



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LLM, über die Revision des C P in P, vertreten durch Mag. Dr. Florian Legit, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Bürgerstraße 26, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Juli 2022, Zl. RV/3100588/2021, betreffend Einkommensteuer und Anspruchszinsen für das Jahr 2001 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich, Dienststelle Landeck Reutte), den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Der Revisionswerber war - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - bis zur Aufkündigung des Gesellschaftsverhältnisses am 5. Juli 2001 Mitgesellschafter einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, die im Jahr 2001 eine Schischule betrieb und teilweise Leistungsentgelte „schwarz“ vereinnahmte. Die Gewinnbeteiligung der Mitgesellschafter war dabei nach einem sogenannten Topfsystem organisiert, wobei der Gewinn der Gesellschaft nach einem komplizierten Punktesystem (abhängig von Ausbildungsstand, Betriebszugehörigkeit, Anzahl der geleisteten Stunden, etc.) an die Gesellschafter verteilt werden sollte. Zuständig für die Gewinnverteilung war ausschließlich der Leiter der Schischule, der - nach einer Anzeige bei der Staatsanwaltschaft - für die Jahre 2000 und 2001 eine abgabenrechtliche Selbstanzeige erstattete.
- 2 Im Jahr 2004 fand bei der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht eine die Jahre 1998 bis 2001 umfassende Außenprüfung statt. Für diese Jahre wurden daraufhin nach Wiederaufnahme der Verfahren (neue) Feststellungsbescheide erlassen (Ausfertigungsdatum 5. August 2005), die in Rechtskraft erwuchsen.
- 3 Mit Schreiben vom 6. Oktober 2009 beantragte die Gesellschaft hinsichtlich der Feststellungsbescheide 1998 bis 2001 die Wiederaufnahme der Verfahren, woraufhin das Finanzamt mit Bescheiden vom 18. November 2009 die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften wiederaufnahm und



neue Feststellungsbescheide erließ. Für die Jahre 1998 bis 2000 wurden aufgrund gravierender Aufzeichnungsmängel Hinzuschätzungen von ca. 8 % der erklärten Umsätze vorgenommen. Im Jahr 2001 wurde den Erlösen Schwarzumsätze in beträchtlicher Höhe hinzugerechnet. Die vom Prüfer berücksichtigten Schwarzlöhne wurden von der Abgabenbehörde unverändert übernommen. Die Schwarzumsätze wurden im Feststellungsbescheid 2001 ausschließlich dem Leiter der Schischule zugerechnet.

- 4 Mit Erkenntnis vom 10. März 2021, RV/3100132/2021, entschied das BFG über die dagegen erhobene Beschwerde. Der diesbezüglichen Beschwerde wurde insoweit Folge gegeben, als die festgestellten Schwarzumsätze auf die (ehemaligen) Gesellschafter im Ausmaß ihrer Beteiligung aufgeteilt wurden. Das Erkenntnis wurde unter Anführung (aller) Gesellschafter zu Händen des Leiters der Schischule zugestellt und erwuchs in Rechtskraft.
- 5 Mit Ausfertigungsdatum 26. Mai 2021 erließ das Finanzamt daraufhin gegenüber dem Revisionswerber und Mitgesellschafter einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2001. Begründend führte es aus, für das Jahr 2001 liege eine Abänderungsbefugnis vor; die Voraussetzungen des § 209a Abs. 2 BAO seien erfüllt. Ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 26. Mai 2021 erging ein Bescheid des Finanzamts betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2001.
- 6 Gegen diese Bescheide erhob der Revisionswerber Beschwerde, in der er ausführte, der Rechtsmittelbelehrung des geänderten Einkommensteuerbescheides sei zu entnehmen, dass dieser nicht mit der Begründung angefochten werden könne, die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend. Letztgenannter Umstand zeige einen schwerwiegenden Verfahrensmangel auf. Das diesbezügliche Erkenntnis des BFG sei ihm nicht zugestellt worden. Er habe keinerlei (weitere) Zahlungen erhalten als die im damaligen Feststellungsverfahren erklärten Beträge. Die Hinzurechnungen aus Schwarzgeschäften auch an ihn könne nicht rechtmäßig sein; die Unterschlagung von sog. „Topfüberschüssen“ durch den damaligen Schischulleiter sei nämlich ein Grund für die Gesellschaftsauflösung gewesen.



- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG - nach einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts und einem Vorlageantrag des Revisionswerbers - die Beschwerde des Revisionswerbers ab. Begründend führte es insbesondere aus, der Schischulleiter sei die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person der Gesellschaft bürgerlichen Rechts gewesen. Seiner Vertretungsbefugnis sei auch nach Beendigung der Gesellschaft nicht widersprochen worden, weshalb die Zustellung des Erkenntnisses des BFG vom 10. März 2021, RV/3100132/2021, unter Auflistung aller Gesellschafter zu Recht an ihn erfolgt sei (Hinweis auf § 81 Abs. 6 und 8 BAO). Der Einwand des Revisionswerbers, die Zustellung des Feststellungsbescheides sei mit einem schweren Verfahrensmangel behaftet, weil dieser an jeden Gesellschafter erfolgen hätte müssen, erweise sich sohin als unzutreffend. Der Revisionswerber und seine Mitgesellschafter hätten es verabsäumt, gegen die Vertretungsbefugnis des Schischulleiters Widerspruch zu erheben.
- 8 Im Revisionsfall sei vom Vorliegen einer hinterzogenen Abgabe auszugehen, weshalb die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2001 sieben Jahre betrage. Sie hätte sohin am 31. Dezember 2008 geendet. Durch die nach außen durchgeführten Amtshandlungen (Feststellungsbescheide für das Jahr 2001 vom 5. August 2001 und vom 18. November 2009) habe sich die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer 2001 auf weitere zwei Jahre (bis 31. Dezember 2010) verlängert. Am 18. Jänner 2010 sei gegen den Feststellungsbescheid 2001 Beschwerde erhoben worden; die Voraussetzungen des § 209a Abs. 2 BAO seien sohin erfüllt.
- 9 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision. Darin erachtet sich der Revisionswerber in seinem Recht verletzt, dass gegen ihn für Einkünfte aus selbständiger Arbeit betreffend das Steuerjahr 2001 kein geänderter Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO zum Bescheid vom 20. Dezember 2002 zu erlassen gewesen wäre sowie keine Anspruchszinsen festzusetzen gewesen wären. Zur Zulässigkeit der Revision wird vorgebracht, das BFG weiche von näher bezeichneter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Verjährung ab, weil das BFG zu Unrecht von einer Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO ausgegangen sei.



Gegenüber dem Revisionswerber sei nämlich mit dem Einkommensteuerbescheid vom 26. Mai 2021 bzw. frühestens mit dem Erkenntnis des BFG vom 10. März 2021 erstmals eine nach außen erkennbare Amtshandlung hinsichtlich der im Wege der Gewinnverteilung seinem Einkommen aus dem Jahre 2001 hinzuzurechnenden Schwarzumsätze gesetzt worden. Im vorangegangenen Feststellungsbescheid vom 18. November 2009 seien hingegen gegenüber dem Revisionswerber nicht die nun mit 26. Mai 2021 festgesetzten Schwarzumsätze als Abgabenanspruch geltend gemacht worden, sondern seien sämtliche Schwarzumsätze dem ehemaligen Mitgesellschafter und Leiter der Schischule zugerechnet worden, wobei dieser Bescheid betreffend den Revisionswerber lediglich auf seinen gemeldeten Umsätzen bzw. Gewinnen basiert habe, sodass daraus keine nach außen gerichtete Amtshandlung hinsichtlich etwaiger - nicht gemeldeter - Schwarzumsätze erblickt werden könne. Der vom BFG angeführte [Feststellungs]Bescheid vom 5. August 2001 für das Jahr 2001 habe auch in keinster Weise die nun mit Bescheid vom 26. Mai 2021 festgesetzten Abgaben umfasst, zumal zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal die Selbstanzeige des Leiters der Schischule vorgelegen sei, weshalb diese Amtshandlung daher auch nicht geeignet gewesen sei, die Verjährung nach § 207 Abs. 1 BAO gegenüber dem Revisionswerber zu verlängern. Auch die Feststellungsbescheide vom 5. August 2005 hätten sich nicht auf den Revisionswerber bezogen, sodass auch sie nicht zur Verlängerung der Verjährungsfrist geeignet gewesen seien, weshalb diese sohin per dato 31. Dezember 2008 geendet habe und der festgesetzte Abgabenanspruch als verjährt zu beurteilen sei. Andererseits gelte es in rechtlicher Hinsicht den Einwand der absoluten Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO zu beachten, wonach das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches, welcher für das Jahr 2001 im Zeitpunkt des Ablaufs dieses Jahres liege, verjähre.

10 Mit diesem Vorbringen wird eine Zulässigkeit der Revision nicht dargetan.

11 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

- 12 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.
- 13 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 14 Das Recht eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.
- 15 Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO u. a. bei der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer fünf Jahre. Nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO betrug die Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, im Streitjahr sieben Jahre (§ 323 Abs. 27 BAO). Dabei kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung der Frage, ob die Abgabe hinterzogen war, nicht darauf an, ob der Abgabepflichtige selbst für die Hinterziehung der Abgabe verantwortlich war (vgl. VwGH 21.3.2018, Ra 2017/13/0007, mwN).
- 16 Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO 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.



- 17 Die Verjährung des Bemessungsrechtes wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabensanspruches vorgenommene, nach außen erkennbare Handlung verlängert - auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat (vgl. zB VwGH 18.7.2002, 2002/16/0159) oder diese behördlichen Schritte der tatsächlich abgabepflichtigen Person nicht zur Kenntnis gelangt sind (vgl. VwGH 29.9.1982, 0201/80).
- 18 Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat, stellt sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar und zielt auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle beteiligten Steuersubjekte gewährleistet, und die Durchführung von Parallelverfahren für die einzelnen Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Ausschnitt der Einkommensteuer-Verfahren der Beteiligten, der im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für die Beteiligten durchzuführen wäre, in ein einheitliches Sonderverfahren zusammengefasst (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121, sowie VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).
- 19 Nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens und insbesondere auch die Erlassung der in Betracht kommenden Feststellungsbescheide haben daher für die Abgaben, deretwegen die Feststellung zu erfolgen hat, verjährungsfristverlängernde Wirkung (vgl. *Ellinger ua*, BAO³ § 209 Rz 5). Dies gilt selbst dann, wenn eine als Feststellungsbescheid intendierte und tatsächlich zugegangene Erledigung aus rechtlichen Gründen (etwa einer Fehlbezeichnung des Bescheidadressaten) keine rechtliche Wirksamkeit als Feststellungsbescheid entfaltet (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001).
- 20 Im Revisionsfall bestreitet der Revisionswerber nicht, dass das Finanzamt die beiden von ihm genannten Feststellungsbescheide erlassen und damit im



Feststellungsverfahren nach außen erkennbare Amtshandlungen gesetzt hat. Da das Feststellungsverfahren aber die Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten darstellt, hat die Erlassung eines Feststellungsbescheids damit nach der zitierten hg. Rechtsprechung hinsichtlich der Einkommensteuer aller Beteiligten (und damit auch der des Revisionswerbers) verjährungsfristverlängernde Wirkung. Dabei entfaltet eine Verlängerungshandlung stets hinsichtlich des gesamten betroffenen Abgabenanspruchs, hier der Einkommensteuer 2001 des Revisionswerbers, Rechtswirkung und nicht lediglich hinsichtlich einzelner Einkunftstatbestände, weshalb es unerheblich ist, welche Fragen im Feststellungsverfahren 2001 konkret behandelt worden sind (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001).

- 21 Zum Hinweis der Revision auf die absolute Verjährung ist schließlich zu sagen, dass nach § 209a Abs. 2 BAO einer Abgabenfestsetzung der Eintritt der (auch absoluten) Verjährung nicht entgegensteht, wenn sie unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde abhängt. Eine Abhängigkeit in diesem Sinne ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Abgabenfestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216; *Ellinger ua*, BAO³ § 209a Rz 4 und 10).
- 22 In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher ohne weiteres Verfahren zurückzuweisen.

W i e n , am 10. März 2023