

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in den Beschwerdesachen Bf (Beschwerdeführer, Bf.), AdrBf, vertreten durch steuerliche Vertretung,

1) aufgrund der - nunmehr als Beschwerden zu erledigenden - Berufungen

- vom 27. Dezember 2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 des Finanzamtes Wien Y vom 12. Dezember 2012,
- vom 15. Jänner 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 des Finanzamtes Wien Y vom 9. Jänner 2013,
- vom 15. Jänner 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 des Finanzamtes Wien Y vom 9. Jänner 2013,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 bleiben unverändert.

2) aufgrund der - nunmehr als Beschwerde zu erledigenden - Berufung vom 15. Jänner 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 des Finanzamtes Wien Y vom 9. Jänner 2013 beschlossen:

Der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9. Jänner 2013 und die Beschwerdevorentscheidung vom 11. März 2014, mit welcher die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9. Jänner 2013 abgewiesen worden ist, werden gemäß § 278 BAO aufgehoben; und die Sache wird an die Abgabenbehörde (Finanzamt Wien Y) zurückverwiesen.

3) Gemäß § 280 Abs. 1 lit. d BAO wird weiters ausgesprochen:

Hinsichtlich des Spruchpunktes 1 ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinsichtlich des Spruchpunktes 2 ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

A) angefochtene Bescheide:

- a)** Das Finanzamt Wien Y (belangte Behörde) erließ an den Beschwerdeführer (Bf.) den angefochtenen, mit 9. Jänner 2013 datierten Einkommensteuerbescheid 2003 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Z zu St.Nr. e vom 13.12.2011, wobei die Einkommensteuer mit -2.490,61 € festgesetzt wurde, was im Ergebnis zu einer Nachforderung iHv 27.147,55 € führte.
- b)** Das Finanzamt Wien Y erließ an den Bf. den angefochtenen, mit 12. Dezember 2012 datierten Einkommensteuerbescheid 2004 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Z zu St.Nr. e (d.h. betreffend E GmbH & atypisch stille Gesellschafter) vom 13.12.2011 und mit der weiteren Begründung, dass die Einkünfte aus der F0 GmbH & Atyp. St. Ges. FAz (d.h. FA Z) Stnr. f gemäß der Mitteilung vom 21.9.2012 ebenfalls gemäß § 295 BAO geändert worden seien, wobei die Einkommensteuer mit -813,50 € festgesetzt wurde, was im Ergebnis zu einer Nachforderung iHv 42.540,29 € führte.
- c)** Das Finanzamt Wien Y erließ an den Bf. den angefochtenen, mit 9. Jänner 2013 datierten Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Z zu St.Nr. e vom 13.12.2011, wobei die Einkommensteuer mit 1.550,50 € festgesetzt wurde, was im Ergebnis zu einer Nachforderung iHv 41.267,16 € führte.
- d)** Das Finanzamt Wien Y erließ an den Bf. den angefochtenen, mit 9. Jänner 2013 datierten Einkommensteuerbescheid 2006 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Z zu St.Nr. e vom 13.12.2011 und mit der weiteren Begründung, dass die Einkünfte aus der F0 GmbH & Atyp. St. Ges. FAz Stnr. f gemäß der Mitteilung vom 21.9.2012 ebenfalls gemäß § 295 BAO geändert worden seien, wobei die Einkommensteuer des Bf. für 2006 mit -427,99 € festgesetzt wurde, was im Ergebnis zu einer Nachforderung iHv 37.159,01 € führte.

B) Rechtsmittel vom Dezember 2012 und Jänner 2013:

a) hinsichtlich 2003:

Mit Schreiben vom 15.1.2013 wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9.1.2013 erhoben mit dem Antrag auf Aufhebung bzw. Ausscheiden aus dem Rechtsbestand des angefochtenen Bescheides.

Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2003 sei bereits am 31.12.2009 verjährt (5 Jahre + 1 Jahr infolge Veranlagung der Einkommensteuer; Verjährungsbeginn

31.12.2003). Nur wenn im Kalenderjahr 2009 weitere rechtsgültige Handlungen gesetzt worden wären, wäre die Verjährung wiederum um 1 Jahr verlängert worden. Am 17. Dezember 2009 sei vom Wohnsitz-Finanzamt zwar eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO herausgegeben worden; gegen diese Bescheidänderung sei am 21.1.2010 Berufung erhoben worden; das Rechtsmittel sei am 15.3.2010 erledigt worden.

Doch habe der Einkommensteuerbescheid vom 17.12.2009, wie sich nunmehr herausgestellt habe, auf einem Nichtfeststellungsbescheid (eigentlich: nichtiger Feststellungsbescheid) beruht (Verweis auf UFS RV/1931-W/10 und UFS RV/2133-W/10).

Richtigerweise habe daher der Steuerbescheid vom 17.12.2009 bzw. die Rechtsmittelerledigung vom 15.3.2010 am 7.1.2013 aufgehoben werden müssen bzw. aus dem Rechtsbestand ausscheiden.

Es gelte demgemäß, auch heute noch, der Veranlagungsstand 21.2.2006.

Im Jahr 2009 seien keine rechtsgültigen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen worden.

Keinesfalls könne die 10jährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben hier greifen. Weder auf Ebene der Mitunternehmerschaft und schon gar nicht des Bf. seien vorsätzliche Handlungen unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht gesetzt worden, damit Abgaben des Bf. verkürzt würden.

Es sei also für das Steuerjahr 2003 der Veranlagungsstand vom 21.2.2006 herzustellen.

b) hinsichtlich 2004:

Mit Schreiben vom 27.12.2012 wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 12.12.2012 erhoben mit dem Antrag auf Aufhebung bzw. Ausscheiden aus dem Rechtsbestand des angefochtenen Bescheides.

Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2004 sei bereits am 31.12.2010 verjährt (5 Jahre + 1 Jahr infolge Veranlagung der Einkommensteuer; Verjährungsbeginn 31.12.2004). Nur wenn im Kalenderjahr 2010 weitere rechtsgültige Handlungen gesetzt worden wären, wäre die Verjährung wiederum um 1 Jahr verlängert worden. Am 17. Dezember 2009 sei vom Wohnsitz-Finanzamt zwar eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO herausgegeben worden; gegen diese Bescheidänderung sei am 21.1.2010 Berufung erhoben worden; das Rechtsmittel sei am 15.3.2010 erledigt worden.

Doch habe der Einkommensteuerbescheid vom 17.12.2009, wie sich nunmehr herausgestellt habe, auf einem Nichtfeststellungsbescheid (eigentlich: nichtiger Feststellungsbescheid) beruht (Verweis auf UFS RV/1931-W/10 und UFS RV/2133-W/10).

Richtigerweise habe daher der Steuerbescheid vom 17.12.2009 bzw. die Rechtsmittelerledigung vom 15.3.2010 am 27.11.2012 aufgehoben werden müssen bzw. aus dem Rechtsbestand ausscheiden.

Es gelte demgemäß, auch heute noch, der Veranlagungsstand 27.3.2008.

Im Jahr 2010 seien keine rechtsgültigen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen worden. Und auch im Jahr 2011 sei keine nach außen erkennbare Amtshandlung durchgeführt worden.

Keinesfalls könne die 10jährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben hier greifen. Weder auf Ebene der Mitunternehmerschaft und schon gar nicht des Bf. seien vorsätzliche Handlungen unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht gesetzt worden, damit Abgaben des Bf. verkürzt würden.

Es sei also für das Steuerjahr 2004 der Veranlagungsstand vom 27.3.2008 herzustellen.

c) hinsichtlich 2005:

Mit Schreiben vom 15.1.2013 wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 9.1.2013 erhoben mit dem Antrag auf Aufhebung bzw. Ausscheiden aus dem Rechtsbestand des angefochtenen Bescheides.

Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2005 sei bereits am 31.12.2011 verjährt (5 Jahre + 1 Jahr infolge Veranlagung der Einkommensteuer; Verjährungsbeginn 31.12.2005). Nur wenn im Kalenderjahr 2011 weitere rechtsgültige Handlungen gesetzt worden wären, wäre die Verjährung wiederum um 1 Jahr verlängert worden. Am 17. Dezember 2009 sei vom Wohnsitz-Finanzamt zwar eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO herausgegeben worden; gegen diese Bescheidänderung sei am 21.1.2010 Berufung erhoben worden; das Rechtsmittel sei am 15.3.2010 erledigt worden.

Doch habe der Einkommensteuerbescheid vom 17.12.2009, wie sich nunmehr herausgestellt habe, auf einem Nichtfeststellungsbescheid (eigentlich: nichtiger Feststellungsbescheid) beruht (Verweis auf UFS RV/1931-W/10 und UFS RV/2133-W/10).

Richtigerweise habe daher der Steuerbescheid vom 17.12.2009 bzw. die Rechtsmittelerledigung vom 15.3.2010 am 27.11.2012 aufgehoben werden müssen bzw. aus dem Rechtsbestand ausscheiden.

Es gelte demgemäß, auch heute noch, der Veranlagungsstand 27.3.2008.

Im Jahr 2011 seien keine rechtsgültigen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen worden.

Keinesfalls könne die 10jährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben hier greifen. Weder auf Ebene der Mitunternehmerschaft und schon gar nicht des Bf. seien vorsätzliche Handlungen unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht gesetzt worden, damit Abgaben des Bf. verkürzt würden.

Es sei also für das Steuerjahr 2005 der Veranlagungsstand vom 27.3.2008 herzustellen.

d) hinsichtlich 2006:

Mit Schreiben vom 15.1.2013 wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 9.1.2013 erhoben mit dem Antrag auf Aufhebung bzw. Ausscheiden aus dem Rechtsbestand des angefochtenen Bescheides.

Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2006 sei bereits am 31.12.2012 verjährt (5 Jahre + 1 Jahr infolge Veranlagung der Einkommensteuer; Verjährungsbeginn 31.12.2006). Nur wenn im Kalenderjahr 2012 weitere rechtsgültige Handlungen gesetzt worden wären, wäre die Verjährung wiederum um 1 Jahr verlängert worden. Am 17. Dezember 2009 sei vom Wohnsitz-Finanzamt zwar eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO herausgegeben worden; gegen diese Bescheidänderung sei am 21.1.2010 Berufung erhoben worden; das Rechtsmittel sei am 15.3.2010 erledigt worden.

Doch habe der Einkommensteuerbescheid vom 17.12.2009, wie sich nunmehr herausgestellt habe, auf einem Nichtfeststellungsbescheid (eigentlich: nichtiger Feststellungsbescheid) beruht (Verweis auf UFS RV/1931-W/10 und UFS RV/2133-W/10).

Richtigerweise habe daher der Steuerbescheid vom 17.12.2009 bzw. die Rechtsmittelerledigung vom 15.3.2010 am 27.11.2012 aufgehoben werden müssen bzw. aus dem Rechtsbestand ausscheiden.

Es gelte demgemäß, auch heute noch, der Veranlagungsstand 10.9.2008.

Im Jahr 2012 seien keine rechtsgültigen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen worden.

Keinesfalls könne die 10jährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben hier greifen. Weder auf Ebene der Mitunternehmerschaft und schon gar nicht des Bf. seien vorsätzliche Handlungen unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht gesetzt worden, damit Abgaben des Bf. verkürzt würden.

Es sei also für das Steuerjahr 2006 der Veranlagungsstand vom 10.9.2008 herzustellen.

C) Beschwerdevorentscheidungen:

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO sind die mit 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Regelungen zu Beschwerden auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Das Finanzamt Wien Y erließ abweisende, mit 11. März 2014 datierte Beschwerdevorentscheidungen hinsichtlich der (nunmehrigen) Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2003, 2004, 2005 und 2006 jeweils mit folgender Begründung:

„Gem. § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben 10 Jahre. Dies ist nach § 323 Abs. 27 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dez. 2002 entstanden ist. Da das bescheiderlassende Finanzamt von hinterzogenen Abgaben ausgeht, ist auch beim hier durchzuführenden Einkommensteuerverfahren die 10 jährige Verjährungsfrist anzuwenden.

Somit ist ab dem Veranlagungsjahr 2003 von einer 10jährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben auszugehen. Die Mitteilung der E GmbH & atyp. Stille (StNr.: faNrStNr) vom 13_12.2011 wurde innerhalb der vorgesehenen Frist verarbeitet und erfolgte somit rechtmäßig.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.“

D) Vorlageanträge:

a) Hinsichtlich Einkommensteuer 2003 wurde mit Schreiben vom 24.3.2014 der Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (früher: Berufung) vom 15.1.2013 durch das Bundesfinanzgericht) gestellt.

Bezugnehmend auf die Beschwerdevorentscheidung vom 11.3.2014 wurde ergänzend vorgebracht:

Die Behörde habe in der Beschwerdevorentscheidung nicht konkret dargelegt, warum sie von hinterzogenen Abgaben und damit von der längeren Verjährungsfrist ausgehe.

Weder der Bf. noch irgendjemand über Auftrag des Bf habe Abgaben des Bf. hinterzogen.

Möglich sei zwar, dass das Betriebsfinanzamt der E GmbH & atypisch Stille, St.Nr. faNrStNr, von der steuerlichen Unbeachtlichkeit von Einkünften ausgehe, weil keine betriebliche Tätigkeit entfaltet worden sei. Möglich sei auch, dass jenes Finanzamt davon ausgehe, dass dort eine wirtschaftliche Tätigkeit nur vorgetäuscht worden sei, um potentielle Anleger – wie eben den Bf. – „zu finden“. Die dortigen Verfahren seien noch nicht rechtskräftig.

Keinesfalls sei aber eine wirtschaftliche Tätigkeit vorgetäuscht worden mit dem Vorsatz, Abgaben des Bf. zu hinterziehen.

Selbst wenn die Annahmen des Betriebsfinanzamtes der E GmbH & atypisch Stille, St.Nr. faNrStNr, richtig wären, würden die beim Bf. berücksichtigten Verlustanteile nicht zu einer Abgabenhinterziehung des Bf. führen, da schon alleine der Vorsatz der Abgabenhinterziehung beim Bf. zur Gänze fehle.

Der Bf. sei – bei tatsächlichem Vorliegen einer vorgetäuschten wirtschaftlichen Tätigkeit – ein schuldloses Opfer, aber keinesfalls Täter. Die verlängerte Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO komme darüber hinaus nur für den Vorsatztäter und jedenfalls nicht für ein schuldloses Opfer zum Tragen (Verweis auf *Beiser* in SWK 18/2013 sowie VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004 sowie VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032). Auszug aus VwGH 2009/16/0032:

„Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO ist im Beschwerdefall nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Wenn bis zur Erlassung eines Abgabenbescheides eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht bereits vorliegt, hat die Abgabenbehörde die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2004, 99/15/0127).

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert Vorsatz. Gem. § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbarer bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. September 1997, 96/17/0453).

Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. November 2007, 2007/15/0165, mwN).

Die Beurteilung der Vorfrage der Abgabenhinterziehung hat in der Bescheidbegründung zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (vgl. wieder das hg. Erkenntnis vom 29. September 1997, 96/17/0453).“

Daher sei das Berufungsbegehren, jetzt Bescheidbeschwerde, gerechtfertigt. Eine 10jährige Festsetzungsverjährung sei nicht zutreffend. Der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 21.2.2006 habe also im Rechtsbestand zu verbleiben; dieser sei weder am 17.12.2009 noch am 9.1.2013 berichtigbar.

b) Hinsichtlich Einkommensteuer 2004 wurde mit Schreiben vom 24.3.2014 der Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (früher: Berufung) vom 12.12.2012 durch das Bundesfinanzgericht) gestellt.

Bezugnehmend auf die Beschwerdevorentscheidung vom 11.3.2014 wurde ergänzend ebenso vorgebracht, wie im Unterpunkt **D/a** betreffend 2003 ersichtlich.

Daher sei das Berufungsbegehren, jetzt Bescheidbeschwerde, gerechtfertigt. Eine 10jährige Festsetzungsverjährung sei nicht zutreffend. Der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 27.3.2008 habe also im Rechtsbestand zu verbleiben; dieser sei weder am 17.12.2009 noch am 27.11.2012 berichtigbar.

c) Hinsichtlich Einkommensteuer 2005 wurde mit Schreiben vom 24.3.2014 der Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (früher: Berufung) vom 15.1.2013 durch das Bundesfinanzgericht) gestellt.

Bezugnehmend auf die Beschwerdevorentscheidung vom 11.3.2014 wurde ergänzend ebenso vorgebracht, wie im Unterpunkt **D/a** betreffend 2003 ersichtlich.

Daher sei das Berufungsbegehren, jetzt Bescheidbeschwerde, gerechtfertigt. Eine 10jährige Festsetzungsverjährung sei nicht zutreffend. Der Einkommensteuerbescheid

2005 vom 27.3.2008 habe also im Rechtsbestand zu verbleiben; dieser sei weder am 17.12.2009 noch am 9.1.2013 berichtigbar.

d) Hinsichtlich Einkommensteuer 2006 wurde mit Schreiben vom 24.3.2014 der Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (früher: Berufung) vom 15.1.2013 durch das Bundesfinanzgericht) gestellt.

Bezugnehmend auf die Beschwerdevorentscheidung vom 11.3.2014 wurde ergänzend ebenso vorgebracht, wie im Unterpunkt **D/a** betreffend 2003 ersichtlich.

Daher sei das Berufungsbegehren, jetzt Bescheidbeschwerde, gerechtfertigt. Eine 10jährige Festsetzungsverjährung sei nicht zutreffend. Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 10.9.2008 habe also im Rechtsbestand zu verbleiben; dieser sei weder am 17.12.2009 noch am 9.1.2013 berichtigbar.

E) Mit Schreiben vom 21. Oktober 2014 samt Beilage B im Querformat hielt der Einzelrichter des Bundesfinanzgerichtes (BFG) dem Bf. und der belangten Behörde Verlängerungshandlungen zur fünfjährigen Verjährungsfrist vor, wobei auch Amtshandlungen in den Grundlagenverfahren zur E GmbH und atypisch stille Gesellschafter sowie zur F GmbH und atypisch stille Gesellschafter als Verlängerungshandlungen im davon abzuleitenden Einkommensteuerverfahren herangezogen wurden (vgl. *Ellinger et al.*, Anm. 5 zu § 209 BAO und *Ritz*, BAO⁵, § 209 Tz 9), mit folgendem Ergebnis: „*Unter Zugrundelegung der grundsätzlich fünfjährigen Verjährungsfrist ergibt sich*

- *hinsichtlich des Streitjahres 2003, dass im Jahr 2012 eine „Lücke“ in den Verlängerungshandlungen war, sodass die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 9. Jänner 2013 außerhalb der Verjährung erfolgt ist, außer es hätte sich um hinterzogene Abgaben gehandelt (hierzu vgl. Punkt 3).*
- *hinsichtlich der Streitjahre 2004 bis 2006, dass die Verlängerungshandlungen bewirken, dass die angefochtenen Einkommensteuerbescheide innerhalb der Verjährung ergangen sind. Es ist somit unbeachtlich, inwieweit die Einkommensteuer für die Streitjahre 2004 bis 2006 hinterzogen wäre.“*

Unter Punkt 3 dieses Schreibens des BFG vom 21. Oktober 2014 wurde zunächst ausgeführt: „*Der Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2003 des Finanzamtes Z vom 13.12.2011 betreffend E GmbH & atypisch stille Gesellschafter enthält in seinem Spruch keine Feststellung über die Hinterzogenheit der Einkommensteuer 2003 der Beteiligten (Mitunternehmer). Ein Einkünftefeststellungsbescheid wäre auch nicht geeignet, um Feststellungen über die Hinterzogenheit der Einkommensteuer der Beteiligten auszusprechen. Vielmehr ist in jedem der abgeleiteten Einkommensteuerverfahren individuell die Verjährung zu untersuchen und nur dann, wenn die grundsätzliche fünfjährige Verjährungsfrist plus Verlängerungen durch Verlängerungshandlungen nicht ausreicht, um den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid innerhalb der Verjährungsfrist erlassen zu*

können, kann sich die Frage nach der allfälligen Hinterzogenheit der (Nachforderung der) Einkommensteuer stellen. Hierbei besteht im Einkommensteuerverfahren 2003 des Bf. auch keine Bindung an die diesbezüglichen Aussagen in der Begründung des Einkünftefeststellungsbescheides 2003, in welcher auf den Einkünftefeststellungsbescheid 2008 verwiesen wird, wo diesbezüglich ausgeführt wird:“ [Es folgen Zitate aus Punkt 3.10 und 4.1 dieser Bescheidbegründung]

Weiters wurde in dem Schreiben des BFG vom 21. Oktober 2014 (mit Frist zur Stellungnahme bis 21. November 2014) insbesondere vorgehalten:

- „*Es ist kein Finanzstrafverfahren gegen Bestimmungstäter und sonstige Beitragstäter ersichtlich, und somit auch kein diesbezügliches Urteil. Eine allfällige Hinterzogenheit wäre somit im gegenständlichen Einkommensteuerverfahren 2003 als Vorfrage zu beurteilen.*“
- Anmerkung zur Aussage im Erkenntnis des VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, wonach die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände von der Abgabenbehörde nachzuweisen sind: „*Infolge der Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform wird auch das Bundesfinanzgericht, welches – anders als früher die Finanzlandesdirektion und der Unabhängige Finanzsenat – keine Abgabenbehörde ist, ggfs. die Kriterien nachzuweisen haben.*“
- „*Die Begründung des Finanzamtes Wien Y in der Beschwerdevorentscheidung vom 11. März 2014 folgt hinsichtlich Hinterzogenheit erkennbar der Begründung des Einkünftefeststellungsbescheides. Damit werden insgesamt von den Finanzämtern Argumente dafür geliefert, dass eine oder mehrere Personen – offenbar aus dem Kreis (bzw. Umfeld) der Initiatoren bzw. Verwalter des ggstdl. atypisch stillen Beteiligungsmodells – als Bestimmungs- bzw. sonstige Beitragstäter die objektive Tatseite der Abgabenhinterziehung verwirklicht haben. Für die subjektive Tatseite, d.h. gegenständlich die Erfüllung der Schuldform des Vorsatzes, bedarf es aber naturgemäß der Beurteilung hinsichtlich konkreter Einzelpersonen. Dabei ist eben – wie der VwGH fordert – der eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Nachweis zu führen. Laut Ritz, BAO⁵, § 207 Tz 15 mwN und Ellinger et al., E 85 zu § 207 BAO, gilt die Unschuldsvermutung auch für die Beurteilung der Hinterzogenheit einer Abgabe. Dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2003 fehlt – auch unter Einbeziehung der Begründung der Beschwerdevorentscheidung sowie des Einkünftefeststellungsbescheides – die sachverhaltsmäßige Basis, auf der das Bundesfinanzgericht aufbauen könnte, um die subjektive Tatseite bei mindestens einem Bestimmungs- oder Beitragstäter feststellen zu können. Die Beschwerde (ursprünglich: Berufung) vom 15. Jänner 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9. Jänner 2013 erscheint daher als Anwendungsfall des § 278 Abs. 1 BAO (Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der Beschwerdevorentscheidung unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde).*
- *Der im Vorlageantrag erwähnte Artikel von Beiser, „Zehnjährige Verjährung für hinterzogene Abgaben greift nur für Vorsatztäter“ in SWK-Heft 18/2013 bietet im*

Ergebnis eine durchaus mögliche, einschränkende Interpretation des § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO, wonach die zehnjährige Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen sei, nur den Täter als Abgabenschuldner betreffe und dass ein Abgabenschuldner nicht durch den Vorsatz seitens Bestimmungs- und sonstiger Beitragstäter belastet werden solle. Nach der vorherrschenden Literaturmeinung (Ellinger et al., Anm. 18 zu § 207 BAO und Ritz, BAO⁵, § 207 Tz 16 mit Verweisen auf VwGH) wird § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO aber anders – unter Ausschöpfung des äußeren Rahmens des Wortsinnes – interpretiert, sodass es nicht Voraussetzung für die zehnjährige Verjährungsfrist sei, dass der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen habe. Zusammengefasst wird somit nicht der Vorsatz beim Abgabepflichtigen für die zehnjährige Verjährungsfrist vorausgesetzt, sondern der Nachweis des Vorsatzes bei zumindest einem Täter, auch wenn es sich um einen Bestimmungs- oder sonstigen Beitragstäter handelt.“

F) Stellungnahme zum hg. Schreiben vom 21.10.2014 seitens des Bf. vom 27.10.2014:

In der Stellungnahme vom 27. Oktober 2014 werden hinsichtlich 2004 bis 2006 keine Einwendungen vorgebracht. Hinsichtlich 2003 wird gegen die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben auf den Wortlaut von § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO verwiesen. Aus diesem kommt klarst heraus, dass nur für den bzw. die hinterziehenden Täter genau für die hinterzogene Abgabe die 10jährige Verjährungsfrist gelte. Klar sei, dass der zweite Satz von § 207 Abs. 2 BAO eine Strafsanktion gegenüber einem Vorsatztäter für dessen hinterzogene Abgabe darstelle. Der Gesetzgeber habe die Wortfolge „soweit eine Abgabe hinterzogen ist“ sprachlich bewusst eng formuliert. Hätte der Gesetzgeber die Strafsanktion des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO auf einen möglichst weiten Anwenderkreis bezogen haben wollen, dann hätte der Gesetzgeber den Gesetzeswortlaut eben derart breit wählen müssen. Jemand, der nicht Vorsatz-Täter ist, könnte denkunmöglich in die Bestimmung der Verjährungs-Pönalisierung fallen.

Wie Beiser im zitierten SWK-Artikel zutreffend ausführe, sei bei jeder unrichtigen Abgabenfestsetzung die Schuld-Frage zu klären und abzuhandeln. Beispielsweise könne eine unrichtige Abgabenfestsetzung realiter auch ohne jegliche Schuld von irgendwem erfolgen. Seien an einer unrichtig festgesetzten Abgabe mehrere involvierte Personen mitbeteiligt (im konkreten Fall also u.a. die Geschäftsführung jener Beteiligungsgesellschaft, die Steuerberatungskanzlei jener Beteiligungsgesellschaft, der Bf. als Mitbeteiligter dort), dann sei für jede dieser Personen deren Schuld individuell zu untersuchen. Nur für jene Personen, die Abgaben hinterzogen haben, also vorsätzlich die Abgabenverkürzung bewirkt haben, gelte die 10-jährige Verjährungsfrist; für alle anderen „Mitbeteiligten“ jedoch nicht.

Eine weite Ausschöpfung des Wortsinnes des zweiten Satzes des Absatzes 2 des § 207 BAO sei – alleine schon deshalb, weil dieser zweite Satz ja jemanden (den Vorsatztäter,

und nur diesen) „bestrafen“ solle, nicht richtig. Denn durch eine äußerste Ausschöpfung der Wortinterpretation kämen definitiv Unschuldige zum Handkuss.

Der logische Beweis, dass für den unschuldigen, ohne Vorsatz handelnden Mitbeteiligten die Regel-Verjährung gelte, sei Folgender: Das Betriebsfinanzamt habe immerhin sechs Jahre Zeit gehabt, die augenscheinlichen Betrugshandlungen (konkret also die beim Betriebsfinanzamt unrichtig eingereichte Feststellungserklärung) einer Überprüfung zu unterziehen. Hätte das Betriebsfinanzamt in dieser Mindestfrist von immerhin sechs Jahren korrekte und zweckgemäße Überprüfungshandlungen bei jener Beteiligungsgesellschaft gesetzt, dann wäre bereits nach den allgemeinen Bestimmungen der Regelverjährung der Einkommensteuerbescheid 2003 in der von der Finanzbehörde gewünschten Form herausgegeben worden. Die insgesamt zumindest sechsjährige Überprüfungsmöglichkeit von eingereichten Steuererklärungen sei aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut lange genug, auch die abgeleiteten Bescheide zu korrigieren. Wenn der Gesetzgeber gewollt hätte, dass auch Unschuldige (Nicht-Täter, ohne Vorsatz handelnd), im konkreten Fall sogar Opfer, unter die 10-jährige Verjährungsbestimmung fallen sollten, dann hätte die gesetzgebende Körperschaft den Wortlaut des Gesetzestextes entsprechend wählen müssen.

G) Stellungnahme zum hg. Schreiben v. 21.10.14 seitens der belangten Behörde v. 4.11.2014:

Mit seiner Stellungnahme vom 21. Oktober 2014 bringt das Finanzamt für 2003 folgende Verlängerungshandlungen des Jahres 2012 vor:

- Niederschrift mit HerrA vom 14. Mai 2012, welche eigentlich aufgrund nachträglich vorgelegter Unterlagen zum H -Beteiligungsmodell aufgenommen worden sei, und in welcher aber auch kurzFürE vorkomme;
- Korrespondenz des Finanzamtes Z mit Gerichtsgutachter HerrB vom 3.1.2012;
- Aushändigung der Daten, welche die IT-Prüfung der Groß-BP u.a. hinsichtlich kurzFürE untersucht hatte, im Rahmen einer Akteneinsicht an einen Vertreter des Anlegerschutzvereines bzw. diesbezügliche Korrespondenz des Finanzamtes Z mit dem Vertreter des Anlegerschutzvereines im Jahr 2012. Auch diese Wahrung des Parteiengehöres sei eine nach außen gerichtete Amtshandlung, welche auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches auch hinsichtlich kurzFürE / 2003 gerichtet gewesen sei.

Hinsichtlich subjektiver Tatseite und Nachweis des Vorsatzes bei zumindest einem Täter, auch wenn es sich um einen Bestimmungstäter oder sonstigen Beitragstäter handle, wird in der Stellungnahme samt Beilagen auf das Urteil des Landesgerichtes X zur Zahl HVgz (vom 22. März 2013) sowie auf Ermittlungen im Auftrag der Staatsanwaltschaft X gegen einen Bestimmungstäter verwiesen. Die Ermittlungen seien gemäß § 197 Abs. 2a StPO im November 2012 bis zur Beendigung des beim LG X anhängigen Hauptverfahrens HVgz abgebrochen worden.

H) Hinsichtlich des Streitjahres 2003 hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

Zu den seitens der belangten Behörde vorgebrachten Verlängerungshandlungen:

§ 209 Abs. 1 BAO bestimmt: „ *Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich 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. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.* “

Die seitens der belangten Behörde als Verlängerungshandlung vorgebrachte niederschriftliche Einvernahme des HerrA vom 14. Mai 2012 hat aus folgenden Gründen nicht die rechtliche Qualität einer Verlängerungshandlung (kurz für: von der Abgabenbehörde unternommene Amtshandlung zur Geldendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen) iSd § 209 Abs. 1 BAO:

- Diese niederschriftliche Einvernahme betrifft ausdrücklich „*Rechtsmittel und die dabei vorgelegten Unterlagen von Anleger an der H & Stille*“ (kurz für: H0 ges.m.b.H. [gegründet 2006, später umbenannt in H1 GmbH] & atypisch stille Gesellschafter). Daran war der Bf. nach Aktenlage nicht beteiligt. Amtshandlungen im Rechtsmittelverfahren (bzw. dem zugrundeliegenden Einkünftefeststellungsverfahren) iZm H GmbH & atypisch Stille können sich daher nicht (und schon gar nicht betreffend 2003) verjährungsmäßig auf das Einkommensteuerverfahren des Bf. auswirken.
- Inhaltlich spricht der Einvernommene auch über Angelegenheiten iZm kurzFürE (kurz für: E GmbH, ggfs.: & atypisch stille Gesellschafter) sowie iZm kurzFürF (kurz für: F1 GmbH, ggfs.: & atypisch stille Gesellschafter; die letztgenannte Geschäftsherrin wurde erst im Jahr 2004 gegründet; für die F GmbH & atypisch stille Gesellschafter wurde auch erstmals für 2004 eine Einkünfteerklärung abgegeben, sodass aus einem Einkünfte(nicht)feststellungsverfahren betreffend F GmbH & atypisch stille Gesellschafter keine verjährungsmäßige Auswirkung auf die Einkommensteuer 2003 des Bf. möglich ist).

Jedenfalls sind die Aussagen des Einvernommenden im Sinne von VwGH 30.9.1998, 94/13/0012, keine Amtshandlungen, die „von der Abgabenbehörde unternommen“ worden sind.

- Von der Abgabenbehörde unternommene Amtshandlungen mit irgendeinem Bezug zu kurzFürE sind hingegen folgende Fragestellungen bzw. Vorhalte an den Einvernommenden laut Niederschrift: „*Vorhalt: enthält 'exemplarisch' Spezifikationen einer Management Software, von kurzFürE entwickelt und an H verkauft ...*“, „*Vorhalt: Inhaltsverzeichnis über Tätigkeiten der kurzFürE*“, „*Vorhalt: Erstellung einer Wissensbilanz kurzFürE / H / Beteiligungsmodellveranstalter mit der Auftragnehmerin im Jahr 2008*“

Im Sinne von VwGH 23.5.1991, 89/17/0183 (E 26 zu § 209 BAO bei *Ellinger et al.*) wäre damit nicht spezifiziert, auf welches Jahr des Einkünftefeststellungsverfahrens bei der E GmbH & atypisch Stille sich die Amtshandlung bezöge, sodass eine Auswirkung auf die jahresweise zu veranlagende Einkommensteuer des Bf. (hier: für 2003) nicht gegeben wäre. Nun wäre im Sinne von VwGH 29.11.1988, 86/14/0134 (E 25 zu § 209 BAO bei *Ellinger et al.*; AnwBI 5/1989) nicht erforderlich, dass an der nach außen tretenden Amtshandlung ein Bezug auf den bei der Einkommensteuer durch das Veranlagungsjahr spezifizierten Abgabenanspruch erkennbar sein müsste, wenn dieser Konnex anders (aus der Aktenlage) hergestellt werden könnte.

Insgesamt betrachtet sind die zitierten Fragestellungen/Vorhalte, die zwar irgendeinen Bezug zur kurzFürE (aber möglicherweise nur als Geschäftspartner der H) haben, zu unspezifisch, als dass sie als Verlängerungshandlungen im Einkünftefeststellungsverfahren (egal welchen Jahres) betreffend E GmbH & atypisch stille Gesellschafter anzusehen sind, zumal die Niederschrift ausdrücklich andere Verfahren, nämlich Rechtsmittelverfahren betreffend H GmbH & atypisch Stille als Gegenstand der Amtshandlungen nennt.

Die gegenständlichen Amtshandlungen wirken sich daher nicht als Verlängerungshandlungen iSd ersten Falles (Abgabenanspruchsgeltendmachung) des § 209 Abs. 1 Satz 1 iVm Satz 2 BAO im Einkommensteuerverfahren des Bf. für das Jahr 2003 aus.

- Die in der Niederschrift protokollierten Amtshandlungen stehen auch in keinem Zusammenhang mit der Feststellung von Abgabepflichtigen iSd zweiten Falles des § 209 Abs. 1 Satz 1 BAO, wobei die Identität der E GmbH sowie der an ihr atypisch still Beteiligten ohnehin aktenkundig war.

Die seitens der belangten Behörde als Verlängerungshandlung vorgebrachte E-Mail-Korrespondenz des Finanzamtes Z mit dem Gerichtsgutachter herrB hat aus folgenden Gründen nicht die rechtliche Qualität einer Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO:

- Anfrage seitens des Finanzamtes mit E-Mail vom 3. Jänner 2012: „*Aus der Zeitung habe ich erfahren, dass es in der Causa 'Beteiligungsmodellveranstalter' von Ihnen ein Ergänzungsgutachten gibt.*“

Das Finanzamt Z ist für einige der atypisch stillen Gesellschaften das zuständige Betriebsstättenfinanzamt...

Antwort des Gutachters: „*da weiß die Zeitung mehr als ich...*“

- Für die rechtliche Qualität als Verlängerungshandlung wäre unschädlich, dass sie ergebnislos war (vgl. *Ellinger et al.*, E 69 zu § 209 BAO). Ebenso unschädlich wäre wohl, dass E-Mails in der BAO (außer in der Anwendung für Landes- und Gemeindeabgaben gemäß § 86b BAO) nicht vorgesehen sind, denn in VwGH 30.9.1998, 94/13/0012 (E 58 zu § 209 BAO in *Ellinger et al.*) wird angedeutet, dass entsprechend dokumentierte telefonische Fragestellungen durch eine Behörde als Unterbrechungshandlung geeignet wären (obwohl das Telefon als Übertragungsmedium in der BAO nicht vorgesehen ist).

- In Anbetracht folgender Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes:
VwGH 18.11.1982, 82/16/0079 (E 6 zu § 209 BAO in *Ellinger et al.*),
die in E 24 zu § 209 BAO in *Ellinger et al.* genannten Erkenntnisse,
VwGH 23.5.1991, 89/17/0183 (E 26 zu § 209 BAO in *Ellinger et al.*),
und in Anbetracht dessen, dass sich das Finanzamt Z laut seiner Stellungnahme,
welcher der Stellungnahme der belangten Behörde beilag, im Jahr 2012 auf die
kurzFürF konzentrierte, während die kurzFürE -Bescheide bereits im Dezember 2011
erlassen worden waren,
ist die zitierte E-Mail-Anfrage als zu unspezifisch anzusehen, als dass sie als
Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches an Einkommen-
steuer 2003 gegenüber dem Bf. im Wege des Einkünftefeststellungsverfahren
betreffend E GmbH & atypisch stille Gesellschafter gelten könnte. (Dass die
Einkünfte(nicht)feststellungsverfahren betreffend F GmbH & atypisch stille
Gesellschafter keine verjährungsmäßige Auswirkung auf die Einkommensteuer 2003 des
Bf. haben können, wurde schon dargestellt.)
- Die ggstdl. E-Mail des Finanzamtes steht auch in keinem Zusammenhang mit der
Feststellung von Abgabepflichtigen iSd zweiten Falles des § 209 Abs. 1 Satz 1 BAO.

Die seitens der belangten Behörde als Verlängerungshandlung vorgebrachten
Maßnahmen zur Wahrung des Parteiengehöres (Korrespondenz mit einem Vertreter des
Anlegerschutzvereines und Aushändigung von Daten, welche die IT-Prüfung der Groß-
BP u.a. hinsichtlich kurzFürE untersucht hatte, im Rahmen einer Akteneinsicht an
einen Vertreter des Anlegerschutzvereines bzw. diesbezügliche Korrespondenz mit dem
Vertreter des Anlegerschutzvereines im Jahr 2012) hat aus folgenden Gründen nicht die
rechtliche Qualität einer Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO:

- Auch wenn der Bf. – wie die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vorbringt –
dem Anlegerschutzverein angehört, ist dieser Verein nicht dazu geeignet, dass ihm
Parteiengehör bzw. Akteneinsicht gewährt würde.
- Der Vertreter des Anlegerschutzvereines, welcher die Daten im Rahmen der
Akteneinsicht erhielt, ist auch Vertreter einiger Beschwerdeführer im Verfahren über die
Einkünftefeststellung 2003 betreffend E GmbH & atypisch stille Gesellschafter und als
solcher geeignet, dass ihm Parteiengehör bzw. Akteneinsicht gewährt wurde.
- Dieser steuerliche Vertreter ist aber nicht der steuerliche Vertreter des Bf.
im Einkommensteuerverfahren und im Beschwerdeverfahren betreffend
Einkünftefeststellung 2003 hinsichtlich E GmbH & atypisch stille Gesellschafter.

Die gegenständliche Gewährung von Parteiengehör bzw. Akteneinsicht im Jahr 2012
ist somit nicht als Amtshandlung mit Bezug auf den Bf. als Beschwerdeführer
im Beschwerdeverfahren betreffend Einkünftefeststellung 2003 hinsichtlich E
GmbH & atypisch stille Gesellschafter anzusehen. Schon deshalb wirkt sich die
gegenständliche Amtshandlung nicht als Verlängerungshandlung iSd ersten Falles
(Abgabenanspruchsgeltendmachung) des § 209 Abs. 1 Satz 1 iVm Satz 2 BAO im
Einkommensteuerverfahren des Bf. für das Jahr 2003 aus.

- Die gegenständliche Amtshandlung steht auch in keinem Zusammenhang mit der Feststellung von Abgabepflichtigen iSd zweiten Falles des § 209 Abs. 1 Satz 1 BAO.

Der (vorläufige) Abbruch von finanzstrafrechtlichen Ermittlungen gemäß § 197 Abs. 2a StPO im November 2012 ist nicht als Verfolgungshandlung gemäß § 209 Abs. 1 Satz 3 BAO iVm § 14 Abs. 3 FinStrG anzusehen (vgl. in diesem Sinne: *Ritz*, BAO⁵, § 209 Tz 31b).

Dem Vorbringen der belangten Behörde hinsichtlich Verlängerungshandlungen im Jahr 2012, welche – auf Basis einer ursprünglich fünfjährigen Verjährungsfrist – die Verjährungsfrist schließlich so verlängert hätten, dass sie die Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2003 im Jahr 2013 ermöglicht hätten, wird daher vom Bundesfinanzgericht nicht gefolgt.

Aufgrund der im Jahr 2012 gegebenen Lücke an Verlängerungshandlungen hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 wurde die ursprünglich fünfjährige Verjährungsfrist auf neun Jahre verlängert, sodass sie am Ende des Jahres 2012 ablief. Damit der im Jänner 2013 erlassene Einkommensteuerbescheid 2003 innerhalb der Verjährung erlassen wäre, müsste die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben anwendbar sein.

Zur Rechtslage hinsichtlich der Entscheidung, ob eine Abgabe hinterzogen ist oder nicht:

§ 207 Abs. 2 Satz 2 BAO idF BGBl I 105/2010 lautet: „*Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.*“ Diese Fassung des Gesetzeswortlautes (mit „zehn“ statt „sieben“) ist gemäß § 323 Abs. 27 BAO idF BGBl I 105/2010 erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist. Die Einkommensteuer für das Jahr 2003 ist eine solche Abgabe.

Die nachfolgend dargestellte Literatur und Judikatur erging teilweise zu früheren Fassungen des Normtextes bzw. einer Vorgängerbestimmung, weshalb auch diese wiedergegeben werden:

- § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO idF BGBl I 57/2004: „*Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.*“
- § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO idF BGBl I 9/1998: „*Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.*“
- § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO idF BGBl 151/1980: „*Bei hinterzogenen Abgaben und Beiträgen beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.*“
- § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO in der Stammfassung BGBl 194/1961: „*Bei hinterzogenen Abgaben und Beiträgen beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.*“
- § 144 Satz 1 RAbgO, worauf sich die Rechtsprechung für Streitjahre bis 1961 bezieht: „*Die Verjährungsfrist beträgt bei Zöllen und Verbrauchsteuern ein Jahr, bei den Ansprüchen auf die übrigen Steuern fünf Jahre; bei hinterzogenen Beträgen läuft sie zehn Jahre.*“

Literatur zum Streithema, ob die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung vom Abgabepflichtigen als Voraussetzung für die zehnjährige Verjährungsfrist verwirklicht sein müssen, oder ob es ausreicht, dass irgendeine

Person (Bestimmungs- oder sonstiger Beitragsträger) die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung bezogen auf den Abgabenanspruch verwirklicht hat:

- *Stoll*, BAO-Kommentar, Wien 1994, Band 2, S. 2169 ff: Das Merkmal der „hinterzogenen Abgabe“ hafte dem Abgabenanspruch als solchem an.
- *Ellinger et al.*, Anm 18 zu § 207 BAO [Stand 1.6.2012]: „*Die zehnjährige Verjährungsfrist kommt auch dann zur Anwendung, wenn nicht der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen hat (zB bei Tatbegehung durch einen Angestellten oder den gesetzlichen Vertreter eines Abgabepflichtigen ...)*“
- *Ritz*, BAO⁵, Wien 2014, § 207 Tz 16: Voraussetzung sei nicht, dass der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen habe; die zehnjährige Verjährungsfrist gelte unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen habe.
- *Beiser*, SWK 18/2013, 841: Ohne Vorsatz des Abgabepflichtigen gelte für diesen die Regelverjährungsfrist von 5 Jahren.

Rechtsprechung:

- VwGH 7.3.1963, 1446/61 (und ähnlich: VwGH 14.2.1963, 1197/61) beide zitiert in *Schobesberger*, Bundesabgabenordnung² Band III: *Wie der VwGH in seinem Erk v 4.7.1960, 582/58 ausgesprochen hat, gilt die im § 144 RAbgO / § 207 BAO / festgesetzte zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgabenbeträge ohne Rücksicht darauf, ob der Abgabenschuldner selbst die Abgaben hinterzogen hat. Es kommt nur darauf an, ob sie überhaupt hinterzogen worden sind.*
- VwGH 27.2.1995, 94/16/0275: „*Die der Beschwerdeführerin zur Haftung vorgeschriebenen Abgaben stellen im Sinne des § 238 Abs. 1 in Verbindung mit § 207 Abs. 2 BAO hinterzogene Abgaben dar, wobei es entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin nicht darauf ankommt, ob der Beschwerdeführerin selbst eine Abgabenhinterziehung (oder auch einen Schmuggel, vgl. das Erkenntnis vom 24. März 1994, 92/16/0153) begangen hat. Die zehnjährige Verjährungsfrist im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO gilt nämlich unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen hat (vgl. das Erkenntnis vom 14. Juli 1989, 86/17/0198)...*“
- VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146: „*Schließlich wenden sich die beschwerdeführenden Parteien gegen die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist auf einen Gesamtschuldner, der keine Abgabenhinterziehung begangen hat. Diesem Argument ist zu entgegnen, dass es nicht darauf ankommt, ob der in Anspruch genommene Zollschuldner die Abgaben selbst hinterzogen hat; die Verjährungsfrist bezieht sich nämlich nicht auf ein Rechtssubjekt, sondern auf eine Forderung (vgl. das Erkenntnis vom 26. Februar 2004, ZI. 2002/16/0005)...*“
- VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004: „*Die Beschwerdeführerin, eine Genossenschaft betreibt eine Bank...*
... *Zunächst ist darauf verweisen, dass diese Verjährungsfrist unabhängig davon zur Anwendung kommt, welcher konkreten Person die Hinterziehung der Abgabe vorzuwerfen ist (vgl das hg Erkenntnis vom 27. Februar 1995, 94/16/0275, 0276)...*

... Nicht nur der unmittelbare Täter begeht die strafbare Handlung, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, sie auszuführen, oder der sonst zu ihrer Ausführung beiträgt (§ 11 FinStrG).

Auf der Basis des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes kann ihr nicht erfolgreich entgegengetreten werden, wenn sie durch die Vorgangsweise des [Bankdirektors] das Finanzvergehen nach § 33 Abs 1 Finanzstrafgesetz als verwirklicht angesehen hat, wobei es nicht darauf ankommt, ob unmittelbare Täterschaft (wenn die Stellung als Wahrnehmender vorlag) oder Beitragstäterschaft vorlag...“

Dieses Erkenntnis ist in FN 5 bei *Beiser* aaO angeführt, spricht aber eher gegen die Ansicht von *Beiser*.

- VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032: nur der Vorsatz des Abgabepflichtigen ist strittig (der steuerliche Vertreter wird nicht als Bestimmungs- oder Beitragstäter gesehen).

Dieses Erkenntnis ist in FN 5 bei *Beiser* aaO angeführt, behandelt aber keine Konstellation mit Bestimmungs- oder sonstigem Beitragstäter.

Angesichts der unterschiedlichen Formulierungen der einschlägigen Gesetzesstellen in den letzten fünf Jahrzehnten, die der Literatur und Rechtsprechung zugrundeliegen, ist festzuhalten:

Eine Formulierung mit dem prädikativen Gebrauch des adjektivisch gebrauchten Partizipes („Die Abgabe ist hinterzogen“, vgl. Duden Band 4 – Die Grammatik⁸, Rnr. 1284 iVm 458 476) ist dahingehend gleichbedeutend wie eine Formulierung mit dem attributiven Gebrauch des adjektivisch gebrauchten Partizipes („hinterzogene Abgabe“, vgl. Duden Band 4 – Die Grammatik⁸, Rnr. 1284 iVm 458 iVm 461), als beide Formulierungen der „Abgabe“ die Eigenschaft „hinterzogen“ zuweisen. (Die anzuwendende Fassung von § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO durch BGBl I 57/2004 und BGBl I 105/2010 unterscheidet sich von den Fassungen vor BGBl I 57/2004 insbesondere durch das Wort „Soweit“ mit der Folge, dass die längere Verjährungsfrist nur für den hinterzogenen Betrag maßgeblich ist und nicht mehr für die gesamte Abgabe, von der ein Teil hinterzogen wurde.)

Indem im anzuwendenden Gesetzeswortlaut „hinterzogen“ als Eigenschaft der Abgabe, hinsichtlich deren Festsetzung die Verjährung zu untersuchen ist, behandelt wird, umfasst der Gesetzeswortlaut auch Fälle, in denen nicht der Abgabepflichtige, sondern eine andere Person die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung erfüllt hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und nach der Literatur mit Ausnahme von *Beiser* reicht es für die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO aus, wenn eine andere Person als der Abgabepflichtige die Abgabe hinterzogen hat, d.h. als Bestimmungs- oder sonstiger Beitragstäter. Angesichts der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann der abweichenden Meinung von *Beiser* hier nicht gefolgt werden.

Zur allfälligen Hinterzogenheit der Einkommensteuer 2003:

Die subjektive Tatseite (Vorsatz) ist auch bei einem Bestimmungs- oder sonstigen Beitragstäter festzustellen, damit er der Hinterziehung der Abgabe schuldig ist und somit die Abgabe zu einer hinterzogenen Abgabe wird.

Dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2003 fehlt – auch unter Einbeziehung der Begründung der Beschwerdevorentscheidung sowie des Einkünftefeststellungsbescheides – die sachverhaltsmäßige Basis, auf der das Bundesfinanzgericht aufbauen könnte, um die subjektive Tatseite bei mindestens einem Bestimmungs- oder Beitragstäter feststellen zu können.

Mit den finanzstrafrechtlichen Ausführungen in der Stellungnahme der belangten Behörde sowie den diesbezüglichen Beilagen bringt die belangte Behörde Verdachtsmomente vor, welche gegen einen – vom Bf. verschiedenen – Bestimmungs- bzw. sonstigen Beitragstäter sprechen.

Eine solche Verdachtslage mag aufgrund der Begründung des Urteiles des LG X vom 22. März 2013, Zi. HVgz , zwar naheliegen, aber dieses Urteil betraf die Anklage wegen des Verbrechens des gewerbsmäßig schweren Betruges. Aus den Verurteilungen wegen Betruges kann aber keine Bindungswirkung für die Hinterzogenheit einer Abgabe resultieren. Solange keine bzw. wenn keine Verurteilung eines allfälligen Bestimmungs- oder sonstigen Beitragstasters erfolgt, ist die Frage, ob die Einkommensteuer des Bf. für das Jahr 2003 hinterzogen iSd § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO ist, als Vorfrage im Abgabenverfahren und allfällig in einem diesbezüglichen Beschwerdeverfahren zu klären.

Im vorliegenden Fall ist (noch) keine Verurteilung eines Bestimmungs- oder sonstigen Beitragstasters wegen Hinterziehung erfolgt.

Unter Anm. 28 zu § 188 BAO in *Ellinger et al.* wird ausgeführt: „.... ggf hat im Hinblick auf die Regelung des § 207 Abs 2 Satz 2 ein Bescheid nach § 188 auch darüber abzusprechen, welcher Teil der festgestellten gemeinschaftlichen Einkünfte sowie der Anteile der Beteiligten (Teilhaber) an diesen Grundlage für die Ermittlung, inwieweit vom Feststellungsbescheid abgeleitete Abgaben hinterzogen wurden, sein können ...“.

Klarzustellen ist, dass dieser Meinung hier nicht gefolgt wird, weil laut VwGH 8.9.1992, 87/14/0158 gilt: „.... nicht aber die Erlassung von (Feststellungs-)Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der (Festsetzungs-)Verjährung unterliegt. Die Frage der Verjährung ist daher erst im Zusammenhang mit der Abgabenfestsetzung zu beurteilen.“ Somit resultiert aus der Nichtanführung von hinterzogenen Einkünften bzw. Einkünfteanteilen im Spruch des Einkünftefeststellungsbescheides für 2003 betreffend E GmbH & atypisch stille Gesellschafter vom 13.12.2011 keine Bindungswirkung für das abgeleitete Einkommensteuerverfahren für 2003 dergestalt, dass zwingend vom Nichtvorliegen hinterzogener Abgaben auszugehen wäre.

Konsequenz/Aufhebung unter Zurückverweisung

Gemäß § 278 BAO „*kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.*“

Die Nachrechnung von Verdachtsmomenten bezüglich der subjektiven Tatseite von Bestimmungs- bzw. sonstigen Beitragstättern mit der Stellungnahme der belangten Behörde ändert nichts daran, dass dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2003 keine Ermittlungen hinsichtlich der subjektiven Tatseite (Vorsatz) von Bestimmungs- bzw. sonstigen Beitragstättern zugrunde gelegen sind. Verdachtsmomente sind auch noch keine komplette Ermittlung hinsichtlich der gegenständlichen Vorfrage, ob die Einkommensteuer 2003 die Eigenschaft als hinterzogen hat. Die Ermittlungen zur Lösung der Vorfrage werden voraussichtlich umfangreich sein.

Die Lösung dieser Vorfrage erstmals im Beschwerdeverfahren wäre nicht im Interesse der Raschheit, weil die Kapazität der Gerichtsabteilung mit der Durchführung der Beschwerdeverfahren in Sachen Einkünftefeststellungen hinsichtlich E GmbH & atypisch stille Gesellschafter sowie in Sachen Einkünftenichtfeststellungen hinsichtlich F GmbH & atypisch stille Gesellschafter ohnehin ziemlich ausgelastet ist.

Eine erhebliche Kostenersparnis aus der Lösung dieser Vorfrage erstmals im Beschwerdeverfahren ist nicht ersichtlich.

Die Durchführung der Ermittlungen zur Lösung der Vorfrage hätte, wenn aus den Ermittlungen keine Hinterzogenheit resultiert wäre, bewirkt, dass „*eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.*“

Ermessensübung: Primär soll das Verwaltungsgericht meritorisch, d.h. nicht mit Aufhebung unter Zurückverweisung entscheiden; Zurückverweisungen sollen die Ausnahme sein (*Ellinger et al.*, Anm. 2 zu § 278 BAO). Die Aufhebung unter Zurückverweisung ist dann angebracht, wenn die Abgabenbehörde den Fall nicht nur punktuell lückenhaft, sondern insgesamt unzureichend ermittelt hat, wobei es nicht um ein allfälliges Verschulden der Abgabenbehörde geht, sondern nur um eine objektive Beurteilung der unterlassenen Ermittlungen (*Ellinger et al.*, Anm. 2 iVm 4 zu § 278 BAO). Auch angesichts des zu erwartenden großen Umfanges der nachzuholenden Ermittlungen zur Lösung der Vorfrage stellt der vorliegende Fall einen Ausnahmefall im Sinne der zitierten Literatur dar, in welchem der Gesetzeszweck des § 278 BAO für die Aufhebung unter Zurückverweisung spricht. Argumente hinsichtlich Unzweckmäßigkeit bzw. Unbilligkeit einer Aufhebung unter Zurückverweisung wurden nicht vorgebracht. Es sind auch keine Unzweckmäßigkeiten oder Unbilligkeiten ersichtlich, welche über das mit

einer Aufhebung unter Zurückverweisung systembedingt verbundene Maß hinausgingen. Sohin wird das Ermessen dahingehend geübt, die Aufhebung unter Zurückverweisung zu verfügen.

I) Hinsichtlich der Streitjahre 2004 bis 2006 hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

Bereits unter Zugrundelegung einer ursprünglich fünfjährigen Verjährungsfrist erweist sich aufgrund der in der Beilage B zum Schreiben des BFG vom 21. Oktober 2014 dargestellten und nachfolgend zusammengefassten Verlängerungshandlungen, dass die angefochtenen Bescheide hinsichtlich der Streitjahre 2004 bis 2006 innerhalb der Verjährungsfrist ergingen, sodass es irrelevant ist, inwieweit die Einkommensteuer für die Streitjahre 2004 bis 2006 hinterzogen wäre.

- Der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6.6.2006 hat – wie auch die anderen Verlängerungshandlungen in den Jahren 2006 bis 2009 – die Verjährungsfrist von 5 Jahren um ein Jahr auf 6 Jahre verlängert. Im 6. und zunächst letzten Jahr (2010) fand eine Verlängerungshandlung durch die Berufungsvorentscheidung in Sachen ESt 2004 vom 15. März 2010 statt, sodass die Verjährungsfrist auf 7 Jahre verlängert wurde. Im 7. und zunächst letzten Jahr (2011) fand eine Verlängerungshandlung durch den Einkünftefeststellungsbescheid 2004 des Finanzamtes Z betreffend E GmbH & atypisch stille Gesellschafter vom 13.12.2011 statt, sodass die Verjährungsfrist auf 8 Jahre verlängert wurde. Im 8. und zunächst letzten Jahr (2012) fanden Verlängerungshandlungen durch den Einkünftefeststellungsbescheid 2004 des Finanzamtes Z betreffend F GmbH & atypisch stille Gesellschafter vom 21.9.2012 sowie durch den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 12.12.2012 statt, sodass die Verjährungsfrist auf 9 Jahre verlängert wurde. Die mit Ablauf des Jahres 2004 begonnene neunjährige Verjährungsfrist endete somit mit Ablauf des Jahres 2013, sodass der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 12.12.2012 vor Eintritt der Verjährung erging.
- Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 26.4.2007 hat – wie auch die anderen Verlängerungshandlungen in den Jahren 2006 bis 2010 – die Verjährungsfrist von 5 Jahren um ein Jahr auf 6 Jahre verlängert. Im 6. und zunächst letzten Jahr (2011) fand eine Verlängerungshandlung durch den Einkünftefeststellungsbescheid 2005 des Finanzamtes Z betreffend E GmbH & atypisch stille Gesellschafter vom 13.12.2011 statt, sodass die Verjährungsfrist auf 7 Jahre verlängert wurde. Im 7. und zunächst letzten Jahr (2012) fand eine Verlängerungshandlung durch den Einkünftefeststellungsbescheid 2005 des Finanzamtes Z betreffend F GmbH & atypisch stille Gesellschafter vom 21.9.2012 statt, sodass die Verjährungsfrist auf 8 Jahre verlängert wurde. [Weitere Verlängerungen sind hier nicht von Belang.] Die mit Ablauf des Jahres 2005 begonnene (zumindest) achjährige Verjährungsfrist endete somit (frühestens) mit Ablauf des Jahres 2013, sodass der Einkommensteuerbescheid vom 9.1.2013 vor Eintritt der Verjährung erging.

- Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27.3.2008 hat – wie auch die anderen Verlängerungshandlungen in den Jahren 2008 bis 2011 – die Verjährungsfrist von 5 Jahren um ein Jahr auf 6 Jahre verlängert. Im 6. und zunächst letzten Jahr (2012) fand eine Verlängerungshandlung durch den Einkünftefeststellungsbescheid 2006 des Finanzamtes Z betreffend F GmbH & atypisch stille Gesellschafter vom 21.9.2012 statt, sodass die Verjährungsfrist auf 7 Jahre verlängert wurde. [Weitere Verlängerungen sind hier nicht von Belang.] Die mit Ablauf des Jahres 2006 begonnene (zumindest) siebenjährige Verjährungsfrist endete somit (frühestens) mit Ablauf des Jahres 2013, sodass der Einkommensteuerbescheid vom 9.1.2013 vor Eintritt der Verjährung erging.

Die Beschwerden (ursprünglich Berufungen) hinsichtlich der Streitjahre 2004 bis 2006 sind somit abzuweisen, weil sich Amtshandlungen (hier: Bescheiderlassungen) im Einkünftefeststellungsverfahren betreffend ein Jahr auf die Verjährung im Einkommensteuerverfahren betreffend dasselbe Jahr auswirken. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0235; VwGH 22.11.2001, 98/15/0056), wie hier im Hinblick auf die Erwägungen zur (Nicht)Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision unter Punkt J festgehalten wird.

Ebenso entspricht es der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. *Ellinger et al.*, E 8, E 10, E 11 und E 13 bis E 16 zu § 209 BAO; *Ritz*, BAO⁵, § 209 mit Verweis auf VwGH-Entscheidungen),

- dass aufgehobene Bescheide ihre Auswirkung auf die Verjährung behalten,
- dass rechtswidrige Bescheide (hier: gemäß § 295 Abs. 1 BAO von einem nichtigen Feststellungsbescheid vermeintlich abgeleitete Einkommensteuerbescheide im Jahr 2009 und diesbezügliche Berufungsvorentscheidungen im Jahr 2010) Verlängerungswirkung (früher: Unterbrechungswirkung) haben,
- und dass eine allfällige (seitens des Bf. vorgebrachte) Untätigkeit von Abgabenbehörden keine (verkürzende) Auswirkung auf die Verjährungsfristen hätte.

J) Über die Zulässigkeit der Revision hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

Die aktuellen Regelungen für Aufhebungen unter Zurückverweisungen in § 278 BAO idF BGBl I 14/2013 (nF) sind gegenüber den Vorgängerregelungen in § 289 Abs. 1 BAO (aF) umformuliert, insbesondere ist der letzte Satz von § 278 Abs. 1 BAO nF neu.

Die Abfrage im RIS nach Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Norm „bao §278“ am 6. März 2015 ergab nur einen Treffer mit einer Geschäftszahl 2014 oder höher: VwGH-Erkenntnis 28.10.2014, Ro 2014/13/0035, welches keine Aufhebung unter Zurückverweisung betrifft.

Somit ist eine der alternativen (argumento „*insbesondere*“) Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG („... eine solche Rechtsprechung fehlt ...“) für die Zulässigkeit der Revision erfüllt. Der § 278 BAO nF beruht (anders als frühere § 289 Abs. 1 BAO aF) auf der zur Schaffung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz novellierten Fassung

des B-VG. Es kann daher auch nicht aufgrund von Rechtsprechung zu § 289 Abs. 1 BAO aF von einer derartig eindeutigen Rechtslage ausgegangen werden, welche der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 28. Mai 2014, Zl. Ro 2014/07/0053 als Begründung für die Unzulässigkeit einer Revision herangezogen hat.

Hinsichtlich des Streitjahres 2003 ist die Revision daher zulässig.

Hingegen entspricht die vorliegende Entscheidung über die Streitjahre 2004 bis 2006 der (vorhandenen) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wie bereits vorher (am Ende des Punktes I) dargestellt worden ist. Daher ist die Revision hinsichtlich der Streitjahre 2004 bis 2006 nicht zulässig.

Wien, am 10. März 2015