

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf, vertreten durch WT, AdresseWT, über die Beschwerde vom 02.01.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Salzburg-Land vom 15.12.2011 betreffend Einkommensteuer 2001-2005 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2. Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 bleibt unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensgang:**

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2001-2005 an der Gesellschaft<sup>1</sup> (im Folgenden kurz „Gesellschaft 1“ genannt) und in den Jahren 2004 und 2005 darüber hinaus an der Gesellschaft<sup>2</sup> (im Folgenden kurz: „Gesellschaft 2“ genannt) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt.

#### **1. Einkommensteuererstbescheide:**

Das Finanzamt erließ für die Jahre 2001-2005 Einkommensteuerbescheide bzw. nach § 295 Abs 1 BAO geänderte Bescheide, in denen dem Beschwerdeführer erklärungsgemäß (bzw. laut den gesonderten Mitteilungen des Feststellungsverfahrens) Verluste aus den beiden Beteiligungen zugewiesen wurden.

## 2. Außenprüfungen Gesellschaft 1 und Gesellschaft 2:

Sowohl bei der Gesellschaft 1 als auch bei der Gesellschaft 2 fanden in der Folge abgabenrechtliche Außenprüfungen statt:

In den Jahren 2009 und 2010 (Bericht vom 29.11.2010) führte das Finanzamt bei der Gesellschaft 1 eine Außenprüfung hinsichtlich der Jahre 2000-2007 durch. Dabei wurden unter anderem Aufwendungen für Fremdleistungen gekürzt, da diese Leistungen niemals erbracht worden seien. Außerdem wurden diverse andere Aufwendungen nicht anerkannt, da die als Betriebsaufwand verbuchten Beträge aufgrund von Scheinrechnungen in Abzug gebracht worden seien. Die Verluste wurden daher entsprechend gekürzt.

Mit Beschluss des LG Ort vom 04.03.2005 erfolgte die Konkursöffnung über das Vermögen der Gesellschaft 1. Die Betriebsprüfung stellte daher fest, dass ab Eröffnung des Konkurses die Mitunternehmerschaft beendet worden sei und ab dem Jahr 2006 eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben habe.

Am 6. November 2006 begann das Finanzamt eine Außenprüfung bei der Gesellschaft 2 für das Jahr 2004. Am 17. Dezember 2007 wurde die Außenprüfung auf das Jahr 2005 ausgeweitet. Am 6. Oktober 2008 wurde die Außenprüfung auf das Jahr 2006 und am 11.3.2009 auf das Jahr 2007 ausgeweitet. Das Ergebnis der mit Bericht vom 12. November 2009 abgeschlossenen Außenprüfung war, dass in den Jahren 2004 bis 2007 keine steuerlich relevante Tätigkeit entwickelt worden sei, keine Einkunftsquelle vorliege und eine Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO daher unterbleibe.

## 3. Feststellungsbescheide aufgrund der Außenprüfung:

Aufgrund der Feststellungen der BP erließ das Finanzamt für die Jahre 2001-2005 jeweils am 29.11.2010 hinsichtlich der Beteiligung an der Gesellschaft 1 und am 14.12.2009 hinsichtlich der Beteiligung an der Gesellschaft 2 geänderte Feststellungsbescheide (F-Bescheide) für die Mitunternehmerschaften, welche mit 11.01.2011 (Gesellschaft 1) und 16.12.2009 (Gesellschaft 2) zu nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheiden beim Beschwerdeführer führten.

## 4. Aufhebung der Feststellungsbescheide durch den UFS:

Gegen die Feststellungsbescheide hinsichtlich der Gesellschaft 2 wurden zahlreiche Berufungen eingebracht. Mit Entscheidung des (damaligen) UFS (va. vom 27.4.2011, RV/1931-W/10) wurde festgestellt, dass die Bescheide vom 14.12.2009 betreffend Gesellschaft 2 aufgrund von Zustellungsmängeln und formalrechtlichen Mängeln Nichtbescheide bzw. nicht wirksam ergangene Bescheide sind. Aufgrund dieser UFS Rechtsprechung gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass auch die Bescheide vom 29.11.2010 betreffend Gesellschaft 1 nicht wirksam ergangen sind.

## 5. Erlassung neuer Feststellungsbescheide durch das Finanzamt aufgrund der UFS-Rechtsprechung:

Das Finanzamt erließ in der Folge neuerliche Feststellungsbescheide.

Am 20.10.2011 ergingen hinsichtlich der Gesellschaft 1 mittels Rückscheinbrief zugestellte, Feststellungsbescheide, welche die Rechtsprechung des UFS berücksichtigten. Inhaltlich wurden die Ergebnisse der Betriebsprüfung eingearbeitet und die Verluste entsprechend gekürzt.

Die Feststellungsbescheide betreffend Gesellschaft 2 ergingen am 21.09.2012 und wurden den Beteiligten ebenfalls mittels Rückscheinbrief zugestellt. In diesen Bescheiden wurden die Verluste nicht anerkannt, da die Betätigung der Gesellschaft 2 nicht als einkommensteuerrelevante Betätigung anzusehen sei.

#### 6. Geänderte Einkommensteuerbescheide beim Beschwerdeführer:

Am 15.12.2011 ergingen an den Beschwerdeführer gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001-2005. Zur Begründung wurde in den Bescheiden angeführt, dass die Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes OrtFA vom 20.10.2011 bezüglich Gesellschaft 1 erfolgt seien. In diesen Bescheiden wurden die Gewinn- bzw Verlustanteile aus der Beteiligung an der Gesellschaft 1 entsprechend den Ergebnissen der Betriebsprüfung angesetzt.

Das Ergebnis der Feststellungsbescheide vom 21.9.2012 die Gesellschaft 2 betreffend wurde bislang vom Finanzamt in keinem neuerlich ergangenen Einkommensteuerbescheid an den Beschwerdeführer berücksichtigt.

#### 7. Berufung:

Gegen die Einkommensteuerbescheide vom 15.12.2011 brachte der Beschwerdeführer rechtzeitig Berufung mit folgender Begründung ein: Gemäß § 207 BAO betrage die Frist für eine Festsetzungsverjährung 5 Jahre, welche nach § 209 BAO um 1 Jahr verlängert werden könne. Nur wenn im letzten Jahr der Verjährung eine nach außen erkennbare Amtshandlung gesetzt worden sei, verlängere sich die Verjährung um ein Jahr. Die Einkommensteuer 2001 sei daher im Jahr 2007, die Einkommensteuer 2002 im Jahr 2008, die Einkommensteuer 2003 im Jahr 2009, die Einkommensteuer 2004 im Jahr 2010 und die Einkommensteuer 2005 im Jahr 2011 verjährt. Ebenso werde bestritten, dass die Bestimmungen für hinterzogene Abgaben anzuwenden seien, da im Jahr 2006 nicht nachgewiesen worden sei, dass Hinterziehungen oder ein Betrug stattgefunden hätte. Außerdem gelte die Beschwerde auch für den Fall, dass die Grundlagenbescheide aus welchem Grund auch immer als nicht richtig anerkannt werden sollten.

Die Finanzbehörde I. Instanz legte die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der Beschwerdeführer ist selbstständig tätiger Zahnarzt. Er war im Zeitraum 2001-2005 als stiller Gesellschafter an der Gesellschaft 1 beteiligt. In den Jahren 2004 und 2005 war er außerdem an der Gesellschaft 2 ebenfalls als stiller Gesellschafter beteiligt. Beide Gesellschaften hatten ihren Sitz in Ort. Die Gesellschaften wurden als Mitunternehmerschaften beim Finanzamt in einem Feststellungsverfahren veranlagt. Davon abgeleitet wurden dem Beschwerdeführer in seinem Einkommensteuerverfahren seine Anteile am Gewinn bzw Verlust aus diesen Beteiligungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugewiesen. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wurden ausschließlich Verluste aus den beiden Beteiligungen erklärt.

Folgende für die Beschwerde relevante Verfahrensabläufe fanden zu folgenden Zeitpunkten statt:

#### Einkommensteuerverfahren Beschwerdeführer:

Einkommensteuer 2001		
05.11.2002	Erstbescheid	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -177.000,- ATS
26.03.2004	Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1: -177.000,- ATS
27.04.2004	Berufung	
04.04.2004	Abweisung der Berufung	
11.01.2011	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : - 31.037 ,- ATS
15.12.2011	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1: - 31.037,- ATS
02.01.2012	Beschwerde	

Einkommensteuer 2002		
08.05.2003	Erstbescheid	
11.01.2011	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -10.035,11 €
12.10.2011	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -18.649,22 €
15.12.2011	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -10.035,11 €
02.01.2012	Beschwerde	

Einkommensteuer 2003		
15.06.2004	Erstbescheid	
04.04.2006	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -3.934,94€
11.01.2011	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -3.874,84 €
12.10.2011	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -3.934,94 €
15.12.2011	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -3.874,84 € €
02.01.2012	Beschwerde	

Einkommensteuer 2004		
02.02.2006	Erstbescheid	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 2 : -66.780,00 €
24.07.2006	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -12.273,56 € Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 2 : -78.092,45 €
16.12.2009	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -12.273,56 € Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 2: 0 €
26.01.2010	Berufung gegen Bescheid vom 16.12.2009	
09.07.2010	BVE	
15.12.2011	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -4.987,11 € Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 2: -78.092,45 €
02.01.2012	Beschwerde	

Einkommensteuer 2005		
----------------------	--	--

09.11.2006	Erstbescheid (vorläufig)	Verlust aus Einkünften aus Gewerbebetrieb: insges. -33.540,56 €
14.01.2008	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO (vorläufig)	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -8.413,86 €  Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 2 : -27.000 €
16.12.2009	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO (vorläufig)	Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 1 : -8.413,86  Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 2: 0 €
15.12.2011	Automatische Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO (vorläufig)	€Gewinn aus Beteiligung Gesellschaft 1: 32.375,19 €  (Veräußerungsgewinn)  Verlust aus Beteiligung Gesellschaft 2 : -27.000 €
02.01.2012	Beschwerde	

### Feststellungsverfahren Gesellschaft 1:

F-Verfahren 2001, 2002 und 2003 (gleicher Verfahrensverlauf)	
29.03.2006	Erstbescheid
21.10.2009	Prüfungsauftrag, Beginn Außenprüfung
29.11.2010	Bp-Bericht, Abschluss Außenprüfung
29.11.2010	Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO
20.10.2011	Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO
10.11.2011	Berufung

F-Verfahren 2004	
02.06.2006	Erstbescheid
21.10.2009	Prüfungsauftrag, Beginn Außenprüfung
29.11.2010	Bp-Bericht, Abschluss Außenprüfung

29.11.2010	Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO
20.10.2011	Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO
10.11.2011	Berufung

F-Verfahren 2005	
08.01.2008	Erstbescheid
21.10.2009	Prüfungsauftrag, Beginn Außenprüfung
29.11.2010	Bp-Bericht, Abschluss Außenprüfung
29.11.2010	Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO
20.10.2011	Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO
10.11.2011	Berufung

## Feststellungsverfahren Gesellschaft 2:

F-Verfahren 2004	
08.06.2006	Erstbescheid
14.12.2009	Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO
11.01.2010	Berufung gegen Bescheid vom 14.12.2009 (Beschwerdeführer)
30.03.2010	Zurückweisung/Abweisung der Berufung
07.12.2011	Berufungsentscheidung des UFS (RV/2104/-W/10)
21.09.2012	Einkünftefeststellungsbescheid
24.10.2012	Berufung

F-Verfahren 2005	
14.12.2009	Erstbescheid
11.01.2010	Berufung gegen Bescheid vom 14.12.2009
30.03.2010	Zurückweisung/Abweisung der Berufung

07.12.2011	Berufungsentscheidung des UFS (RV/2104/-W/10)
21.09.2012	Einkünftefeststellungsbescheid
24.10.2012	Berufung

In den Feststellungsbescheiden vom 20.10.2011 betreffend Gesellschaft 1 wurden dem Beschwerdeführer folgende Verluste aus seiner Beteiligung zugewiesen:

2001: - 31.037,- ATS

2002: - 10.035,11 €

2003: - 3.874,84 €

2004: - 4.987,11

2005: 32.318,51 (= Einkunftsanteil von € 32.375,18 abzüglich zu berücksichtigender Veräußerungsfreibetrag gemäß § 24 Abs 4 EStG 1988 von € 56,67)

In den Feststellungsbescheiden vom 21.09.2012 betreffend Gesellschaft 2 wurde festgehalten, dass für die Jahre 2004 und 2005 eine Feststellung der Einkünfte unterbleibt. Der Beschwerdeführer ist als Beteiligter im Spruch der Bescheide genannt. Dieses Ergebnis wurde, wie oben bereits angeführt, bislang vom Finanzamt in keinem neuerlich ergangenen Einkommensteuerbescheid an den Beschwerdeführer berücksichtigt. In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2004 und 2005 vom 15.12.2011 sind noch die ursprünglichen Verluste aus der Beteiligung an der Gesellschaft 2 enthalten.

Sowohl die Bescheide vom 20.10.2011 als auch die vom 21.09.2012 wurden dem Beschwerdeführer mittels Rückscheinbrief zugestellt.

## **Beweiswürdigung**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegensprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

## **Rechtslage**

### **1. Verjährung:**

Strittig ist zunächst, ob im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide bereits Verjährung eingetreten war.

Gemäß § 207 Abs. 1 und Abs. 2 BAO verjährt das Recht, Einkommensteuer festzusetzen fünf Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur



Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen werden. 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.

§ 209a Abs 2 BAO lautet: *„Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.“*

Bei den genannten Amtshandlungen muss es sich um Handlungen des örtlich und sachlich zuständigen Finanzamtes (abgesehen von Grundlagenbescheiden, Messbescheiden oder Zerlegungen betreffenden Amtshandlungen, vgl Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, Anm 6 zu § 209) handeln und die Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (Ritz, BAO<sup>6</sup> Tz 2 und 9 zu § 209; vgl auch VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098). Als Amtshandlung kommt auch ein Telefongespräch oder die Aufforderung zur Einreichung von Abgabenerklärungen in Betracht, wobei zu beachten ist, dass die Zusendung der Abgabenerklärungsformulare regelmäßig eine solche Aufforderung zur Abgabe einer Abgabenerklärung darstellt (VwGH 30.9.1998, 94/13/0012, VwGH 29.11.2010, 2010/17/0188).

Feststellungsbescheide verlängern die Verjährungsfrist auch für jene Abgabeanprüche, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet sind (Feststellungsbescheide nach § 188 BAO, auch wenn diese von einem für die Erhebung der „abgeleiteten“ Einkommensteuer nicht örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden; vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, Tz 9 zu § 209; VwGH 28.2.1995, 95/14/0021).

Die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen sind auch abgabenbehördliche Prüfungen (zB VwGH 4.12.2003, 2003/16/0133; 18.10.2005, 2005/16/0037; 15.12.2010, 2007/13/0157; 9.11.2011, 2011/16/0070; 28.2.2012, 2008/15/0005, 2008/15/0006; 24.4.2013, 2010/17/0242)

Abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, verlängern die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Abgaben (VwGH 24.2.1999, 98/13/0235; 22.11.2001, 98/15/0056; Ritz, BAO<sup>6</sup>, Tz 16 zu § 209).

Der dem Abgabepflichtigen bekannt gegebene Prüfungsauftrag bewirkt die Verjährungsfristverlängerung, nicht jedoch bereits seine bloße Ausfertigung (Reger/Stoll, BAO, Tz 2 zu § 209; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

Gemäß § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben sieben Jahre bzw nach der neuerlichen Änderung durch das BetrugsbekämpfungsgG 2010 zehn Jahre. Dies gilt unabhängig von der Dauer der Verjährungsfrist bei nicht hinterzogenen Abgaben.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (zB VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072; 23.2.2010, 2007/15/0292; 22.2.2012, 2009/16/0032), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; 17.12.2003, 99/13/0036). Diese Beurteilung hängt nicht davon ab, ob der Prüfungsauftrag auf § 99 Abs 2 FinStrG Bezug genommen hat (VwGH 20.6.1990, 86/13/0168).

Im ersten Schritt ist zu klären welche Verjährungsfrist im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommt. Eine eindeutige bescheidmäßige Feststellung über das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung wurde weder beim Beschwerdeführer noch bei den Mitunternehmenschaften getroffen. In den Bescheiden vom 20.10.2011 und vom 21.9.2012 wurden zwar immer wieder vorgetäuschte Handlungen erwähnt und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verneint, über eine Abgabenhinterziehung nach Finanzstrafgesetz wurde aber nicht abgesprochen. Ein gerichtliches Finanzstrafverfahren wegen Abgabenhinterziehung bei den Geschäftsführern der Gesellschaften, an denen der Beschwerdeführer beteiligt war, wurde eingestellt. Eine Abgabenhinterziehung kann daher im gegenständlichen Verfahren weder im Einkommensteuerverfahren noch im Feststellungsverfahren eindeutig festgestellt werden. Es ist also die (allgemeine) 5-jährige Verjährungsfrist anzuwenden.

#### Verjährung 2001:

Eine nach außen gerichtete Amtshandlung innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist war zunächst die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2001 am 5.11.2002. Weitere die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen waren der Bescheid über die Wiederaufnahme vom 26.3.2004 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 4.4.2004. Damit verlängerte sich die Verjährungsfrist für 2001 jedenfalls bis 31. Dezember 2007. Der Beschwerdeführer war im Jahr 2001 nur an der Gesellschaft 1 beteiligt. Laut Aktenlage fanden jedoch im Jahr 2007 weder beim Beschwerdeführer noch bei der Gesellschaft 1 weitere die Verjährungen verlängernde Amtshandlungen statt. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2001 vom 15.12.2011 ist somit ergangen, obwohl bereits Verjährung eingetreten war. Der Bescheid war daher aufzuheben.

#### Verjährung 2002:

Dasselbe gilt für das Jahr 2002. Eine nach außen gerichtete Amtshandlung innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist war zunächst ebenfalls die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2002 am 8.5.2003. Damit verlängerte sich die Verjährungsfrist bis 31. Dezember 2008. Auch im Jahr 2002 war der Beschwerdeführer

nur an der Gesellschaft 1 beteiligt. 2008 fanden, wie schon 2007, nach den vorliegenden Akten keine Verlängerungshandlungen statt. Der angefochtene Bescheid vom 15.12.2011 betreffend Einkommensteuer 2002 ist daher wegen eingetretener Verjährung aufzuheben.

#### Verjährung 2003:

Eine nach außen gerichtete Amtshandlung innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist war zunächst wiederum die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2003 am 15.6.2004, welche die Frist bis Ende 2009 verlängerte. Da auch auf die Erlassung von Feststellungsbescheiden gerichtete Amtshandlungen die Verjährungsfrist der davon abgeleiteten Abgaben verlängern, stellen die im Zuge der Außenprüfung bei der Gesellschaft wirksam nach außen vorgenommenen Amtshandlungen Unterbrechungshandlungen im gegenständlichen Einkommensterverfahren dar. Mit der Außenprüfung bei der Gesellschaft 1 für die Jahre 2001 bis 2007 wurde laut vorliegendem unterschriebenen Prüfungsauftrag am 21.10.2009, also im letzten Jahr der laufenden Verjährungsfrist im Einkommensterverfahren 2003, begonnen. Die Verjährungsfrist verlängert sich daher um ein weiteres Jahr bis zum 31.12.2010. Beendet wurde die Außenprüfung mit deren Abschluss am 29.11.2010 (Prüfungsbericht vom 29.11.2010). Dadurch würde die Verjährungsfrist abermals bis Ende des Jahres 2011 verlängert. Schließlich erging im Jahr 2011 am 15.12. der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2003, der ebenfalls eine Verlängerungshandlung darstellt. Somit ist für das Jahr 2003 keine Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommensteuer eingetreten.

#### Verjährung 2004:

In den Jahren 2004 und 2005 war der Beschwerdeführer neben der Gesellschaft 1 auch an der Gesellschaft 2 beteiligt. Der Einkommensteuererstbescheid für 2004 erging am 02.02.2006 und verlängerte die Verjährungsfrist daher bis zum 31.12.2010. Im Jahr 2010 brachte der Beschwerdeführer eine (nicht in diesem Verfahren gegenständliche) Berufung gegen den Bescheid vom 16.12.2009 ein und am 9.7.2010 erging die entsprechende abweisende Berufungsvorentscheidung, die eine weitere Verlängerungshandlung darstellt. Auch in den beiden Feststellungsverfahren (Gesellschaft 1 und Gesellschaft 2) fanden im Jahr 2010 Verlängerungshandlungen statt, wie beispielsweise der Abschluss der Außenprüfung bei der Gesellschaft 1 (siehe oben) und der entsprechende Bescheid vom 29.11.2010, sowie der Bescheid vom 30.03.2010 die Gesellschaft 2 betreffend, gegen die der Beschwerdeführer ebenfalls Berufung erhob. Die Verjährungsfrist verlängerte sich daher bis Ende 2011. Im Jahr 2011 erging der mit gegenständlicher Beschwerde angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 15.12.2011. Für das Jahr 2004 ist daher ebenfalls keine Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommensteuer eingetreten.

#### Verjährung 2005:

Für das Jahr 2005 ist eindeutig keine Verjährung eingetreten, zumal die Verjährungsfrist aufgrund des die Verjährung verlängernden Einkommensteuerbescheides vom 9.11.2006 am 31.12.2011 endete. Am 15.12.2011 erging der im gegenständlichen

Verfahren angefochtene Einkommensteuerbescheid. Dem Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 15.12.2011 steht daher die Einrede der eingetretenen Verjährung nicht entgegen.

## **2. Einwendungen gegen die im Feststellungsverfahren getroffenen Feststellungen:**

Neben der Verjährung wurde in der Beschwerde die Unrichtigkeit der in den Feststellungsverfahren ergangenen Bescheide eingewendet.

Aus den §§ 185 ff BAO ergibt sich ein System von Grundlagenbescheiden und davon abgeleiteten Bescheiden. Gemäß § 192 BAO besteht im Einkommensteuerverfahren eine Bindung an die im Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid für abgeleitete Bescheide) enthaltene Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO. Dies auch dann, wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist (vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, Tz 1 zu § 252).

§ 252 Abs 1 BAO lautet: *„Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.“*

§ 252 Abs 1 BAO betrifft Bescheide im Sinne der §§ 186 und 188 BAO (vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, Tz 6 zu § 252).

Feststellungsbescheide gemäß § 188 sind - so wie im Beschwerdefall - Grundlagenbescheide für Einkommensteuerbescheide (vgl VwGH 19.3.2002, 2002/14/0005; VwGH 25.9.2002, 97/13/0098; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069).

§ 252 Abs 1 bis 3 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können (siehe Ritz BAO<sup>6</sup>, Tz 3 zu § 252). Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist dieses Rechtsmittel diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 23.3.2000, 2000/15/0001; VwGH 19.3.2002, 2002/14/0005; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069; Ritz, BAO<sup>6</sup>, Tz 3 zu § 252).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001-2005 angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (dh. in Grundlagenbescheiden für die Festsetzung der Einkommensteuer) als Anteile des Beschwerdeführers an den Einkünften der Gesellschaft 1 und der Gesellschaft 2 festgestellt worden sind.

Mit der gegenständlichen, konkret gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 gerichteten, Beschwerde bestreitet der Beschwerdeführer die Richtigkeit der angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund seiner Beteiligungen

an den beiden Mitunternehmerschaften. Er hat somit im Verfahren gegen die Einkommensteuerbescheide Einwendungen vorgebracht, die sich gegen Entscheidungen richten, die in den Feststellungsbescheiden getroffen worden sind.

Nach dieser Rechtslage (§ 252 Abs. 1 BAO) und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hätte demnach der Beschwerdeführer seine Bedenken in einem Rechtsmittel (Beschwerde) gegen die zugrundeliegenden Feststellungsbescheide vorbringen müssen. Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005 ist daher auch aus diesem Grund abzuweisen.

### **3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2004 und 2005 betreffend Beteiligung an der Gesellschaft 2:**

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

„Nach jeder Richtung hin“ umfasst ausdrücklich auch eine verbösernde Entscheidung zum Nachteil des Beschwerdeführers, zumal nach dem Wortlaut des § 279 Abs 1 kein Verböserungsverbot besteht. (zB UFS 21.09.2004, RV/0771-G/02; Ritz, BAO<sup>6</sup>, Tz 13 zu § 279 mwN.).

Die Rechtsmittelbehörde hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes idR zu berücksichtigen (vgl.Ritz, BAO<sup>6</sup>, Tz 31 zu § 279).

Ein Erkenntnis, das eine „abgeleitete“ Abgabe betrifft, hat gemäß § 192 die Feststellungsbescheide, die im Zeitpunkt seiner Erlassung dem Rechtsbestand angehören, zu berücksichtigen (Ritz, BAO<sup>6</sup>, Tz 31 zu § 279).

In den Jahren 2004 und 2005 war der Beschwerdeführer wie oben angeführt nicht nur an der Gesellschaft 1, sondern auch an der Gesellschaft 2 beteiligt. Die Einkommensteuerbescheide betreffend diese beiden Jahre ergingen am 15.12.2011. Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15.12.2011 wurde dem Beschwerdeführer ein Verlustanteil von € -78.092,45 aus seiner Beteiligung an der Gesellschaft 2 zugewiesen. Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 15.12.2011 wurde ihm ein Verlust in der Höhe von €- 27.000,- aus dieser Beteiligung zugewiesen. Am 21.09.2012 erging bei der Gesellschaft 2 jedoch ein neuerlicher Einkünftefeststellungsbescheid, in dem festgestellt wurde, dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Mitunternehmerschaft vorliegen. Somit sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der Gesellschaft 2 in den Jahren 2004 und 2005 auszuschneiden. Aufgrund der Bindungswirkung an den Grundlagenbescheid, sind daher die Einkünfte in den Einkommensteuerbescheiden

2004 und 2005 dahingehend abzuändern und die Verlustanteile entsprechend zu kürzen, zumal zum Zeitpunkt der Erlassung dieses Erkenntnisses der Feststellungsbescheid vom 21.09.2012 dem Rechtsbestand angehört.

#### **4. Vorläufigkeit Einkommensteuer 2005:**

Der Einkommensteuerbescheid das Jahr 2005 betreffend erging bislang nur vorläufig.

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist. Nach Abs 2 dieser Bestimmung ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Nach Lehre (Ritz BAO, Tz 3 zu § 200; Doralt/Renner, EStG14, Tz 565 zu § 2) und Rechtsprechung (zB. VwGH 17.9.1996, 95/14/0052) ist eine vorläufige Bescheiderlassung nur bei vorübergehenden Hindernissen in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich, die der zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht entgegenstehen, zulässig.

In der Bescheidbegründung ist zwar anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend gewesen ist, fehlt eine solche Begründung, tut dies der Vorläufigkeit keinen Abbruch (Fischerlehner, Abgabenverfahren, § 200 BAO, S. 257 Punkt 4; so auch VwGH 28.2.2012, 2010/15/0164).

Auch Verwaltungsgerichte können eine Endgültigerklärung vornehmen bzw eine endgültige Festsetzung durch eine vorläufige ersetzen (Ritz, BAO, Tz 18a zu § 200).

Die Vorläufigkeit wurde vom Finanzamt im Bescheid vom 15.12.2011 nicht begründet. Im Einkommensteuererstbescheid vom 9.11.2006 wurde die Vorläufigkeit mit der *„Ungewissheit des Umfangs der Abgabepflicht aufgrund eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens“* begründet. Den Entscheidungen über die Beschwerden im Feststellungsverfahren liegen jedoch ausschließlich Rechtsfragen zu Grunde. Eine Ungewissheit im Tatsachenbereich ist im Beschwerdefall nicht gegeben, zumal sämtliche Ermittlungen abgeschlossen sind. Nach dem ermittelten Sachverhalt ist die Abgabepflicht hinsichtlich des Jahres 2005 gewiss und die Abgabenfestsetzung hat endgültig zu erfolgen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung 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.

Da sich die Rechtsfolge der Aufhebung eines Abgabenbescheides infolge Verjährung unmittelbar aus den Verjährungsbestimmungen (vgl. §§ 207 ff BAO), jene aus der Beschränkung des Beschwerderechts gegen abgeleitete Bescheide unmittelbar aus § 252 BAO ergibt, liegt im konkreten Fall keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg-Aigen, am 3. April 2019