



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/2352-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1120 Wien, Adresse1, vertreten durch Julius Morak & Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KEG, 2345 Brunn am Gebirge, Bahnstraße 5, vom 19. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 15. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) erklärte im Streitjahr 2000 neben nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus zwei Beteiligungen.

Die Erstveranlagung (Bescheid vom 13.11.2001) erfolgte erklärungsgemäß. In der Folge langten am Finanzamt Mitteilungen über die erfolgten einheitlich und gesonderten Feststellungen der Einkünfte der beiden Gewerbebetriebe, von denen die Bw. Einkünfte erklärt hatte, ein. Auf Grund der darin ausgewiesenen, teilweise abweichenden anteiligen Einkünfte erließ das Finanzamt einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2000 (v. 26.11.2001). Ende 2006 wurde dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt der Bw. durch das Finanzamt Gänserndorf-Mistelbach mitgeteilt, dass u.a. hinsichtlich einer der erklärten Beteiligungen der Bw., und zwar an der W-KEG die Mitunternehmereigenschaft aberkannt worden sei, weswegen für die Bw. aus dieser Beteiligung keine Verlust- oder Gewinnanteile auszuweisen seien.

Das (Wohnsitz)Finanzamt erließ Anfang 2007 neuerlich einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid, in dem die (negativen) Einkünfte aus der zuvor genannten Beteiligung unter Hinweis auf die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Gänserndorf-Mistelbach vom 12.12.2006 nicht mehr zum Ansatz kamen.

Die Bw. erhaben gegen den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 15.01.2007 durch ihre steuerlichen Vertreter Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides mit folgender Begründung:

„Das Recht zur Festsetzung der gegenständlichen Einkommensteuer ist bereits verjährt.

Die im Jahr 2002 begonnene Betriebsprüfung bei der W.-KEG kann nämlich nicht als Verfolgungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO eingestuft werden.

So bezog sich diese Prüfung nur auf die KEG und nicht auf jene atypische stille Mitunternehmerschaft, an welcher die Beteiligung unserer Mandantin bestand. Zudem wurde diese 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, BAO<sup>3</sup>, § 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 Anmerkungen von Baldauf, UFS Aktuell, 2005, 417).

Wir erlauben uns ausdrücklich darauf aufmerksam zu machen, dass sich diese Berufung nicht gegen Entscheidungen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, richtet und ersuchen daher zwecks Vermeidung einer entbehrlichen Aufblähung des Verfahrens von der Erlassung einer abweisenden Berufungs(vor)entscheidung abzusehen. ...“

Aus den dem UFS vom Finanzamt vorgelegten Akten, insbesondere aus der im November 2001 eingereichten Einkommensteuererklärung und der dieser angeschlossenen Beilage „Ergebnisbrief für atypische Beteiligung 2000 – anteiliges Jahresergebnis 2000“ vom 24.04.2001 ergibt sich klar und ohne jeden Zweifel, dass die von der Bw. ursprünglich einbekannten Einkünfte aus der W.-KEG jedenfalls im Rahmen der gem. § 188 BAO einheitlich und gesonderten Feststellung für die genannte KEG und nicht im Rahmen der Feststellung der Einkünfte für eine weitere, nicht näher genannte unechte stille Gesellschaft erklärt und auch steuerlich erfasst wurden. Auch die aktenkundige Mitteilung des Finanzamtes Gänserndorf-

Mistelbach, die zur Änderung des Einkommensteuerbescheides im Jahr 2007 führte, bezog sich, wie auch in der Begründung zum Ausdruck kam, auf die genannte KEG, was sich aus der vom Finanzamt im Bescheid angeführten Steuernummer eindeutig ergibt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob der im Jahr 2007 gem. § 295 Abs. 1 BAO erlassene Einkommensteuerbescheid wegen eingetretener Verjährung rechtswidrig ist oder nicht.

Gem. § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für Einkommensteuer fünf Jahre und beginnt die Verjährung diesfalls mit Ablauf des Jahres 2005 zu laufen.

Gem. § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, wenn nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich um ein weiteres Jahr wenn im Jahr des Ablaufes der Verjährungsfrist solche Amtshandlungen unternommen werden.

Dies bedeutet für den gegenständlichen Berufungsfall Folgendes:

Grundsätzlich läuft die Verjährungsfrist ab Ende 2000 und würde somit nach fünf Jahren, nämlich Ende 2005 enden.

Durch die Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides am 13.11.2001 und den ersten Bescheid über die Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO vom 26.11.2001 wurde die Verjährungsfrist um ein Jahr, das heißt bis Ende 2006 verlängert.

Im Jahr 2006 wurde die Prüfung durch das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach bei der genannten KEG abgeschlossen und wurden von diesem Finanzamt den jeweiligen Wohnsitzfinanzämtern der „stillen Beteiligten“ mitgeteilt, dass mit Bescheiden vom 12.12.2006 über die Nichtfeststellung von Einkünften für die jeweiligen stillen Beteiligten, darunter auch für die Bw. abgesprochen worden sei.

Strittig ist daher im Rahmen des Berufungsvorbringens, ob im Jahr 2007 bereits Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2000 eingetreten ist, ob die Prüfungshandlungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach im Jahr 2006 hinsichtlich der genannten KEG, insbesondere die Schlussbesprechung und in der Folge die Erlassung von Bescheiden über die Nichtfeststellung von Einkünften an die Beteiligten, unter anderem an die Bw., Amtshandlungen im Sinne von § 209 Abs. 1 BAO, die zur Verlängerung der Verjährungsfrist führen, darstellen oder nicht.

In diesem Zusammenhang bringt die Bw. vor, dass die Prüfungshandlungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach bei der W.-KEG seit 2002 keine Verfolgungshandlungen (Anmerkung: gemeint wohl Amtshandlungen, die zur Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr führen können) im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO darstellten. Zum einen habe sich die Prüfung nur auf die KEG und nicht auf jene atypische stille Mitunternehmerschaft, an welcher ihre Beteiligung bestand bezogen und zum anderen sei die Prüfung für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens durchgeführt worden. Erhebungen für Zwecke des Finanzstrafverfahrens dienten aber nicht der Abgabenerhebung und könnten daher nicht als Verfolgungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO beurteilt werden.

Die Berufungsbehauptung, die Prüfungshandlungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach hätten sich nicht auf die genannte KEG, sondern auf eine – nicht näher genannte - unechte Mitunternehmerschaft bezogen, steht mit dem Akteninhalt, insbesondere mit der Einkommensteuererklärung (samt Beilagen) der Bw. selbst in offenem, unauflösbarem Widerspruch. Darin erklärt die Bw. u.a. Einkünfte aus der Beteiligung an der genannten KEG und nicht aus einer nicht näher bezeichneten anderen Beteiligung als stiller Gesellschafter. Wie sich auch aus der Begründung des angefochtenen Bescheides ergibt, erfolgte die Änderung auf Grund der Feststellungen bei der genannten KEG.

Bei näherer Befassung mit dem Inhalt der von der Bw. für ihren Standpunkt angeführten Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Innsbruck – die Entscheidung ist in der öffentlich zugänglichen und kostenlos nutzbaren Datenbank „Findok“ einzusehen – wird klar, dass darin über einen nicht vergleichbaren Sachverhalt entschieden worden ist. Zur Beurteilung stand eine gem. § 82 Abs. 1 BAO an den dortigen Berufungswerber ergangene „Prüfung von Verdachtsgründen“, hinsichtlich der er zur Stellungnahme und Vorlage von Unterlagen aufgefordert worden war. Für den Fall, dass der Berufungswerber der Aufforderung nicht nachkommen sollte, wurde auf die Möglichkeit der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Wege der Schätzung hingewiesen.

Der UFS sah in dieser Aufforderung zur Abgabe einer Stellungnahme des Finanzamtes zu Recht noch keine Amtshandlung im Sinne der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO zur Verlängerung der Verjährungsfrist.

Im vorliegenden Berufungsfall steht dagegen keine solche Aufforderung des Finanzamtes gem. § 82 Abs. 1 FinStrG in Streit, sondern erfolgte seit dem Jahr 2002 bis zum Prüfungsabschluss im Jahr 2006 eine abgabenbehördliche Prüfung, die ihren Grund, wie die Bw. selbst in der Berufung angab, in den Bestimmungen des § 147 BAO und des § 99 FinStrG hatte.

Strittig ist nunmehr die Frage, ob die Prüfungshandlungen bei der genannten KEG eine nach außen gerichtete Amtshandlungen iSd. § 209 Abs. 1 BAO für die Durchsetzung des Einkommensteueranspruches 2000 bei der Bw. darstellen oder ob im strittigen Einkommensteuerverfahren bereits Verjährung eingetreten ist.

Zunächst ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (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<sup>3</sup>, § 209, Rz 16).

Nach der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zielt das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO unzweifelhaft primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer von den örtlich zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in ein einheitliches Sonderverfahren zusammengezogen. Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zugrunde zu legen. Aus dem dargelegten Zusammenhang von Feststellungs- und Einkommensteuerverfahren ergibt sich, dass auch Prüfungshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften geeignet sind, die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der Beteiligten zu unterbrechen (VwGH 22.11.2001, 98/15/0056).

Da nicht nur Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften, sondern bereits entsprechende Prüfungsaufträge und Prüfungshandlungen einschließlich Schlussbesprechung 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 (einkommensteuerpflichtigen) Gesellschafter der genannten KEG bekannt geworden sind (VwGH 24.2.1999, 98/13/0235). Die Auffassung, dass eine nach außen erkennbare Amtshandlung gegenüber einem bereits feststehenden Abgabepflichtigen nur dann verjährungsunterbrechend wirke, wenn sie für diesen erkennbar gewesen sei, findet im Gesetz keine Stütze (VwGH 22.04.1992, 91/14/0009).

Die Beendigung der Außenprüfung (Schlussbesprechung, Übersendung des darüber angefertigten Berichtes und die anschließende Erlassung von sog.

„Nichtfeststellungsbescheiden“ per 12.12.2006 an die vermeintlich als unechte stille Gesellschafter Beteiligten, darunter auch an die Bw., stellen nach Ansicht des Senates Amtshandlungen dar, die zur – weiteren – Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr, das heißt bis Ende 2007 führten.

Auf Grund der weiteren, die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlungen im Sinne von § 209 Abs. 1 BAO stand dem im Jahr 2007 erlassenen Bescheid über die Änderung der Einkommensteuer für 2000 gem. § 295 Abs. 1 BAO der Eintritt der Verjährung – im Gegensatz zum Berufungsvorbringen – nicht entgegen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. September 2011