



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XX, vom 23. Jänner 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 20. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer 2001, 2002, 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war in den berufungsgegenständlichen Jahren 2001, 2002, 2004 und 2005 an der X-Gesellschaft beteiligt. Mit den vom Finanzamt erlassenen Bescheiden vom 20.12.2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002, 2004 und 2005 wurden die bisherigen Bescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Die Änderungen erfolgten aufgrund einer vom Finanzamt ABC übermittelten geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) bei der X-Gesellschaft. In den Bescheidbegründungen ist ausgeführt: *„Die Änderung gem. § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes ABC zu Steuernummer xxxxxxxx vom 09.11.2011.“*

Die Bw. erhob mit Anbringen vom 23.1.2012 Berufung gegen diese Bescheide und brachte das Folgende vor: Gemäß § 207 BAO betrage die Frist für eine Festsetzungsverjährung fünf Jahre, welche gemäß § 209 BAO regelmäßig um ein Jahr verlängert werde. Nur wenn noch im letzten Jahr der Verjährung nach außen erkennbare Amtshandlungen gesetzt würden, verlängere sich die Verjährung jeweils um ein Jahr. Die Einkommensteuer 2001 sei daher im

Jahr 2007 verjährt gewesen, die Einkommensteuer 2002 im Jahr 2008, die Einkommensteuer 2004 im Jahr 2010 und die Einkommensteuer 2005 im Jahr 2011. Wenn die Verjährung einmal eingetreten sei, könne das Recht eine Abgabe festzusetzen nicht mehr wieder aufleben, auch nicht durch nach außen erkennbare Amtshandlungen. Es werde auch bestritten, dass die Verjährungsbestimmungen für hinterzogene Abgaben anzuwenden wären. Bis 2006 könne nicht nachgewiesen werden, dass Hinterziehungen stattgefunden hätten, auch ein Betrug könne aus den Aussagen oder Handlungen des Geschäftsführers für diese Zeit nicht abgeleitet werden. Die Berufung gelte auch für den Fall, dass die Berufungsbehörde hinsichtlich der Grundlagenbescheide erkennen sollte, dass diese aus welchem Grund immer, nichtig sein sollten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. beantragt die Aufhebung der aufgrund der vom Finanzamt ABC übermittelten geänderten Mitteilungen über die gesonderte Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) bei der X-Gesellschaft am 20.12.2011 erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001, 2002, 2004 und 2005 (Bescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO) und begründet ihr Berufungsbegehren mit dem Eintritt der Verjährung.

Darstellung der entscheidungsrelevanten Rechtslage:

In § 295 Abs. 1 BAO ist angeordnet: *„Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.“*

Gemäß § 207 Abs. 1 und 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Abgabenart Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

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

In § 209 Abs. 1 BAO ist angeordnet: *„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."

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Die fünfjährige Verjährungsfrist beträgt als Folge des § 209 Abs. 1 erster Satz bei veranlagten Abgaben mindestens sechs Jahre. Eine verlängerungsrelevante Amtshandlung (§ 209 Abs. 1 BAO) muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098). Auch „prophylaktische“ Amtshandlungen (zB die Zusendung einer Abgabenerklärung) verlängern die Verjährungsfrist (VwGH 1.12.1987, 86/16/0008). Es ist weder erforderlich, dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegt (VwGH 12.8.1994, 94/14/0055), noch dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen (VwGH 29.11.1988, 86/14/0134; 7.7.2004, 2004/13/0080). Auch nicht notwendige (VwGH 23.2.1987, 85/14/0131; 7.7.2004, 2004/13/0080; 22.2.2008, 2007/17/0128) bzw gesetzwidrige Verwaltungsakte (VwGH 29.3.1993, 91/15/0093, 0094; 7.7.2004, 2004/13/0080; 7.9.2006, 2006/16/0041) haben diese Wirkung (vgl. Ritz, BAO⁴, § 209 Tz 6-7).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Grundlagenbescheide (wie die gegenüber der X-Gesellschaft erlassenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (vgl. allgemein VwGH 27.3.1996, 92/13/0299; 25.9.2001, 95/14/0098; 17.12.2003, 99/13/0131 und 11.11.2008, 2006/13/0187; betreffend Bescheide gemäß § 188, VwGH 14.5.1991, 90/14/0149; 22.4.1998, 93/13/0277; 3.9.2008, 2006/13/0167).

Seit dem Erkenntnis des VwGH vom 28.2.1995, 95/14/0021, gilt in nunmehr ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 4.7.1995, 95/14/0036), dass Grundlagenbescheide (§ 188), die eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten Abgabenansprüchen gerichtet sind, für die Verjährung dieser Abgaben (zB Einkommensteuer der Beteiligten) auch dann bedeutsam sind, wenn sie nicht vom für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden (vgl. Ritz, RdW 1995, 203). Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie zB Vorhalte (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212) oder Außenprüfungen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 209 Tz 9 mit Verweis auf VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061).

Feststellungsbescheide verlängern die Verjährungsfrist für jene Abgabenansprüche, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet sind (betreffend – auch von einem für die Erhebung der „abgeleiteten“ Einkommensteuer nicht örtlich zuständigen Finanzamt erlassene –

Feststellungsbescheide gemäß § 188 (Ritz, BAO⁴, § 209 Tz 12 mit Verweis auf Tz 9 und VwGH 28.2.1995, 95/14/0021).

Nach der dargestellten Rechtslage kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob die von der Bw. vorgetragene Einwendung der Verjährung betreffend Einkommensteuer 2001, 2002, 2004 und 2005 berechtigt ist, nicht ausschließlich darauf an, ob nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches in den die Bw. betreffenden Einkommensteuerverfahren unternommen wurden.

Entsprechend dem Grundsatz, dass zur Geltendmachung des Abgabenanspruches erlassene Grundlagenbescheide (gegenüber der X-Gesellschaft erlassene Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) sowie auch auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen hinsichtlich der abgeleiteten Bescheide (gegenüber der Bw. erlassene Einkommensteuerbescheide) Verlängerungswirkung entfalten, ist im berufsgegenständlichen Fall zu prüfen, ob in den die X-Gesellschaft betreffenden Verfahren zur Feststellung des Abgabenanspruches verlängerungsrelevante Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO unternommen wurden.

Einkommensteuerbescheid 2001:

In den elektronischen Datenbeständen der Finanzverwaltung ist dokumentiert, dass vom für die Geltendmachung des Abgabenanspruches 2001 bei der X-Gesellschaft (Erlassung der Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO) zuständigen Finanzamt ABC die im Folgenden dargestellten Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO vorgenommen wurden, durch welche die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2011 (Ablauf der absoluten Verjährungsfrist) verlängert wurde: Erlassung der Bescheide vom 22.3.2006, Erlassung berichtigter Bescheide (§ 293b BAO) nach Durchführung von Ermittlungshandlungen im Jahr 2007 am 30.1.2008, Beginn einer Betriebsprüfung am 12.10.2009, Erlassung neuer Bescheide im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren am 29.11.2010, Erlassung neuer Bescheide im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren am 9.11.2011.

Nach der oben dargestellten Rechtslage wurde durch diese vom für das Feststellungsverfahren bei der X-Gesellschaft zuständigen Finanzamt ABC unternommenen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) die Verlängerung der Verjährungsfrist für die abgeleiteten Bescheide (Einkommensteuerbescheide der an der atypisch stillen Gesellschaft beteiligten Personen) bis zum 31.12.2011 (Ablauf der absoluten Verjährungsfrist) bewirkt.

Die gegenüber der Bw. erlassenen Einkommensteuerbescheide 2001 wurden aufgrund der vom Finanzamt ABC erlassenen Grundlagenbescheide (Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) 2001 erlassen, und zwar am 27.5.2002 (Erstbescheid), gemäß § 295 Abs. 1 BAO

geänderte Bescheide am 17.12.2002, 8.1.2003, 27.3.2006, 4.2.2008, 13.12.2010 und 20.12.2011.

Da der berufsgegenständliche Einkommensteuerbescheid 2001 vom 20.12.2011 innerhalb der gemäß § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2011 verlängerten Verjährungsfrist erlassen wurde, ist die Einwendung der Bw., dass die Verjährung der Einkommensteuer 2001 bereits im Jahr 2007 erfolgt wäre, nicht berechtigt.

Einkommensteuerbescheid 2002:

In den elektronischen Datenbeständen der Finanzverwaltung ist dokumentiert, dass vom für die Geltendmachung des Abgabensanspruches 2002 bei der X-Gesellschaft (Erlassung der Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) zuständigen Finanzamt ABC die im Folgenden dargestellten Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO vorgenommen wurden, durch welche die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2012 verlängert wurde: Erlassung der Bescheide vom 22.3.2006, Erlassung berichtigter Bescheide (§ 293b BAO) am 30.1.2008, Beginn einer Betriebsprüfung am 12.10.2009, Erlassung neuer Bescheide im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren am 29.11.2010, Erlassung neuer Bescheide im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren am 9.11.2011.

Nach der oben dargestellten Rechtslage wurde durch diese vom für das Feststellungsverfahren bei der X-Gesellschaft zuständigen Finanzamt ABC unternommen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) die Verlängerung der Verjährungsfrist für die abgeleiteten Bescheide (Einkommensteuerbescheide der an der atypisch stillen Gesellschaft beteiligten Personen) bis zum 31.12.2012 bewirkt.

Die gegenüber der Bw. erlassenen Einkommensteuerbescheide 2002 wurden aufgrund der vom Finanzamt ABC erlassenen Grundlagenbescheide (Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) 2002 erlassen, und zwar am 21.5.2003 (Erstbescheid), gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheide am 10.9.2003, 27.3.2006, 4.2.2008, 13.12.2010 und 20.12.2011.

Da der berufsgegenständliche Einkommensteuerbescheid 2002 vom 20.12.2011 innerhalb der gemäß § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2012 verlängerten Verjährungsfrist erlassen wurde, ist die Einwendung der Bw., dass die Verjährung der Einkommensteuer 2002 bereits im Jahr 2008 erfolgt wäre, nicht berechtigt.

Einkommensteuerbescheid 2004:

In den elektronischen Datenbeständen der Finanzverwaltung ist dokumentiert, dass vom für die Geltendmachung des Abgabensanspruches 2004 bei der X-Gesellschaft (Erlassung der Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) zuständigen Finanzamt ABC die im Folgenden dargestellten Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO vorgenommen wurden, durch welche die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2012 verlängert wurde: Erlassung der Bescheide vom 6.6.2006, Erlassung berichtigter Bescheide (§ 293b BAO) am 30.1.2008, Beginn einer

Betriebsprüfung am 12.10.2009, Erlassung neuer Bescheide im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren am 29.11.2010, Erlassung neuer Bescheide im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren am 9.11.2011.

Nach der oben dargestellten Rechtslage wurde durch diese vom für das Feststellungsverfahren bei der X-Gesellschaft zuständigen Finanzamt ABC unternommen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) die Verlängerung der Verjährungsfrist für die abgeleiteten Bescheide (Einkommensteuerbescheide der an der atypisch stillen Gesellschaft beteiligten Personen) bis zum 31.12.2012 bewirkt.

Die gegenüber der Bw. erlassenen Einkommensteuerbescheide 2004 wurden aufgrund der vom Finanzamt ABC erlassenen Grundlagenbescheide (Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) 2004 erlassen, und zwar am 15.5.2005 (Erstbescheid), gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheide am 24.8.2005, 21.10.2005, 14.6.2006, 6.7.2006, 7.2.2008, 13.12.2010 und 20.12.2011.

Da der berufsgegenständliche Einkommensteuerbescheid 2004 vom 20.12.2011 innerhalb der gemäß § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2012 verlängerten Verjährungsfrist erlassen wurde, ist die Einwendung der Bw., dass die Verjährung der Einkommensteuer 2004 bereits im Jahr 2010 erfolgt wäre, nicht berechtigt.

Einkommensteuerbescheid 2005:

In den elektronischen Datenbeständen der Finanzverwaltung ist dokumentiert, dass vom für die Geltendmachung des Abgabenanspruches 2005 bei der X-Gesellschaft (Erlassung der Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) zuständigen Finanzamt ABC die im Folgenden dargestellten Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO vorgenommen wurden, durch welche die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2012 verlängert wurde: Erlassung der Bescheide vom 7.2.2008, Beginn einer Betriebsprüfung am 12.10.2009, Erlassung neuer Bescheide im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren am 29.11.2010, Erlassung neuer Bescheide im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren am 9.11.2011.

Nach der oben dargestellten Rechtslage wurde durch diese vom für das Feststellungsverfahren bei der X-Gesellschaft zuständigen Finanzamt ABC unternommen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) die Verlängerung der Verjährungsfrist für die abgeleiteten Bescheide (Einkommensteuerbescheide der an der atypisch stillen Gesellschaft beteiligten Personen) bis zum 31.12.2012 bewirkt.

Die gegenüber der Bw. erlassenen Einkommensteuerbescheide 2005 wurden aufgrund der vom Finanzamt ABC erlassenen Grundlagenbescheide (Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) 2002 erlassen, und zwar am 11.5.2006 (Erstbescheid), gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheide am 14.7.2006 und 18.2.2008, 13.12.2010 und 20.12.2011.

Da der berufungsgegenständliche Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20.12.2011 innerhalb der gemäß § 209 Abs. 1 BAO bis zum 31.12.2012 verlängerten Verjährungsfrist erlassen wurde, ist die Einwendung der Bw., dass die Bescheiderlassung nach eingetretener Verjährung erfolgt wäre, nicht berechtigt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Jänner 2013