

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Alexander Hajicek, die Richterinnen Mag. Helga Hochrieser sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Petra-Maria Ibounig in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 28. Februar 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14. Februar 2018, 18.1.2019, 5.7.2019 und vom 5.8.2019 betreffend Einkommensteuer 2006, Einkommensteuer 2009, Zurückweisung eines Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2006 vom 13.2.2017 und Zurückweisung eines Antrags auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2009 vom 13.2.2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, in der am 28. August 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung in Anwesenheit des Schriftführers Arian Selimaj zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 2006 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Die Festsetzung der Einkommensteuer 2006 erfolgt nunmehr endgültig.

Die Festsetzung der Einkommensteuer 2009 erfolgt nunmehr endgültig. Ansonsten bleibt der Einkommensteuerbescheid 2009 unverändert.

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2006 vom 13.2.2017 und Zurückweisung eines Antrags auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2009 vom 13.2.2017 werden abgewiesen. Diese angefochtenen Zurückweisungsbescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig, soweit dieses Erkenntnis den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 betrifft, im Übrigen ist die Revision unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der zwischenzeitlich am TT.12.2020 verstorbene Beschwerdeführer (Bf.) war in den beschwerdegegenständlichen Jahren an verschiedenen Gesellschaften beteiligt.

Mit Bescheiden vom 14.2.2018 sowie vom 19.12.2018 führte das Wohnsitzfinanzamt Änderungen des Einkommensteuerbescheides 2006 und des Einkommensteuerbescheides 2009 gemäß § 295 BAO durch. Begründend führte das Finanzamt dabei aus, dass die Änderungen gemäß § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Klagenfurt zu St.Nr. ***1*** vom 2.2.2018 (***2***) erfolgten.

Im verfahrensgegenständlichen Fall sind 4 Bescheide angefochten und zwar:

- Einkommensteuerbescheid 2006 (Änderung gemäß § 295 Abs 1 BAO zu Bescheid vom 13.02.2017) vom 14.02.2018
- Bescheid vom 26.06.2019 mit dem der Antrag vom 10.01.2018 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2006 vom 13.02.2017 zurückgewiesen wurde
- Einkommensteuerbescheid 2009 (Änderung gemäß § 295 Abs 1 BAO zu Bescheid vom 13.02.2017) vom 19.12.2018
- Bescheid vom 05.07.2019 mit dem der Antrag vom 10.01.2018 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2009 vom 13.02.2017 zurückgewiesen wurde

Verfahrensverlauf betreffend Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14.02.2018:

Am 06.10.2008 erging der Erstbescheid in dem die Einkommensteuer 2006 vorläufig festgesetzt wurde. Als Grund für die Vorläufigkeit wurde ein nicht näher bezeichnetes offenes Rechtsmittelverfahren angegeben. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Am 14.01.2010 erfolgte eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO mit einer erneuten vorläufigen Festsetzung. Vorläufigkeitsgrund wurde jedoch keiner angegeben. Die dagegen eingebrachte Berufung vom 03.02.2010 wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 19.07.2010 abgewiesen. Dagegen wurde am 03.08.2010 erneut ein Rechtsmittel ergriffen, welches mit Beschwerdeentscheidung vom 15.07.2011 erledigt wurde. Unter Berücksichtigung geänderter Tangentenmitteilungen wurde die Einkommensteuer 2006 wiederum vorläufig, jedoch ohne Nennung einer Ungewissheit, festgesetzt. Auch dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Am 30.07.2012 erfolgte eine neuerliche Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO. Die Abgabe wurde abermals ohne Nennung einer Ungewissheit vorläufig festgesetzt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Am 13.02.2017 erfolgte eine neuerliche Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO. Die Abgabe wurde abermals ohne Nennung einer Ungewissheit vorläufig festgesetzt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Gegen ihn wurde am 10.01.2018

ein Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO eingebracht. Der nunmehr angefochtene Bescheid erging am 14.02.2018 ebenfalls unter dem Verfahrenstitel des § 295 Abs 1 BAO. Es erfolgte eine vorläufige Festsetzung ohne Angabe eines Vorläufigkeitsgrundes. Gegen diesen Bescheid wurde am **28.02.2018 eine Beschwerde** eingebracht. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass für die Einkommensteuer 2006 bereits die Verjährung eingetreten sei. Mangels Vorliegens einer Ungewissheit könne sich der Beginn des Laufs der Verjährungsfrist nicht nach § 208 Abs 1 lit d BAO richten, er richte sich daher nach § 208 Abs 1 lit a BAO und habe daher mit Ablauf des Jahres 2006 begonnen. Die Abgabe sei daher mangels einer entsprechenden Kette von Verlängerungshandlungen bereits relativ, sowie aufgrund des Ablaufs von 10 Jahren nach Entstehung des Abgabenanspruchs auch absolut verjährt.

Bereits in der Bescheidbeschwerde wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Die Abgabenbehörde folgte in der Beschwerdeentscheidung vom 26.06.2019 dem Beschwerdebegehren nicht, änderte den angefochtenen vorläufigen Bescheid jedoch dahingehend ab, dass die Festsetzung endgültig erfolgt. Die Abgabenbehörde begründete wie folgt: „[Ausführungen zur Rechtslage und zur Rechtsprechung des VwGH]

Dem Beschwerdeführer ist insoweit zu folgen, als dass der Aktenlage keine Ungewissheit zu entnehmen ist, mit welcher eine vorläufige Abgabefestsetzung gerechtfertigt gewesen wäre. Seine Ausführungen zur Verjährung widersprechen hingegen der oa höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Der Bescheid vom 13.02.2017 erging vorläufig und erwuchs mangels Einbringung einer Bescheidbeschwerde in Rechtskraft. Der Lauf der 5-jährigen Verjährungsfrist begann somit mit Ablauf des Jahres 2017 erneut. Daran vermochte auch der Aufhebungsantrag vom 10.01.2018 nichts zu ändern. Wie bereits ausgeführt, ist auch das Fehlen eines Vorläufigkeitsgrundes nicht schädlich. Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides war die relative Verjährungsfrist daher grundsätzlich noch nicht abgelaufen. Die Abgabefestsetzung erfolgte jedoch wiederum trotz des Nichtvorliegens einer Tatsachenungewissheit vorläufig, was den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet. Der Bescheid wird daher dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung der Einkommensteuer 2006 nunmehr endgültig erfolgt. Da ein vorläufiger Bescheid durch einen endgültigen Bescheid ersetzt wird, ist die 15-jährige Frist des § 209 Abs 4 BAO zur Beurteilung der absoluten Verjährung heranzuziehen. Diese endet erst mit Ablauf des Jahres 2021, weshalb der Bescheid innerhalb der offenen Verjährungsfrist erlassen wurde. In der Beschwerde wurde gegen den Umfang der festgesetzten Abgabe nichts vorgebracht. Dieser wird daher weiterhin als korrekt betrachtet und bleibt unverändert.“

Dagegen brachte der Beschwerdeführer am 05.07.2019 einen Vorlageantrag ein. Teile des bisherigen Vorbringens wurden darin wiederholt. Außerdem wurde vorgebracht, dass der Ansicht des Finanzamts, dass durch die rechtswidrige Erlassung eine

Einkommensteuerbescheids am 13.2.2017 die Frist des § 207 Abs. 2 BAO neuerlich in Gang gesetzt werden konnte, jede gesetzliche Deckung fehle. Eine gem. § 209 Abs. 4 BAO auf fünfzehn Jahre verlängerte absolute Verjährungsfrist komme nur dann zur Anwendung, wenn eine gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Abgabefestsetzung „wegen der Beseitigung einer Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO“ durch eine endgültige Festsetzung ersetzt werde.

Verfahrensverlauf betreffend Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid 2006 vom 26.06.2019:

Am 06.10.2008 erging der Erstbescheid in dem die Einkommensteuer 2006 vorläufig festgesetzt wurde. Als Grund für die Vorläufigkeit wurde ein nicht näher bezeichnetes offenes Rechtsmittelverfahren angegeben. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Am 14.01.2010 erfolgte eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO mit einer erneuten vorläufigen Festsetzung. Vorläufigkeitsgrund wurde jedoch keiner angegeben. Die dagegen eingebrachte Berufung vom 03.02.2010 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.07.2010 abgewiesen. Dagegen wurde am 03.08.2010 erneut ein Rechtsmittel ergriffen, welches mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.07.2011 erledigt wurde. Unter Berücksichtigung geänderter Tangentenmitteilungen wurde die Einkommensteuer 2006 wiederum vorläufig, jedoch ohne Nennung einer Ungewissheit, festgesetzt. Auch dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Am 30.07.2012 erfolgte eine neuerliche Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO. Die Abgabe wurde abermals ohne Nennung einer Ungewissheit vorläufig festgesetzt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Am 13.02.2017 erfolgte eine neuerliche Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO. Die Abgabe wurde abermals ohne Nennung einer Ungewissheit vorläufig festgesetzt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Gegen diesen Bescheid wurde am 10.01.2018 ein Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO eingebracht. Als Begründung wurde angeführt, dass der Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, weil im Zeitpunkt seiner Erlassung bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen sei.

Noch vor der Erledigung des Aufhebungsantrages wurde der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2006 am 14.02.2018 gemäß § 295 Abs 1 BAO durch einen neuen Einkommensteuerbescheid 2006 ersetzt.

Am 26.06.2019 erfolgte die Zurückweisung des Aufhebungsantrages vom 10.01.2018. Da ein Weitergelden eines Antrages gemäß § 299 BAO - im Gegensatz zur Regelung für Bescheidbeschwerden - in der BAO nicht vorgesehen ist, wurde der Antrag aufgrund des Ausscheidens des bekämpften Bescheides aus dem Rechtsbestand als unzulässig erachtet. Gegen diesen Zurückweisungsbescheid richtet sich die verfahrensgegenständliche Beschwerde, welche am 05.07.2019 eingebracht wurde. Die BAO enthalte keine Bestimmung, nach der ein Aufhebungsantrag aufgrund der verfahrensgegenständlichen Konstellation zurückzuweisen wäre. Das Gesetz sehe vielmehr eine Zurückweisung wegen Unzulässigkeit aufgrund der

Beseitigung des angefochtenen Bescheides vor Erledigung des Anbringens nur für Beschwerden vor. Diese Form der Erledigung sei aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts auf Beschwerden beschränkt und umfasse daher keine Anträge gemäß § 299 BAO. Anträge gemäß § 299 BAO könnten hingegen nur bei Verspätung oder Unzulässigkeit zurückgewiesen werden. Eine Unzulässigkeit liege aber „bspw nur“ (sic!) bei mangelnder Antragsbefugnis des Einschreiters oder einer Antragstellung gegen einen rechtsunwirksamen Bescheid vor. Das Rechtsschutzbedürfnis des Beschwerdeführers sei durch die Erlassung des neuen Einkommensteuerbescheides 2006 am 14.02.2018 nicht beseitigt worden. Die Abgabenbehörde begründe die Zulässigkeit dieser Abgabenfestsetzung damit, dass durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 13.02.2017 die Verjährungsfrist in das Jahr 2018 verlängert worden sei. Die Abgabenbehörde begründe die Rechtmäßigkeit der bekämpften Festsetzungen mit einem Zirkelschluss: Die Aufhebung des Bescheides vom 13.02.2017 sei aufgrund der Erlassung des Bescheides vom 14.02.2018 nicht möglich. Der Bescheid vom 14.02.2018 sei nicht rechtswidrig erlassen worden, weil die Verjährungsfrist in das Jahr 2018 verlängert worden sei.

Bereits in der Bescheidbeschwerde wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 25.11.2019 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

„Der Beschwerdeführer hat grundsätzlich Recht, wenn er vorbringt, die BAO enthalte keine Bestimmung für die beschwerdegegenständliche Verfahrenskonstellation. Er übersieht dabei aber, dass die BAO überhaupt die Zurückweisung von Anbringen, sofern es sich nicht um Beschwerden oder Vorlageanträge handelt, in keiner Bestimmung explizit regelt. Aus diesem Umstand kann aber nicht abgeleitet werden, dass die Zurückweisung des beschwerdegegenständlichen Aufhebungsantrages nicht zulässig gewesen wäre oder dass Zurückweisungen nur bei Beschwerden und Vorlageanträgen ausgesprochen werden können. In weiterer Folge wurde auch in der gegenständlichen Beschwerde die grundsätzliche Zulässigkeit von Zurückweisungen im Zusammenhang mit Anträgen gemäß § 299 BAO bejaht. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die BAO sehe nach ihrem eindeutigen Wortlaut eine Zurückweisung bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides vor Erledigung des Anbringens nur für Beschwerden vor, ist schlichtweg unrichtig. Der Beschwerdeführer bezieht sich hier offenbar auf § 260 Abs 1 BAO. Der Wortlaut dieser Bestimmung sieht lediglich vor, dass eine Beschwerde im Falle ihrer Unzulässigkeit zurückzuweisen ist. Die in der Beschwerde geschilderte Konstellation wird im Gesetz nicht explizit genannt, sondern stammt mutmaßlich aus Ritz, BAO6 § 260, Rz 15, wo sie als eines von vielen Beispielen für die Unzulässigkeit von Beschwerden angeführt wird. Auch mit dieser Argumentation kann nicht begründet werden, warum der angefochtene Bescheid rechtswidrig sein sollte. Ebenfalls ergibt sich nicht aus dem Gesetz, warum ein Aufhebungsantrag nur bei mangelnder Antragsbefugnis des Einschreiters

oder bei Antragstellung gegen einen nicht rechtswirksam ergangenen Bescheid unzulässig wäre. Diese beiden Fälle stammen scheinbar aus Ritz, BAO6 § 299, Rz 32. Es handelt sich bei ihnen aber wiederum nur um Beispiele, welche im Kommentar angeführt werden. Eine Beschränkung auf diese beiden Fälle ergibt sich aber weder aus dem Kommentar und erst recht nicht aus dem Gesetzestext. Letzterer lässt gänzlich offen, worin eine Unzulässigkeit begründet sein könnte. Dass eine Unzulässigkeit „bspw nur“ in diesen beiden Fällen vorliege ist außerdem ein Widerspruch in sich selbst. Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Zurückweisung des Aufhebungsantrages ist die Frage, ob das Rechtsschutzbedürfnis des Beschwerdeführers durch die Erlassung des neuen Einkommensteuerbescheides am 14.02.2018 beseitigt wurde, nicht erheblich. Die Frage wäre nur relevant, wenn im gegenständlichen Verfahren die Rechtmäßigkeit einer Gegenstandsloserklärung gemäß § 261 Abs 1 BAO zu überprüfen wäre. Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 13.02.2017 wird – entgegen den Ausführungen in der Beschwerde – von der belangten Abgabenbehörde nicht als Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO angesehen. Durch das In-Rechtskraft-Erwachsen dieses Bescheides wurde vielmehr gemäß der höchstgerichtlichen Judikatur zu § 208 Abs 1 lit d BAO (vgl VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328) die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2017 erneut in Lauf gesetzt. Bei der rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde kommt es keinesfalls zu einem Zirkelschluss. Die hier beschwerdegegenständliche Zurückweisung des Antrages erfolgt rein aufgrund der Tatsache, dass der bekämpfte Bescheid ohnehin nicht mehr aufrecht ist. Ob dieser Bescheid rechtmäßig erlassen wurde oder nicht ist für diese Frage nicht von Bedeutung. Für die Frage, ob die Verjährungsfrist aufgrund seines Erwachsens in Rechtskraft neu zu laufen begonnen hat, ist seine Rechtmäßigkeit ebenfalls gleichgültig. Es wird hier somit nicht ein Argument wechselseitig mit dem anderen Argument begründet. Die einzig relevante Frage die verbleibt ist: Ist ein Aufhebungsantrag gegen einen Bescheid noch zulässig, wenn dieser Bescheid zwischenzeitlich nach einer anderen Rechtsnorm aufgehoben und ersetzt wurde? Im Grunde genommen ist dieser Fall gar nicht so verschieden von jenem, in dem der aufzuhebende Bescheid gar nicht erst rechtswirksam erlassen wurde. In beiden Fällen gibt es im Zeitpunkt der Entscheidung keinen Bescheid, der aufgehoben werden könnte. Für die Konstellation mit dem Nichtbescheid vertritt sogar der Beschwerdeführer, dass der Antrag unzulässig ist. Nach Ansicht der Abgabenbehörde muss im Falle der zwischenzeitlichen Aufhebung dasselbe gelten. Da die Zurückweisung des Antrages zu Recht erfolgte war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Dagegen brachte der Beschwerdeführer am 20.12.2019 einen Vorlageantrag ein. Ein zusätzliches Vorbringen wurde nicht erstattet.

Verfahrensverlauf betreffend Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 19.12.2018:

Am 05.10.2010 erging der Erstbescheid in dem die Einkommensteuer 2009 vorläufig festgesetzt wurde. Eine Ungewissheit im Tatsachenbereich wurde in der Bescheidbegründung

nicht genannt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Am 13.02.2017 erfolgte eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO mit einer erneuten vorläufigen Festsetzung. Vorläufigkeitsgrund wurde abermals keiner angegeben. Der Bescheid erwuchs mangels Einbringung einer Bescheidbeschwerde in Rechtskraft. Gegen ihn wurde am 10.01.2018 ein Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO eingebracht. Der nunmehr angefochtene Bescheid erging am 19.12.2018 ebenfalls unter dem Verfahrenstitel des § 295 Abs 1 BAO. Es erfolgte - entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde - ein weiteres Mal eine vorläufige Festsetzung ohne Angabe eines Vorläufigkeitsgrundes. Gegen diesen Bescheid wurde am 18.01.2019 eine Beschwerde eingebracht. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass aufgrund des Nichtvorliegens einer Tatsachenungewissheit hinsichtlich der Verjährung nicht die speziellen Regelungen für vorläufige Bescheide, sondern die allgemeinen Bestimmungen anzuwenden seien. Die Verjährungsfrist habe daher mit Ablauf des Jahres 2009 begonnen und sei im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bereits abgelaufen gewesen.

Bereits in der Bescheidbeschwerde wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Die Abgabenbehörde folgte in der Beschwerdevorentscheidung vom 05.07.2019 dem Beschwerdebegehren nicht, änderte den angefochtenen, vorläufigen Bescheid jedoch dahingehend ab, dass die Festsetzung endgültig erfolgt. Die Abgabenbehörde begründete wie folgt: „[Ausführungen zur Rechtslage und zur Rechtsprechung des VwGH]

Dem Beschwerdeführer ist insoweit zu folgen, als dass der Aktenlage keine Ungewissheit zu entnehmen ist, mit welcher eine vorläufige Abgabenfestsetzung gerechtfertigt gewesen wäre. Seine Ausführungen zur Verjährung widersprechen hingegen der oa höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Der Bescheid vom 13.02.2017 erging vorläufig und erwuchs mangels Einbringung einer Bescheidbeschwerde in Rechtskraft. Der Lauf der 5-jährigen Verjährungsfrist begann somit mit Ablauf des Jahres 2017 erneut. Daran vermochte auch der Aufhebungsantrag vom 10.01.2018 nichts zu ändern. Wie bereits ausgeführt, ist auch das Fehlen eines Vorläufigkeitsgrundes nicht schädlich. Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides war die Verjährungsfrist daher noch nicht abgelaufen. Die Abgabenfestsetzung erfolgte jedoch wiederum trotz des Nichtvorliegens einer Tatsachenungewissheit vorläufig, was den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet. Der Bescheid wird daher dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung der Einkommensteuer 2009 nunmehr endgültig erfolgt. In der Beschwerde wurde gegen den Umfang der festgesetzten Abgabe nichts vorgebracht. Dieser wird daher weiterhin als korrekt betrachtet und bleibt unverändert.“

Dagegen brachte der Beschwerdeführer am 05.08.2019 einen Vorlageantrag ein. Teile des bisherigen Vorbringens wurden darin wiederholt.

Verfahrensverlauf betreffend Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid 2009 vom 05.07.2019:

Am 05.10.2010 erging der Erstbescheid in dem die Einkommensteuer 2009 vorläufig festgesetzt wurde. Eine Ungewissheit im Tatsachenbereich wurde in der Bescheidebegründung nicht genannt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Am 13.02.2017 erfolgte eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO mit einer erneuten vorläufigen Festsetzung. Vorläufigkeitsgrund wurde abermals keiner angegeben. Der Bescheid erwuchs mangels Einbringung einer Bescheidbeschwerde in Rechtskraft.

Gegen diesen Bescheid wurde am 10.01.2018 ein Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO eingebracht. Als Begründung wurde angeführt, dass der Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, weil im Zeitpunkt seiner Erlassung bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen sei. Noch vor der Erledigung des Aufhebungsantrages wurde der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2009 am 19.12.2018 gemäß § 295 Abs 1 BAO durch einen neuen Einkommensteuerbescheid 2009 ersetzt.

Am 05.07.2019 erfolgte die Zurückweisung des Aufhebungsantrages vom 10.01.2018. Da ein Weitergelten eines Antrages gemäß § 299 BAO - im Gegensatz zur Regelung für Bescheidbeschwerden - in der BAO nicht vorgesehen ist, wurde der Antrag aufgrund des Ausscheidens des bekämpften Bescheides aus dem Rechtsbestand als unzulässig erachtet.

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid richtet sich die verfahrensgegenständliche Beschwerde, welche am 05.08.2019 eingebracht wurde. Die BAO enthalte keine Bestimmung, nach der ein Aufhebungsantrag aufgrund der verfahrensgegenständlichen Konstellation zurückzuweisen wäre. Das Gesetz sehe vielmehr eine Zurückweisung wegen Unzulässigkeit aufgrund der Beseitigung des angefochtenen Bescheides vor Erledigung des Anbringens nur für Beschwerden vor. Diese Form der Erledigung sei aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts auf Beschwerden beschränkt und umfasse daher keine Anträge gemäß § 299 BAO. Anträge gemäß § 299 BAO könnten hingegen nur bei Verspätung oder Unzulässigkeit zurückgewiesen werden. Eine Unzulässigkeit liege aber „bspw nur“ (sic!) bei mangelnder Antragsbefugnis des Einschreiters oder einer Antragstellung gegen einen rechtsunwirksamen Bescheid vor. Das Rechtsschutzbedürfnis des Beschwerdeführers sei durch die Erlassung des neuen Einkommensteuerbescheides 2009 am 19.12.2018 nicht beseitigt worden. Die Abgabenbehörde begründe die Zulässigkeit dieser Abgabenfestsetzung damit, dass durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 13.02.2017 die Verjährungsfrist in das Jahr 2018 verlängert worden sei. Die Abgabenbehörde begründe die Rechtmäßigkeit der bekämpften Festsetzungen mit einem Zirkelschluss: Die Aufhebung des Bescheides vom 13.02.2017 sei aufgrund der Erlassung des Bescheides vom 19.12.2018 nicht möglich. Der Bescheid vom 19.12.2018 sei nicht rechtswidrig erlassen worden, weil die Verjährungsfrist in das Jahr 2018 verlängert worden sei.

Bereits in der Bescheidbeschwerde wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.11.2019 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

„Der Beschwerdeführer hat grundsätzlich Recht, wenn er vorbringt, die BAO enthalte keine Bestimmung für die beschwerdegegenständliche Verfahrenskonstellation. Er übersieht dabei aber, dass die BAO überhaupt die Zurückweisung von Anbringen, sofern es sich nicht um Beschwerden oder Vorlageanträge handelt, in keiner Bestimmung explizit regelt. Aus diesem Umstand kann aber nicht abgeleitet werden, dass die Zurückweisung des beschwerdegegenständlichen Aufhebungsantrages nicht zulässig gewesen wäre oder dass Zurückweisungen nur bei Beschwerden und Vorlageanträgen ausgesprochen werden können. In weiterer Folge wurde auch in der gegenständlichen Beschwerde die grundsätzliche Zulässigkeit von Zurückweisungen im Zusammenhang mit Anträgen gemäß § 299 BAO bejaht. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die BAO sehe nach ihrem eindeutigen Wortlaut eine Zurückweisung bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides vor Erledigung des Anbringens nur für Beschwerden vor, ist schlichtweg unrichtig. Der Beschwerdeführer bezieht sich hier offenbar auf § 260 Abs 1 BAO. Der Wortlaut dieser Bestimmung sieht lediglich vor, dass eine Beschwerde im Falle ihrer Unzulässigkeit zurückzuweisen ist. Die in der Beschwerde geschilderte Konstellation wird im Gesetz nicht explizit genannt, sondern stammt mutmaßlich aus Ritz, BAO6 § 260, Rz 15, wo sie als eines von vielen Beispielen für die Unzulässigkeit von Beschwerden angeführt wird. Auch mit dieser Argumentation kann nicht begründet werden, warum der angefochtene Bescheid rechtswidrig sein sollte. Ebenfalls ergibt sich nicht aus dem Gesetz, warum ein Aufhebungsantrag nur bei mangelnder Antragsbefugnis des Einschreiters oder bei Antragstellung gegen einen nicht rechtswirksam ergangenen Bescheid unzulässig wäre. Diese beiden Fälle stammen scheinbar aus Ritz, BAO6 § 299, Rz 32. Es handelt sich bei ihnen aber wiederum nur um Beispiele, welche im Kommentar angeführt werden. Eine Beschränkung auf diese beiden Fälle ergibt sich aber weder aus dem Kommentar und erst recht nicht aus dem Gesetzestext. Letzterer lässt gänzlich offen, worin eine Unzulässigkeit begründet sein könnte. Dass eine Unzulässigkeit „bspw nur“ in diesen beiden Fällen vorliege ist außerdem ein Widerspruch in sich selbst. Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Zurückweisung des Aufhebungsantrages ist die Frage, ob das Rechtsschutzbedürfnis des Beschwerdeführers durch die Erlassung des neuen Einkommensteuerbescheides am 19.12.2018 beseitigt wurde, nicht erheblich. Die Frage wäre nur relevant, wenn im gegenständlichen Verfahren die Rechtmäßigkeit einer Gegenstandsloserklärung gemäß § 261 Abs 1 BAO zu überprüfen wäre. Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 13.02.2017 wird - entgegen den Ausführungen in der Beschwerde - von der belangten Abgabenbehörde nicht als Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO angesehen. Durch das In-Rechtskraft-Erwachsen dieses Bescheides wurde vielmehr gemäß der höchstgerichtlichen Judikatur zu § 208 Abs 1 lit d BAO (vgl VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328) die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2017

erneut in Lauf gesetzt. Bei der rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde kommt es keinesfalls zu einem Zirkelschluss. Die hier beschwerdegegenständliche Zurückweisung des Antrages erfolgt rein aufgrund der Tatsache, dass der bekämpfte Bescheid ohnehin nicht mehr aufrecht ist. Ob dieser Bescheid rechtmäßig erlassen wurde oder nicht ist für diese Frage nicht von Bedeutung. Für die Frage, ob die Verjährungsfrist aufgrund seines Erwachsens in Rechtskraft neu zu laufen begonnen hat, ist seine Rechtmäßigkeit ebenfalls gleichgültig. Es wird hier somit nicht ein Argument wechselseitig mit dem anderen Argument begründet. Die einzig relevante Frage die verbleibt ist: Ist ein Aufhebungsantrag gegen einen Bescheid noch zulässig, wenn dieser Bescheid zwischenzeitlich nach einer anderen Rechtsnorm aufgehoben und ersetzt wurde? Im Grunde genommen ist dieser Fall gar nicht so verschieden von jenem, in dem der aufzuhebende Bescheid gar nicht erst rechtswirksam erlassen wurde. In beiden Fällen gibt es im Zeitpunkt der Entscheidung keinen Bescheid, der aufgehoben werden könnte. Für die Konstellation mit dem Nichtbescheid vertritt sogar der Beschwerdeführer, dass der Antrag unzulässig ist. Nach Ansicht der Abgabenbehörde muss im Falle der zwischenzeitlichen Aufhebung dasselbe gelten. Da die Zurückweisung des Antrages zu Recht erfolgte war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Dagegen brachte der Beschwerdeführer am 20.12.2019 einen Vorlageantrag ein. Ein zusätzliches Vorbringen wurde nicht erstattet.

Stellungnahme des Finanzamts im Vorlagebericht vom 20.2.2020:

„Zur Vermeidung von weiteren Wiederholungen wird, auch angesichts eines fehlenden weiteren Vorbringens in den Vorlageanträgen, auf die ausführlichen Begründungen der jeweiligen Beschwerdeentscheidungen verwiesen. Betreffend das Jahr 2006 wird zur am 05.08.2019 eingebrachten „Äußerung in den Einkommensteuerverfahren 2006“ ergänzend ausgeführt: Der Beschwerdeführer bringt darin vor, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffend die DMV Consulting GmbH und atypisch stille Gesellschafter (Abgabenkontonummer ***) und die DVM Consulting-IT F&E GmbH und atypisch stille Gesellschafter (Abgabenkontonummer ***) Einkünfte herangezogen worden seien, welche in einem absolut nichtigen Verwaltungsakt festgestellt worden seien. Zum Nachweis legte der Beschwerdeführer ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18.05.2017 zu GZ RV/7102123/2010 vor. Er beantragte die Berücksichtigung von Verlusten iHv EUR 125.000,00 bzw EUR 18.000,00 aus diesen beiden Beteiligungen. Aus dem vorgelegten Erkenntnis geht hervor, dass im Zusammenhang mit diesen beiden Beteiligungen sowie der Beteiligung an der Galileo Datenbank Consulting GmbH und atypisch stille Gesellschafter (Abgabenkontonummer ***) tatsächlich Nichtbescheide vorlagen und die dagegen eingebrachten Beschwerden als unzulässig zurückgewiesen wurden. Weiters geht aus dem Erkenntnis jedoch hervor, dass das zuständige Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt bereits vor Ergehen des vorgelegten Erkenntnisses das Vorliegen der Nichtbescheide erkannt und neue Bescheide erlassen hatte. Betreffend die Galileo Datenbank Consulting GmbH erging am 27.07.2011 ein händischer

Bescheid gemäß § 92 BAO über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO. Nach der für die hier belangte Abgabenbehörde ersichtlichen Aktenlage ist gegen diesen Bescheid derzeit eine Beschwerde beim Bundesfinanzgericht anhängig. Betreffend die DMV Consulting GmbH und atypisch stille Gesellschafter erging am 13.12.2011 ein händischer Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO mit dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit EUR 0,00 festgestellt wurden und dem Beschwerdeführer ein Anteil iHv EUR 0,00 zugerechnet wurde. Aufgrund von dagegen eingebrachten Beschwerden änderte das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 01.04.2016 zu GZ RV/7100253/2014 den Bescheid dahingehend ab, dass die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO unterbleibt. Nach der für die hier belangte Abgabenbehörde ersichtlichen Aktenlage ist gegen dieses Erkenntnis derzeit eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof anhängig. Betreffend die DVM Consulting-IT F&E GmbH und atypisch stille Gesellschafter erging am 21.09.2012 ein händischer Bescheid gemäß § 92 BAO über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO. Nach der für die hier belangte Abgabenbehörde ersichtlichen Aktenlage ist gegen diesen Bescheid derzeit eine Beschwerde beim Bundesfinanzgericht anhängig. Hinsichtlich dieser Erledigungen geht die hier belangte Abgabenbehörde aufgrund der Aktenlage und den Ausführungen im vom Beschwerdeführer vorgelegten Erkenntnis davon aus, dass ihnen Bescheid- bzw Erkenntnisqualität zukommt. Die darin getroffenen Feststellungen sind dem Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers daher zugrunde zu legen.

Im hier angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 sind die Einkünfte aus den genannten Beteiligungen jeweils mit EUR 0,00 berücksichtigt. Es besteht in diesem Zusammenhang daher kein Abänderungsbedarf. Die belangte Abgabenbehörde beantragt hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 14.02.2018 und des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 19.12.2018 die Abänderung auf eine endgültige Festsetzung sowie die Abweisung der sonstigen Beschwerdepunkte. Hinsichtlich des Zurückweisungsbescheids 2006 vom 26.06.2019 und des Zurückweisungsbescheids 2009 vom 05.07.2019 wird die Abweisung der Beschwerden beantragt.“

In der am 28.8. 2024 am BFG abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung wurde Folgendes besprochen:

Der Vertreter der Bf. bringt eine schriftliche Stellungnahme vor. Die Stellungnahme wird als Beilage zum Akt genommen.

Das FA bringt vor, dass die fünfzehnjährige endgültige Verjährungsfrist natürlich nur für den Ersatz für eine vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Festsetzung gilt. Der VwGH hat ausgesprochen, dass ein solcher Ersatz durch eine endgültige Festsetzung auch erfolgen kann, wenn tatsächlich keine Ungewissheit vorlag. Für diese Fälle muss nach Ansicht des FA auch die 15-Jährige endgültige Festsetzung gelten. Durch eine Abänderung des angefochtenen Bescheides auf einer endgültigen Festsetzung wäre dieser Mangel nach Ansicht des FA saniert.

Der Vertreter der Bf. bringt vor, betreffend dem Bescheid aus dem Jahr 2017 (für 2006) sei dieser bereits nach Eintritt der absoluten Verjährungsfrist ergangen und daher unzulässig gewesen.

Der Vorsitzende hält dem Vertreter des Bf. den Kommentar §209 BAO RZ 41 vor.

Der Vertreter des Bf. meint dazu, dass die Kommentarmedeutung für unseren Fall nicht anwendbar sei, da der Bescheid aus dem Jahr 2017 nach der absoluten Verjährung erlassen wurde und verweist auf seine Stellungnahme.

Der FA-Vertreter erstattet kein weiteres Vorbringen.

Das Gericht bringt den Parteien einen Feststellungsbescheid aus dem Jahr 2016, betreffend eine Miteigentümerschaft, an der der Bf. [im Jahr 2009] beteiligt war, zur Kenntnis.

Erörtert wird, ob die Regelung des [§ 209 Abs 1 BAO] über die Verlängerung der Verjährungsfrist auch dann gilt, wenn vorläufige Bescheide ohne Vorliegen einer Ungewissheit erlassen wurden.

Der Vertreter der Bf. verweist auf sein bisheriges Vorbringen.

Der FA-Vertreter bringt vor, dass er keinen Grund sieht, warum die Verjährung nach § 209 Abs. 1 BAO nicht normal anzuwenden sei.

In der genannten, in der mündlichen Senatsverhandlung eingebrachten schriftlichen Stellungnahme (Äußerung) wird ausgeführt:

Namens und im Auftrag unserer im Betreff erwähnten Mandantin ergänzen wir unser Beschwerdevorbringen wie folgt:

Zur Beschwerde gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14. Februar 2018

*Das Finanzamt Österreich war **weder** am 13. Februar 2017 noch am 14. Februar 2018 **sachliche zuständige Behörde** für die Festsetzung der Einkommensteuer 2006. Grund ist, dass das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2006 mit Ablauf des 31. Dezember 2016 (absolut) verjährte.*

Hierzu ist im Einzelnen auf die folgenden Punkte zu verweisen:

Es steht außer Streit, dass für die bis Ende 2012 ergangenen Einkommensteuerbescheide nach der Aktenlage nie eine Ungewissheit bestand, die eine vorläufige Abgabefestsetzung hätte rechtfertigen können (vgl Seite 6 des Vorlageberichts).

Damit ist aber außer Streit zu stellen, dass das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2006 **mit Ablauf des 31. Dezember 2016** verjährt ist. Dies folgt aus der Bestimmung über die absolute Verjährung (§ 209 Abs 3 BAO), wonach das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs verjährt.

Der einzige eine hiervon abweichende Betrachtung erlaubende Sonderfall des § 209 Abs 4 BAO betrifft ausschließlich **den Ersatz** einer vorläufigen durch eine endgültige Abgabenfestsetzung „wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs 1“ und kann daher auf den konkreten Fall, in dem **nie eine Ungewissheit gegeben** war, keine Anwendung finden.

Dieses Vorbringen ist auch schon deshalb aktenwidrig, weil sowohl der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13. Februar 2017 als auch jener vom 14. Februar 2018 vorläufig ergangen sind. Aktenkundiger Weise fand daher nie ein Ersatz einer vorläufigen durch eine endgültige Abgabenfestsetzung statt.

Die vom Finanzamt vertretene Ansicht, dass „ein vorläufiger Bescheid durch einen endgültigen Bescheid ersetzt wird“, weshalb „die 15-jährige Frist des § 209 Abs 4 BAO zur Beurteilung der absoluten Verjährung heranzuziehen ist“ (Seite 6 des Vorlageberichts), steht im Hinblick auf die nie gegebene Ungewissheit im klaren Widerspruch zum Gesetzeswortlaut (arg „Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs 1 durch eine endgültige Festsetzung“) und zur Judikatur. So wurde auch vom BFG bereits klargestellt, dass „die Sonderregel des § 209 Abs 4 BAO nach dem Gesetzeswortlaut ... nur für den Ersatz des vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen Bescheid, nicht jedoch für auf andere Verfahrenstitel gestützte Änderungen des vorläufigen Bescheides (vgl Ritz, BAO⁶, §209 Tz 55)“ gilt (BFG 3.10.2019, RV/5100999/2017).

Ebenso hat der VwGH bereits ausgesprochen, dass die absolute Verjährung die äußerte zeitliche Grenze für die Abgabenfestsetzung festlegt und damit „insbesondere die (mehrfachen) Verlängerungsmöglichkeiten der Verjährungsfrist des § 207 BAO begrenzt. Ungeachtet der offenen absoluten Verjährung iSd § 209 Abs 4 BAO ist daher entscheidend, ob – auch unter Berücksichtigung allfälliger Verlängerungsjahre – nicht bereits die Festsetzungsverjährung des § 207 BAO abgelaufen ist“ (E 21.10.2020, Ra 2019/15/0153).

Die anderslautende Ansicht des Finanzamts wird damit begründet, dass die Erlassung des ESt-Bescheid 2006 vom 13. Februar 2017 nicht als Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs I BAO anzusehen sei. Vielmehr soll durch das „In-Rechtskraft-Erwachsen dieses Bescheides ... die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2017 erneut in Lauf gesetzt“ worden sein (Seite 10 des Vorlageberichts).

Es verweist diesbezüglich auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.05.2010, 2008/15/0328 und somit auf eine Judikatur, die eine derartige Ansicht decken soll.

Tatsächlich betrifft das genannte Erkenntnis (soweit relevant) den Fall einer Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 1997, die im Jahr 2001 vorläufig und danach im September 2006 endgültig erfolgte. Die Festsetzung erfolgten somit jeweils innerhalb der Fünfjahresfrist des § 207 Abs 2 BAO und vor Ablauf der absoluten Verjährung, die im Judikatsfall erst am 31. Dezember 2007 abgelaufen wäre.

*Das genannte Judikat enthält dementsprechend mit **keiner Silbe** eine dahingehende Äußerung, dass die Behörde nach Eintritt der absoluten Verjährung die Verjährungsfrist durch einen rechtswidrigen Rechtsakt (nämlich eine Abgabefestsetzung nach Eintritt der Verjährung) die Verjährungsfrist neuerlich wieder in Kraft setzen kann.*

Eine derartige Ansicht würde tatsächlich den Zweck des Rechtsinstituts der Verjährung, nämlich dass

- *infolge Zeitablaufes Rechtsfriede Eintritt und dass Beweisschwierigkeiten und*
- *Beweisnotstände betreffend lange zurückliegende Zeiträume vermieden werden*
(Ellinger ua, BAO § 207 Anm 1; Ritz, BAO⁷, § 207 Rz 5 mit Verweis auf VwGH 14.7.1989, 86/17/0198; 4.9.2008, 2007/17/0222; 30.11.1981, 17/2543/80)

in krasser Weise entgegenstehen.

*Es gibt in der ganzen BAO auch keine Norm, auf der die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht gestützt werden könnte. Vielmehr führt die mit Ablauf des 31. Dezember 2016 eingetretene absolute Verjährung zur **sachlichen Unzuständigkeit** der bisher für die Erhebung der in Betracht kommenden Abgaben **zuständig gewesenen Abgabenbehörde** (Ellinger ua, BAO § 207 Anm 6; Ritz, BAO⁷, § 207 Rz 4 mit Verweis auf VwGH 23.2.1987, 85/15/0131).*

*Das Finanzamt Österreich war daher – wie eingangs bereits erwähnt – sowohl am 13. Februar 2017 als auch am 14. Februar 2018 **keine sachliche zuständige Behörde** für die Festsetzung der Einkommensteuer 2006.*

Zurückweisungsbescheid 2006 vom 26.06.2019

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass die BAO die Zurückweisung von Anträgen, sofern es sich nicht um Beschwerden oder Vorlageanträge handelt, „in keiner Bestimmung explizit regelt“. Aus diesem Umstand könne nicht abgeleitet werden, dass die Zurückweisung unseres Aufhebungsantrags nicht unzulässig gewesen wäre. Vielmehr soll das Gesetz „gänzlich offen“ lassen, „worin eine Unzulässigkeit begründet sein könnte“ (Seite 7 des Vorlageberichts).

*Zu dieser Argumentation ist hinzuweisen, dass eine **Zurückweisung kein unbestimmter Rechtsbegriff mit unklarem Deutungsinhalt** ist.*

Eine Zurückweisung stellt nach allgemeinen Verwaltungsrecht vielmehr eine „formale Entscheidung einer Behörde oder eines Verwaltungsgerichts über einen Antrag oder eine Beschwerde dar, weil die gesetzliche Voraussetzungen für dessen bzw deren Einbringung nicht erfüllt sind“ (exemplarisch zitiert nach dem Glossar des Bundesverwaltungsgerichts der Republik Österreich, <https://www.bvwg.gv.at/Glossar/Z/zurueckweisung.html>, abgerufen am 27. August 2024; Hervorhebung durch den Verfasser).

*Auch die BAO kennt **keine von diesem Begriffsverständnis abweichende Auslegung** des Begriffes der Zurückweisung. Dies zeigt eindeutig dessen Verwendung in den folgenden zwölf Gesetzesstellen: §§ 85 Abs 2, 212a Abs 2b, 212a Abs 9, 258 Abs 2, 260 Abs 1, 262 Abs 5, 263 Abs 1 lit a, 264 Abs 5, 274 Abs 3 Z 1, 278 Abs 1 lit a, 283 Abs 4 lit a und 295 Abs 4 BAO.*

Die gesetzlichen Voraussetzung für die Einbringung eines Antrags gem § 299 BAO ergibt sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, die Fristigkeit aus § 302 Abs 1 bzw Abs 2 lit b BAO.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Antragsstellung sind im konkreten Fall ganz eindeutig erfüllt (unrichtiger Spruch aufgrund einer Abgabefestsetzung nach Eintritt der absoluten Verjährung, Antragstellung innerhalb der Jahresfrist des § 302 BAO). Der Antrag auf Bescheidaufhebung ist daher meritorisch zu erledigen und hätte nicht ohne inhaltlicher Behandlung als (unzulässig) zurückgewiesen werden dürfen.

Der von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassene Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14. Februar 2018 kann nicht dazu führen, den gegen den ebenfalls von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13. Februar 2017 mit dem Argument zurückzuweisen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Antragstellung nicht vorliegen sollen.

Zur Beschwerde gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 14. Februar 2018

*Die (vorläufigen) Einkommensteuerbescheide 2009 vom 13. Februar 2017 und vom 14. Februar 2018 wurden ebenfalls jeweils von einer **unzuständigen Behörde** erlassen.*

Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass für das Jahr 2009 zuvor zuletzt am 5. Oktober 2010 ein (ebenfalls vorläufiger) Einkommensteuerbescheid erging.

*Es ist unstrittig, dass „der Aktenlage **keine Ungewissheit** zu entnehmen“ ist, „mit welcher eine vorläufige Abgabefestsetzung gerechtfertigt gewesen wäre“ (Seite 9 des Vorlageberichts; Hervorhebung durch den Verfasser).*

*Somit liegt kein Anwendungsfall für die verlängerte 15-jährige Verjährungsfrist des § 209 Abs 4 BAO vor, da diese ausschließlich **den Ersatz** einer vorläufigen durch eine endgültige Abgabefestsetzung „wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs 1“*

betrifft. Diese Bestimmung kann daher auf die konkreten Fälle, in denen **nie eine Ungewissheit gegeben** war und noch in den Jahren 2017 und 2018 nur vorläufige Veranlagungen erfolgten, keine Anwendung finden.

Maßgebend ist daher die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 BAO, die im Hinblick auf die unbekämpft gebliebene Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheids vom 5. Oktober 2010 mit Ablauf des 31. Dezember 2010 zu laufen begann (vgl das nur in diesem Zusammenhang richtig vom Finanzamt erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 20.05.2010, 2008/15/0328).

Eine (noch nicht eingetretene) fünfzehnjährige absolute Verjährung ermöglicht eine Abgabefestsetzung nur dann, wenn die nach Maßgabe des § 208 begonnene, nach § 209 Abs 1 verlängerte (bzw nach § 209 Abs 2 BAO gehemmte) **fünfjährige Verjährungsfrist nicht früher geendete hat** (Ritz, BAO⁷, § 209 Rz 57).

Wir dürfen daher auch an dieser Stelle auf das bereits erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 21.10.2020 verweisen, wonach die absolute Verjährung die äußerte zeitliche Grenze für Abgabefestsetzung festlegt und damit „insbesondere die (mehrfachen) Verlängerungsmöglichkeiten der Verjährungsfrist des § 207 BAO begrenzt. Ungeachtet der offenen absoluten Verjährung iSd § 209 Abs 4 BAO ist daher entscheidend, ob – auch unter Berücksichtigung allfälliger Verlängerungsjahre – nicht bereits die Festsetzungsverjährung des § 207 BAO abgelaufen ist" (E 21.10.2020, Ra 2019/15/0153).

Der Eintritt der Verjährung für die Einkommensteuer 2009 – und die damit verbundene sachliche Unzuständigkeit des Finanzamts – ist somit bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2015 eingetreten.

Im Hinblick auf die anderslautenden Rechtsansichten, die vom Finanzamt im Vorlagebericht geäußert werden, erlauben wir uns abschließend zur Vermeidung von Missinterpretationen auf das bei Ritz, BAO⁷, § 209 Rz 57 angeführte Beispiel zu verweisen. Mit diesem wird nachvollziehbar dargelegt, dass § 209 Abs 3 BAO in der Regel keine Verlängerung der Verjährungsfrist zur Folge hat.

Zurückweisungsbescheid 2009 vom 05.07.2019

Bezüglich der Rechtswidrigkeit des Zurückweisungsbescheid[es] ist auf die bereits für die Zurückweisung des Jahres 2006 erfolgten Äußerungen zu verweisen.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Antragstellung auf Bescheidaufhebung waren und sind daher unverändert gegeben. Der ebenfalls von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassene (vorläufige) Einkommensteuerbescheid 2009 vom 14. Februar 2018 kann nicht dazu führen, dass der Antrag auf Bescheidaufhebung als außerordentliches Rechtsmittel gegen ebenfalls von einer unzuständigen Behörde erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 13. Februar 2017 als unzulässig qualifiziert wird.

Über die Beschwerden wurden erwogen:

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.

Gemäß § 209 Abs 1 BAO verlängern nach außen erkennbare, zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, Amtshandlungen 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.

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; vgl. *Ritz*, BAO, 6. Auflage, § 209 Tz. 16). Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie z.B. Vorhalte (u.a. VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212) oder Außenprüfungen (*Ritz*, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 209 Tz 9 mit Verweis auf VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061).

Der Bf. war u.a. unstrittig in den Jahren 2001 bis 2009 an der INET System Informations GmbH und Mitges. (St.Nr. ***) als stiller Gesellschafter beteiligt.

Nachstehende "*nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches*" wurden hinsichtlich des Veranlagungsjahres Einkommensteuer 2006 festgestellt:

- 1) ESt-Bescheid vom 6.10.2008 (mit vorläufiger Festsetzung)
- 2) ESt-Bescheid (Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO) vom 14.1.2010 (mit vorläufiger Festsetzung)
- 3) Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 19.7.2010 (mit vorläufiger Festsetzung)
- 4) Berufungsvorentscheidung vom 15.7.2011 (mit vorläufiger Festsetzung)
- 5) Aufhebungsbescheid vom 6.12.2011

- 6) ESt-Bescheid vom 30.7.2012 ergangen gemäß § 295 Abs. 1 BAO (mit vorläufiger Festsetzung)
- 7) Berufungsvorentscheidung vom 21.11.2013 (Abweisung der Berufung)
- 8) ESt-Bescheid vom 13.2.2017 ergangen gemäß § 295 Abs. 1 BAO (mit vorläufiger Festsetzung)
- 9) ESt-Bescheid vom 14.2.2018 ergangen gemäß § 295 Abs. 1 BAO (mit vorläufiger Festsetzung) = angefochtener Bescheid

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Finanzamtsakt. Es ergeben sich keine Anhaltspunkte an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln.

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).

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

Der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgend stellen die Verjährungsfrist verlängernde "*nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches*" etwa erstinstanzliche Bescheide und Berufungsvorentscheidungen - nunmehr Beschwerdeentscheidungen - dar (z.B. VwGH vom 15. Dezember 2010, 2007/13/0157, 21. Mai 2007, 2007/16/0014; vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 209, Tz 9ff und die dort angeführte Judikatur).

Die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer beträgt gemäß § 207 Abs 2 BAO grundsätzlich 5 Jahre.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs 1 BAO 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 im Sinne des § 14 Abs 3 FinStrG und des § 32 Abs 2 VStG gelten als solche Amtshandlungen.

Gemäß § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Eine entgegen § 93 Abs 3 lit a BAO fehlende

oder mangelhafte Begründung ist ebenso wie eine fehlende (mangelhafte) Rechtsmittelbelehrung zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (*Ritz*, BAO, 6. Auflage § 93 Rz 27). Eine fehlende (mangelhafte) Begründung hindert auch nicht den Eintritt der Rechtskraft (*Ritz* BAO, 6. Auflage, § 93 Rz 18).

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Es muss sich bei einer Ungewissheit iSd § 200 BAO um eine Ungewissheit im Tatsachenbereich handeln. Die Abgabepflicht muss darüber hinaus nicht nur möglich, sondern wahrscheinlich sein (vgl *Ritz*, BAO, 6. Auflage, § 200 Rz 1). Der VwGH geht davon aus, dass auch dann, wenn der vorläufigen Festsetzung keine Ermittlungen vorausgegangen sind und der vorläufige Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit enthält, dieser Mangel im Nachhinein „geheilt“ werden kann (vgl *Dziurdź*, ÖStZ 2012, 354).

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist für die Frage der Verjährung vom Vorliegen einer Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO bei Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass der Verjährungsbeginn nach der Regelung des § 208 Abs 1 lit d BAO bestimmt wird und keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides liegen kann (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0042). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa das Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2012, 2010/15/0164) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat (VwGH 29.3.2012, 2009/15/0178).

Das Recht, eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, verjährt gemäß § 209 Abs 4 BAO spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Nach VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328 (ebenso *Dziurdź*, *ecolex* 2010, 397; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0061) gilt, obwohl keine Ungewissheit vorliegt, zwar § 208 Abs 1 lit d BAO, allerdings beginnt die dortige **Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde**. Es ist dem Bf. grundsätzlich insoweit zuzustimmen, als dass kein Vorläufigkeitsgrund erkannt werden kann.

Angeichts der obigen Ausführungen zur höchstgerichtlichen Judikatur betreffend Vorläufigkeit können jedoch die Argumente des Bf. zur Nichtanwendbarkeit der Bestimmung des § 208 Abs 1 lit d BAO verworfen werden. In jedem der beschwerdegegenständlichen Jahre wurden vorläufige Abgabenbescheide erlassen, welche auch in Rechtskraft erwachsen. Die Verjährung begann somit jeweils mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der letzte rechtskräftig gewordene Bescheid erlassen wurde.

Betrachtet man den Sachverhalt nunmehr unter dem Blickwinkel der dargestellten Rechtslage stellt sich die Verjährung in den vom Bf. als verjährt gerügten Jahre (2006 und 2009) wie folgt dar:

Einkommensteuer 2006:

Die fünfzehnjährige (*absolute*) Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer des Jahres 2006 begann gemäß § 209 Abs. 4 BAO mit Ablauf des Jahres 2006 (Entstehung des Abgabenanspruches) zu laufen und endet mit Ablauf des Jahres 2021.

Betreffend die Einkommensteuer 2006 erging am 6.10.2008 ein vorläufiger Bescheid. Da keine Ungewissheit vorlag, begann die fünfjährige Verjährung mit Ablauf des Jahres 2008 (bis 2013). Am 14.1.2010 und am 30.7.2012 wurden gemäß § 295 BAO geänderte Bescheide mit vorläufiger Festsetzung erlassen. Am 15.7.2011 erging eine Berufungsvorentscheidung mit geänderter vorläufiger Festsetzung. Dadurch verlängerte sich die Verjährungsfrist bis Ende 2014.

Durch die Erlassung des vorläufigen Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2006 am 30.7.2012, der in Rechtskraft erwuchs, begann die fünfjährige Verjährungsfrist erneut zu laufen. Die Verjährung begann somit frühestens mit Ablauf des 31.12.2012 und hätte ohne Verlängerungshandlungen mit Ablauf des Jahres 2017 geendet. Am 13.02.2017 - somit jedenfalls vor Eintritt der Verjährung - erging wiederum ein vorläufiger Bescheid, der in Rechtskraft erwuchs, nämlich der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2006, wodurch sich die Verjährungsfrist dem § 209 Abs. 1 erster Satz BAO folgend um ein weiteres Jahr, somit **bis zum Ablauf des Jahres 2018** verlängert hat.

An der Qualifikation dieses Bescheides als Verlängerungshandlung ändert sich nach Ansicht des erkennenden Senats auch nichts dadurch, dass dieser Bescheid rechtswidrig (weil nach der absoluten Verjährung von 10 Jahren) ergangen ist.

Ergänzend zu den Erörterungen in der mündlichen Verhandlung wird auf das VwGH-Erkenntnis Ra 2022/15/0077 vom 10.3.2023 verwiesen:

Nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens und insbesondere auch die Erlassung der in Betracht kommenden Feststellungsbescheide haben für die Abgaben, deretwegen die Feststellung zu erfolgen hat, verjährungsfristverlängernde Wirkung. 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).

Da sogar ein unwirksamer (Feststellungs)Bescheid verjährungsfristverlängernde Wirkung

entfaltet, muss dies umso mehr für einen zwar rechtswidrigen aber rechtswirksamen (rechtskräftigen) Bescheid wie den Bescheid vom 13.02.2017 gelten.

Der nunmehr mit Bescheidbeschwerde angefochtene (gemäß § 295 Abs. 1 BAO ergangene) Einkommensteuerbescheid 2006 erging am **14.02.2018**.

Der angefochtene Bescheid ist somit vor Ablauf der Verjährungsfrist ergangen und ist dahingehend abzuändern, dass die Festsetzung nunmehr endgültig erfolgt, da keine Ungewissheit iSd § 200 BAO vorliegt. Nach Ablauf von 10 Jahren (und innerhalb von 15 Jahren) nach der Entstehung des Abgabenanspruches darf jedoch eine endgültige nach einer vorläufigen Festsetzung erfolgen (§ 209 Abs. 4 BAO).

Mit der vorläufigen Festsetzung durch den angefochtenen Bescheid verstieß das Finanzamt zwar gegen die Verjährungsbestimmungen des § 209 Abs. 3 und Abs. 4 BAO, womit es den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastete, da nach Ablauf von 10 Jahren ein vorläufiger Bescheid nicht mehr hätte ergehen dürfen.

Jedoch hat gemäß § 279 Abs. 1 BAO das Bundesfinanzgerichtes 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.

Sachentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes dürfen beispielsweise einen vorläufigen Bescheid durch eine endgültige Festsetzung ersetzen (*Ritz*, BAO⁶ § 279 Tz 14).

Ein Erkenntnis iSd § 279 Abs 1 BAO tritt, sofern es den angefochtenen Bescheid nicht ersatzlos aufhebt, ab seiner Erlassung an dessen Stelle (zB *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 279 Anm 6).

Die endgültige Festsetzung durch das BFG tritt daher an die Stelle des angefochtenen Bescheides und sie ersetzt eine vorläufige Festsetzung. Da der angefochtene Bescheid innerhalb der 15-Jahres-Frist des § 209 Abs. 4 BAO ergangen ist, ist die Verjährung somit nicht eingetreten.

Auch der Einwand der steuerlichen Vertretung des Bf., wonach die Bestimmung des § 209 Abs. 4 BAO, die für gewisse Fälle eine auf fünfzehn Jahre verlängerte absolute Verjährungsfrist normiere, nicht zur Anwendung komme, vermag der Beschwerde aus folgenden Gründen nicht zum Erfolg verhelfen:

Wurde ein vorläufiger Abgabenbescheid rechtskräftig erlassen, ist es für eine Anwendbarkeit des § 209 Abs. 4 BAO unerheblich, ob tatsächlich eine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO estanden hat, da eine fehlende tatsächliche Ungewissheit einer Endgültigerklärung nach der

Rechtsprechung nicht entgegensteht (VwGH 20.3.2024, Ra 2023/15/0065; siehe auch *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 208 BAO Anm. 6, § 209 BAO Anm. 41).

Auf welche Art und Weise ein vorläufiger Bescheid durch einen endgültigen Bescheid ersetzt wird, legt § 209 Abs. 4 BAO nicht fest. Dass die der endgültigen Festsetzung vorangehende Beseitigung des vorläufigen Bescheides nicht unmittelbar auf § 200 Abs. 2 BAO (sondern etwa auf § 303 BAO) gestützt worden ist, steht einer Anwendung des § 209 Abs. 4 BAO sohin nicht entgegen (VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153).

Einkommensteuer 2009:

Durch die Erlassung des vorläufigen Einkommensteuerbescheids (ohne Vorliegen einer Ungewissheit) für das Jahr 2009 am 5.10.2010, der in Rechtskraft erwuchs, begann die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2010 zu laufen und würde - sofern keine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurde - mit Ablauf des Jahres 2015 enden.

Jedoch ergingen während dieser fünfjährigen Frist am 20.10.2011 sowohl ein Feststellungsbescheid zur St.Nr. *** (INET I), an der der Bf. im Streitjahr beteiligt war als auch ein Feststellungsbescheid zur St.Nr. *** (Galileo), an der der Bf. ebenfalls beteiligt war. Diese Verlängerungshandlungen verlängerte die Festsetzungsverjährung bis zum Ablauf des Jahres 2016.

Im Jahr 2016 erging sodann der (*in der mündlichen Verhandlung vom BFG*) vorgelegte Feststellungsbescheid vom 6.12.2016 betreffend die „***3***“ (St.Nr. ***4***).

Am 13.2.2017 erging ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 mit vorläufiger Festsetzung (wiederum ohne das Vorliegen einer Ungewissheit), welcher in Rechtskraft erwuchs.

Das Finanzamt erließ sodann am **19.12.2018** den gemäß § 295 Abs. 1 BAO ergangenen und nunmehr beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009.

Der angefochtene Bescheid ist somit innerhalb der Verjährungsfrist ergangen und damit rechtsrichtig.

Zurückweisungsbescheide vom 5.7.2019 (2009) und vom 26.6.2019 (2006):

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Ein Grund für eine (ersatzlose) Aufhebung ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgte, obwohl die Voraussetzungen für eine derartige Maßnahme nicht vorgelegen sind.

Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz sind nicht nur erstmals erlassene Bescheide, sondern auch solche Bescheide abändernde oder aufhebende Bescheide. Dementsprechend können gemäß § 299 Abs. 1 BAO beispielsweise auch die - vom Finanzamt erlassenen - auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Änderungsbescheide, Abänderungsbescheide gemäß § 295a BAO, gemäß den §§ 293 oder 293b BAO berichtigenden Bescheide und Berufungsvorentscheidungen von der Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben werden (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 6. Auflage, Tz 5 zu § 299 BAO).

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Falle der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

§ 295 Abs. 1 BAO hat ausschließlich die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung oder den Konsequenzen ihrer Aufhebung in Einklang zu bringen (*Ritz*, BAO Kommentar³, § 295 Tz 9).

Aufhebungen gemäß § 299 BAO liegen im Ermessen der Abgabenbehörde.

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (z.B. VwGH 14.3.1990, 89/13/0115).

Bei dieser Interessensabwägung ist zunächst von Bedeutung, dass es das Ziel des § 299 BAO ist, ein insgesamt richtiges Ergebnis herbeizuführen. Es ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. *Ritz*, BAO Kommentar³, § 299 BAO Tz 54 und die dort zitierte Judikatur).

Nach Rechtsansicht des erkennenden Senats erfolgte die Zurückweisung der Anträge auf Bescheidaufhebung zu Recht, da die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2009 vom 13. Februar 2017 durch neue, gemäß § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2009 vom 14.2.2018 und vom 19.12.2018 ersetzt wurden.

Die Beschwerde gegen die Zurückweisungsbescheide ist daher abzuweisen, weil sich die Anträge auf Bescheidaufhebung auf Bescheide bezogen, die nachträglich aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, wodurch diese Anträge nachträglich unzulässig wurden.

Neuberechnung für 2006:

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgerichtes 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 (VwGH vom 18. Dezember 2019, Ra 2019/15/0154).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die zwischenzeitlich ergangenen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 2006 zu berücksichtigen sind.

Aufgrund der zwischenzeitlichen Änderungen der Feststellungen betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2006 nunmehr wie folgt (in Euro):

Beteiligungen zu folgenden Steuernummern (Unternehmen):

*** € 3.125,00

*** € 3.600,00

*** € 500,00

Leinweber Masch. € - 40.200,00

*** (Galileo..) Null

*** € 28.970,64

*** (DVM I): Null

*** € -20.000,00

*** (DVM II): Null

***: € 15.188,62

4 (***3***): € 16.015,28

4: € 2.180,19

*** (INET I): Null

***: € 4.400,00

Summe Einkünfte aus Gewerbebetrieb (neu): € 136.350,30

Zur (Un)Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Die Revision betreffend die Einkommensteuer 2006 ist zulässig, weil es keine Rechtsprechung dazu gibt, ob die fünfjährige Verjährungsfrist mehrfach neu zu laufen beginnen kann (bei vorläufigen Bescheiden) und ob ein nach Eintritt der 10-jährigen absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO ergangener vorläufiger Bescheid auch eine Verlängerungshandlung nach § 209 Abs. 1 BAO darstellt.

Betreffend die übrigen angefochtenen Bescheide war lediglich die unstrittige Rechtslage auf den unstrittigen Sachverhalt anzuwenden. Bei dieser schlichten Rechtsanwendung war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision war daher iZm den übrigen angefochtenen Bescheiden nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (2006)

Wien, am 28. August 2024