

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Beisteiner Steuerberatung GmbH, Vogelweiderstraße 33, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 18. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom 25. April 2018 betreffend die Abweisung des Antrages gemäß § 295a BAO sowie die Zurückweisung der Anträge gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO und § 295 Abs. 4 BAO, jeweils im Zusammenhang mit dem Einkommensteuerbescheid 2011, ergangen zur Steuernummer ***Bf-StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

- Soweit der angefochtene Bescheid die Zurückweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO zum Inhalt hat, wird er ersatzlos aufgehoben.
- Soweit der angefochtene Bescheid die Zurückweisung des Antrages gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO zum Inhalt hat, wird er ersatzlos aufgehoben.
- Soweit der angefochtene Bescheid die Abweisung des Antrages gemäß § 295a BAO zum Inhalt hat, bleibt er unverändert aufrecht. Die Beschwerde wird insoweit als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Anträge, Bescheid, Beschwerde

Mit **Schreiben vom 27.02.2018** wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem an den Beschwerdeführer ergangenen Einkommensteuerbescheid

2011 vom 29.05.2013 ein Änderungsantrag gemäß § 295a BAO, sowie – hilfsweise – ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO sowie ein Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO gestellt. Die Anträge wurden – verkürzt dargestellt – wie folgt begründet:

- Antrag gemäß § 295a BAO:
 - Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2011 eine Beteiligung verkauft und daraus in Summe (d.h. unter Berücksichtigung des Verlustkontos) zunächst einen Veräußerungsgewinn von EUR 131.927,50 erzielt. Aufgrund einer bei der Beteiligungsgesellschaft durchgeführten Außenprüfung seien die Ergebniszusweisungen für die Jahre 2009 und 2010 verringert worden, woraus sich ein niedrigeres Verlustkonto ergeben habe, was sich entsprechend auf den Veräußerungsgewinn auswirke. Auf die beiliegende Berechnung werde verwiesen. Auf Basis dieses Umstandes werde nunmehr eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2011 beantragt, da sich der ursprünglich festgesetzte Veräußerungsgewinn nachträglich wegen eines geänderten Grundlagenbescheides als tatsächlich falsch, im Sinne von zu hoch, erweise.
- Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO:
 - Bei dem Umstand, dass zunächst zugewiesene Verluste als Folge einer Außenprüfung reduziert wurden und die Zuweisungen somit zu hoch angesetzt wurden, handle es sich um Tatsachenfragen, die „neu hervorgekommen“ seien. Feststellungen nach § 188 BAO würden regelmäßig Vorfragen im Sinne der Norm darstellen. Zudem bestehe die von der Rechtsprechung geforderte Parteienidentität, welche durch die Beteiligung vermittelt werde.
- Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO:
 - Dieser Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 29.05.2013 werde mit der Begründung gestellt, dass er von einem Nichtbescheid des Finanzamtes [...] abgeleitet sein könnte. Zwar besagt § 252 BAO, dass Einkommensteuerbescheide nicht mit der Begründung eines fehlerhaften Grundlagenbescheides angefochten werden können, die (näher zitierte) Rechtsprechung des VwGH fordere den Steuerpflichtigen jedoch zur Rechtswahrung gerade dazu auf.

Diesem Schreiben beigelegt war die erwähnte Berechnungsunterlage.

Mit **Bescheid vom 25.04.2018** wurde der Antrag gemäß § 295a BAO als unbegründet abgewiesen und die Anträge gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO sowie gemäß § 295 Abs. 4 BAO zurückgewiesen. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

- Antrag gemäß § 295a BAO:

*Ereignisse nach § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind idR keine Ereignisse im vorgenannten Sinn, es sei denn, dass eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder ein (anderes) Tatbestandselement ändert. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich demnach in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Nach der durchgeführten Aufhebung durch das BFG bzw. Betriebsprüfung änderte sich mit der erstmaligen Bescheiderlassung am 15.12.2017 bei der Fa. ***SD*** (**SD-StNr***) jedoch nichts gegenüber der elektronisch eingelangten Erklärung zur einheitlichen Feststellung von Einkünften 2009 vom 24.11.2011, da bereits mit dieser ein Verlust von € - 11.685,32 bekannt gegeben wurde. Ein neuer Sachverhalt mit Bezug auf die Bescheiderlassung für die Einkommensteuer 2009 ist daher nicht festzustellen.*

- Antrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO über die Einkommensteuer 2013:

- *Ein schlüssiger und nachvollziehbarer Zusammenhang zum Veranlagungsjahr 2013 ist nicht erschießbar. Sollte das Verfahren betreffend die Einkommensteuer des Zeitraumes 2011 gemeint gewesen sein, darauf zu verweisen, dass der Antrag vor Ablauf der nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen ist. Diese Frist endete jedoch mit dem 31.12.2017 (5 Jahre ab 2011 + 1 Jahr für Bescheid u. Vorhalt), wodurch die Antragsmöglichkeit bereits verfristet ist. Nur ergänzend ist auf die oa. Argumentation sinngemäß zu verweisen, wonach es weder neue Tatsachen im Sinne des § 303 BAO gibt, noch zum Zeitpunkt des Erstbescheides ein anders lautender Bescheid über die Einkommensteuer 2011 zu ergehen gehabt hätte.*

- Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO:

- *Ein Einkommensteuerbescheid konnte dem Datum 29. Mai 2013 nicht zugeordnet werden. Sollte der Bescheid über die Einkommensteuer des Zeitraumes 2011 gemeint gewesen sein, ist darauf zu verweisen, dass der Antrag vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen ist. Diese Frist endete jedoch mit dem 31.12.2017 (5 Jahre ab 2011 + 1 Jahr für Bescheid u. Vorhalt), wodurch die Antragsmöglichkeit bereits verfristet ist.*

Mit **Schreiben vom 18.05.2018** wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers **Beschwerde** gegen den obig angeführten Bescheid erhoben. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

*Der Beschwerdeführer (nachfolgend BF) begehrt die Herabsetzung eines ursprünglich erklärten Veräußerungsgewinnes in Zusammenhang mit dem Verkauf von Anteilen der ***SD*** im Veranlagungszeitraum 2011. Es handelte sich dabei - nach einer Umwandlung - um den Verkauf von Aktien. Insoweit haben wir unseren bisherigen Vortrag zu korrigieren, in dem von einer atypisch stillen Beteiligung die Rede war. Gleichwohl wirkte sich das negative Kapitalkonto der ursprünglichen atypisch stillen Beteiligung auf den späteren Veräußerungsgewinn aus.*

Soweit in unserem Antrag auf Wiederaufnahme vom 27.02.2018 von „2013“ die Rede ist, handelt es sich um einen Schreibfehler. Wie das Finanzamt in der hier angefochtenen Entscheidung bereits richtig erkannte, bezieht sich der Antrag auf das Jahr 2011.

*Der BF war zunächst atypisch stiller Gesellschafter einer ***SD***. In den Jahren 2009 und 2010 wurden Verluste erklärt und nach unseren bisherigen Kenntnissen auch festgestellt. Die Grundlagenbescheide haben wir, von der für die ***SD*** zuständigen Steuerberatungskanzlei angefordert. Wir werden sie nachreichen.*

*Die atypisch stille Beteiligung an der ***SD*** wurde im April 2011 gegen Gewährung von neuen Aktien an der ***SD*** (unter Anwendung von Art. III UmgrStG) zum Stichtag 31.07.2010 eingebracht. Der BF erhielt im Gegenzug Aktien.*

Die Aktien des Beschwerdeführers wurden sodann am 12.08.2011 veräußert.

Der Beschwerdeführer erhielt einen Veräußerungserlös in Höhe von € 91.927,50 ausbezahlt. Der Veräußerungsgewinn laut Einkommensteuererklärung umfasst den Veräußerungserlös zuzüglich der ursprünglich negativen Anschaffungskosten der Aktien in Höhe von € 40.000.- [Halbsatzbesteuerung]. Dies haben wir als Beilage zum Antrag vom 27.02.2018 dargestellt. Auf die Beilage wird Bezug genommen.

Die Anschaffungskosten der Aktien spiegeln das ursprüngliche Kapitalkonto der stillen Gesellschaft wider.

*Die für die ***SD*** zuständige Steuerberatungskanzlei teilte uns folgenden Sachverhalt mit:*

Der Beschwerdeführer leitete eine Einlage in Höhe von € 52.500.- (inkl. Agio). Im Jahr 2009 war dem Beschwerdeführer ein Verlust in Höhe von € 92.500.- zugewiesen worden. Dies führte zu negativen Anschaffungskosten der Aktien in Höhe von € 40.000.- Diese wurden dem Veräußerungserlös hinzugesetzt.

Unter dem 15.12.2017 ergingen geänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 2009 und 2010. Diese stellten Verluste in Höhe von nur mehr - € 7.487,15 (2010) und Verluste in Höhe von € 11.685,32 (2009) fest.

Bei einer Betriebsprüfung wurden Tatsachen festgestellt, die Auswirkungen auf die Ermittlung des Veräußerungserlöses entfalten und damit auch für die Besteuerung relevant sind. Daher ist eine Änderung nach § 295a BAO angezeigt.

Unter Zugrundelegung der Feststellungen vom 15.12.2017 ergeben sich nun positive Anschaffungskosten, die nunmehr Berücksichtigung finden müssen und den erklärten Veräußerungsgewinn reduzieren. Die Berechnung haben wir als Beilage zum Antrag vom 27.02.2018 überreicht.

*Das Finanzamt geht von einem unzutreffenden Sachverhalt aus, wenn es meint, es habe sich durch die Betriebsprüfung bei der ***SD*** nichts geändert. Ursprünglich betrug der Verlust € 92.500.- Diesen hat die BP auf € 11.685,32 reduziert. Es haben sich sehr wohl die zugewiesenen Verluste - und damit Tatbestandselemente - geändert. Dies ist von Bedeutung, da diese Verluste zur Errechnung des Veräußerungsgewinnes des BF heranzuziehen waren.*

Die Ausführungen der Behörde zur Verfristung der hilfsweise gestellten Anträge, das Verfahren 2011 wiederaufzunehmen bzw. nach § 295 Abs. 4 BAO zu verfahren, gehen ins Leere.

§ 304 BAO, auf den Bezug genommen wird, ist verfassungswidrig und nicht mehr anzuwenden. Der VfGH hat in seinem Erkenntnis G 131/2017 festgestellt, dass diese Norm nicht dem Sachlichkeitsgebot genügt. Insbesondere, weil die Verjährungsfrist zwar durch Maßnahmen der Behörde verlängert werden kann, nicht jedoch Maßnahmen des Abgabepflichtigen. Die vom Finanzamt ins Treffen geführte vermeintliche Verfristung des Antrags entlarvt sich somit als verfassungswidrig und kann im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung kommen.

Der BF hat auch vor dem Hintergrund einer zutreffenden Besteuerung und der Durchführung eines fairen Verfahrens einen Anspruch darauf, dass das Einkommensteuerverfahren 2011 wieder aufgenommen wird.

*Aufgrund einer Prüfung bei der ***SD*** wurden im Veranlagungszeitraum 2009 Verluste in Höhe € 92.500.- aberkannt und auf - € 11.685,32 gekürzt. Es sind nach § 188, 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für 2009 ergangen, die zu einer Abgabennachforderung führten. Es kann im Ergebnis nicht angehen, dass der BF faktisch einer Doppelbesteuerung unterworfen wird. Einmal werden die Verluste im Jahr 2009 nicht anerkannt, dann jedoch gewinnerhöhend 2011 erneut der Besteuerung unterworfen.*

*Die für die ***SD*** zuständige Kanzlei hat Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid eingebracht. Solange dieses Verfahren anhängig ist, müssen für den BF sowohl das Abgabenverfahren 2009 als auch 2011 „offen“ bleiben, um entsprechend auf den Ausgang des*

Rechtsmittelfahren im Feststellungsverfahren 2009 und Einkommensteuererklärung 2011 reagieren zu können.

Die Problematik der offenkundigen Rechtsschutzlücke zu Lasten der Abgabepflichtigen, die sich aus dem Verweis von § 295 Abs. 4 sowie § 303 BAO auf den verfassungswidrigen § 304 BAO ergibt, zwingt den BF sämtliche verfahrensrechtlich denkbare Maßnahmen zu ergreifen.

B. Beschwerdeverentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Beschwerdeverentscheidung vom 13.06.2018** wurde die obig angeführte Beschwerde als unbegründet **abgewiesen**. Begründend wurde – nach Wiedergabe der Ausführungen in der Beschwerde – auszugsweise wie folgt ausgeführt:

Betreffend den Antrag gemäß § 295a BAO:

*Die Erlassung der beiden Grundlagenbescheide 2009 und 2010 gem. § 188 BAO bei der Firma ***SD*** (***SD-StNr***) am 15.12.2017 ist kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO. Beide Bescheide sprechen nur über Grundlagen der Besteuerung ab, schaffen diese jedoch nicht (neu). An den Begriff des nachträglichen Ereignisses ist die Anforderung zu stellen, dass es selbst eine materiell abgabenrechtliche Wirkung auf oder in die Vergangenheit haben muss. Ein Grundlagenbescheid gem. § 188 BAO wirkt hingegen per definitionem immer nur für den Zeitraum, für den er selbst ergangen ist.*

Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich vielmehr in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Der Sachverhalt der Beteiligungsveräußerung (= das Tatbestandselement) blieb allerdings stets (nämlich vor und nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2011) unverändert. Aus diesem Grund sind verwaltungsbehördliche Entscheidungen keine Ereignisse iSd § 295a BAO, weil eine Entscheidung wie die Erlassung eines Grundlagenbescheides gem. § 188 BAO die Abänderung eines Tatbestandselement gerade nicht zum Inhalt hat. Somit bestehen keine materielle Rückwirkung und demnach auch kein nachträgliches Ereignis.

In der gesamten maßgeblichen Literatur (Ritz, Ellinger/Sutter/Urtz) und Judikatur wird in keinem Fall oder Beispiel die Möglichkeit auch nur erwähnt, dass (Grundlagen)bescheide des Finanzamtes die Abänderung eines anderen Bescheides als rückwirkendes Ereignis gem. § 295a bewirken könnten. Da die genannte Bestimmung mit BGBl. 2003/124 vom 19.12.2003 (also vor ca. 15 Jahren) in Geltung kam, kann es mittlerweile als sehr wahrscheinlich und daher als gewiss angesehen werden, dass ihr eine derartige Funktion auch nicht zugesonnen war.

Betreffend die Anträge gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO sowie gemäß § 295 Abs. 4 BAO:

Die Aussagen im Erstbescheid vom 25.04.2018 werden vollinhaltlich aufrechterhalten.

Der § 304 des Bundesgesetzes über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) wurde zwar als verfassungswidrig aufgehoben, jedoch tritt diese Aufhebung erst mit Ablauf des 31. Dezember 2018 in Kraft. Bis dahin bleibt die Bestimmung für alle bis dahin anhängig gewordenen Rechtsfälle anwendbar.

Mit **Schreiben vom 06.07.2018** wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers ein **Vorlageantrag** eingebracht. Begründend wurde im Wesentlichen auf die bisherigen Ausführungen verwiesen.

C. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerdesache wurde dem Bundesfinanzgericht am 25.07.2018 zur Entscheidung vorgelegt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022 wurde die Beschwerdesache mit Wirkung ab 01.04.2022 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Mit **Anschreiben vom 27.02.2024** wurde dem belangten Finanzamt der am 18.12.2012 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangene Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 für die *****Q KG***** („*****Q KG*****“) sowie das Erkenntnis des VfGH vom 06.12.1990 zur Geschäftszahl B783/89 übermittelt und - stark verkürzt – wie folgt ausgeführt:

- Beginn der Verjährungsfrist:
 - Der obig angeführte – auf Ebene der *****Q KG***** – ergangene Feststellungsbescheid ist vorläufig ergangen, wobei begründend darauf verwiesen wurde, dass der „*Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist*“. Unter Verweis auf die näher zitierte Rechtsprechung des VfGH wurde ausgeführt, dass die Verjährungsfrist nach (vorläufiger) Ansicht des Bundesfinanzgerichtes somit erst mit 31.12.2012 (d.h. in jenem Jahr, in dem der obig erwähnte Feststellungsbescheid vorläufig ergangen ist) zu laufen begonnen hat und durch nach außen erkennbare Amtshandlungen (etwa die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2011 an den Beschwerdeführer am 29.05.2013) um ein weiteres Jahr (d.h. bis zum 31.12.2018) verlängert wurde.
- Antrag auf Wiederaufnahme:
 - Diesbezüglich wurde – unter Verweis auf das obig angeführte Erkenntnis des VfGH vom 06.12.1990, B783/89 – ausgeführt, dass die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 303 Abs. 1 lit. c BAO auch in Fällen wie dem gegenständlichen, in denen eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des

Sachverhaltes direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt, in verfassungskonformer Interpretation möglich sein muss.

Mit **Stellungnahme vom 01.03.2024** wurde seitens des belangten Finanzamtes betreffend den Beginn der Verjährungsfrist ausgeführt, dass der Darstellung des Bundesfinanzgerichtes nicht widersprochen werde und die Verjährungsfrist somit auch nach Ansicht des belangten Finanzamtes im Jahr 2018 noch offen gewesen sei. Hinsichtlich des Antrages auf Wiederaufnahme wurde ausgeführt, dass den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes nur bei einer Abweisung der Beschwerden beige pflichtet werden könne. Sowohl im Falle der Stattgabe als auch im Falle des Vorliegens von (erneuten) Nichtbescheiden würden keine Vorfragen vorliegen.

Mit **Schreiben vom 08.05.2025** wurden der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers sowohl das obig angeführte Anschreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 27.02.2024 (inklusive Beilagen) als auch die Stellungnahme des belangten Finanzamtes vom 01.03.2024 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 20.05.2025** wurde den Parteien – in Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung am 12.06.2025 – die vorläufige Rechtsmeinung des erkennenden Richters insbesondere betreffend die Frage der Verjährung dargelegt. Den Parteien wurde es freigestellt, auf dieses Schreiben vorab mit gesonderter Eingabe oder erst im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zu replizieren.

Im Rahmen der am 29.11.2024 stattgefundenen mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht betreffend die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2016 bis 2018 des identen Beschwerdeführers und der identen steuerlichen Vertretung (RV/6100505/2018, RV/6100286/2019, RV/6100410/2020) wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Antrag auf Entscheidung durch den Senat auch betreffend die gegenständliche Beschwerdesache zurückgenommen. Die Entscheidung erfolgt somit durch den Einzelrichter nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Im Rahmen der **am 12.06.2025 stattgefundenen mündlichen Verhandlung** vor dem Bundesfinanzgericht haben beide Parteien im Wesentlichen auf das bisherige Vorbringen verwiesen und sind der im Schreiben vom 20.05.2025 (siehe oben) dargestellten Rechtsansicht nicht entgegengetreten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2009 und 2010 als atypisch stiller Gesellschafter an der ***SD*** beteiligt. Im April 2011 hat der Beschwerdeführer die atypisch stille Beteiligung

unter Anwendung von Art. III UmgrStG zum Stichtag 31.07.2010 auf die ***SD*** übertragen. Als Gegenleistung hat er Anteile an der übernehmenden Körperschaft erhalten. Diese Anteile wurden vom Beschwerdeführer am 12.08.2011 um einen Betrag von EUR 91.927,50 veräußert.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 hat der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den obig dargestellten Vorgängen Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen in Höhe von EUR 131.927,50 erklärt. Dieser Betrag setzt sich aus dem obig angeführten Veräußerungserlös (EUR 91.927,50) sowie einem negativen Kapitalkonto von insgesamt EUR 40.000,00 (Anschaffungskosten von EUR 52.500,00, Verlustzuweisung von EUR 92.500,00 in 2009) zusammen.

Im Rahmen des am 29.05.2013 ergangenen Einkommensteuerbescheides 2011 wurden – unter anderem – die vom Beschwerdeführer erklärten Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen erklärungskgemäß festgesetzt. Im Rahmen dieses Einkommensteuerbescheides, genauer gesagt in den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wurde auch eine Gewinnzuweisung aus der ***Q KG*** („***Q KG***“) in Höhe von EUR 29,07 berücksichtigt. Der auf Ebene der ***Q KG*** für das Jahr 2011 ergangene Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 18.12.2012 ist gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen, wobei als Begründung für die Vorläufigkeit der folgende Passus angeführt wurde:

- *Da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig.*

Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Als Folge einer bei der (ehemaligen) ***SD*** durchgeführten Außenprüfung wurden am 24.07.2013 – unter anderem – korrigierte Feststellungsbescheide für die Jahre 2009 und 2010 erlassen. Im Rahmen dieser Bescheide wurden – unter anderem – die den Beschwerdeführer betreffenden Verlustzuweisungen der Jahre 2009 und 2010 auf einen Betrag von EUR 11.685,32 (2009) sowie von EUR 7.487,15 (2010), sohin insgesamt EUR 19.172,47, abgeändert. Auf Basis dieser Bescheide hat das belangte Finanzamt die an den Beschwerdeführer ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 entsprechend angepasst.

In weiterer Folge haben sich diese als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen vom 24.07.2013 als sogenannte „Nichtbescheide“ herausgestellt und wurden am 15.12.2017 daher – inhaltlich unverändert – neu erlassen. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren ist noch beim Bundesfinanzgericht anhängig.

Mit Schreiben vom 27.02.2018 wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers ein Antrag gemäß § 295a BAO sowie – hilfsweise – ein Antrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO sowie gemäß § 295 Abs. 4 BAO gestellt, jeweils betreffend den Einkommensteuerbescheid

2011 vom 29.05.2013. Beantragt wurde die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2011 dahingehend, dass anstelle der (bisher) festgesetzten Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen von EUR 131.927,50 ein Betrag von EUR 58.599,97 festgesetzt werden möge.

Diese Anträge wurden durch das belangte Finanzamt im Rahmen des angefochtenen Bescheides entweder abgewiesen (Antrag gemäß § 295a BAO) oder wegen Verjährung zurückgewiesen (Anträge gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO sowie gemäß § 295 Abs. 4 BAO).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die Beteiligung des Beschwerdeführers an der (ehemaligen) *****SD***** ergeben sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers sowie den diese Gesellschaft betreffenden Erklärungen und Bescheiden für die Jahre 2009 und 2010.

Die Feststellungen betreffend die im Einkommensteuerbescheid 2011 enthaltenen Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen sowie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, hier insbesondere betreffend die *****Q KG*****, ergeben sich aus der Einkommensteuererklärung 2011 sowie dem Einkommensteuerbescheid selbst. Die Feststellungen betreffend den auf Ebene der *****Q KG***** für 2011 ergangenen Feststellungsbescheid ergeben sich aus diesem. Dass dieser Bescheid in Rechtskraft erwachsen ist, ergibt sich aus den Datenbanken der Finanzverwaltung, in die vom erkennenden Richter Einsicht genommen wurde.

Die Feststellungen betreffend die bei der (ehemaligen) *****SD***** durchgeführte Außenprüfung und die als Folge dieser Außenprüfung ergangenen „Nichtbescheide“ (vom 24.07.2013), deren Neuerlassung (am 15.12.2017) sowie deren Auswirkung auf den Beschwerdeführer bzw. dessen Einkommensteuerbescheide in den Jahren 2009 und 2010 ergeben sich aus den jeweiligen Bescheiden.

Die Feststellungen betreffend den Inhalt der Anträge sowie des angefochtenen Bescheides ergeben sich aus diesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung bzw. Aufhebung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 200 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 557/1985 lautet:

Die Abgabenbehörde kann die 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. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

§ 207 BAO lautet auszugsweise:

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

[...]

§ 208 Abs. 1 BAO lautet auszugsweise:

Die Verjährung beginnt

a) 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;

[...]

d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;

e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist

§ 209 Abs. 1 BAO lautet:

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.

§ 295 Abs. 4 BAO idF BGBl. I Nr. 70/2013 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.

§ 295a BAO lautet:

(1) Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

(2) Die Entscheidung über die Abänderung steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des abzuändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 303 Abs. 1 BAO lautet auszugsweise:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

[...]

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 304 BAO idF BGBl I Nr. 14/2013 lautet:

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

B. Erwägungen

a) Antrag gemäß § 295a BAO

Gemäß dem obig zitierten § 295a Abs. 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das

abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenspruches hat.

Im Rahmen der Eingabe der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 27.02.2018 wurde – unter anderem – beantragt, den am 29.05.2013 an den Beschwerdeführer ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 gemäß § 295a BAO abzuändern (siehe dazu den festgestellten Sachverhalt).

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich bei den – als Folge der bei der (vormaligen) ***SD*** durchgeführten Außenprüfung erlassenen – Feststellungsbescheiden vom 15.12.2017 um rückwirkende Ereignisse gemäß § 295a BAO handle, da sich der im Jahr 2011 realisierte Veräußerungsgewinn nachträglich wegen eines geänderten Grundlagenbescheides als tatsächlich falsch erweise. Konkret ergebe sich anstelle des ehemals errechneten (und festgesetzten) Veräußerungsgewinnes von EUR 131.927,50 ein solcher von EUR 58.599,97 (siehe dazu den diesbezüglich festgestellten Sachverhalt).

Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde, tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabensprüche ergibt; gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind in der Regel keine Ereignisse im vorgenannten Sinn, es sei denn, dass eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder gegebenenfalls ein (anderes) Tatbestandselement ändert.

§ 295a BAO erfasst abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Dabei müssen materielle Abgabenvorschriften normieren, dass einem Ereignis rückwirkend Bedeutung zukommt (VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085, mwN).

Der für das Verfahren zur Einkommensteuer 2011 maßgebende Umstand, ob vom Beschwerdeführer in den Jahren 2009 und 2010 aus der Beteiligung an der (ehemaligen) ***SD*** negative Einkünfte erzielt wurden, hat durch die Feststellungsbescheide vom 15.12.2017 keine Änderung erfahren. Vielmehr wurden in diesen Bescheiden lediglich die vom Beschwerdeführer aus dieser Beteiligung erzielten Einkünfte mit jener Höhe festgestellt, wie sie - der behördlichen Sachverhaltsannahme nach - tatsächlich in diesen Jahren erzielt worden waren.

Bei den auf Ebene der (damaligen) ***SD*** am 15.12.2017 ergangenen Feststellungsbescheiden handelt es sich um Grundlagenbescheide. Durch die Erlassung von

Grundlagenbescheiden ändert sich aber nicht der dem abgeleiteten Bescheid zugrunde gelegte Sachverhalt, wie dies § 295a BAO fordert. Dies deshalb nicht, weil dem Grundlagenbescheid keine konstitutive Wirkung zukommt und dieser den Sachverhalt daher gar nicht ändern kann (siehe dazu den Hinweis des VwGH im Erkenntnis vom 25.06.2008, 2006/15/0085, auf die Ausführungen von Reiter ("§ 295a BAO Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit") Seite 120 ff. sowie den Hinweis auf die Bestimmung des § 295 Abs. 3 BAO.

Auf Basis der obigen Ausführungen war die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages gemäß § 295a BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011 als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Bescheid bleibt somit insoweit aufrecht.

b) Antrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO

aa) Beginn der Verjährungsfrist

Eingangs wird zunächst auf die nachfolgende zitierte Rechtsprechung des VwGH verwiesen:

- VwGH 24.10.2013, 2012/15/0018:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist. Die Ungewissheit iSd § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 200 Anm. 2 f). Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage letztlich von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts im Verfahren gelöst werden wird, rechtfertigt eine bloß vorläufige Bescheiderlassung durch das Finanzamt demnach nicht (vgl. schon das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1993, 93/14/0123).

- VwGH 27.02.2014, 2010/15/0073:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 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 21.10.2020, Ra 2019/15/0153:

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen hat, stellt sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar. Vorläufige Bescheide werden erlassen, um einen dem Grunde nach wahrscheinlich entstandenen Abgabenanspruch in jenen Fällen realisieren zu können, in denen der eindeutigen und zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder der Höhe der Abgabenschuld nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens vorübergehende Hindernisse entgegenstehen. Soweit im

Rahmen eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO die Höhe des einheitlichen Gewinnes bzw. Überschusses aufgrund vorübergehender Hindernisse nicht ermittelt werden kann, steht der Anteil am Gewinn bzw. Überschuss der einzelnen Beteiligten nicht fest. Diese Ungewissheit kommt durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck und erfasst insoweit auch den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid. Folglich liegt hinsichtlich dieser Ungewissheit auch dann ein Anwendungsfall des § 208 Abs. 1 lit. d BAO vor, wenn ein Feststellungsbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen ist und der davon abgeleitete Bescheid - im Hinblick auf § 295 BAO - endgültig erlassen wurde (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121).

Wurde ein vorläufiger Abgabenbescheid erlassen, obwohl keine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO bestanden hat, und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, so ist nach der hg. Rechtsprechung in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der 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 Abgabenbescheids liegen kann. Entscheidend für den - nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu bestimmenden - Beginn der Verjährung ist daher, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der in Rede stehenden vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit bestanden hat und wann diese Ungewissheit weggefallen ist. Hat tatsächlich keine Ungewissheit bestanden, beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Bescheids (vgl. VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073, mwN).

Zwar unterliegt die Erlassung von Feststellungsbescheiden selbst grundsätzlich nicht der Festsetzungsverjährung des § 207 Abs. 1 BAO (vgl. etwa VwGH 22.5.2013, 2009/13/0088), sodass § 207 BAO keine Grenze für deren Erlass bietet.

Allerdings ist für den Beginn und damit den Lauf der Verjährungsfrist für das Einkommensteuerverfahren 2007 die oben beschriebene Durchschlagswirkung einer vorläufigen Feststellung durch § 208 Abs. 1 lit. d BAO zeitlich befristet, wonach die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Hat tatsächlich keine Ungewissheit bestanden, beginnt die fünfjährige Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2007 mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheids betreffend die Beteiligung S- bzw. U-KG, also in beiden Fällen mit Ablauf des Jahres 2009, und würde - ohne Berücksichtigung von allfälligen Verlängerungshandlungen - mit Ablauf 2014 und sohin deutlich vor dem Ende der absoluten Verjährungsfrist im Jahr 2022 enden.

*Gemäß dem festgestellten Sachverhalt ist am 18.12.2012 auf Ebene der ***Q KG*** ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 ergangen. Dieser Bescheid ist gemäß*

§ 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen, wobei als Begründung für die Vorläufigkeit auf ein noch nicht beendetes Rechtsmittelverfahren hingewiesen wurde.

Gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH ist *„eine Ungewissheit iSd § 200 BAO [...] eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist. Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage letztlich von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts im Verfahren gelöst werden wird, rechtfertigt eine bloß vorläufige Bescheiderlassung durch das Finanzamt demnach nicht.“*

Weder aus dem vorläufig ergangenen Bescheid selbst noch aus der Entscheidung betreffend das auf dem Bescheid angeführte „noch nicht beendete Rechtsmittelverfahren“ (siehe diesbezüglich die Entscheidung vom 06.12.2012, RV/0204-K/07, in dem der UFS ausgesprochen hat, dass es sich bei den Erledigungen betreffend die Vorjahre nicht um Bescheide, sondern lediglich um als Bescheid intentierte Erledigungen gehandelt hat) ergibt sich, dass die Ungewissheit bei diesem Bescheid im Tatsachenbereich gelegen wäre. Vielmehr waren ausschließlich Rechtsfragen zu klären, die gerade keine Ungewissheit iSd (damals in Geltung stehenden) § 200 BAO darzustellen vermögen.

Als Zwischenergebnis lässt sich somit festhalten, dass der auf Ebene der ***Q KG*** ergangene Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2011 zu Unrecht vorläufig ergangen ist. Allerdings ist dieser Bescheid – mangels dagegen erhobenem Rechtsmittel – in Rechtskraft erwachsen.

Damit steht aber – gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH – auch fest, dass die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2011 auch auf Ebene des Beschwerdeführers gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO erst mit Ablauf des Jahres 2012 (d.h. jenem Jahr, in dem der zwar zu Unrecht als vorläufig ergangene, aber dennoch in Rechtskraft erwachsene Feststellungsbescheid für 2011 auf Ebene der ***Q KG*** ergangen ist) zu laufen begonnen hat.

bb) Verlängerungshandlungen

Eingangs wird zunächst erneut auf die nachfolgende zitierte Rechtsprechung des VwGH verwiesen:

- VwGH vom 10.03.2023, Ra 2022/15/0077:

Die Verjährung des Bemessungsrechtes wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches vorgenommene, nach außen erkennbare Handlung verlängert - auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat (vgl. zB VwGH 18.7.2002, 2002/16/0159) oder diese behördlichen Schritte der tatsächlich abgabepflichtigen Person nicht zur Kenntnis gelangt sind (vgl. VwGH 29.9.1982, 0201/80).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat, stellt sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar und zielt auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle beteiligten Steuersubjekte gewährleistet, und die Durchführung von Parallelverfahren für die einzelnen Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Ausschnitt der Einkommensteuer-Verfahren der Beteiligten, der im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für die Beteiligten durchzuführen wäre, in ein einheitliches Sonderverfahren zusammengefasst (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121, sowie VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens und insbesondere auch die Erlassung der in Betracht kommenden Feststellungsbescheide haben daher für die Abgaben, deretwegen die Feststellung zu erfolgen hat, verjährungsfristverlängernde Wirkung (vgl. Ellinger ua, BAO³ § 209 Rz 5). Dies gilt selbst dann, wenn eine als Feststellungsbescheid intendierte und tatsächlich zugegangene Erledigung aus rechtlichen Gründen (etwa einer Fehlbezeichnung des Bescheidadressaten) keine rechtliche Wirksamkeit als Feststellungsbescheid entfaltet (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001).

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

- VwGH vom 09.06.2023, Ra 2021/16/0067:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung aus dem Amtsbereich der Behörde hinausgetreten, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein. Nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen sind (bei Zutreffen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen) unabhängig von ihrer rechtswirksamen Zustellung unterbrechungswirksam, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt - etwa als Bescheidausfertigungen - als Behördenmaßnahmen über den Amtsbereich

der Behörde hinaustreten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis besteht (vgl. VwGH 21.3.1995, 94/14/0156).

Wie sich aus den obigen Ausführungen betreffend den Beginn der Verjährungsfrist ergibt, hat die Frist für die Verjährung der Einkommensteuer 2011 auf Ebene des Beschwerdeführers am 31.12.2012 zu laufen begonnen und wäre – gemäß § 207 Abs. 2 BAO – grundsätzlich am 31.12.2017 geendet. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich diese Verlängerungsfrist jedoch um ein Jahr (d.h. bis zum 31.12.2018), wenn innerhalb der Verjährungsfrist „nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen“ werden.

Die folgende, als Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO zu qualifizierende Amtshandlung, ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

Am 29.05.2013 wurde ein Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2011 an den Beschwerdeführer ausgefertigt. Diese – aufgrund der Zustellung an den Beschwerdeführer – nach außen erkennbare Amtshandlung zielt ohne Zweifel auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches ab und ist nach Ansicht des erkennenden Richters dazu geeignet, die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr (d.h. bis zum 31.12.2018) zu verlängern. Dieser Ansicht hat sich auch das belangte Finanzamt in der Stellungnahme vom 01.03.2024 explizit angeschlossen.

cc) Conclusio

Auf Basis der obigen Ausführungen steht somit fest, dass der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 vom 27.02.2018 innerhalb der Verjährungsfrist und somit innerhalb jener Frist, die der – damals in Geltung stehende – § 304 BAO vorgesehen hat, eingebracht wurde.

Wenn die vor dem Verwaltungsgericht belangte Behörde einen Antrag zurückgewiesen hat, ist Sache des Beschwerdeverfahrens vor dem Verwaltungsgericht lediglich die Frage der Rechtmäßigkeit dieser Zurückweisung. Liegt der in erster Instanz angenommene Zurückweisungsgrund (Verspätung) nicht vor, so hat das Verwaltungsgericht den Zurückweisungsbescheid ersatzlos mit der Konsequenz zu beheben, dass die Behörde über den Antrag unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund zu entscheiden hat (VwGH 27.08.2020, Ra 2020/15/0035, unter Verweis auf VwGH 03.04.2019, Ro 2017/15/0046, mwN).

Genau ein solcher Fall liegt gegenständlich vor – der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO wurde durch das belangte Finanzamt als verfristet (d.h. als außerhalb der Frist des § 304 BAO in der damaligen Fassung eingebracht) zurückgewiesen. Da jedoch nach den obigen Ausführungen feststeht,

dass die Verjährungsfrist zum Zeitpunkt der Einbringung der Eingabe am 27.02.2018 noch nicht abgelaufen war, erfolgte die Zurückweisung zu Unrecht. Aus diesem Grund war der angefochtene Bescheid, soweit er die Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 zum Gegenstand hat, unter Verweis auf die obig zitierte Rechtsprechung des VwGH ersatzlos aufzuheben. Das belangte Finanzamt wird somit über den Antrag unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund (Verfristung) zu entscheiden haben.

c) Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO

aa) Beginn der Verjährungsfrist

Aufgrund der identen Problemstellung (Verweis auf § 304 BAO in der damals anwendbaren Fassung des § 295 Abs. 4 BAO) wird auf die obigen Ausführungen zum Antrag auf Wiederaufnahme verwiesen.

bb) Verlängerungshandlungen

Aufgrund der identen Problemstellung (Verweis auf § 304 BAO in der damals anwendbaren Fassung des § 295 Abs. 4 BAO) wird auf die obigen Ausführungen zum Antrag auf Wiederaufnahme verwiesen.

cc) Conclusio

Aufgrund der identen Problemstellung (Verweis auf § 304 BAO in der damals anwendbaren Fassung des § 295 Abs. 4 BAO) wird auf die obigen Ausführungen zum Antrag auf Wiederaufnahme verwiesen. Somit war der angefochtene Bescheid auch, soweit er die Zurückweisung des Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO zum Gegenstand hat, unter Verweis auf die obig zitierte Rechtsprechung des VwGH ersatzlos aufzuheben. Auch über diesen Antrag wird das belangte Finanzamt daher nunmehr unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund (Verfristung) zu entscheiden haben.

C. Conclusio

Auf Basis der obigen Ausführungen war der angefochtene Bescheid somit wie folgt zu abzuändern:

Die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages gemäß § 295a BAO wird als unbegründet abgewiesen, der angefochtene Bescheid bleibt insoweit aufrecht.

Den Beschwerden gegen die Zurückweisung der Anträge gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO sowie gemäß § 295 Abs. 4 BAO wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird – soweit er über diese Anträge abspricht – ersatzlos aufgehoben.

Die belangte Behörde wird auf die obig zitierte Rechtsprechung des VwGH hingewiesen, wonach die sie über den Antrag nunmehr unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund (d.h. Verfristung) zu entscheiden hat.

Inhaltlich wird – wie bereits im Anschreiben vom 27.02.2024 – betreffend den Antrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO auf die Rechtsprechung des VfGH (VfGH 06.12.1990, B783/89) hingewiesen, die in der Folge – der Vollständigkeit halber – auszugsweise zitiert wird:

Im Effekt bewirkt das Vorgehen der belangten Behörde, daß die beschwerdeführende Partei doppelt besteuert wird. Führt aber eine Änderung in der rechtlichen Qualifikation eines steuerlich relevanten Vorgangs zu einem solchen Treu und Glauben verletzenden Ergebnis, so verstößt dies - wie der Verfassungsgerichtshof in einem vergleichbaren Fall in VfSlg. 8725/1980 festgestellt hat - gegen den Gleichheitsgrundsatz (vgl. dazu etwa schon VfSlg. 6258/1970); Melichar, Zur Frage von Treu und Glauben im Steuerrecht, in: FS Kastner 1972, 309 ff.; Novak, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht, FS Wenger 1983, 159 ff., insb. 174 f.).

Der Behörde ist zuzugestehen, daß die rechtliche Beurteilung eines Sachverhalts für ein früheres Steuerjahr keine Vorfrage im technischen Sinn darstellt (vgl. die Judikaturhinweise bei Stoll, Handbuch, 1980, 275) und daß nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Änderung der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhalts keine neue Tatsache iSd §303 Abs1 litb BAO darstellt (vgl. Stoll, ebenda, 723 f.).

Dennoch ist §303 Abs1 BAO einer verfassungskonformen Interpretation zugänglich, die das oben geschilderte verfassungswidrige Ergebnis vermeidet:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der betreffende Bescheid durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert ist (Mannlicher-Quell, Das Verwaltungsverfahren⁸, Anm. 1 zu §69 AVG; zu §303 BAO vgl. Stoll, aaO 721 und aus der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes etwa VwGH v. 29.10.1985, Zl. 85/14/0071 oder VwGH v. 21.12.1989, Zl. 86/14/0180). Das dem Institut der Wiederaufnahme zugrundeliegende und dieses rechtfertigende Ziel ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VfGH v. 5.3.1988, B70/87), und unter den Voraussetzungen des §20 BAO (vgl. Gassner, Rechtsschutz oder Rechtsverweigerung, ÖStZ 1985, 1 ff. (mWH) und die jüngere, oben zitierte verwaltungsgerichtliche Judikatur) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen (Stoll, aaO 712). Es widerspräche diesen Grundsätzen der Wiederaufnahme und stellte einen unerklärlichen Wertungswiderspruch dar, wollte man annehmen, daß zwar die Tatsache, daß nachträglich über eine Vorfrage von einer anderen (hiefür zuständigen) Behörde anders entschieden wurde, einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, nicht aber eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt. Ein derartiger Fall

muß daher in gleicher Weise wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, soll ein gleichheitwidriges Ergebnis vermieden werden. Eine solche Auslegung findet auch im möglichen Wortsinn der Bestimmung des §303 Abs1 BAO, der die Grenzen der zulässigen Interpretation darstellt, Deckung. Die vorliegende Fallkonstellation ist daher gleich zu beurteilen wie das Neuhervorkommen von Tatsachen oder eine von der vorläufigen Beurteilung der Behörde abweichende Entscheidung der zuständigen Behörde über eine Vorfrage. Es hätte daher im vorliegenden Fall eine verfassungskonforme und gleichheitsgemäße Anwendung des §303 Abs1 BAO dazu führen müssen, dem Antrag der Partei auf Wiederaufnahme des Verfahrens stattzugeben.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 18. Juni 2025