

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter R **in der Beschwerdesache Bf** (Beschwerdeführer, Bf.), AdrBf, frühere St.Nr. 05-StNr1, nunmehrige St.Nr. 03-StNr2, vertreten durch steuerlVertreter, AdrVertr, **über die – nunmehr als Beschwerde zu behandelnde**, mit 10. Jänner 2012 datierte und am 13. Jänner 2012 bei der belangten Behörde eingelangte – Berufung des Bf. **gegen**

- 1.) den mit 21. Dezember 2011 datierten Einkommensteuerbescheid 2001 des Finanzamtes Wien 6/7/15 (belangte Behörde),
- 2.) den mit 21. Dezember 2011 datierten Einkommensteuerbescheid 2002 des Finanzamtes Wien 6/7/15,
- 3.) den mit 21. Dezember 2011 datierten Einkommensteuerbescheid 2003 des Finanzamtes Wien 6/7/15,
- 4.) den mit 21. Dezember 2011 datierten Einkommensteuerbescheid 2004 des Finanzamtes Wien 6/7/15,
- 5.) den mit 21. Dezember 2011 datierten Einkommensteuerbescheid 2005 des Finanzamtes Wien 6/7/15,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen, mit 21. Dezember 2011 datierten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 werden gemäß § 279 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Vor den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden vom 21. Dezember 2011 war die Einkommensteuer des Beschwerdeführers (Bf.) für die Streitjahre 2001 bis 2005 mit folgenden Bescheiden in der jeweils nachfolgend angegebenen Höhe festgesetzt worden, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt in der jeweils nachfolgend angegebenen Höhe berücksichtigt worden waren:

Einkommensteuer 2001:

Bescheiddatum (Fundstelle)	Verfahrenstitel zur Bescheiderlassung	festgesetzte ESt	Einkünfte aus Gw.betr.
13.02.2003 (BFG-Akt Bl. 40 ff.)	Erstmalige Veranlagung zur ESt 2001	105.749,29 €	-250 öS
28.02.2003 (BFG-Akt Bl. 43 ff.)	§ 295 (1) BAO aufgrund Feststellungs-bescheid des FA f.d.1.Bezirk in Wien zu St.Nr. StNr3 vom 25.2.2003	98.838,11 €	-190.499 öS
05.04.2006 (BFG-Akt Bl. 46 ff.)	§ 295 (1) BAO aufgrund Feststellungs-bescheid des FA Neunkirchen Wr. Neustadt zu St.Nr. StNr4 v.29.3.2006	78.282,60 €	-756.199 öS
13.04.2006 (BFG-Akt Bl. 49 ff.)	§ 295 (1) BAO aufgrund Feststellungs-bescheid des FA Neunkirchen Wr. Neustadt zu St.Nr. StNr4 v. 3.4.2006	97.344,68 €	-231.610 öS
07.01.2011 (BFG-Akt Bl. 53 f.)	§ 295 (1) BAO aufgrund Feststellungs-bescheid des FA Neunkirchen Wr. Neustadt zu St.Nr. StNr4 v.29.11.2010	98.620,09 €	-196.456 öS

Einkommensteuer 2002:

Bescheiddatum	Verfahrenstitel zur Bescheiderlassung	festgstzt.ESt	Eink.aus GW
27.05.2003 (BFG-Akt Bl. 58 ff.)	Erstmalige Veranlagung zur ESt 2002	61.788,54 €	keine
05.04.2006 (BFG-Akt Bl. 61 ff.)	§ 295 (1) BAO aufgrund Feststellungs-bescheid des FA Neunkirchen Wr. Neustadt zu St.Nr. StNr4 v.29.3.2006	60.107,77 €	-3.361,53 €

Einkommensteuer 2003:

Bescheiddatum	Verfahrenstitel zur Bescheiderlassung	festgstzt.ESt	Eink.aus GW
22.04.2005 (BFG-Akt Bl. 67 ff.)	Erstmalige Veranlagung zur ESt 2003	74.753,01 €	726,73
05.04.2006 (BFG-Akt Bl. 70 ff.)	§ 295 (1) BAO aufgrund Feststellungs-bescheid des FA Neunkirchen Wr. Neustadt zu St.Nr. StNr4 v.29.3.2006	74.389,64 €	0,00
09.03.2007 (BFG-Akt Bl. 75 ff.)	im wiederaufgenommenen Verfahren nach Außenprüfung (Änderung bei Einkünften aus selbständiger Arbeit)	75.149,64 €	0,00

Einkommensteuer 2004:

Bescheiddatum	Verfahrenstitel zur Bescheiderlassung	festgstzt.ESt	Eink.aus GW

29.06.2005 (BFG-Akt Bl. 81 ff.)	Erstmalige Veranlagung zur ESt 2004	51.715,74 €	keine
29.08.2005 (BFG-Akt Bl. 84 ff.)	§ 295 (1) BAO aufgrund Feststellungs-bescheid des FA Wien 1/23 zu St.Nr. StNr5 vom 23.8.2005	66.455,90 €	29.480,32 €
09.03.2007 (BFG-Akt Bl. 89 ff.)	im wiederaufgenommenen Verfahren nach Außenprüfung (Änderung bei Einkünften aus selbständiger Arbeit)	67.442,90 €	29.480,32 €

Einkommensteuer 2005:

Bescheiddatum	Verfahrenstitel zur Bescheiderlassung	festgszt.ESt	Eink.aus GW
08.08.2006 (BFG-Akt Bl. 95 ff.)	Erstmalige Veranlagung zur ESt 2005	55.389,14 €	keine
09.03.2007 (BFG-Akt Bl. 99 ff.)	im wiederaufgenommenen Verfahren nach Außenprüfung (Änderung bei Einkünften aus selbständiger Arbeit)	55.773,64 €	keine
07.01.2011 (BFG-Akt Bl. 103 ff.)	§ 295 (1) BAO aufgrund Feststellungs-bescheid des FA Neunkirchen Wr. Neustadt zu St.Nr. StNr4 vom 29.11.2010	59.967,16 €	15.195,68 € (zum halben Durchschnitts- steuersatz)

Unter der mehrfach genannten Steuernummer StNr4 des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt

- wurde die (damalige) Personenvereinigung (Mitunternehmerschaft) X1 GmbH & atypisch Stille geführt,
- bzw. werden nunmehr (iSd § 191 Abs. 2 BAO) die ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter an der X1 GmbH (FirmenbuchNR) geführt.

Die vorgenannte, unter der Firmenbuchnummer 119849 z geführte Gesellschaft mit beschränkter Haftung

- ist unter dem Firmennamen „X1 ursprünglich Gesellschaft m.b.H.“ gegründet worden,
- ist 1999 auf „X1 GmbH“ umbenannt worden,
- ist am 27. Februar 2010 iZm Konkursabweisung mangels Vermögens in „X1 GmbH in Liquidation“ umbenannt worden,
- ist am 26. Jänner 2011 amtswegig gemäß § 40 Firmenbuchgesetz gelöscht worden.

Das Finanzamt Wien 6/7/15 erließ an den Bf. hinsichtlich der Streitjahre folgende, jeweils auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte, jeweils mit 21. Dezember 2011 datierte Bescheide jeweils „aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt zu Steuernummer StNr4 vom 20.10.2011“:

- Einkommensteuerbescheid 2001, welcher die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit 98.620,09 € (entsprechend 1.357.042 öS) festsetzte, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -196.539 öS angesetzt wurden (BFG-Akt Bl. 8 f.).
- Einkommensteuerbescheid 2002, welcher die Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit 60.107,77 € festsetzte, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -3.361,53 € angesetzt wurden (BFG-Akt Bl. 11 f.).
- Einkommensteuerbescheid 2003, welcher die Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit 75.149,64 € festsetzte, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0,00 € angesetzt wurden (BFG-Akt Bl. 13 f.).
- Einkommensteuerbescheid 2004, welcher die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit 67.442,90 € festsetzte, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 29.480,32 € angesetzt wurden (BFG-Akt Bl. 15 f.).
- Einkommensteuerbescheid 2005, welcher die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit 59.967,16 € festsetzte, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 15.195,68 € angesetzt und mit dem halben Durchschnittssteuersatz versteuert wurden (BFG-Akt Bl. 17 f.).

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2012 (BFG-Akt Bl. 19, Eingangsstempel des Finanzamtes vom 13. Jänner 2012) erhab der Bf. – vertreten durch WP Stb. steuerlVertreter – Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 vom 21. Dezember 2011 und wandte Verjährung ein. Die Frist für die Festsetzungsverjährung betrage 5 Jahre, welche gemäß § 209 BAO regelmäßig um ein Jahr verlängert werde. Nur wenn im letzten Jahr der Verjährung nach außen erkennbare Amtshandlungen gesetzt würden, verlängere sich die Verjährung jeweils um ein Jahr. Die Einkommensteuer 2001 sei daher im Jahre 2007 verjährt, die Einkommensteuer 2002 im Jahre 2008, die Einkommensteuer 2003 im Jahre 2009, die Einkommensteuer 2004 im Jahre 2010 und die Einkommensteuer 2005 im Jahre 2011. Wenn einmal Verjährung eingetreten sei, könne das Recht zur Abgabenfestsetzung nicht wieder aufleben. Es werde auch bestritten, dass die Verjährungsbestimmungen für hinterzogene Abgaben anzuwenden wären. Bis 2006 könne nicht nachgewiesen werden, dass Hinterziehungen stattgefunden hätten, auch ein Betrug könne aus den Aussagen oder Handlungen des Geschäftsführers für diese Zeit nicht abgeleitet werden. Die Berufung gelte auch für den Fall, dass die Berufungsbehörde des Grundlagenbescheides erkennen sollte, dass dieser aus welchem Grunde auch immer nicht sein sollte.

Die Bestimmungen der §§ 243 ff BAO idF BGBl. I 14/2013 zum verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren und dem diesbezüglichen verwaltungsbehördlichen Vorverfahren sind gemäß § 323 Abs. 37 BAO auf die am 1. Jänner 2014 noch unerledigten Berufungen anzuwenden. Die am 1. Jänner 2014 unerledigte gegenständliche Berufung vom 10. Jänner 2012 ist somit seit dem 1. Jänner 2014 als (Bescheid)beschwerde zu behandeln.

Selbst wenn der Wunsch des Bf. in der Berufung vom 10. Jänner 2012 nach unmittelbarer Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz als Antrag iSd § 262 Abs. 2 lit. a BAO idF

BGBI. I 14/2013 aufzufassen wäre, wäre jedenfalls die Dreimonatsfrist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO nicht eingehalten worden; jedenfalls hatten Beschwerdevorentscheidungen zu ergehen.

Das Finanzamt erließ – jeweils mit 7. November 2014 datierte – abweisende Beschwerdevorentscheidungen (BVE) hinsichtlich der am 13. Jänner 2012 eingelangten, mit 10. Jänner 2012 datierten Beschwerde, und zwar für jedes der Streitjahre 2001 bis 2005 eine formularmäßig getrennte BVE, in welcher auf die gesondert zugehende Begründung verwiesen wurde (BFG-Akt Bl. 28 ff.). In der hierzu ergangenen, gesonderten gemeinsamen Begründung – welche an das Erkenntnis des BFG vom 28.5.2014, RV/7102693/2012, angelehnt ist – führte das Finanzamt aus (BFG-Akt Bl. 33 ff.):

„Mit Bescheiden vom 21.12.2011 wurden die Einkommensteuerbescheide 2001-2005 gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert und den Bescheiden die Mitteilungen über die Gewinnanteile resultierend aus der Beteiligungen an der x1 GmbH u. atypisch stille Gesellschafter (33 StNr4; kurz X1abgekürzt) zugrunde gelegt.

In den dagegen eingebrachten Beschwerden (vormals Berufungen) wird ausgeführt, dass Verjährung eingetreten sei. Die verlängerte Verjährungsfrist für Hinterziehungstatbestände könne mangels Hinterziehungshandlungen nicht zur Anwendung kommen.

Der Beschwerdeführer (Bf) war unstrittig in den Jahren 2001 und 2005 an der genannten Gesellschaft als Mitunternehmer beteiligt.

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 betreffend X1abgekürzt waren diese Verluste bei den einzelnen Beteiligten in den Streitjahren zu streichen.

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

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO idF BGBI. 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 BGBI. 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 BGBI. 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 8. 8. 2006 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 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 13.2.2003 verlängerte die Verjährungsfrist für 2001 demgemäß bis 31.12.2007. Zusätzlich wurden in den Jahren 2005 und 2006 durch eine Betriebsprüfung betreffend die X1 abgekürzt 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 das 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 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 sie 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 eingeholt, 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 X1 abgekürzt 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 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 ist davon auszugehen, dass diese Handlungen im Hinblick auf den ermittelten Verlust der Mitunternehmerschaft als vorsätzliche Abgabenhinterziehung der von den Feststellungsbescheiden 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 die X1abgekürzt 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 X1abgekürzt 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 Schlussbesprechung am 28.10.2010 und Erlassung eines nach Wiederaufnahme geänderten Feststellungsbescheides für 2001 am 29.11.2010, auch am 22.11.2010 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 es 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 20. Dezember 2011 und Zustellung am 22.12.2011 noch nicht verjährt.

Die oben angeführten Verlängerungshandlungen hatten auch Wirkung für die Veranlagungsjahre 2002 – 2004, weshalb auch für diese Jahre zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung und Zustellung keine Verjährung eingetreten war.“

Mit Schreiben vom 19.11.2014 stellte der Bf. – vertreten durch WP Stb. steuerlVertreter – hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 einen Vorlageantrag (BFG-Akt Bl. 36). Dadurch gilt die mit 10.01.2012 datierte und am 13. Jänner 2012 beim Finanzamt eingelangte Beschwerde (ursprünglich: Berufung) gemäß § 264 Abs. 3 BAO wiederum als unerledigt. Das Finanzamt legte die Beschwerde (ursprünglich: Berufung) am 5. Dezember 2014 samt einem Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor, welches somit über die durch den Vorlageantrag vom 19.11.2014 wiederum als unerledigt geltende Beschwerde zu entscheiden hat, was mit dem vorliegenden Erkenntnis geschieht.

Über die Beschwerde (ursprünglich: Berufung) wird erwogen:

Bevor man überhaupt zum Thema der Verjährung gelangen kann bzw. könnte, ist die Erfüllung des verfahrensrechtlichen Titels des § 295 Abs. 1 BAO zur Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 zu untersuchen:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2001 vom 21. Dezember 2011 setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2001 in derselben Höhe fest wie der vorherige Einkommensteuerbescheid 2001 vom 7. Jänner 2011. Die unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen (Einkommen: 3.205.857 öS bzw. 3.205.940 öS) aufgrund der unterschiedlichen Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden durch die Rundungsbestimmung am Beginn des § 33 Abs. 1 EStG in der für die Veranlagung 2001 anzuwendenden Fassung (gemäß § 124b Z 59 EStG in der Fassung vor BGBl. I 59/2001) – „auf volle 100 S auf- oder abgerundeten Einkommen“ – neutralisiert.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21. Dezember 2011 setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2002 in derselben Höhe aufgrund derselben Bemessungsgrundlagen fest wie der vorherige Einkommensteuerbescheid 2002 vom 5. April 2006.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2003 vom 21. Dezember 2011 setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2003 in derselben Höhe aufgrund derselben Bemessungsgrundlagen fest wie der vorherige Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9. März 2007.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2004 vom 21. Dezember 2011 setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2004 in derselben Höhe aufgrund derselben Bemessungsgrundlagen fest wie der vorherige Einkommensteuerbescheid 2004 vom 9. März 2007.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2005 vom 21. Dezember 2011 setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2005 in derselben Höhe aufgrund derselben Bemessungsgrundlagen fest wie der vorherige Einkommensteuerbescheid 2005 vom 7. Jänner 2011.

Es stellt sich also zunächst die Frage, ob die angefochtenen Bescheide vom 21. Dezember 2011, welche sämtliche keine Änderung der festgesetzten Einkommensteuer gegenüber dem vorhergehenden Zustand bewirkt haben, überhaupt den Verfahrenstitel des § 295 Abs. 1 BAO erfüllen können:

§ 295 Abs. 1 BAO bestimmt: „*(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.“*

Diese Bestimmung ist dahingehend uneinheitlich formuliert, als der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützt erlassene Bescheid nach dem Wortlaut des ersten Satzes ein zur Gänze neuer Bescheid ist, wogegen die Wendung „Änderung ... des abgeleiteten Bescheides“ im zweiten Satz auf das Weiterbestehen des vorherigen Einkommensteuerbescheides, an welchem nur ein Teil geändert werde, hindeuten würde. Es ist jedoch ständige Rechtsprechung, dass ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassener Einkommensteuerbescheid ein zur Gänze neuer Bescheid ist, welcher nach jeder Richtung vom vorherigen Einkommensteuerbescheid abweichen kann und in vollem Umfang – abgesehen von den Einschränkungen des § 252 Abs. 1 BAO – mit Bescheidbeschwerde angefochten werden kann. Aus dem zweiten Satz des § 295 Abs. 1 BAO ist nach herrschender Meinung abzuleiten, dass ein neuer Einkommensteuerbescheid gestützt auf § 295 Abs. 1 BAO nur dann zu erlassen ist, wenn aus dem Feststellungsbescheid ein inhaltlich anderer Einkommensteuerbescheid als der bisherige Einkommensteuerbescheid resultiert. (Vgl. Ritz, BAO⁵, § 295 Tz 8 f. Vgl. auch UFS 19.1.2012, RD/0006-G/11). Es ist zwar keine Rechtsprechung des VwGH direkt dahingehend ersichtlich, dass ein nachträglich erlassener Feststellungsbescheid, der zu

keiner inhaltlichen Änderung am bisherigen Einkommensteuerbescheid führt, kein Anlass zu Erlassung eines neuen, inhaltlich gleichen Einkommensteuerbescheides ist, aber folgende Rechtssätze des VwGH deuten in diese Richtung:

- RS 2 zu VwGH 9.7.1997, 95/13/0044: „ *§ 295 Abs 1 BAO hat ausschließlich die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung oder den Konsequenzen ihrer Aufhebung in Einklang zu bringen. Nicht aber berechtigt § 295 Abs 1 BAO das Finanzamt dazu, aus Anlaß einer gemäß § 289 Abs 1 BAO erfolgten Aufrechterhaltung eines Feststellungsbescheides oder eines ihm gleichzuhaltenden Bescheides über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften im Instanzenzug eine neuerliche Abänderung des abgeleiteten Bescheides aus dem gleichen Feststellungsgrund mit dem Ziel einer Korrektur des abgeleiteten Bescheides aus dem Grunde seiner materiellen Unrichtigkeit unter anderen Gesichtspunkten vorzunehmen.“*“
- RS 1 zu VwGH 19.12.2007, 2006/13/0115: „ *§ 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. in diesem Sinn das hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 95/13/0044 und 0045, sowie das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004, 2000/13/0017 und 0018).*“

Jeder der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 vom 21. Dezember 2011 gleicht inhaltlich – auch hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen – dem vorherigen Einkommensteuerbescheid für das betreffende Jahr. Nach der vorstehend dargestellten Interpretation des § 295 Abs. 1 BAO ist diese Norm somit hinsichtlich der Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 vom 21. Dezember 2011 nicht erfüllt und diese angefochtenen Bescheide hätten nicht ergehen dürfen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2001 vom 21. Dezember 2011 gleicht inhaltlich nicht zur Gänze dem bisherigen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 7. Jänner 2011: Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind um 83 öS niedriger (bzw. ist der Absolutbetrag der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 83 öS höher), der Gesamtbetrag der Einkünfte ist um 83 öS niedriger, das Einkommen ist um 83 öS niedriger. Diese Änderung resultiert **nicht** aus dem Einkünfte-Feststellungsbescheid für 2001 betreffend ehemalige atypisch stille Gesellschafter an der X1 GmbH vom 20. Oktober 2011:

- In dem bisherigen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 7. Jänner 2011 war der aus der atypisch stillen Beteiligung an der X1 GmbH stammende Anteil des Bf. an den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 2001 aufgrund des (vermeintlichen) Einkünftefeststellungsbescheides vom 29. November 2010 mit -6.207 öS (-451,08 €) berücksichtigt worden (BFG-Akt Bl. 55).

- Diesen (vermeintlichen) Einkünftefeststellungsbescheid vom 29. November 2010 erkannte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt als nichtig (nicht dem Rechtsbestand angehörend), weil er der durch ihren Liquidator vertretenen Geschäftsherrin (X1 GmbH) zugestellt worden war, ohne dass diese der gemeinsame Vertreter gemäß § 81 BAO gewesen wäre. Dementsprechend konnte die Zustellungsifiktion gemäß § 101 Abs. 3 f. BAO nicht wirksam werden.
- Daraufhin erließ das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt einen mit 20.10.2011 datierten Einkünftefeststellungsbescheid 2001 an die ehemaligen Beteiligten an der X1 GmbH & atypisch Stille, denen gemäß § 191 Abs. 2 BAO im Jahr 2001 gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Der daraus resultierende Anteil des Bf. an den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 2001 wurde mit -6.207 öS (-451,08 €) im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 21. Dezember 2011 berücksichtigt, und zwar aus der Summierung/Saldierung von Einkünfteanteilen des Bf. aus fünf Beteiligungen wie folgt (BFG-Akt Bl. 5):

X2: -250 öS

X3: -190.249 öS

X4: 0 öS

X5: 167 öS

X1abgekürzt: -6.207 öS.

- Wieso es dazu gekommen ist, dass unter Berücksichtigung des stets gleichen Einkünfteanteiles des Bf. für 2001 aus der X1 GmbH & atypisch Stille (St.Nr. StNr4) im Bescheid vom 7. Jänner 2011 eine etwas andere Summe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bf. für das Jahr 2001 angesetzt worden ist als im Bescheid vom 21. Dezember 2011, kann hier dahingestellt bleiben. Einzig entscheidend ist hier nur, dass der Einkünftefeststellungsbescheid für 2001 des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt hinsichtlich X1 GmbH & atypisch Stille (St.Nr. StNr4) vom 20.10.2011 nicht der Grund dafür war.

Der nachträglich (nach dem Einkommensteuerbescheid 2001 vom 7. Jänner 2011) an die ehemaligen Beteiligten an der X1 GmbH & atypisch Stille, denen gemäß § 191 Abs. 2 BAO im Jahr 2001 gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, unter St.Nr. StNr4 erlassene Einkünftefeststellungsbescheid vom 20.10.2011 führt somit zu keiner inhaltlichen Änderung am bisherigen Einkommensteuerbescheid 2001 (vom 7. Jänner 2011) des Bf. Nach der bereits dargestellten Interpretation des § 295 Abs. 1 BAO, welcher hier gefolgt wird, ist diese Norm somit hinsichtlich der Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 vom 21. Dezember 2011 nicht erfüllt und dieser angefochtene Bescheid hätte nicht ergehen dürfen.

Somit sind die fünf angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2001 bis 2005 mit dem vorliegenden Erkenntnis des BFG aufzuheben. Für diese Entscheidung ist es unerheblich, ob die Einkünftefeststellungsbescheide vom 20.10.2011 wirksam oder – wie seitens des Bf. als Möglichkeit genannt – nichtig sind, weshalb hier nicht darauf eingegangen wird. Ebenso unerheblich für die vorliegende Entscheidung ist das Thema

der Festsetzungsverjährung, weil die aufgehobenen Bescheide infolge ihrer Aufhebung keine Abgabe mehr festsetzen. Dass durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide der für das jeweilige Streitjahr vorhergehende Einkommensteuerbescheid mit der Einkommensteuerfestsetzung in derselben Höhe gemäß § 279 Abs. 2 BAO wieder auflebt, ist unvermeidlich und hat auf die Aufhebung der angefochtenen Bescheide keine Auswirkung.

Die Aufhebung der angefochtenen Bescheide entspricht zwar in gewisser Hinsicht dem Begehr des Bf., denn auch eine allenfalls bereits eingetretene Festsetzungsverjährung hätte die Konsequenz der Aufhebung des die Abgabe festsetzenden, angefochtenen Bescheides, aber wegen der vom Vorbringen des Bf. abweichenden Begründung für die Aufhebung wird hier die Entscheidungsrichtung als teilweise Stattgabe bezeichnet.

Da – wie bereits erwähnt – keine Rechtsprechung des VwGH direkt dahingehend ersichtlich ist, dass ein nachträglich erlassener Feststellungsbescheid, der zu keiner inhaltlichen Änderung am bisherigen Einkommensteuerbescheid führt, kein Anlass im Sinne des § 295 Abs. 1 BAO zur Erlassung eines neuen, inhaltlich gleichen Einkommensteuerbescheides ist, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Wien, am 5. April 2017