

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Daniel Philip Pfau in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stremitzer & Winkler Steuerberatung GmbH, Volksgartenstraße 26, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 17. Februar 2012 gegen den Bescheid des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 20. Jänner 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2005 zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 20. Jänner 2012 änderte die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 6. Juli 2009 gemäß § 295 BAO. Begründend führte die belangte Behörde die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Linz zu Steuernummer ***1*** vom 21. November 2011 sowie des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt zu Steuernummer ***2*** (undatiert) an.

Mit Beschwerde (vormals: Berufung) vom 17. Februar 2012 wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Einbeziehung der genannten Einkunftstangenten (40.000 Euro aus der Beteiligung zu StNr ***2***; 374,92 Euro aus der Beteiligung zu ***1***). Begründend führte der Beschwerdeführer aus, dass auf Grund der Berufungsentscheidung des UFS zu RV/2133-W/10 vom 8. Juni 2011 rechtskräftig feststehe, dass der zur Steuernummer ***2*** ergangene Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 vom 7. April 2010 rechtlich nicht existent sei. Es gebe daher keinen rechtsgültigen Grundlagenbescheid, durch den dem Beschwerdeführer eine Einkunftstangente zugewiesen werden könne. Hinsichtlich der anderen Beteiligung (StNr ***1***) sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer keine Kenntnis von einem gültigen Grundlagenbescheid habe. Für beide Beteiligungen sei darauf hinzuweisen, dass aufgrund der inzwischen eingetretenen Verjährung keine neuen Grundlagenbescheide zu den genannten

Steuernummern mehr erlassen werden könnten und daher auch künftig keine Gewinnanteile mehr aus diesen Steuernummern zugewiesen werden könnten.

Mit Beschwerde vorentscheidung (vormals: Berufungsvorentscheidung) vom 5. März 2013 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, „dass Einkünfte aus diesen Beteiligungen [StNr. ***2*** und ***1***] nicht in der Einkommensteuerbemessungsgrundlage enthalten sind[,] sondern negative Einkünfte keine Berücksichtigung mehr gefunden haben. Zu beiden Beteiligungen sind Nichtfeststellungsbescheide (neuerlich) ergangen: zu StNr.: ***1*** mit Datum 21.11.2011 und zu StNr. ***4*** mit Datum 21.09.2012. Wirksame Grundlagenbescheide für eine Bescheiderlassung gem § 295 Abs. 1 BAO liegen daher vor.“

Im Vorlageantrag vom 4. April 2013 wiederholt der Beschwerdeführer im Wesentlichen sein Beschwerdevorbringen und ergänzt es dahingehend, dass ein nach dem Bescheiderlassungsdatum (20. Jänner 2012) erlassener Grundlagenbescheid vom 21. September 2012 (Nichtfeststellungsbescheid) den ursprünglich nichtigen Grundlagenbescheid nicht rückwirkend sanieren könne. Die zwischenzeitig erlassenen Nichtfeststellungsbescheide verstoßen gegen den Grundsatz der Einheitlichkeit der Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO. Der Zustellverfügung des Nichtfeststellungsbescheides vom 21. September 2012 zu StNr. ***2*** sei zu entnehmen, dass eine Zustellung an den Geschäftsherrn nicht erfolgt sei. Zudem werde bestritten, dass in der Zustellverfügung sämtliche stillen Gesellschafter erfasst seien. Der Zustellverfügung sei nämlich zu entnehmen, dass eine Zustellung an diverse Verlassenschaften erfolgt sei. Die Zustellung hätte aber an die Erben bzw. Vermächtnisnehmer erfolgen müssen, da diesen die Einkünfte zuzurechnen gewesen seien. Zudem bleibe zu klären, ob in der Zustellverfügung tatsächlich alle stillen Gesellschafter erfasst seien. Entsprechendes, also Unterlassung der Zustellung an alle Beteiligten, sei gemäß den Informationen des Beschwerdeführers auch beim Grundlagenbescheid zu StNr. ***1*** vom 21. November 2011 der Fall. Die neuerlich erlassenen Grundlagenbescheide (Nichtfeststellungsbescheide) seien daher wiederum nichtig, also Nichtbescheide, und seien auf diese Bescheide gestützte Berichtigungen gemäß § 295 BAO ebenfalls nichtig und rechtswidrig. Aufgrund in der Zwischenzeit eingetretener Verjährung hätten keine neuen Grundlagenbescheide zu den StNr. ***2*** und ***1*** erlassen werden können, bzw. sei eine Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 aufgrund eingetretener Verjährung nicht mehr zulässig. Das Recht, den Einkommensteuerbescheid 2005 zu ändern, sei per 31. Dezember 2011 verjährt. Die Erlassung von Nichtbescheiden sei keine Amtshandlung im Sinne des § 208 Abs. 1 BAO, die die Verjährungsfrist verlängere.

Mit Vorlage der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2005 beantragte die belangte Behörde die Beschwerde abzuweisen.

Mit Bescheid vom 21. November 2011 hat die Abgabenbehörde betreffend StNr. ***1*** ua für das Jahr 2005 festgestellt, dass „die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO [unterbleibt]. Die Gewinn- und Verlustanteile sind [...] damit auch nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die in der Anlage I [Anmerkung: in dieser wird ua der Beschwerdeführer angeführt] genannten Personen miteinzubeziehen.“ Vor der Rechtsmittelbelehrung findet sich folgender Hinweis: „Dieser Bescheid wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen bisher gemeinschaftliche Einkünfte zugerechnet wurden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).“ Der Bescheid wurde laut Zustellnachweis am 24. November 2011 von der steuerlichen Vertretung der Personenvereinigung übernommen und blieb in weiterer Folge unbekämpft.

Über die Beschwerden der Beteiligten (ua des Beschwerdeführers) gegen den Bescheid vom 21. September 2012 zu SteuerNr. ***2*** erkannte das Bundesfinanzgericht mit die Beschwerden als unbegründet abweisendem Erkenntnis vom 29. November 2022, RV/7100470/2014. Seitens des Beschwerdeführers wurde gegen diese Entscheidung kein Rechtsmittel erhoben.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Im Folgenden werden die das Veranlagungsjahr (2005) betreffenden Verfahrenshandlungen in tabellarischer Form festgestellt:

Est 2005	Verfahrenshandlung
08.01.2007	Erstbescheid
29.05.2007	§ 295 (1) wg F Bescheid zu ***3*** v. 18.04.2007
25.04.2008	§ 295 (1) wg F Bescheid zu ***1*** v. 22.04.2008
06.07.2009	Bescheid über Wiederaufnahme der Est 2005 + neuer Sachbescheid
03.02.2010	§ 295 (1) wg F Bescheid zu ***4*** v. 11.11.2009
19.02.2010	Beschwerde (Berufung) gg Bescheid v. 03.02.2010
08.06.2011	UFS (RV/2133-W/10) F-Bescheide zu ***4*** und ***4*** Nichtbescheide

29.07.2011	Beschwerdevorentscheidung – Aufhebung E-Bescheid v. 03.02.2010
20.01.2012	§ 295 (1) wg F Bescheid zu ***4*** und ***1*** v. 21.11.2011
17.02.2012	Beschwerde (Berufung) gg Bescheid v. 20.01.2012
05.03.2013	Beschwerdevorentscheidung - Abweisung
04.04.2013	Vorlageantrag
10.06.2013	Vorlage der Beschwerde

Sofern für das Beschwerdevorbringen hinsichtlich Festsetzungsverjährung relevant und in Ergänzung zu den bereits in der obenstehenden Tabelle festgestellten Amtshandlungen werden im Folgenden Amtshandlungen der belangten Behörde im Jahr 2011 festgestellt:

Einerseits erging am 29. Juli 2011 die den Bescheid vom 3. Februar 2010 aufhebende Beschwerdevorentscheidung. Des Weiteren erging zu SteuerNr. ***1*** (Beteiligter ua der Beschwerdeführer) eine mit 21. November 2011 datierte als „Bescheid(e) über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO für die Jahre 2004 bis 2006“ und „Bescheid(e) gem § 92 Abs. 1 lit. b BAO i.V.m. § 191 Abs. 2 BAO für die Jahre 2004 bis 2009“ bezeichnete Erledigung. Letztere enthielt den Hinweis „Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).“ und wurde am 24. November 2011 von der steuerlichen Vertretung der Personenvereinigung übernommen und blieb in weiterer Folge unbekämpft.

Mit Erkenntnis vom 29. November 2022, RV/7100470/2014, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid ua betreffend das Jahr 2005 vom 21. September 2012 zu SteuerNr. ***2*** als unbegründet ab. Gegen diese Entscheidung wurde vom Beschwerdeführer kein Rechtsmittel erhoben.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und sind das Ergebnis des verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahrens.

Für das Bundesfinanzgericht haben sich – in Wahrnehmung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht – keine Anhaltspunkte ergeben, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln. Insbesondere vor dem Hintergrund der im Akt einliegenden Übernahmebestätigung vom 24. November 2011 des zur SteuerNr. ***1*** ergangenen Feststellungsbescheides vom 21. November 2011 durch die steuerliche Vertretung der

Personenvereinigung steht die unsubstantiiert gebliebene Behauptung im Vorlageantrag, wonach die „Unterlassung der Zustellung an alle Beteiligten, [...] gemäß unseren Informationen auch beim Grundlagenbescheid ***GmbH & Mitgesellschafter*** vom 21.11.2011 der Fall [ist]“ in Widerspruch zur Aktenlage an deren Richtigkeit das Bundesfinanzgericht keinen Grund zu zweifeln hatte. Dass der Beschwerdeführer die Beschwerdeentscheidung vom 29. Juli 2011 nicht zugestellt erhalten hätte, hat dieser nicht einmal behauptet. Diesbezüglich findet sich im Akt ein Rückschein, wonach bezüglich dieses Bescheides am 5. August 2011 ein Zustellversuch an der Adresse der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers stattgefunden hatte und die Sendung ab 6. August 2011 bei einer näher genannten Zustellbasis zur Abholung hinterlegt wurde.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Einleitend ist festzuhalten, dass es sich bei den abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen um Normen des Verfahrensrechtes handelt, weshalb eine Änderung der Verjährungsbestimmungen bewirkt, dass ab dem Inkrafttreten die neue Rechtslage auch in Bezug auf Abgabenansprüche, die vor Inkrafttreten dieser Verfahrensbestimmung entstanden sind, anzuwenden ist (vgl. VwGH vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0004).

Gem § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht die zu veranlagende Abgabe [Einkommensteuer] mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist abgesehen von den für den Beschwerdefall nicht relevanten taxativ aufgezählten Tatbeständen bei allen übrigen Abgaben fünf 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.

§ 209 Abs. 1 BAO lautet auszugsweise:

„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. (...)“

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage stellt sich die Verjährung in dem von der Beschwerde als verjährt gerügten Jahr (2005) wie folgt dar:

Die fünfjährige Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer des Jahres 2005 beginnt mit Ablauf des Jahres 2005 zu laufen und endet - sofern keine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurde – mit Ablauf des Jahres 2010.

Wie den obigen Feststellungen zu entnehmen ist, erging bereits während dieser fünfjährigen Festsetzungsverjährung nicht nur der Erstbescheid (8. Jänner 2007) sondern auch mehrere gem § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide (29. Mai 2007, 25. April 2008, 6. Juli 2009 und 3. Februar 2010), wodurch sich die Verjährungsfrist gem § 209 Abs. 1 erster Satz BAO um ein weiteres Jahr, somit bis zum Ablauf des Jahres 2011 verlängert hat.

Im Jahr 2011 hob die belangte Behörde mit Beschwerdeentscheidung vom 29. Juli 2011 den zuletzt angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 3. Februar 2010 auf.

Bereits dadurch setzte sie eine Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 2. Satz, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum Ablauf des 31. Dezember 2012 verlängerte.

Darüber hinaus ist auch der zur SteuerNr. ***1*** (Beteiligter ua der Beschwerdeführer) erlassene Feststellungsbescheid vom 21. November 2011 eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung. Das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO zielt nämlich primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Aus diesem Zusammenhang von Feststellungs- und Einkommensteuerverfahren ergibt sich somit auch, dass Amtshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften geeignet sind, die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer der Beteiligten zu unterbrechen (vgl VwGH vom 22. November 2001, 98/15/0056 mit Verweis auf VwGH 95/14/0021). Nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens und insbesondere auch die Erlassung der in Betracht kommenden Feststellungsbescheide haben für die Abgaben, derentwegen die Feststellung zu erfolgen hat, verjährungsfristverlängernde Wirkung (vgl VwGH vom 25. Mai 2022, Ra 2022/15/0001). Vor diesem Hintergrund bewirkt auch der zur SteuerNr. ***1*** erlassene Feststellungsbescheid vom 21. November 2011 eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr und somit bis zum Ablauf des 31. Dezember 2012.

Sofern der Beschwerdeführer in seiner Berufung und auch im Vorlageantrag darauf hinweist, dass „auf Grund in der Zwischenzeit eingetretener Verjährung keine neuen Grundlagenbescheide zu den Steuernummern [...] mehr erlassen werden können“, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, nach der eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO von vornherein und damit unabhängig von den in § 209a BAO umschriebenen Voraussetzungen an keine

Verjährungsfrist gebunden ist (vgl VwGH vom 21. Oktober 2020, Ra 2019/15/0153 mit Hinweis auf VwGH vom 22. Mai 2013, 2009/13/0088 mwN).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Das Bundesfinanzgericht ist danach 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. Dabei hat das Bundesfinanzgericht nach der Sach- und Rechtslage zu entscheiden, die im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegt und somit auch jene Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts dem Rechtsbestand angehören (vgl bspw VwGH vom 18. Dezember 2019, Ra 2019/15/0154).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass infolge der zwischenzeitlich ergangenen Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 29. November 2022 hinsichtlich des Feststellungsbescheides betreffend das Jahr 2005 vom 21. September 2012 zu SteuerNr. ***2*** mit der die Beschwerde(n) als unbegründet abgewiesen wurden und des - wie bereits oben festgehalten - in Rechtskraft erwachsenen Feststellungsbescheides vom 21. November 2011 zu SteuerNr. ***1***, keine Änderung des angefochtenen Bescheides vom 20. Jänner 2012 erfolgt und somit die Beschwerde abgewiesen wird.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass sollte sich infolge eines allfällig anhängigen Rechtsmittels bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts sodann in einem fortgesetzten Verfahren betreffend in den Einkommensteuerbescheid Eingang gefundener Feststellungsbescheide deren mangelnde Bescheidqualität herausstellen, dem solcherart betroffenen Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides (Einkommensteuerbescheid) allenfalls die Möglichkeit der Antragstellung gem § 295 Abs. 4 BAO offen steht.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Sofern die vorliegende Entscheidung Rechtsfragen (Beachtung jener Feststellungsbescheide, die zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes dem Rechtsbestand angehören; auch Amtshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sind geeignet die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommensteuer der Beteiligten zu unterbrechen) zu beurteilen hatte, weicht

das vorliegende Erkenntnis nicht von der zu diesen Rechtsfragen zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab.

Im Übrigen handelte es sich um Fragen, die im Rahmen einer einzelfallbezogenen Abwägung zu beurteilen waren und damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalles abhängen. Eine solche einzelfallbezogene Beurteilung ist nicht revisibel (vgl bspw VwGH Ro 2017/13/0014 mwN).

Wien, am 22. März 2023