

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf, Adresse gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 vom 16.12.2011, betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert
Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Laut den Feststellungsbescheiden des FA Neunkirchen Wiener Neustadt vom 20.10.2011 für die Jahre 2001 bis 2005 betreffend die AB GmbH und Mitges. (StNr.: 111) und vom 13.12.2011 für das Jahr 2005 betreffend die AD GmbH und Mitges. (StNr.: 222) wurden für den streitgegenständlichen Zeitraum auf Grund von Scheinrechnungen Verluste erklärt.

Diese mit Bescheid vom 20.10.2011 bzw. 13.12.2011 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 und 13.12.2011 wurden diese Verluste bei den einzelnen Beteiligten in den Streitjahren gestrichen.

Im Vorfeld zu den am 20.10.2011 und 13.12.2011 erlassenen Grundlagenbescheiden waren wiederholt Nichtbescheide und anschließende Erstbescheide (Feststellungsbescheide) erlassen worden. Dementsprechend erfolgten mehrfach Abänderungen der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2005.

Mit den hier angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 bis 2005 vom 16.12.2011 setzte das Finanzamt Wien 1/23 (FA) die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Grundlagenbescheide der atypischen stillen Beteiligungen an der AB

GmbH und Mitges. StNr.: 111 (Beteiligung in den Jahren 2001 und 2005) und AD GmbH und Mitges. (StNr.: 222) vom 20.10.2011 bzw. 13.12.2011 fest.

In seiner rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 11.1.2012 wendet Bf (Bf.) ein, dass hinsichtlich Einkommenssteuer der Jahre 2001 bis 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, 2002 im Jahr 2008, 2003 im Jahr 2009, 2004 im Jahr 2010 und die Einkommensteuer 2005 im Jahr 2011 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.

Zudem verweist der Bf. verweist die Möglichkeit der Nichtigkeit der Grundlagenbescheide.

Die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an das BFG vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen: Der Bf. war unstrittig in den Jahren 2001 bis 2005 an der AB GmbH und Mitges. StNr.: 111 sowie im Jahr 2005 an der AD GmbH und Mitges. (StNr.: 222) als stiller Gesellschafter 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 2001 am 5.6.2002 wurde die Festsetzungsverjährung jedenfalls bis 31.12.2007 verlängert, hinsichtlich 2002 verlängerte der Einkommensteuerbescheid vom 27.5.2003 den Eintritt der Verjährung bis 31.12.2008, betreffend 2003 der Einkommensteuerbescheid vom 1.7.2004 die Verjährung bis 31.12.2009, betreffend 2004 der Einkommensteuerbescheid vom 24.6.2005 die Verjährung bis 31.12.2010 und betreffend 2005 der Einkommensteuerbescheid vom 23.5.2006 die Verjährung bis 31.12.2011.

Daraus folgt für das Jahr 2005: Für 2005 war daher am 16.12.2011 (Datum der Erlassung des angefochtenen ESt-Bescheides 2005) jedenfalls noch keine Verjährung eingetreten. Die Einkommensteuer für das Jahr 2005 ist daher, auch unter Außerachtlassung einer etwaigen Hinterziehung, schon nach der einmalig verlängerten 5-Jahresfrist nicht verjährt.

Für die Jahre 2001 bis 2004: Im Jahr 2007 konnten hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 keine Verlängerungshandlungen – welche den Eintritt der Verjährung um ein weiteres Jahr verlängert hätten – festgestellt 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. Es ist jedoch auch die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 1 zweiter Satz 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 zu beachten, 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 AB GmbH und Mitges wurde vom FA Neunkirchen Wr.Neustadt zu Eingangsrechnungen für 2001 der AB GmbH und Mitges festgestellt, dass diesen seitens der entsprechenden Geschäftspartner niemals Gegenleistungen gegenüber gestanden hatten, sondern die Erbringung von Leistungen durch die in den Rechnungen angeführten Personen vorgetäuscht worden seien. Der Alleingeschäftsführer Gf gab im Lauf der Betriebsprüfung an, 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 (siehe detaillierte Darstellung unter Punkt 3.7. der Feststellungsbescheide vom 20.11.2011). Da kein Anlass besteht an der Richtigkeit dieser 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 wird daher als zutreffend angenommen.

Aus diesem Grund liegt der Eintritt der Festsetzungsverjährung betreffend Einkommensteuer 2001 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 2000 bis 2007 ein Ergänzungsersuchen des FA Neunkirchen Wiener Neustadt an AB GmbH und Mitges. gerichtet mit dem Auftrag zur Geltendmachung

des Angabenanspruches Anlegerinformationen und Prospekte sowie die ausgesandten Ergebnismitteilungen zu übermitteln. Durch diese nach außen gerichtete Amtshandlung in den Feststellungsverfahren verlängerte sich für 2001 und 2002 die Verjährung bis zum Ablauf des Jahres 2009.

Im Jahr 2009 wurde am 9.10.2010 der Prüfungsauftrag betreffend die AB GmbH u Mitgesellschafter mit der StNr.: 0111 mit Prüfungsgegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 2000 – 2007 erlassen und mit den Prüfungshandlungen begonnen. Diese nach außen gerichtete Amtshandlung verlängerte den Eintritt der Verjährung für 2001, 2002 und 2003 bis zum Ablauf des Jahres 2010.

Im Jahr 2010 wurden, neben Abhaltung der Schlussbesprechung am 28.10.2010 und Fertigstellung samt Übermittlung des Berichts, Erlassung der nach Wiederaufnahme abgeänderten Feststellungsbescheide am 29.11.2010, am 14.12.2010 auch Abänderungsbescheide gemäß § 295 BAO zur Einkommensteuern 2001 und 2005 erlassen. Betreffend Einkommensteuer 2002, 2003 und 2004 ergingen am 31.3.2010 Berufungsvorentscheidungen. Mit all diesen nach außen gerichteten Amtshandlungen zur Durchsetzung des Abgabenanspruches verlängerte sich die Verjährungsfrist für 2001, 2002, 2003 und 2004 bis zum Ablauf des Jahres 2011.

Im Jahre 2011 nämlich am 16.12.2011 wurden die gegenständlich bekämpften Bescheide erlassen.

Diese Feststellungen sind aus dem Akteninhalt der Finanzamtsakten zu den Einkommensteuer und Feststellungsverfahren 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 vorsätzlich unrechtmäßig überhöhten Darstellung des steuerlichen Verlustes der Geschäftsherrin bzw. der Mitunternehmerschaft die Anwendung der längeren Verjährungsfrist für die Einkommensteuer sämtlicher an der Mitunternehmerschaft beteiligten Gesellschafter (vgl. Stoll, BAO Kommentar, § 207, 2172).

Daher ist auf die Festsetzung der Einkommensteuer 2001 bis 2003, 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 Jahres 2011 eingetreten, die Einkommensteuer 2001 war daher zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 16. Dezember 2011 noch nicht verjährt.

Für die Jahre 2002 und 2003 wäre grundsätzlich ebenfalls die 7-jährige Verjährungsfrist anzuwenden, die Prüfung kann jedoch unterbleiben, da bereits unter Zugrundelegung der

5-jährigen Verjährungsfrist und der oben dargestellten Verlängerungshandlungen keine Verjährung eingetreten ist (siehe oben).

Das Bundesfinanzgericht sieht weiters keinen Grund, die den bekämpften Einkommenssteuerbescheiden zugrundeliegenden Feststellungsbescheide der Mitunternehmerschaft 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 dann 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 eine umfangreiche 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