



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Präsidentin Dr. Daniela Moser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Gabriele Krafft, Peter Falle und Gottfried Hanselmayer im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des PP als Erbe nach EP, W, vertreten durch Julius Morak & Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KEG, 2345 Brunn am Gebirge, Bahnstrasse 5, vom 22. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 13. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer 1997 nach der am 23. September 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Einantwortungsurkunde vom 6. 11. 2001 wurde PP (Berufungswerber, Bw.) in den Nachlass der verstorbenen EP zur Gänze eingewantwortet.

Mit Bescheid vom 22. 6. 1999 wurde die Einkommensteuer 1997 betreffend EP mit € 44.667,27 (S 614.635,00) festgesetzt. In der Bemessungsgrundlage dieses Bescheides wurden ausschließlich Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit von zwei Bezug auszahlenden Stellen erfasst.

Mit Bescheid vom 29. 11. 2000 wurde die Einkommensteuer 1997 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und ein neuer Einkommensteuerbescheid für 1997 erlassen, wobei neben den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb von

€ 93.770,85 (S 1.290.315,00) aus einer Beteiligung an der X-KEG, sonstige Einkünfte von € 67.481,81 (S 928.570,00) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 5.483,96 (S – 75.461,00) im zu versteuernden Einkommen angesetzt wurden. Aufgrund der geänderten Bemessungsgrundlagen wurde die Einkommensteuer 1997 mit € 81.279,84 (S 1.118.435,00) festgesetzt.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung vom 17. 12. 2000 wurde mit Berufungsentscheidung vom 15. 2. 2005 abgewiesen (die dagegen eingebrachte Beschwerde wurde vom VwGH mit Erkenntnis vom 19. 12. 2007 als unbegründet abgewiesen).

Mit Bescheid vom 13. 12. 2006 wurde ein gemäß § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1997 erlassen. In die Bemessungsgrundlage flossen neben den gegenüber dem Vorbescheid unverändert gebliebenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 294.119,82 (S 4.047.177,00) ein. Die Einkommensteuer 1997 wurde mit € 181.455,71 (S 2.496.885,00) festgesetzt.

Begründend führt das Finanzamt (FA) aus, dass die Änderung des Bescheides gem. § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamts Gänserndorf/Mistelbach zur Steuernummer 351/8380 (X-KEG) erfolgt sei.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass eine Maßnahme nach § 295 BAO eine nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides voraussetze. Ergehe ein solcher nicht, so sei ein dennoch erlassener Änderungsbescheid rechtswidrig.

Der vom FA Gänserndorf erlassene Feststellungsbescheid sei ein Nichtbescheid, da es mangels Vorliegens neuer Tatsachen oder Beweismitteln zu Unrecht zu einer Wiederaufnahme des entsprechenden Feststellungsverfahrens gekommen sei. Gegen diese Wiederaufnahme sei fristgerecht berufen worden und im Fall einer Stattgabe der Berufung trete das Verfahren in jene Lage zurück in der es sich vor Wiederaufnahme befunden habe. Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 1997 beruhe daher auf einem nicht rechtskräftigen Grundlagenbescheid.

Im ergänzenden Schriftsatz zu dieser Berufung wird weiters ausgeführt, dass die fünfjährige Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1997 mit Ablauf des Jahres 2002 geendet habe. Die in diesem Zeitraum erfolgten Amtshandlungen (Bescheide, Berufungserledigungen, etc.) hätten nur zu einer Verlängerung der Verjährung um ein Jahr - somit bis Ende 2003 - geführt.

Die im Jahr 2002 begonnene Betriebsprüfung bei der X-KEG könne keine Verfolgungshandlung iSd. § 209 Abs.1 BAO darstellen, da diese Prüfung nur für Zwecke des Finanzstrafverfahrens durchgeführt worden sei. Rechtsgrundlage des Prüfungsauftrages sei §

147 Abs.1 BAO iVm § 99 Abs.2 FinStrG gewesen. Unter Verweis auf eine Entscheidung des UFS sowie verschiedene Literatur wird ausgeführt, dass Erhebungen für Zwecke von Finanzstrafverfahren nicht der Abgabenerhebung dienen.

Würden die Prüfungshandlungen bei der X-KEG im Jahr 2002, entgegen der Ansicht des Bw. jedoch als verlängernde Amtshandlungen einzustufen sein, käme es gem. § 323 Abs 18 dritter Satz BAO im Jahr 2004 dennoch zu keiner Verlängerung, weil das Jahr 2004 bereits ein Verlängerungsjahr gewesen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. 12. 2007 wurde die Berufung abgewiesen. In der Bescheidbegründung wird nach Wiedergabe des Gesetzestextes auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen, wonach die Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht unter die Bemessungsverjährung falle, dieser könnte daher ohne Bedachtnahme auf die Verjährungsfristen erlassen werden.

Im Vorlageantrag vom 14.1. 2008 wird das Vorbringen der Berufung wiederholt.

In der am 23. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Nach der Rechtsprechung des VwGH finde eine die Verjährung unterbrechende Amtshandlung nur dann statt, wenn die Amtshandlung von der sachlich zuständigen Abgabenbehörde zur Geltendmachung des konkreten Abgabenanspruches erfolge. Im Streitfall stelle sich die Frage, ob der im Jahre 2006 ergangene Grundlagenbescheid gem. § 188 BAO eine solche Unterbrechungshandlung darstelle. Das bescheiderlassende FA Gänserndorf/ Mistelbach werde als unzuständiges Finanzamt betrachtet, zudem sei die abgabenbehördliche Prüfung im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens gegen unbeteiligte Dritte - die nicht Mitunternehmer bei der X-KEG gewesen seien - erfolgt.

Die Amtshandlungen des FA Gänserndorf/ Mistelbach seien somit nicht gegen den Berufungswerber gerichtet gewesen, der der Zuständigkeit des Finanzamtes Wien 1/23 unterliege.

Die Fünfjahresfrist (Festsetzungsverjährung) in der Erbschaftsteuer sei mittlerweile abgelaufen, die Einkommensteuernachforderung könne somit in diesem Abgabenverfahren nicht mehr geltend gemacht werden.

Die Vertreterin des Finanzamtes 1/23 führte aus, dass nach Ansicht des Finanzamtes keine Verjährung eingetreten sei, da jedes Jahr Amtshandlungen zur Unterbrechung der Verjährungsfrist erfolgt seien. Zudem habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 17. April 2008, Zl. 2006/15/0077 erkannt, dass auch Ermittlungshandlungen der Finanzstrafbehörde eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung darstelle.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers wendete dazu ein, dass das angesprochene Erkenntnis auf den vorliegenden Fall deshalb nicht anwendbar sei, da in dem Beschwerdefall das Finanzamt in einer Doppelfunktion aufgetreten sei. Im Streitfall sei das Finanzamt Gänserndorf/ Mistelbach jedoch lediglich als Finanzstrafbehörde tätig geworden. Der Verwaltungsgerichtshof habe in diesem Erkenntnis lediglich ausgesprochen, dass das Finanzamt seine Eigenschaft als Abgabenbehörde im Sinne des § 49 BAO nicht dadurch verliere, dass es zugleich seine Zuständigkeit nach § 58 FinStrG wahrnehme.

Die Referentin des Senates III verwies in diesem Zusammenhang darauf, dass Rechtsgrundlage für die bei der X-KEG vorgenommene Betriebsprüfung ausdrücklich (laut Prüfungsauftrag vom 10. 10. 2002) auch § 144 BAO gewesen sei.

Die aus dem Akt bzw. dem Arbeitsbogen der Bp. erkennbaren Amtshandlungen im Rahmen der Betriebsprüfung bei der X-KEG wurden dem Vertreter des Bw. vorgehalten.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers führte abschließend aus, dass seiner Ansicht nach, Prüfungshandlungen gemäß § 188 BAO im Rahmen eines Feststellungsverfahrens nicht die Verjährung betreffend die Abgabenverfahren der Mitunternehmer unterbrechen würden, andernfalls wäre die Judikatur, dass eine Verjährung bei Feststellungsverfahren nicht eintrete überflüssig.

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

Der Sachverhalt ist grundsätzlich unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt.

Der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid 1997 wurde unstrittig vom dem für die Erhebung der Einkommensteuer des Bw. sachlich und örtlich zuständigen FA Wien 1/23 erlassen.

Die Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997 bis 2001 hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der X-KEG wurde ebenfalls unstrittig durch das für die X-KEG sachlich und örtlich zuständige FA Gänserndorf/ Mistelbach durchgeführt.

Der aufgrund der Betriebsprüfung geänderte Grundlagenbescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinnes 1997 der X-KEG vom 5. 12. 2006, führte hinsichtlich des an dieser Gesellschaft als Mitunternehmer (als Erbe nach EP) beteiligten Bw. zu dem gemäß § 295 BAO abgeänderten, verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 13. 12. 2006.

Die aktenkundigen nach außen gerichteten (unten aufgeführten) Amtshandlungen der Abgabenbehörden wurden im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgehalten und vom Bw. bzw. dessen Vertreter nicht beeinsprucht.

Zum Vorbringen des Bw., dass der dem Einkommensteuerbescheid 1997 zugrunde liegende Feststellungsbescheid einen Nichtbescheid darstelle, ist festzuhalten, dass gemäß § 192 BAO die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen für Abgabenbescheide auch dann von Bedeutung sind, wenn sie noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind. Die Berufungsausführungen behaupten das Vorliegen eines Nichtbescheides mangels Vorliegens geeigneter Wiederaufnahmegründe im Feststellungsverfahren (Grundlagenbescheid). Sowohl der Wiederaufnahmebescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für 1997 bei der X-KEG als auch der Feststellungsbescheid, beide vom 5. Dezember 2006, wurden mittels Berufung vom 15. Dezember bekämpft, die entsprechenden Rechtsmittelverfahren sind bis dato noch nicht abgeschlossen. Das bedeutet, dass der Feststellungsbescheid derzeit zwar nicht rechtskräftig, aber - jedenfalls bis zu einer allfälligen Aufhebung wegen Fehlens von Wiederaufnahmegründen - rechtswirksam ist und daher die normierte Bindungswirkung entfaltet.

Zu einem gleich gelagerten Vorbringen des Bw. betreffend einen anderen Feststellungsbescheid für 1997 hat der VwGH bereits in dem vom Bw. zu Zl. 2006/13/0018 angestrebten Beschwerdeverfahren am 19.12.2007 die Beschwerde abweisend entschieden und die Bindungswirkung eines Feststellungsbescheides unabhängig von seiner Rechtskraft bestätigt.

Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bei der X-KEG – welche letztlich für 1997 in einem geänderten Feststellungsbescheid nach erfolgter Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO mündete – wurden vom für die X-KEG sachlich und örtlich zuständigen FA Gänserndorf/ Mistelbach selbst oder im Amtshilfeweg unter anderem folgende nach außen gerichtete Amtshandlungen gesetzt.

19.11.1998	Erstbescheid Veranlagung 1997 (Feststellung gem. § 188 BAO)
2.6.1999	Aufhebung des Erstbescheides vom 19.11.1998 gem. § 299 BAO
20.10.1999	Neuer Erstbescheid Veranlagung 1997 (Feststellung gem. § 188 BAO)
10.10.2002	Prüfungsauftrag betreffend 1997 – 2000
23.10.2002	Prüfungsbeginn
11.3.2002	Erweiterung der Prüfungsauftrages auf 2001
27./ 28.3. 2003	Prüfungshandlungen betreffend den gesamten Prüfungszeitraum im Büro Groß-Enzersdorf der X-KEG
2.4.2003	Einvernahme Univ.Prof. Dr.Krejci zur Frage der Buchführungspflicht der KEG für den gesamten Prüfungszeitraum
8 -10/2003	div. Vorsprachen Mag. XY (unbeschränkt haftender Gesellschafter der X-

	KEG) im Finanzamt St. Pölten betreffend den gesamten Prüfungszeitraum
27.7.2004	Besprechung der offenen Punkte betreffend den gesamten Prüfungszeitraum mit dem steuerlichem Vertreter Prof. Dr. Keppert im Beisein des Fachvorstandes des FA 9/18/19
28.7.2004	Erweiterung des Prüfungsauftrages vom 10.10.2002 (Beauftragung eines weiteren Prüfers)
15.7.2005	Schriftlicher Vorhalt betreffend das Jahr 1997 und andere
1.9.2005	Abweisung eines Fristverlängerungsantrages zu obigem Vorhalt
23.9.2005	Telefonat betreffend Unterlagen zum Vorhalt vom 15.7.2005
26.6.2006	Schriftlicher Vorhalt
16.11.2006	Niederschrift über den Prüfungsabschluss
5.12.2006	Wiederaufnahme- und Sachbescheid 1997 (Feststellung gem. § 188 BAO)

Strittig ist nunmehr die Frage, ob die Prüfungshandlungen bei der X-KEG eine nach außen gerichtete Amtshandlungen iSd. § 209 Abs. 1 BAO für die Durchsetzung des Einkommensteueranspruches 1997 beim Bw. darstellen oder ob im strittigen Einkommensteuerverfahren bereits Verjährung eingetreten ist.

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).

Nach der oben zitierten Judikatur des VwGH 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 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). 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 22.4.1992, 91/14/0009).

Die Ausführungen des Vertreters des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die Amtshandlungen des FA Gänserndorf/ Mistelbach gegen unbeteiligte Dritte und nicht gegen Mitunternehmer gerichtet gewesen seien, findet im Akteninhalt keine Deckung. Die Amtshandlungen des FA die sich an den persönlich haftenden Gesellschafter der X-KEG, Mag. XY richteten, stellen keinesfalls Amtshandlungen betreffend unbeteiligte Dritte dar. Mag. XY vertrat im Verfahren die Mitunternehmerschaft, welche das Ziel der Ermittlungshandlungen war, nach außen und war deshalb gemeinsam mit dem steuerlichen Vertreter der X-KEG Hauptansprechpartner der Betriebsprüferin. Deutlich erkennbares Ziel der Betriebsprüfung war, den tatsächlichen steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft zu ermitteln.

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 Abgabenspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO idF. des AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180 verlängert sich die Verjährungsfrist ab 1.1.2005 durch eine nach außen gerichtet Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenspruches 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 des 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 des 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. Unter Erhebungen sind gem. § 49 Abs. 2 BAO alle zur Durchführung des Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu subsumieren. Dazu gehören jedenfalls alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen, die die Ermittlung und Festsetzung der Abgaben zum Ziel haben (VwGH 25.4.1996, 96/16/0068; 9.12.1992, 91/13/0204). Hierzu zählen nach Ansicht des Senates neben abgabenbehördlichen Prüfungen jedenfalls auch Nachschauen iSd. § 144 BAO bzw. Ergänzungs- und Bedenkenvorhalte.

Abgabenbehörden sind die im AVOG aufgezählten Behörden sowie der UFS, soweit sie zur Erhebung der Abgaben tätig sind (Ritz, BAO, § 49 Tz 1). Die Verjährung wird nur durch Amtshandlungen unterbrochen (seit AbgÄG 2004 verlängert), die als Schritte der Erhebung iSd § 49 BAO anzusehen sind und nach außen in Erscheinung treten (VwGH 27.3.1996, 92/13/0299). 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 Zl. 2006/15/0077 vom 17. April 2008 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 Abgabenanspruches 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 Bw. 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 X-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 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 X-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 X-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.

Angewendet auf den vorliegenden Fall hat der Beginn der Betriebsprüfung bei der X-KEG im Jahr 2002 die fünfjährige Verjährungsfrist des Einkommensteuerbescheides des Bw. nach der damaligen Rechtslage unterbrochen und hätte diese daher frühestens 2007 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. 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 1997 zum 1. 1. 2006 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 ungenütztem Ablauf die Verjährung eingetreten wäre. Daher führen nach § 209 Abs. 2 zweiter Satz BAO idF. des AbgÄG erfolgten 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. 7. 2005 bzw. das am 23. 9. 2005 geführte Telefonat Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches 1997 waren oder reine Ermittlungshandlungen im Bereich der Strafverfolgung darstellten.

Im schriftlichen Vorhalt vom 15. 7. 2005 (S 137 ff des Arbeitsbogens der Bp) wird nach rechtlichen Ausführungen zur Buchführungspflicht im gesamten Prüfungszeitraum (damit **auch 1997**) und der sich daraus ergebenden Konsequenzen der X-KEG (und damit indirekt dem Bw.) zur Wahrung des Parteienghörs Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Weiters wurde in diesem Vorhalt um Aufklärung ersucht, welche Wohnungsverkäufe die im Jahr **1997** als Erlöse verbuchten „Anzahlungen für Verkauf Wallensteinstraße“ in Höhe von (öS) 1.470.000.- betreffen.

Unter der Überschrift „Gewinnverteilung“ verweist die Bp. darauf, dass die vorgenommene Gewinnverteilung im Prüfungszeitraum (und damit **auch 1997**) nicht dem Gesellschaftsvertrag entspreche. Es mögen daher Unterlagen vorgelegt werden aus denen die geänderte Gewinnverteilung ableitbar sei.

In einer tabellarischen Gesamtdarstellung der Prüfungsfeststellungen werden zusätzlich für das Jahr 1997 bislang nicht aktivierte Beträge (Kaufpreis W-Straße 11.000.000.- und Nebenkosten W-Straße 495.000.-) dargestellt. Der erklärte Verlust laut Steuererklärung von - 10.604.403,48 somit nach den Feststellungen der Bp. auf -579.403,48 reduziert. Mit dieser rechnerischen Zusammenstellung werden einerseits die Feststellungen der Bp. zusammengefasst und andererseits der geprüften Mitunternehmerschaft (und damit auch dem Bw.) die Möglichkeit eingeräumt im Rahmen des Bp.-Verfahrens dazu Stellung zu nehmen.

Gleiches gilt sowohl für den Bescheid über die Abweisung der beantragten Fristverlängerung für diesen Vorhalt vom 1. 9. 2005 und das in diesem Zusammenhang geführte Telefonat vom 23. 9. 2005.

Nach Ansicht des Senates stellt dieser schriftliche Fragenvorhalt vom 15. 7. 2005 jedenfalls eine Handlung zur Ermittlung des einheitlich und gesondert festzustellenden steuerlichen Ergebnisses der X-KEG für das Jahr 1997 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 1997 bis 31. 12. 2006. Der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid 1997, datiert vom 13. 12. 2006 (Zustellungszeitpunkt vor dem 22. 12. 2006 - Datum der Berufung, kein Zustellnachweis im Akt), wurde 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) 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 1997 verjährte grundsätzlich mit 31. 12. 2002, durch die Erlassung des Erstbescheides am 22. 6. 1999 verlängerte sich daher die Verjährungsfrist bis 31. 12. 2003.

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 Abgabenanspruches) in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Durch die Prüfungshandlungen, das Gutachten und die Einvernahme von Prof. Dr.Krejci und die Vorsprachen von Herrn Mag. XY im Jahr 2003 (jenes Jahr bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1997 verlängert war), verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis zum 31. 12. 2004.

Die Besprechung am 27. 7. 2004 und die Erweiterung des Prüfungsauftrages am 28. 7. 2004 stellten neuerlich entsprechende Amtshandlungen im „Verlängerungsjahr“ dar, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum 31. 12. 2005 verlängerte.

Der schriftliche Fragenvorhalt vom 15. 7. 2005 bewirkte im „Verlängerungsjahr“ 2005 die neuerliche Verlängerung der Festsetzungsverjährung bis zum 31. 12. 2006. Der Einkommensteuerbescheid 1997 wurde unstrittig vor 31. 12. 2006 zugestellt. Die Festsetzung der Einkommensteuer 1997 erfolgte daher jedenfalls noch vor Eintritt der Festsetzungsverjährung.

Dem Vorbringen des Bw. der bereits eingetretenen Bemessungsverjährung im Bereich der Erbschaftssteuer für das Jahr 1997, kommt für die Überprüfung des Eintrittes der Bemessungsverjährung der Einkommensteuer 1997 keine Bedeutung zu.

Der Anregung der Aussetzung des Verfahrens war nicht zu folgen, da der Ausgang des Berufungsverfahrens gegen den Feststellungsbescheid und gegen die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für die Beurteilung der hier zu beurteilenden Rechtsfrage, ob hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 bei Erlassung des Bescheides bereits Verjährung eingetreten war, im Hinblick auf die zu § 192 BAO erfolgten Ausführungen nicht von Bedeutung ist.

Wien, am 22. Oktober 2008