

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 20. Dezember 2010, betreffend Änderung des Einkommensteuerbescheides 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 20. Dezember 2010 wurde vom Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf folgender *Einkommensteuerbescheid 2001* erlassen:

Änderung gem. § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 12.04.2006

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2001 festgesetzt mit 45.980,10 €

Bisher war vorgeschrieben 44.711,96 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von 1.268,14 €

Die Begründung des abändernden Bescheides lautet:

Die Änderung gem. § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt zu St.Nr. Nr.1 vom 29.11.2010.

Die als *Beschwerde* geltende Berufung vom 13. Jänner 2011 wurde begründet wie folgt:

Als Begründung führen wir an, dass aufgrund der Feststellungen der steuerlichen Betriebsprüfung zur St.Nr. Nr.1 neue gem. § 295 BAO abgeleitete Einkommensteuerbescheide erlassen wurden.

Die Zustellung dieser Feststellungsbescheide erfolgte offenbar zu Händen des Geschäftsführers der Geschäftsherrin der atypisch stillen Gesellschaft. Gegen den Geschäftsführer laufen umfassende strafrechtliche Ermittlungen wegen des Verdachtes des schweren Betruges u.a. gegenüber den atypisch stillen Gesellschaftern, in dessen Zuge er auch in Untersuchungshaft genommen wurde. Der Geschäftsführer ist weder am ehemaligen Geschäftssitz der Geschäftsherrin noch an einer anderen Adresse

erreichbar, es wurden keinerlei Informationen an die von den Feststellungsbescheiden betroffenen atypisch stillen Gesellschafter weitergegeben. Aufgrund der oben genannten Umstände stellt die Geschäftsherrin bzw. deren Geschäftsführer keinen ordnungsgemäßen gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten der atypisch stillen Gesellschaft im Sinne des § 101 Abs. 3 BAO dar. Der bescheiderlassenden Abgabenbehörde waren diese Umstände aufgrund der umfassenden abgabenrechtlichen Prüfungen bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt. Die Zustellung an die Geschäftsherrin bzw. deren Geschäftsführer erfolgte daher gegen die berechtigten Interessen der Parteien und außerhalb der gesetzmäßigen Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO. Von der Zustellfiktion des § 101 BAO ist in diesem Fall nicht Gebrauch zu machen, die Feststellungsbescheide sind an jeden Gesellschafter zuzustellen bzw. jedenfalls dem Gesellschafter, der eine solche Zustellung begehrt, wobei der Hinweis auf die Zustellfiktion entsprechend einzuschränken ist (vgl. Ritz, BAO 3, § 101 Tz 10 sowie BMF vom 24.5.2002 in SWK 2002, S 522). Die Existenz derartiger Bescheide wurde den abgabenpflichtigen Mitunternehmern erst mit Einzelbescheiden der Lagefinanzämter Ende Dezember zur Kenntnis gebracht und die Bescheide gemäß § 295 BAO jeweils abgeändert. Somit wurden die Bescheide nicht ordnungsgemäß zugestellt. Wir beantragen daher die Berücksichtigung der Tatsache, dass die der Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO zugrunde liegenden Feststellungsbescheide nicht zugestellt wurden und daher nicht in Rechtskraft erwachsen konnten. Somit (ist der) Einkommensteuerbescheid(e) 2001 ... vom 20. Dezember 2010 aufzuheben.

Die abweisende *Berufungsvorentscheidung* vom 14. Dezember 2011 wurde mit folgender Begründung erlassen:

Am 20.11.2011 wurden vom FA Neunkirchen Wr. Neustadt für die I... (St.Nr. 33 Nr.1) für die Jahre 2001 bis 2005 betreffend neue Feststellungsbescheide ... erlassen. Diese Bescheide haben die gleichen Beträge festgestellt wie schon zuvor in aufgehobenen Feststellungsbescheiden. Daher ist die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der *Vorlageantrag* vom 9. Jänner 2012 wurde mit nachstehender Begründung erstattet: Gemäß § 207 BAO beträgt die Frist für die Festsetzungsverjährung 5 Jahre, welche gem. § 209 BAO regelmäßig um 1 Jahr verlängert wird. Nur wenn noch im letzten Jahr der Verjährung nach außen erkennbare Amtshandlungen gesetzt werden, verlängert sich die Verjährung jeweils um 1 Jahr. Die Einkommensteuer 2001 war daher im Jahr 2007 verjährt Wenn einmal Verjährung eingetreten ist, kann das Recht, eine Abgabe festzusetzen nicht wieder aufleben, auch nicht durch nach außen erkennbare Amtshandlungen. Es wird auch bestritten, dass die Verjährungsbestimmungen für hinterzogene Abgaben anzuwenden wären. Zum Zeitpunkt bis 2008 kann nicht nachgewiesen werden, dass Hinterziehungen stattgefunden hätten, auch ein Betrug kann aus den Aussagen oder Handlungen des Geschäftsführers für diese Zeit nicht abgeleitet werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Am 20. Oktober 2011 erließ das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt zur St.Nr. Nr.1 1.) einen Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO zum Bescheid vom 29.11.2010 und 2.) einen Sachbescheid (vgl. die Begründung der Berufungsvorentscheidung, welche die Bescheiderlassung am 20. November 2011 anführt).

Diese beiden Bescheiderlassungen wurden vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt vorgenommen, weil das Finanzamt im Zuge der Bearbeitung der eingebrachten Berufungen zur Ansicht gelangt war, "dass die Bescheide vom 29.11.2010 nicht wirksame Bescheide sind". Bereits am 26. September 2011 "wurde Ihnen angekündigt, dass das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt neue Bescheide erlassen wird. Dies ist nun geschehen." (E-Mail seitens des Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt an das Finanzamt in Wien vom 29.11.2011).

Lag im Zeitpunkt der Bescheiderlassung 20. Oktober 2011 auf Grund des erhobenen Rechtsmittels der Berufung vom 13. Jänner 2011 ein offenes Berufungsverfahren vor, war der nachfolgend erlassene Bescheid (vom 20. Oktober 2011) im Rahmen der Rechtsmittelerledigung zu berücksichtigen.

Das Berufungsvorbringen betreffend die nicht ordnungsgemäße Zustellung bezieht sich auf den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 29. November 2010. Da dieser Grundlagenbescheid (nach Erlassung des Feststellungsbescheides vom 20. Oktober 2011) nicht (mehr) dem Rechtsbestand angehört, ist auf das diesbezügliche als überholt einzustufende Vorbringen nicht einzugehen.

Zu beurteilen ist, ob den am 20. Dezember 2010 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2001 die Einrede der Verjährung trifft oder nicht.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 57/2004 beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Durch BGBl. I Nr. 105/2010 wurde mit Wirksamkeit 15. Dezember 2010 die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben auf zehn Jahre verlängert.

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

§ 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.

Nach § 209 Abs. 3 BAO idF BGBl. I Nr. 180/2004 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, verlängern die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Abgaben (Ritz, BAO-Kommentar, § 207 Tz 16 mit Verweis auf VwGH 24.2.1999, 98/13/0235; 22.11.2001, 98/15/0056).

Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie zB Vorhalte (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212) oder Außenprüfungen (Ritz, BAO 4, § 209 Tz 9 mit Verweis auf VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061).

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs 1 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen, demgemäß sich schuldig macht, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeigepflicht, Offenlegungspflicht oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt (VwGH 15.3.1995, 92/13/0178).

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 2007/15/0292; VwGH 2005/15/0072).

Bei der Beurteilung durch die Abgabenbehörde ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn in nachprüfbarer Weise auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 2007/15/0292; VwGH 2005/15/0072).

Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides (bzw. Beschlusses oder Erkenntnisses) zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, Rz 15 zu § 207 BAO; VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; 29.9.1997, 96/17/0453).

Wird eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung festgestellt, kommt es nicht darauf an, ob der Abgabenschuldner selbst die Abgabe hinterzogen hat, sondern nur darauf, dass sie überhaupt hinterzogen wurde (VwGH 4.7.1960, 582/58; 14.2.1963, 1197/61; 18.4.1958, 83/16/0182; 14.7.1989, 86/17/0198; 27.2.1995, 94/16/0275; 28.1.1997, 96/14/0152;

16.12.2004, 2004/16/0146). Die Verjährungsfrist bezieht sich nicht auf ein Rechtssubjekt, sondern auf eine Forderung (26.2.2004, 2002/16/0005).

Die Feststellungen des Prüfers (Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt) zu St.Nr. Nr.1 unter der Bezeichnung "Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG" lauten:

Im Zuge der Wiederholungsprüfung gem. § 99 FinStrG wurde vom Alleingeschäftsführer XY gegenüber der Betriebsprüfung nunmehr niederschriftlich bekannt gegeben, dass die mit oben angeführten Rechnungen verrechneten Leistungen in den Jahren 2001 bis 2003 tatsächlich überhaupt niemals erbracht wurden. Laut seiner niederschriftlichen Aussage handelt es sich dabei um reine Scheinverrechnungen zum Zweck der Erzeugung von Aufwendungen und damit von steuerlichen Verlusten für die Anleger (atypisch stillen Gesellschafter).

Untermauert wird die Tatsache, dass den Verrechnungen keine Leistungen zu Grunde liegen, sondern es sich um glatte Scheinrechnungen handelt noch zusätzlich dadurch, dass weder irgend ein Produkt vorgelegt werden konnte und auch keine Unterlagen vorgelegt werden konnten, in denen irgend welche Leistungen dokumentiert wären, noch, dass an die als Rechnungsaussteller angeführten Personen Zahlungen zum Ausgleich der angeblichen Leistungsverbindlichkeiten geleistet wurden.

Allein, dass von Gläubigern Forderungen in Millionenhöhe jahrelang nicht geltend gemacht werden und auch nicht bezahlt werden und, dass auch keine Einbringungsschritte gesetzt wurden, entspricht in keiner Weise fremdüblichen geschäftlichen Gepflogenheiten.

Im Zuge der Erstprüfung durch das Finanzamt Wiener Neustadt wurden diese verrechneten Beträge gegenüber der Betriebsprüfung dem Grunde nach als glaubhaft dargestellt, aber nicht in der verrechneten Höhe anerkannt und erfolgte daher von der Betriebsprüfung pauschal eine Kürzung der Aufwendungen um 65 %. Nunmehr ist bewiesen, dass seitens der Vertreter der Fa.I. bei der letzten Betriebsprüfung dem Finanzamt gegenüber absichtlich falsche Angaben gemacht wurden und die Erbringung von Leistungen durch die in den Rechnungen angeführten Personen für die Gesellschaft vorgetäuscht wurde.

Da nunmehr nachgewiesen ist und es feststeht, dass von den in den Rechnungen als „Leistungserbringer“ angeführten Personen tatsächlich keine Leistungen an die Fa.I. erbracht wurden, sind die als Betriebsaufwand verbuchten Beträge aus diesen Scheinverrechnungen *steuerlich zur Gänze nicht als Betriebsaufwand anzuerkennen*.

Im Zuge von Wiederholungsprüfungen gem. § 99 FinStrG für die Jahre 2001 bis 2003 wurde vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt zu Eingangsrechnungen der geprüften Gesellschaften festgestellt, dass diesen seitens der entsprechenden Geschäftspartner niemals Gegenleistungen gegenüber gestanden hatten, sondern die Erbringung von Leistungen durch die in den Rechnungen angeführten Personen vorgetäuscht worden seien. Der Alleingeschäftsführer gab im Lauf der Betriebsprüfung bekannt, dass zwei näher genannte Geschäftspartner für den Zeitraum 2001 - 2003 niemals Gegenleistungen erbracht hatten (Verweis auf Pkt. 3.6 bzw. 3.7. der Feststellungsbescheide vom 9.11.2011 bzw. 20.10.2011). Nach seinen glaubwürdigen Aussagen habe es sich um

Scheinrechnungen zur Erzeugung von Verlusten für die Anleger gehandelt. Da kein Anlass besteht an diesen Ausführungen zu zweifeln, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass diese Handlungen im Hinblick auf den ermittelten Verlust der Mitunternehmerschaft als vorsätzliche Abgabenhinterziehung der von den Feststellungsbescheid abgeleiteten Abgaben anzusehen sind. Die Beurteilung des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt in den Feststellungsbescheiden vom 9.11.2011 und 20.10.2011 wird daher als zutreffend angenommen und von einer Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG ausgegangen.

Aus diesem Grund liegt der Eintritt der Festsetzungsverjährung jedenfalls nicht vor (31.12.2001 und 7 Jahre =) 31.12.2008. Innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) bis 31.12.2008 wurden mit den Bescheiderlassungen am 29. März und am 03. April 2006 nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen und so verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum 31.12.2009.

Im Jahr 2009 wurde am 9. Oktober (2009) der Prüfungsauftrag betreffend die I. GmbH u Mitgesellschafter sowie der Prüfungsauftrag betreffend I. GmbH und Mitges mit Prüfungsgegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 2000 bis 2007 erlassen. Diese nach außen gerichteten Amtshandlungen im Feststellungsverfahren verlängerten den Eintritt der Verjährung für 2001 bis zum Ablauf des Jahres 2010.

Dementsprechend erfolgte die Erlassung des beschwerdegegenständlichen Bescheides am 20. Dezember 2010 vor Eintritt der Verjährung.

Auf den Umstand, dass **in den vom Bundesfinanzgericht bereits entschiedenen Parallelfällen** mit den GZ RV/7102693-W/2012 und RV/7102706/2012 **die Beschwerden als unbegründet abgewiesen** wurden, wird hingewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 B-VG eine Revision zulässig, wenn die Lösung von einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zu den entscheidenden Rechtsfragen, ob Verlängerungshandlungen im Rahmen des Feststellungsverfahrens auch für die abgeleiteten Bescheide Wirkung entfalten (VwGH 24.2.1999 98/13/0235; 22.11.2001 98/15/0056) und welche Handlungen der Abgabenbehörde eine Verlängerungshandlung darstellen (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212; 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061) besteht bereits Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Gleiches gilt für die Frage der Wirkung von Hinterziehungshandlungen hinsichtlich der Verlängerung der

Verjährungsfrist von fünf auf sieben Jahre (VwGH 4.7.1960, 582/58; 14.2.1963, 1197/61; 18.4.1958, 83/16/0182; 14.7.1989, 86/17/0198; 27.2.1995, 94/16/0275; 28.1.1997, 96/14/0152; 16.12.2004, 2004/16/0146; 26.2.2004, 2002/16/0005). Da die gegenständliche Entscheidung von dieser Judikatur nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 9. Mai 2016