

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch FIDAS Graz Steuerberatung GmbH, Petersbergenstraße 7, 8042 Graz, über die Beschwerde vom 17.Mai 2011, bei der Abgabenbehörde eingelangt am 19. Mai 2011, gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 6. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2004, ergangen zur Steuernummer 99/9999, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Gegenstand des anhängigen Rechtsmittelverfahrens ist der Einwand der Verjährung gegen den angefochtenen Einkommensteuer- (ESt-) Bescheid 2004 des Finanzamtes X (FA) vom 6.Mai 2011, der auf Basis des [§ 295 Abs. 1 BAO](#) erging und mit bescheidmäßigen Feststellungen aufgrund des Ergebnisses einer Außenprüfung (AP) bei der XY- GmbH & Co KG, FN 999999x (im Folgenden *Pflegeheim-KG*) begründet ist, bei welcher der Beschwerdeführer (Bf) bis zur AP in der Funktion eines Kommanditisten erfasst war.

Die Rechtsmittel gegen den verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheid zielt auf eine ersatzlose Aufhebung ab, um den „ursprünglichen“ Bescheid „wieder in Rechtskraft erwachsen zu lassen.“

Der Bf begründet seine Berufung gegen den geänderten ESt-Bescheid 2004 mit einer „möglichen Verjährung“ im Gefolge der Rechtsmittelerledigungen betreffend die nach der AP an die *Pflegeheim-KG* ergangenen Feststellungsbescheide nach § 188 BAO und beantragt zugleich, sein Rechtsmittel - zur Vermeidung „einer allfälligen Verjährung“ des ESt-Bescheides - bis zur Erledigung des Rechtsmittels „gegen die Steuerbescheide“ der *Pflegeheim-KG* „offen zu halten“, auch für den Fall, dass dieses „unzulässig ist“.

Nach antragsgemäßer Aussetzung der verfahrensgegenständlichen ESt-Schuld gemäß § 212a BAO und mehrjähriger faktischer Aussetzung der RM-Erledigung durch das FA, erging am 13.Nov.2018 u.a. zur Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2004 eine abweisende Beschwerdeentscheidung (BVE) mit Verweis auf die Bestimmungen des § 252 Abs. 1 und Abs. 2 BAO.

Im dagegen gemäß § 264 BAO eingebrachten Vorlageantrag (VA) beschränkte sich der Bf auf die Wiederholung seines bisherigen Vorbringens.

Eine Aufforderung zur Konkretisierung seines Rechtsmittelvorbringens im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren ließ er unbeantwortet.

Andererseits hielt das FA die erstmals im Vorlagebericht vertretene Argumentation, dass aufgrund der Rechtsgrundlage der bei der *Pflegeheim-KG* durchgeführten AP (§ 99 Abs.2 FinStrG) die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben bei den in der Folge gemäß § 295 Abs.1 BAO ergangenen ESt-Bescheiden des Bf zum Tragen komme, im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren nicht mehr aufrecht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I.) Als Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens (Auswertung der vorgelegten Verfahrensunterlagen, BFG-Vorhalteverfahren, abgabenbehördlichen Datenbanken), legt das BFG der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung folgenden Sachverhalt als erwiesen zugrunde:

Der – steuerlich vertretene - Bf, ein zwischenzeitig pensionierter Facharzt, erzielte neben den Einkünften aus seiner ärztlichen Tätigkeit langjährig auch Einkünfte aus Beteiligungen an verschiedenen Personengesellschaften, darunter seit 1986 auch aus einer über einen Treuhänder gehaltenen Kommanditbeteiligung an der *Pflegeheim-KG*.

Nach Ergehen von Gewinn-/Einkünftefeststellungsbescheiden an Personengesellschaften mit Beteiligung des Bf erließ das FA jeweils nach § 295 Abs. 1 BAO geänderte ESt-Bescheide.

Zum Jahr 2004 war zunächst am 20.Jänner 2006 ein erklärungskonformer ESt-Bescheid ergangen, dem am 18.Juli 2006 eine Bescheidänderung nach § 295 Abs. 1 BAO gefolgt war. Beide Bescheide waren jeweils unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

In den Jahren 2010/2011 führte das FA bei der *Pflegeheim-KG* auf Basis des § 99 Abs. 2 FinStrG eine AP für 2003-2005 durch.

Als erste Amtshandlung mit Außenwirkung findet sich in den abgabenbehördlichen Unterlagen ein von der steuerlichen Vertretung der Gesellschaft - lt. FA aus Protest gegen die Rechtsgrundlage der AP - nicht unterzeichneter Prüfungsauftrag betreffend eine

finanzstrafbehördliche Prüfung der Umsatzsteuer sowie der Gewinnfeststellungen (§ 188 BAO) für den Zeitraum 2003 – 2005, in welchem das Prüfungsorgan den Prüfungsbeginn mit 4.Okt.2010 unterschriftlich bestätigt.

Dem zugehörigen AP-Bericht vom 29.März 2011 zufolge, fand in diesem AP-Verfahren am 13.Dez.2010 eine Schlussbesprechung statt, der am 25.März 2011 in gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Gewinnfeststellungsverfahren auf Basis des § 188 BAO erlassene „Nichtfeststellungsbescheide“ des FA für 2003-2005 folgten.

Das abgabenbehördliche Rechtmittelverfahren betreffend die am 9.Mai 2011 eingebrachte Berufung gegen diese Bescheide wurde zeitlich parallel zum verfahrensgegenständlichen Rechtsmittel des Bf geführt bzw. zur Entscheidung an das BFG vorgelegt. Eine Entscheidung ist in diesem BFG-Verfahren bisher noch nicht ergangen.

Kurz vor Einbringung der Berufung vom 9.Mai 2011 gegen die „Nichtfeststellungsbescheide“ 2003-2005 vom 25.März 2011 hatte das FA am 6.Mai 2011 u.a. den verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheid 2004 an den Bf erlassen, der im Gefolge der AP bei der *Pflegeheim KG* wiederum auf Basis des § 295 Abs. 1 BAO ergangen war.

II. Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, *„ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Änderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides vom Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen. 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.“*

„Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.“ (§ 302 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013)

§ 295 Abs. 4 BAO in der vom 1.Sept.2019 bis 31.Dez.2020 geltenden Fassung BGBl I 62/2019 lautet: *„Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines - Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines - Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.“*

Der letzte Satz des [§ 295 Abs. 4 BAO](#) idF [BGBl. I Nr. 62/2019](#) wurde vom VfGH mit Erkenntnis vom 4. Dezember 2019, G 159/2019 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung trat mit Ablauf des 31. Dezember 2020 in Kraft. Frühere gesetzliche Bestimmungen traten nicht wieder in Kraft.

Aufgrund der Neufassung des § 295 Abs. 4 BAO durch [BGBl. I Nr. 3/2021](#) lautet die Bestimmung seit 8. Jänner 2021 wie folgt:

*„Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines
- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,
gerichtet ist, als unzulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, sind auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabensatzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird.“*

Die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer beträgt nach [§ 207 Abs. 2 BAO](#) grundsätzlich fünf Jahre, im Fall einer Abgabenhinterziehung zehn Jahre. Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist ([§ 208 Abs. 1 lit a BAO](#)).

Gemäß § 4 Abs. 2 lit a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres für das die Veranlagung vorgenommen wird.

„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.“ ([§ 209 Abs. 1 BAO](#))

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe grundsätzlich spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Doch steht einer Abgabensatzung, die in einer Beschwerdeentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen ([§ 209a Abs. 1 BAO](#)).

Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung auch dann nicht entgegen, wenn die betreffende Beschwerde vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde ([§ 209a Abs. 2 BAO](#)).

III. Im anhängigen Verfahren zur ESt 2004, in dem der Abgabenanspruch mit Ablauf des Jahres 2004 entstand, endete die nach Ergehen der beiden ESt-Bescheide vom 20.Jänner 2006 bzw. 18.Juli 2006 nach § 209 Abs.1 BAO mit sechs Jahren zu bemessende Verjährungsfrist am 31.Dez.2010.

Da das Verfahrensergebnis keine Hinweise auf eine finanzstrafrechtlich relevante Beteiligung des Bf am steuerlichen Ergebnis jener Personengesellschaft erbrachte, deren Gewinn tangente Grundlage für die Änderung des verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheides 2004 war, kommt die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogenen Abgaben - in Übereinstimmung mit der geänderten Position des FA im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren - nicht zur Anwendung.

Entscheidend ist daher, ob die vor Ablauf des Jahres 2010 gesetzten Maßnahmen des FA im Verfahren betreffend die Einkommensteuerfestsetzung des Bf für 2004 als Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO zu werten sind.

Eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung eines Steueranspruches unternimmt. Die Verlängerungshandlung muss aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein. Die Wirkung einer Verlängerung der Verjährungsfrist beschränkt sich auf jene Abgaben und Abgabenschuldner, auf welche sich die Verlängerungshandlung bezieht.

Abgabenbehördliche Prüfungen sind hinsichtlich der zu prüfenden/geprüften Abgaben und Zeiträume zur Verlängerung der Verjährungsfrist geeignete Amtshandlungen. Dies umfasst Prüfungsaufträge ebenso wie die hinreichend konkretisierte Ankündigung einer (allenfalls sogar später verschobenen) Prüfung, gilt allerdings nicht für die bloße Ankündigung von Verlängerungshandlungen. Doch kann eine abgabenbehördliche Prüfung die Verlängerung der Verjährungsfrist nur für jene Abgabenschuldner und jene Abgaben bewirken, die Gegenstand der Prüfung sind (vgl. VwGH 30.1.2014, [2011/15/0111](#); VwGH 17.4.2008, [2006/15/0077](#); VwGH 6.7. 2006, [2006/15/0046](#); VwGH 30.10.2003, [99/15/0098](#); VwGH 25.5.2000, [99/16/0379](#); VwGH 24.2.1999, [98/13/0235](#); VwGH 11.4.1984, 82/13/0050, je mwV.).

Verlängerungshandlungen, die von der zuständigen Abgabenbehörde im Verfahren zur Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO gesetzt werden, sind auf die Realisierung der Einkommensteuer der Beteiligten für das Jahr der Einkünftefeststellung ausgerichtet. Daher

kommt ihnen auch für die Einkommensteuer der Beteiligten des betreffenden Jahres verjährungsverlängernde Wirkung zu (vgl. VwGH 26.7.2006, [2001/14/0212](#); VwGH 22.11.2001, [98/15/0056](#); VwGH 24.2.1999, 98/13/0235; VwGH 4.7.1995, 95/14/0036, je mwV).

Für das anhängige Verfahren relevant sind Verlängerungsmaßnahmen im dargestellten Sinn gegenüber der *Pflegeheim-KG*.

Mit der Ausfolgung des Prüfungsauftrages vom 4.Okt.2010 und der Durchführung der Schlussbesprechung am 13.Dez.2010 wurden nachweislich im letzten Jahr vor Eintritt der Festsetzungsverjährung für die verfahrensgegenständliche ESt 2004 des Bf Maßnahmen gesetzt, durch welche sich die Verjährungsfrist zufolge § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO um ein weiteres Jahr auf den 31.Dez. 2011 verlängerte.

Bei Ergehen des angefochtenen ESt-Bescheides 2004 vom 6.Mai 2011 war die im Rechtsmittel in den Raum gestellte „*mögliche Verjährung*“ somit eindeutig noch nicht eingetreten. Dem Beschwerdevorbringen kommt daher keine Berechtigung zu.

Da Gründe für eine andere Beurteilung vom Bf im Verfahren trotz Aufforderung nicht dargetan wurden, kann lediglich aus der zeitlichen Parallelität des Rechtsmittelverfahrens gegen den nach dem AP-Verfahren bei der ehemaligen *Pflegeheim-KG* am 25.März 2011 ergangenen „Nichtfeststellungsbescheid“ (§ 188 BAO) 2004 geschlossen werden, dass das verfahrensgegenständliche Rechtsmittel der Vorsorge zur Umsetzung der ausstehenden BFG-Erledigung im Rechtsmittelverfahren betreffend diesen „Nichtfeststellungsbescheid“ (§ 188 BAO) dient.

Ist ein von einem Grundlagenbescheid abgeleiteter Bescheid ein Abgabenbescheid, so ist seine Änderung zufolge § 302 Abs. 1 BAO nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig, sofern keine Ausnahmeregelung greift. Zu Letzteren gehört neben der Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO auch die per 1.Sept.2019 eingeführte Bestimmung des § 295 Abs.4 BAO.

§ 209a Abs. 2 BAO kommt etwa bei Einkommensteuerbescheiden zum Tragen, die von einem Feststellungsbescheid nach § 188 BAO als Grundlagenbescheid abgeleitet sind, gegen welchen Beschwerde eingebracht wurde.

Keine Abhängigkeit iSd § 209a Abs. 2 BAO liegt allerdings vor, wenn sich das betreffende „Grundlagen-Rechtsmittel“ gegen einen Nichtbescheid richtet (VwGH 30.5.2012, [2008/13/0074](#); VwGH 2.9.2009, [2008/15/0216](#)).

Zur Vermeidung eines Rechtsschutzdefizits in Fällen, in welchen sich die mangelnde Bescheidqualität des Grundlagenbescheides erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung bei davon abgeleiteten Abgabenbescheiden herausstellt, wurde durch BGBl. I Nr. 62/2019 die Bestimmung des § 295 Abs.4 BAO geschaffen.

Die aus dem letzten Satz dieser Bestimmung resultierende zeitliche Befristung des seither bestehenden Antragsrechts wurde vom VfGH mit Erkenntnis vom 4. Dezember 2019, G 159/2019 als dem Normzweck der Regelung widersprechend aufgehoben und damit die zeitliche Befristung des Antragsrechts nach § 295 Abs. 4 BAO mit Ablauf des 31. Dezember 2020 beseitigt:

„Der Verfassungsgerichtshof begründete die Gesetzesaufhebung im Wesentlichen damit, dass der Gesetzgeber durch das Anknüpfen an die Rechtskraft des abgeleiteten Bescheides - ebenso wie durch das Anknüpfen an den Eintritt der Verjährung - in unsachlicher Weise nicht berücksichtige, dass das Antragsrecht seine rechtserhebliche Bedeutung (erst) im Zeitpunkt der Zurückweisung der Beschwerde betreffend die als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation erlange.“ (VwGH 18.5.2020, [Ra 2018/15/0121](#))

Die Neuregelung des § 295 Abs. 4 BAO durch BGBl. I Nr. 3/2021 erfolgte zur Umsetzung dieser höchstgerichtlichen Judikatur.

Da dem Bf somit seit 1. Jänner 2021 ein Antragsrecht auf Anpassung des verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheides 2004 an eine allfällige Feststellung des fehlenden Bescheidcharakters im Rechtsmittelverfahren der ehemaligen *Pflegeheim-KG* betreffend das Gewinnfeststellungsverfahren (§ 188 BAO) für 2004 zur Verfügung steht, erscheint sein Rechtsschutzbedürfnis nach einem offenen Rechtsmittelverfahren zum ESt-Bescheid 2004 nicht mehr gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur 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.

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der verwendeten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten VfGH- und VwGH-Judikatur.

Graz, am 13. April 2021

