



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Deutschland, vertreten durch XY, Steuerberater, Wien, vom 6. Juli 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 31. Mai 2001 betreffend Körperschaftsteuer 1991 bis 1994 nach der - in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (in der Folge: Bw.) mit Sitz in BRD ist an der vormaligen A-KG mit Sitz in Wien (Änderung des Firmenwortlautes im Jahr 2000 in B-KG) – neben zahlreichen weiteren Kommanditisten - mit einem Kommanditanteil von S 500.000,00 beteiligt. Sie ist in Österreich mit ihren anteiligen Einkünften aus dieser Beteiligung beschränkt steuerpflichtig. Strittig ist, ob die Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 1991 bis 1994 innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist erfolgte.

Mit Bescheiden vom 31. Mai 2001 wurde die Bw. entsprechend den Bescheiden vom 5. Februar 1999, in welchen die in den Kalenderjahren 1991 bis 1993 durch die A-KG erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden, sowie entsprechend den geänderten Mitteilungen über die gesonderte Feststellung der auf die Bw. entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb vom gleichen Tag, zur Körperschaftsteuer 1991 bis 1993 veranlagt. Weiters wurde die Bw. mit Bescheid vom 31. Mai 2001 entsprechend dem an

die A-KG gerichteten, im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO und der geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung der auf die Bw. entfallenden Einkünfte vom 18. April 2000 zur Körperschaftsteuer 1994 veranlagt.

Die Bw. beantragte in ihrer Berufung die ersatzlose Aufhebung der vorgenannten Bescheide, da die fünfjährige Festsetzungsverjährung bereits eingetreten sei. Sie führte aus, dass keine Erklärungskopien der Österreich-Einkünfte im Nachlass des zwischenzeitig verstorbenen geschäftsführenden Gesellschafters der Bw., C auffindbar seien. Nach Auskunft des nachfolgenden und zwischenzeitig ebenfalls aus der Geschäftsführung ausgeschiedenen Gesellschafters D (Sohn des Vorgenannten) sei es zur Verkettung folgender Umstände gekommen: Familieninterner Rechtsstreit zwischen Vater, Sohn und Tochter über die Unternehmensführung betreffend die Bw. Weiters habe die Bw. offensichtlich seitens der österreichischen Finanzbehörden weder Steuererklärungsformulare noch Bescheide oder sonstige Zuschriften bekommen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2003 aus folgenden Erwägungen als unbegründet ab: Die Bw. habe in Kenntnis ihrer jährlichen Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der A-KG weder ihre steuerliche Erfassung noch die Abgabe entsprechender Jahressteuererklärungen veranlasst und es somit pflichtwidrig unterlassen, dem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die die persönliche Abgabepflicht begründen. Es sei somit vom Vorliegen einer zumindest bedingt vorsätzlichen Handlungsweise auszugehen. Die Vorfrage, ob eine Abgabe gemäß § 33 FinStrG hinterzogen wurde, sei somit für die in Rede stehenden Abgabenbescheide zu bejahen, und die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO von zehn Jahren für die Beurteilung maßgeblich.

Die Bw. beantragte am 10. April 2003 die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Der Begründung der Berufungsvorentscheidung hielt die Bw. entgegen, das Tatbild des § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG sei nicht erfüllt. Beginnend mit den Firmenbucheintragungen (gemeint: der A-KG) seien alle die Einkommensverhältnisse betreffenden Daten offengelegt worden. Unerklärlich sei, wieso keinerlei Anfragen oder Aufforderungen (gemeint: des zuständigen Finanzamtes) an die Bw. auffindbar sind.

Der Unabhängige Finanzsenat nahm in die Veranlagungssakten der A-KG Einsicht. Daraus ist ersichtlich:

- Bei dieser Gesellschaft wurde aufgrund des Prüfungsauftrages vom 13. Februar 1995 ab 17. Februar 1995 eine unter anderem die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1991 bis 1993 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt. Die Schlussbesprechung fand am 19. April 1995 statt. Der Betriebsprüfungsbericht datiert vom 26. Mai 1995.

- Mit Bescheiden vom 5. Februar 1999 stellte das für die Veranlagung der A-KG zuständige Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb dieser Gesellschaft für die Jahre 1991 bis 1993 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert fest.

- Mit Bescheid vom 2. Juni 1999 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der A-KG für das Jahr 1994 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Betreffend 1994 erging nach amtsweiger Wiederaufnahme des Verfahrens mit Datum vom 18. April 2000 an die A-KG ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO und an das für die Veranlagung der Bw. zuständige Finanzamt eine gleichlautende Mitteilung über die gesonderte Feststellung des Anteils an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der A-KG .

In einer am 23. Mai 2007 abgehaltenen Besprechung vor dem Unabhängigen Finanzsenat brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass seitens der Bw. die Einreichung von Steuererklärungen nicht vorsätzlich zwecks Abgabenhinterziehung unterlassen wurde. Vielmehr sei, wie bereits in der Berufung und im Vorlageantrag dargelegt wurde, angenommen worden, dass aufgrund des Feststellungsverfahrens bei der A-KG das für die Veranlagung der Bw. zuständige Finanzamt von Amts wegen von der Steuerpflicht der Bw. Kenntnis erlangen würde. Das diesbezügliche Unterlassen der Bw. sei auch auf familieninterne Streitigkeiten zwischen den damaligen Gesellschaftern der Bw. zurückzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 1991 bis 1994 innerhalb der für die Bemessungsverjährung geltenden Fristen erlassen wurden.

Die betreffenden gesetzlichen Bestimmungen wurden nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat durch das SteuerreformG 2005, BGBl. 57/2004 und das AbgÄG 2004, BGBl. 180/2004 abgeändert.

1. Bemessungsverjährung - bisherige Fassung:

Infolge der Regelung des § 207 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO beträgt die Bemessungs-(Festsetzungs)verjährung „bei allen übrigen Abgaben“ - dazu zählt auch die Körperschaftsteuer - fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde un-

ternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährung neu zu laufen.

Gemäß § 209 Abs. 3 erster Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Seit dem Erkenntnis des VwGH vom 28.2.1995, 95/14/0021 gilt in nunmehr ständiger Rechtsprechung, dass Grundlagenbescheide gemäß § 188 BAO, die eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten Abgabenansprüchen gerichtet sind, die Verjährung dieser Abgaben auch dann unterbrechen, wenn sie nicht von dem für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden. Dies gilt auch für auf die Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie zB abgabenbehördliche Prüfungen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, 2. Auflage 1999, § 209 Anm. 9).

Die Unterbrechungshandlung muss weder gegen den Abgabenschuldner selbst gerichtet sein noch müssen die behördlichen Schritte der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person zur Kenntnis gelangt sein, damit ihnen Unterbrechungswirkung zukommt (Ritz, aao, § 209 Anm. 4).

2.) Bemessungsverjährung - neue Fassung:

Infolge § 207 Abs. 2 BAO (StRefG 2005, BGBl. 57/2004) beträgt die Verjährungsfrist (Bemessungsverjährung) „bei allen übrigen Abgaben“, also auch bei der Körperschaftsteuer, fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO (unverändert) beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht in Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO (AbgÄG 2004, BGBl. 180/2004) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO (StRefG 2005, BGBl. 57/2004) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Die bisherige Judikatur zu Unterbrechungshandlungen (Verjährungsbestimmungen alte Fassung) ist auf die Definition der für die Verlängerung der Verjährungsfrist relevanten Amtshandlungen anwendbar (vgl. Ritz, BAO, 3. Aufl. 2005, § 209 Anm. 2).

Gemäß der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 erster Satz BAO (AbgÄG 2004, BGBl. 180/2004) ist § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. 180/2004 ab 1. Jänner 2005 anzuwenden.

§ 323 Abs. 18 vierter Satz BAO (AbgÄG 2004, BGBl. 180/2004) lautet: § 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl. Nr. 57/2004 sinngemäß.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO (BGBl. 1980/151) steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO (AbgÄG 2004, BGBl. 180/2004) enthält die Aussage: Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung ... vor diesem Zeitpunkt ... eingebracht wurde.

Durch die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO wird somit klargestellt, dass § 209a Abs. 1 und 2 sinngemäß für den Fall gilt, dass es durch die Neufassung der Verjährungsbestimmungen zu einer Verkürzung von Verjährungsfristen kommt. MaW. kann eine Bemessungsverjährung nach den nunmehr geltenden gesetzlichen Bestimmungen nicht eintreten, solange sie nach den bisher geltenden Bestimmungen nicht eingetreten wäre.

Für den Berufungsfall bedeutet dies:

Betreffend die Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 1991 bis 1993 stellen die an die A-KG gerichteten Amtshandlungen, das sind der Prüfungsauftrag vom 13. Februar 1995, sämtliche Amtshandlungen im Verlauf dieser Betriebsprüfung, der Betriebsprüfungsbericht vom 26. Mai 1995 sowie die Bescheide vom 5. Februar 1999 über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Jahre 1991 bis 1993 Unterbrechungshandlungen bzw. Amtshandlungen, welche die Verjährung verlängern, dar.

Betreffend Körperschaftsteuer 1994 stellen die an die A-KG gerichteten Bescheide vom 2. Juni 1999 und vom 18. April 2000 über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte des Kalenderjahres 1994 für die Bw. wirksame Unterbrechungshandlungen dar.

Daraus ergibt sich folgende Verlängerung der fünfjährigen Bemessungsverjährung:

Verjährung neu:

	Verjährung	Betriebsprüfung 1995	Feststellungsbescheid 5.2.1999	Köst-Bescheid 31.5.2001
K 1991	1.1.1997	1.1.1998	-----	verspätet
K 1992	1.1.1998	1.1.1999	-----	verspätet
K 1993	1.1.1999	1.1.2000	1.1.2001	verspätet

				(außerhalb der verlängerten Verjährung)
	Verjährung	Feststellungsbescheid 2.6.1999	Feststellungsbescheid 18.4.2000	Köst-Bescheid 31.5.2001
K 1994	1.1.2000	1.1.2001	1.1.2002	rechtzeitig

Verjährung alt:

	Verjährung	Betriebsprüfung 1995	Feststellungsbescheid 5.2.99	Köst-Bescheid 31.5.2001
K 1991	1.1.1997	1.1.2001	1.1.2005	rechtzeitig
K 1992	1.1.1998	1.1.2001	1.1.2005	rechtzeitig
K 1993	1.1.1999	1.1.2001	1.1.2005	rechtzeitig

Im Ergebnis ist somit auf die Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 1991 bis 1993 die „alte“ Verjährungsfrist, welche bei Anwendung der „neuen“ Verjährungsbestimmungen verkürzt würde, anzuwenden. Für die Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 1994 gelten die „neuen“ Verjährungsbestimmungen.

Somit sind die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1991 bis 1994 innerhalb der - durch Unterbrechungshandlungen bzw. die Verjährungsfrist verlängernden Amts-handlungen - verlängerten fünfjährigen Bemessungsverjährung und auch innerhalb der absoluten (fünf)zehnjährigen Bemessungsverjährungsfrist ergangen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Frage der Anwendbarkeit der sieben- bzw. zehnjährigen Bemessungsverjährungsfrist für hinterzogene Abgaben gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO wird ergänzend ausgeführt: Da die gegenständlichen Bescheide vor Ablauf der - verlängerten - fünfjährigen Verjährungsfrist erlassen wurden, ist es grundsätzlich für die Rechtswirksamkeit der angefochtenen Bescheide nicht relevant, ob, wie das Finanzamt meinte, auch die für hinterzogene Abgaben maßgebende zehn- bzw. siebenjährige Verjährungsfrist anwendbar ist. Jedoch ist einerseits anzumerken, dass die Einwendungen der Bw., die Abgabe der Steuererklärungen sei in der Annahme, dies sei anbetacht des Feststellungsverfahrens bei der A-KG nicht notwendig, nicht zutreffen. Denn Abgabenerklärungen über die Einkünfte an einer Personengesellschaft sind ungeachtet des bei der Personengesellschaft gemäß § 188 BAO durchzuführenden Feststellungsverfahrens und der damit verbundenen amtsweigigen Mitteilungen an das für die Veranlagung der Beteiligten zuständige Finanzamt vom Beteiligten abzugeben; die Unterlassung der Einreichung der Abgabenerklärung stellt eine Verletzung der den Abgabepflichtigen gemäß § 120 BAO treffenden Verpflichtung, dem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, (Vermögen, Ertrag oder Umsatz) die persönliche Abgabepflicht begründen, verändern oder beenden, dar.

Andererseits erachtet der Unabhängige Finanzsenat aber die oben dargestellte Aussage der Bw. als glaubwürdig, dass im konkreten Fall die Einreichung der Steuererklärungen nicht im Sinne eines auf eine Abgabenhinterziehung gerichteten, wenn auch nur bedingten Vorsatzes unterlassen wurde, sondern dass dies auf tiefgehende familiäre Zerwürfnisse zwischen den an der Bw. beteiligten Personen und die damit verbundenen internen Kompetenzkonflikte zurückzuführen ist.

Wien, am 2. August 2007