide keine offensichtlich Mängel aufweisen, die ihre Bescheidqualität in Zweifel ziehen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 B-VG eine Revision zulässig, wenn die Lösung von 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. Zu den entscheidenden Rechtsfragen, ob Verlängerungshandlungen im Rahmen des Feststellungsverfahrens auch für die abgeleiteten Bescheide Wirkung entfalten (VwGH 24.2.1999 98/13/0235; 22.11.2001 98/15/0056) und welche Handlungen der Abgabenbehörde eine Verlängerungshandlung darstellen (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212; 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061) besteht bereits Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Gleiches gilt für die Frage der Wirkung von Hinterziehungshandlungen hinsichtlich der Verlängerung der Verjährungsfrist von fünf auf sieben Jahre (VwGH 4.7.1960, 582/58; 14.2.1963, 1197/61; 18.4.1958, 83/16/0182; 14.7.189, 86/17/0198; 27.2.1995, 94/16/0275; 28.1.1997, 96/14/0152; 16.12.2004, 2004/16/0146; 26.2.2004, 2002/16/0005). Da die gegenständliche Entscheidung von dieser Judikatur nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision ist nicht zuzulassen.

Wien, am 28. Mai 2014