

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna-Maria Peschl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Steuernummer ***BF1StNr2***, über die Beschwerde vom 10. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***X*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 10. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2001 und Einkommensteuer 2005, wobei die Beschwerde hinsichtlich Einkommensteuer 2005 gemäß § 253 BAO auch als gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 16. Dezember 2020 gerichtet gilt, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2001 wird aufgehoben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2005 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betreffend Einkommensteuer 2005 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf) war in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2001 und 2005 unter anderem an der ***A*** GmbH & atypisch stille Gesellschafter, St Nr ***1***, (im Folgenden kurz: **** 1) beteiligt.

Der Bf wurde erstmals mit Bescheid vom 18.7.2002 zur Einkommensteuer des Jahres 2001 veranlagt. In der Folge erließ das Finanzamt ***X*** gemäß § 303 Abs 4 BAO bzw gemäß § 295 Abs 1 BAO weitere Einkommensteuerbescheide 2001 vom 13.7.2004 bzw vom 22.5.2006.

Am 10.12.2010 erging der nunmehr beschwerdegegenständliche Einkommensteuerbescheid 2001 gemäß § 295 Abs 1 BAO mit der Begründung, die Änderung gem § 295 BAO erfolge aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes ***Y*** zu Steuernummer ***1*** vom 29.11.2010.

Der Bf wurde erstmals mit Bescheid vom 12.6.2006 zur Einkommensteuer des Jahres 2005 veranlagt. In der Folge erließ das Finanzamt ***X*** gemäß § 295 Abs 1 BAO einen weiteren Einkommensteuerbescheid 2005 vom 28.1.2010.

Am 10.12.2010 erging der nunmehr beschwerdegegenständliche Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 295 Abs 1 BAO mit der Begründung, die Änderung gem § 295 BAO erfolge aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes ***Y*** zu Steuernummer ***1*** vom 29.11.2010, wobei dem Bf Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 13.342,51 zugerechnet wurden. Am 16.12.2020 erfolgte eine weitere Änderung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 295 Abs 1 BAO aufgrund einer Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO zu Steuernummer ***2*** vom 12.10.2020, wobei dem Bf zusätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 439,06 aus dieser Beteiligung zugerechnet wurden.

Gegen die oben angeführten Einkommensteuerbescheide 2001 und 2005 vom 10.12.2010 erhob der Bf mit Eingabe vom 10.1.2011 Berufung (nunmehr: Beschwerde). Diese wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 20.12.2011 mit der Begründung abgewiesen, dass der jeweilige Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass im zugrunde liegenden Feststellungsbescheid getroffene Entscheidungen unzutreffend seien. Da sich aufgrund der neuen Feststellungsbescheide zu Steuernummer ***1*** vom 20.10.2011 keine Änderungen ergeben haben, werde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Am 9.1.2012 stellte der Bf den Antrag auf Vorlage der Berufungen an den damaligen UFS (nunmehr: BFG). In diesem wird vorgebracht, dass die Festsetzungsverjährung gem § 207 BAO bereits eingetreten sei, da keine Verlängerungshandlungen gemäß § 209 BAO gesetzt worden seien, welche eine Verlängerung bis zur Bescheidänderung ermöglicht hätten. Die Einkommensteuer 2001 sei daher im Jahr 2007 verjährt gewesen und die Einkommensteuer 2005 im Jahr 2011.

Mit Bericht vom 23.12.2025 legte die Abgabenbehörde die nunmehrige Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2001 und 2005 unter anderem an der ***A*** GmbH & atypisch stille Gesellschafter, St Nr ***1***, beteiligt. Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2005 war der Bf auch an der ***B*** GmbH & atypisch Stille, Steuernummer ***2***, beteiligt.

Für das Jahr 2001 enthielt der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 22.5.2006 aus Feststellungsbescheiden resultierende, negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € - 2.987,65. Im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 10.12.2010 wurden diese auf Grundlage der als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung vom 29.11.2010 betreffend ***A*** GmbH & atypisch stille Gesellschafter, St Nr ***1***, auf € - 560,08 reduziert. Im Zuge der Berufungsvorentscheidung vom 20.12.2011 erfolgte keine inhaltliche Änderung des Einkommensteuerbescheides 2001, da sich aufgrund der neuen als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung vom 20.10.2011 zu Steuernummer ***1*** keine Änderung der an den Bf zugewiesenen Einkünfte aus der Beteiligung ergab.

Für das Jahr 2005 wurden dem Bf im Einkommensteuerbescheid vom 10.12.2010 aus der als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung vom 29.11.2010 (**** 1) resultierende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 13.342,51 zugerechnet. Im geänderten Einkommensteuerbescheid vom 16.12.2020 wurden neben diesen Einkünften auf Grundlage der Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO vom 12.10.2020 durch das Bundesfinanzgericht, RV/7101107/2018 (***B*** GmbH & atypisch Stille) zudem Einkünfte in Höhe von € 439,06 angesetzt.

Mit Erkenntnis vom 20.9.2021, RV/7101048/2013, bestätigte das Bundesfinanzgericht Zurückweisungsbescheide betreffend Beschwerden gegen die rechtlich unwirksamen Feststellungs-„bescheide“ vom 29.11.2010 zu Steuernummer ***1*** für die Jahre 2001 bis 2005. Die am 7.12.2010 versuchte Zustellung dieser „Bescheide“ scheiterte, weshalb sie rechtlich nicht wirksam wurden.

Mit Beschluss vom 5.7.2023, RV/7102231/2013 wies das Bundesfinanzgericht Beschwerden der Gesellschafter gegen die Bescheide des Finanzamtes ***Y*** (nunmehr Finanzamt Österreich) zu Steuernummer ***1*** jeweils datiert vom 20.10.2011 betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 hinsichtlich ***A*** GmbH & (ehemalige) atypisch stille Gesellschafter als unzulässig zurück, da es sich um Nichtbescheide handle. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass ein in den Feststellungserklärungen genannter Beteiligter (mit einem Anteil an den Einkünften von € 0,00) nicht in den Feststellungsbescheiden als Bescheidadressat angeführt war.

Dazu führte das Bundesfinanzgericht unter anderem aus:

„Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fordert zur Wirksamkeit eines Feststellungsbescheides, dass dieser an alle Rechtssubjekte ergeht, denen in der beim Finanzamt eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften ein Anteil an den Einkünften zugeordnet worden war.

[...]

Nach Ansicht des BFG entsprechen die angefochtenen Einkünftefeststellungsbescheide jeweils datiert vom 20.10.2011 für die Jahre 2001 bis 2005 nicht den Anforderungen des Verwaltungsgerichtshofes nach Einheitlichkeit und sind daher unwirksam (nichtig). Dies deswegen, weil RV in den beim Finanzamt eingebrachten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften für 2001 bis 2005 mit einem Anteil an den Einkünften iHv jeweils 0,00 ATS bzw Euro angegeben war, aber in den Einkünftefeststellungsbescheiden für 2001 bis 2005 jeweils datiert vom 20.10.2011 nicht enthalten ist, insbesondere auch nicht als Bescheidadressat.

Die Folge der Unwirksamkeit eines Feststellungsbescheides ist nach neuerer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die dagegen gerichteten Beschwerden mit einem Beschluss des Verwaltungsgerichtes (BFG) zurückzuweisen sind, welcher zu seiner Wirksamkeit an alle Bescheidadressaten ergehen und ihnen zugestellt werden muss (ggfs mittels Zustellfiktion; vgl VwGH 3.9.2019, Ra 2019/15/0072; VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0115; VwGH 7.4.2022, Ra 2021/13/0124) ...“

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich unzweifelhaft aus dem von der Abgabenbehörde vorgelegten Verwaltungsakt und aus Abfragen im elektronischen Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe bzw Abänderung)

In § 295 Abs 1 BAO wird normiert: „Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall 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. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder

Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist."

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass das Finanzamt ***X*** am 10.12.2010 an den Bf adressierte, gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2005 erlassen hat. Die Grundlage dieser Abänderungsbescheide bildeten zunächst die am 29.11.2010 bzw in weiterer Folge die am 20.10.2011 vom Finanzamt ***Y*** erlassenen, als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen, die jedoch rechtlich unwirksam waren, sohin Nichtbescheide darstellen (BFG 5.7.2023, RV/7102231/2013; 20.9.2021, RV/7101048/2013).

Gemäß § 252 Abs 1 BAO sollen Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Eine solche Abweisung setzt jedoch voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist. Die Bindungswirkung an Entscheidungen in Grundlagenbescheiden setzt die Wirksamkeit dieser Bescheide voraus (*Ritz/Koran*, BAO⁸, § 252 Rz 3, mit Verweis auf VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Wird ein Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs 1 BAO erlassen (wie im vorliegenden Fall die gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für 2001 und 2005 vom 10.12.2010), obwohl der hierfür herangezogene Grundlagenbescheid ins Leere gegangen ist (hier: die als Feststellungsbescheide nach § 188 BAO intendierten Erledigungen des Finanzamtes ***Y*** für **** 1 vom 29.11.2010, die allesamt Nichtbescheide darstellen; somit rechtlich nicht existent waren), hat eine aufhebende Erledigung der gegen die streitgegenständlichen Änderungsbescheide vom 10.12.2010 gerichteten Bescheidbeschwerde zu erfolgen (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 295 Rz 13 mwN).

Somit war der Bescheidbeschwerde insoweit Folge zu geben und der angefochtene gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2001 vom 10.12.2010 war aufzuheben.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 wurde der bereits mit Beschwerde bzw Berufung vom 10.1.2011 angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 20.12.2010 darüber hinaus durch den ebenfalls gemäß § 295 Abs 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 16.12.2020 ersetzt. Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Die gegenständliche Beschwerde gilt daher nach dieser Bestimmung auch als gegen den späteren Bescheid vom 16.12.2020 gerichtet.

Im Hinblick auf die Bindungswirkung an Entscheidungen in Grundlagenbescheiden fehlt es hinsichtlich der dem Bf zugerechneten Einkünfte aus der Beteiligung an der ***A*** GmbH & atypisch stille Gesellschafter, St Nr ***1*** entsprechend der bisherigen Ausführungen an einer rechtswirksamen Feststellung dieser Einkünfte in Höhe von € 13.342,51.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den Bescheid in jede 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 Bundesfinanzgerichtes dem Rechtsbestand angehören (VwGH 18.12.2019, Ra 2019/15/0154).

Für den gegenständlichen Beschwerdefall bedeutet dies, dass die zwischenzeitlich ergangene Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes hinsichtlich der Feststellungsbescheide zu Steuernummer ***2*** (***B*** GmbH & atypisch Stille) vom 12.10.2020, RV/7101107/2018, der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde zu legen ist und somit aus der Feststellung gem § 188 BAO vom 12.10.2020 resultierende Einkünfte in Höhe von € 439,06 zu berücksichtigen sind. Der Einkommensteuerbescheid 2005 ist somit dahingehend abzuändern, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 439,06 statt in Höhe von € 13.781,57 angesetzt werden.

Mit dem Einwand der Verjährung ist für den Bf betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer 2005 dagegen nichts zu gewinnen.

Gemäß § 207 Abs 1 BAO idF BGBl 105/2010 unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Gemäß Abs 2 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 § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO idF BGBl 105/2010 beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

§ 209 Abs 1 BAO idF BGBl 105/2010 regelt: 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.

Die fünfjährige Festsetzungsverjährungsfrist für die Einkommensteuer des Jahres 2005 begann mit Ablauf des Jahres 2005 zu laufen und endete sofern keine Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO gesetzt wurden – mit Ablauf des Jahres 2010.

Während dieser fünfjährigen Festsetzungsverjährungsfrist erging der Einkommensteuerbescheid vom 12.6.2006 sowie ein gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid vom 28.1.2010 und der nunmehr beschwerdegegenständliche Einkommensteuerbescheid vom 10.12.2010, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum Ablauf des Jahres 2011 verlängerte.

Der beschwerdegegenständliche Einkommensteuerbescheid 2005 vom 10.12.2010 erging daher ungeachtet jeglicher Verlängerungshandlungen innerhalb der Verjährungsfrist von fünf Jahren, welche ohne Verlängerungshandlungen mit 31.12.2010 geendet hätte.

Nach § 209a Abs 1 BAO steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung (§ 263) oder in einem Erkenntnis (§ 279) zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Eine Abgabefestsetzung im Rahmen der Erledigung des seit der Einbringung der Berufung vom 10.1.2011 anhängigen Berufungs- bzw Beschwerdeverfahrens ist daher jedenfalls möglich und der Einwand der bereits eingetretenen Verjährung erweist sich als unbegründet.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Lösung der gegenständlichen Rechtsfragen ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz bzw aus der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Feldkirch, am 17. März 2026