

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des Bf., Adr., vertreten durch TGW STEUERBERATUNGSGMBH, Albrechtsg 12/2, 3430 Tulln, gegen die Bescheide des Finanzamts Waldviertel vom 29.07.2013, vom 12.12.2013 und vom 20.12.2013 betreffend Einkommensteuer 2003 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid vom 20.12.2013 wird aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29.7.2013 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhe sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) brachte am 26.8. 2013 eine Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29.7.2013 mit der Begründung ein, dass es sich bei dem Grundlagenbescheid, auf den sich der gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleitete Bescheid stütze, um einen Nichtbescheid handle. Mit Eingabe vom 22.11.2013 ergänzte der Bf. seine Beschwerde dahingehend, dass das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer für 2003 bereits am 31.12.2010 verjährt sei. In den Jahren 2010, 2011 und 2012 seien keine die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlungen gesetzt worden. Der geänderte Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29.7.2013 sei daher auch aus diesem Grunde rechtswidrig. Mit Eingabe vom 9.1.2014 erhob der Bf. "Berufung (Beschwerde)" gegen den

Einkommensteuerbescheid 2003 vom 20.12.2013 (und vom 12.12.2013).

Diese Rechtsmittelergänzung des Bf. richtet sich gegen die Höhe der Beteiligungseinkünfte sowie deren Qualifikation als nicht ausgleichsfähig gem. § 2 Abs. 2a EStG. Begründet wird das Rechtsmittel mit der Rechtswidrigkeit des zugrunde liegenden Feststellungsbescheides, der ebenfalls bekämpft worden sei.

Mit einer weiteren Eingabe vom 6.2.2014 wurde die Beschwerdeergänzung vom 9.1.2014 dahingehend ergänzt, dass hinsichtlich der Einkommensteuer für 2003 mit Ablauf des 31.12.2013 absolute Verjährung eingetreten sei. Somit sei die Bescheidänderung gem. § 295 BAO wegen der am 3.1.2014 erfolgten Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2003 mit 3. Jänner 2014 im vorliegenden Fall nicht mehr zulässig gewesen. In dieser Eingabe wurde auch ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Am 29.7.2013 erging ein gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid für 2003 an den Beschwerdeführer (Bf.).

Die Änderung gem. § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des

Finanzamtes Linz zu Steuernummer 123/4567 vom 19.07.2013. An der dortigen SConsulting GmbH & atypisch stille Gesellschafter war der Bf. im Jahr 2003 beteiligt. Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2003 erhob der Bf. am 26.8.2013 das Rechtsmittel der Berufung (Beschwerde) mit der Begründung, dass der diesem gem. § 295 Abs.1 BAO geändertem Einkommensteuerbescheid zugrundeliegende Feststellungsbescheid zu St.Nr. 46-123/4567 ein Nichtbescheid sei.

Im Hinblick auf das zu St. Nr. 46-123/4567 zur Frage der (Nicht)Bescheidqualität anhängige Beschwerdeverfahren gegen den Feststellungsbescheid für 2003 wurde die Entscheidung über die Beschwerde des Bf. vom 26.8.2013 mit Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 16.10.2013 gem. § 281 Abs. 1 BAO aF ausgesetzt, da der Ausgang dieses Verfahren von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde war.

Mit Eingabe vom 22.11.2013 ergänzte der Bf. seine Beschwerde dahingehend, dass das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer für 2003 bereits am 31.12.2010 verjährt sei. In den Jahren 2010, 2011 und 2012 seien keine die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlungen gesetzt worden. Der geänderte Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29.7.2013 sei daher auch aus diesem Grunde rechtswidrig.

Am 12.12.2013 erging wiederum ein gem. § 295 Abs.1 BAO geänderter Einkommen-Steuerbescheid für 2003 an den Bf.

Die Änderung gem. § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des

Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 gem. § 188 BAO zu Steuernummer 000 vom 5.12.2013, an der der Bf. ebenfalls beteiligt war.

Mit Bescheid vom 20.12.2013 wurde dieser geänderte Einkommensteuerbescheid 2003 vom 12.12.2013 gem. § 299 Abs. 1 BAO von Amts wegen aufgehoben, da er auf einem nichtigen Feststellungsbescheid basierte und somit rechtswidrig war.

Mit dem gleichzeitig gem. § 299 Abs. 2 BAO ergangenen Einkommensteuerbescheid 2003 vom 20.12.2013 wurden die Ergebnisse des zwischenzeitig ergangenen

Feststellungsbescheides für 2003 zu Steuernummer 03 000 vom 13.12.2013 berücksichtigt. Diese beiden Bescheide wurden laut Zustellnachweis am 3.1.2014 an den zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreter des Bf. zugestellt.

Mit Eingabe vom 9.1.2014 erhob der Bf. Berufung (Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 20.12.2013.

Dieses Rechtsmittel des Bf. richtet sich gegen die Höhe der Beteiligungseinkünfte sowie deren Qualifikation als nicht ausgleichsfähig gem. § 2 Abs.2a EStG. Begründet wird das Rechtsmittel mit der Rechtswidrigkeit des zugrunde liegenden Feststellungsbescheides, der ebenfalls bekämpft worden sei.

Mit einer weiteren Eingabe vom 6. 2. 2014 wurde die Beschwerde vom 9.1.2014 dahingehend ergänzt, dass im Hinblick auf die erst am 3.1.2014 erfolgte Zustellung die Festsetzung der Einkommensteuer für 2003 erst nach der am 31.12.2013 eingetretenen absoluten Verjährung erfolgt sei. Damit erweise sich dieser Bescheid als rechtswidrig.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Die Entscheidung über die Beschwerde vom 26.8.2013 wurde iHa das zu St.Nr.46-123/4567 anhängige Rechtsmittelverfahren gem. § 281 BAO aF ausgesetzt.

Mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Linz vom 5.3.2014, zugestellt am 26.3.2014 wurde vom Finanzamt Linz diese Beschwerde zu St. Nr. 46-123/4567 betreffend den Feststellungsbescheid für 2003 als unbegründet abgewiesen.

Das hierortige Beschwerdeverfahren kann somit fortgesetzt werden, weil das Verfahren dass für den Ausgang des Einkommensteuerverfahrens 2003 von wesentlicher Bedeutung ist entschieden ist.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gem. § 253 BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Im vorliegenden Fall wurde der mit Beschwerde vom 26.8.2013 bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29.7.2013 durch den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2003 vom 12.12.2013 ersetzt.

Letzterer Bescheid wurde jedoch gem. § 299 BAO am 20.12.2013 aufgehoben und durch den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 20.12.2013 ersetzt. Dieser Einkommensteuerbescheid für 2003 ist derzeit in Rechtsbestand.

Die am 26.8. 2013 eingebrachte und noch unerledigte Beschwerde richtet sich somit gem. § 253 BAO nunmehr gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 20.12.2013. Über diese Beschwerde ist nunmehr inhaltlich zu entscheiden. Die als Berufungen bzw. Beschwerden bezeichneten Eingaben vom 9.1.2014 und 6.2.2014 stellen ergänzende Schriftsätze zu der noch offenen Beschwerde vom 26.8.2013 und keine eigenständigen Beschwerden dar (vgl. UFSW vom 14.10.2008, RV/1946-W/08, VwGH vom 15.6.2008, 2006/15/0085). Ebenso stellte die - auch als solche Ergänzung bezeichnete - Eingabe vom 22.11.2013 des Bf. einen ergänzenden Schriftsatz des Bf. zur Beschwerde vom 26.8.2013 dar.

Zur inhaltlichen Erledigung der Beschwerde ist folgendes festzuhalten:

Entgegen der in der Beschwerde vom 26.8.2013 vom Bf. vertretenen Auffassung handelt es sich beim Feststellungsbescheid des Finanzamtes Linz zu St. Nr. 46-123/4567 für das Jahr 2003 nicht um einen Nichtbescheid. Auf die diesbezügliche Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 5.3.2014 des Finanzamtes Linz wird verwiesen bzw. wird diese zur Begründung dieser Beschwerdevorentscheidung erhoben.

Der - mittlerweile nicht mehr im Rechtsbestand befindliche - gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 29.7.2013 erweist sich daher aus diesem Grund entgegen der Meinung des Bf. nicht als rechtswidrig.

Wenn nun der Bf. in seiner Eingabe vom 22.11.2013 weiter einwendet, dass das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer für 2003 bereits am 31.12.2010 verjährt sei so trifft dies nicht zu.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe gem. § 207 Abs. 1 BAO der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gem. Abs. 2 leg. cit. beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957 weiters bei den Gebühren gemäß 5 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und 5 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer verjährt somit nach Ablauf von 5 Jahren, wobei gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres beginnt in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer 2003 begann somit mit 1.1.2004 und endete grundsätzlich mit 31.12.2008.

Gem. § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. 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.

Gem. Abs. 3 leg. cit verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Der (erste) Einkommensteuerbescheid 2003 ist am 23.8.2004 ergangen, es wurde somit innerhalb der offenen 5-jährigen Verjährungsfrist eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO gesetzt, wodurch die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2009 verlängert wurde.

Bei der S Consulting GmbH & atypisch Stille (46-045/18267.5.) wurden u.a. folgende Verlängerungshandlungen gesetzt:

7.5.2009: Niederschrift mit dem GF K im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung (=Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches)

2.8.2012: Abstimmung der prüfungsrelevanten Daten mit den korrespondierenden Prüfungen in Deutschland (=Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches)

Bei der SC (St.Nr. 03-000), an der der Bf. auch beteiligt war, wurden u.a. folgende Verlängerungshandlungen gesetzt:

18.11.2010: Scanning der Treuhankonten in Wien in der Kanzlei E (=Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches)

28.10.2011: Vorhalt zur Nachrechnung von Unterlagen im Rahmen der offenen Betriebsprüfung (=Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches)

Seit dem Erk 28. 2.1995, 95/14/0021 gilt in nunmehr ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 4. 7.1995, 95/14/0036), dass Grundlagenbescheide (§ 188), die eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten Abgabenansprüchen gerichtet sind, für die Verjährung dieser Abgaben (zB Einkommensteuer der Beteiligten) auch dann bedeutsam sind, wenn sie nicht vom für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden (vgl *Ritz*, RdW 1995, 203). Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie zB Vorhalte (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212) oder Außenprüfungen (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061).

Dies bedeutet, dass die Verlängerungshandlungen in den Feststellungsverfahren zu 46-123/4567 und 03-000 Verlängerungswirkung im Einkommensteuerverfahren des Bf. hatten.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass ab dem Jahre 2009 bis zum Jahre 2012 jährlich Verlängerungshandlungen betreffend der Festsetzungsverjährung bezüglich der Einkommensteuer 2003 des Bf. gesetzt wurden.

Die Verjährungsfrist endete somit am 31.12.2013. Vor Ablauf dieser Verjährungsfrist erging jedoch der gem. § 295 Abs.1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid, nämlich am 29.7.2013, weshalb sich der diesbezügliche Einwand der Verjährung in der Eingabe vom 22.11.2013 als unzutreffend erweist.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gem. § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Insoweit sich der Einwendungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 20.12.2013 im ergänzenden Schriftsatz vom 9.1.2014 auf die Rechtswidrigkeit des zugrundliegenden Feststellungsbescheides stützen (Höhe der Beteiligungseinkünfte. Ausgleichsfähigkeit), gehen sie daher ins Leere und das Beschwerdebegehren ist diesbezüglich gem. § 252 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wenn der Bf. in seiner ergänzenden Eingabe vom 6.2.2014 vorbringt, dass die Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 20.12.2013 erst am 3.1. 2014 und damit nach der am 31.12.2013 eingetretenen absoluten Verjährung erfolgt sei, so trifft dies zu. Der Einkommensteuerbescheid vom 20.12.2013 erweist sich somit grundsätzlich als rechtswidrig,

weshalb der Beschwerde vom 26.8.2013, die sich gem. § 253 BAO (auch) gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 20.12.2013 richtet, diesbezüglich grundsätzlich statzugeben wäre.

Ist gem. § 263 Abs. 1 BAO in der Beschwerdevorentscheidung die Bescheidbeschwerde

- a) weder als unzulässig oder als nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen (§ 260 noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 261) zu erklären, so ist der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

In der vorliegenden Beschwerdesache hat weder eine Zurückweisung noch eine Zurücknahme- bzw. Gegenstandsloserklärung der Beschwerde iSd § 263 lit.a oder b BAO zu erfolgen.

Das heißt aber, dass im Rahmen der nunmehrigen meritorischen Beschwerdevorentscheidung, auch im Hinblick auf den Umstand, dass kein Neuerungsverbot besteht, alle im Zeitpunkt der Erlassung der Beschwerdevorentscheidung seit der Erlassung des bekämpften Bescheides neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. neugewonnenen Kenntnisse zu berücksichtigen sind. Im vorliegenden Fall wurden dem Bf. mit dem Feststellungsbescheid für 2003 des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 zu Steuernummer 000 vom 13.12.2013 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHV € 30.242,87 zugewiesen. Dieser Verlust ist ein gem. § 2 Abs. 2a EStG nicht ausgleichsfähiger Verlust.

Gem. § 209a Abs. 1 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, nicht entgegen.

Einer Berücksichtigung dieses Tangentenergebnisses zu St.Nr. 03-000 steht damit unter Anwendung der Bestimmung des § 209a Abs. 1 BAO auch die mittlerweile eingetretene absolute Verjährung für die Festsetzung der Einkommensteuer 2003 nicht entgegen. Somit würde sich auf Grund des zu berücksichtigenden Tangentenergebnisses zu 03-123/2366 für den Bf. im Jahr 2003 keine anderslautende Einkommensteuer festzusetzen sein, als im Bescheid vom 20.12.2013 bereits festgesetzt wurde, nämlich € 66.549,27. Der Spruch des bekämpften Bescheides erweist sich daher als nicht rechtswidrig."

Dagegen brachte die steuerliche Vertretung des Bf. am 8.5.2014 einen Vorlageantrag ein, welcher wie folgt begründet wurde:

"Wir stimmen den Ausführungen des Finanzamtes insoweit zu, als dieses zu dem Schluss kommt, dass der Bescheid vom 20.12.2013, zugestellt am 3.1.2014, rechtswidrig infolge Eintritts der absoluten Verjährung ist. Wir stimmen ebenfalls zu, dass grundsätzlich einer Abgabenfestsetzung im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung gem. § 209a (1) BAO die Verjährung nicht entgegensteht und dies im Zuge der Berufungsvorentscheidung quasi die (infolge Verjährung) rechtswidrige Abänderung gem. § 295 (1) BAO sanieren kann. Dies trifft aber unserer Ansicht nach nur insoweit zu, als es zu keiner erstmaligen Abgabenfestsetzung durch den rechtswidrig ergangenen Bescheid kommt. Die im Bescheid vom 20.12.2013 zusätzliche Abgabe darf nach § 209a BAO daher auch nicht im Zuge der Berufungsvorentscheidung festgesetzt werden."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag des Beschwerdeführers voraus. Dies ergibt sich aus § 274 Abs. 1 Z 1 BAO. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündlichen Verhandlung (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, zu § 274, Tz. 3 und die dort zitierte Judikatur).

Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 1 ist in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung selbst zu stellen. Es genügt nicht, wenn ein solcher Antrag in einem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, zu § 272, Tz. 4 und die dort zitierte Judikatur).

Das Schreiben vom 6.2.2014 ist als ein die Beschwerde vom 26.8.2013 ergänzendes Schreiben zu werten, weshalb im vorliegenden Fall weder ein Anspruch auf Entscheidung durch den gesamten Senat noch auf mündliche Verhandlung besteht.

Strittig ist, ob im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides vom 20.12.2013 bereits Verjährung eingetreten war.

Die Bemessungsverjährung (gemäß § 207 Abs. 1 BAO) betrifft das Recht zur Festsetzung von Abgaben. Sie betrifft nicht nur das Recht auf erstmalige Festsetzung, sondern erfasst auch Abänderungen von Bescheiden.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO idF BGBI. I Nr. 57/2004 beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiter bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. . . .

Die Verjährung beginnt gemäß 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Entsprechend § 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

Nach § 209 Abs. 3 BAO idF BGBI. I Nr. 180/2004 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Wie dargelegt verjährt gemäß § 207 Abs. 1 BAO das Recht, eine Abgabe festzusetzen, während hingegen Feststellungsbescheide keiner Verjährung unterliegen.

Abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, verlängern aber die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Abgaben (VwGH 24.2.1999 98/13/0235;

22.11.2001 98/15/0056). Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie zB Vorhalte (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212) oder Außenprüfungen (Ritz, BAO4, § 209 Tz 9 mit Verweis auf VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059, 0060, 0061).

Bei den genannten Amtshandlungen muss es sich um Handlungen des örtlich und sachlich zuständigen Finanzamtes handeln und die Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115 ; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098). Als Amtshandlung kommt auch ein Telefongespräch in Betracht (vgl. VwGH 30.9.1998, 94/13/0012).

Wie in der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargestellt, wurden im vorliegenden Fall ab dem Jahre 2009 bis zum Jahre 2012 jährlich Verlängerungs(Amts)handlungen betreffend Festsetzungsverjährung der Einkommensteuer 2003 des Bf. gesetzt.

Die Verjährungsfrist endete somit am 31.12.2013. Da der Einkommensteuerbescheid vom 12. Dezember 2013 erst am 3.1.2014 zugestellt wurde und somit erst nach Eintritt der absoluten Verjährung zugestellt wurde, ist Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 eingetreten.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Die Sondervorschrift des § 209a BAO setzt auch **die absolute Verjährungsfrist außer Kraft** (vgl. VwGH 4.2.2009, 2006/15/0182).

Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde (§ 209a Abs. 2 BAO).

Während Abs. 1 des § 209a BAO vorsieht, dass eine Abgabenfestsetzung in einem Erkenntnis - auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid - auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen darf, gestattet Abs. 2 die verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens dann, wenn die Abgabenfestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist. Eine Abhängigkeit in diesem Sinne ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Abgabenfestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist. Dies trifft im Verhältnis des Einkommensteuerbescheides von der gemäß § 188 BAO erfolgten einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zu. Liegen einem Bescheid Feststellungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Vor diesem Hintergrund erfasst der erste Tatbestand des § 209a Abs. 2 BAO jene Fälle, in denen eine Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid abhängig ist und stellt diese Sachverhaltskonstellationen im Hinblick auf die Verjährungsfolgen jenen Fällen gleich, in

denen die Abgabenfestsetzung selbst Gegenstand eines anhängigen Beschwerde bzw. Berufungsverfahrens ist (VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216). § 209a Abs. 2 BAO soll die Partei vor Rechtsnachteilen schützen, die dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt (*Ritz*, BAO, Kommentar, 5. Auflage, Rz 11 zu § 209a mit Hinweis auf Rathgeber, SWK 2005, S 87). § 209a Abs. 2 BAO gilt aber auch für sich zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkende Maßnahmen (*Ritz*, aaO, Rz 17 zu § 209a).

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

§ 209a Abs. 2 BAO beinhaltet somit eine Ausnahme von der Grundsatzregelung des § 302 Abs. 1 BAO, wonach Änderungen von Bescheiden (z.B. nach § 295 Abs. 1 BAO) nach Eintritt der Verjährung nicht mehr zulässig sind.

Eine Abgabenfestsetzung hängt von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde (iSd § 209a Abs. 2 BAO) beispielsweise dann ab, wenn die Beschwerde gegen einen Grundlagenbescheid (zB Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) gerichtet ist (vgl. zB *Stoll*, BAO, 2208; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216). Wird die Bescheidbeschwerde vor Eintritt der Verjährung (der "abgeleiteten" Abgabe) eingebracht, so steht der Umstand, dass sie erst nach Verjährungseintritt meritorisch erledigt wird, der Anpassung "abgeleiteter" Abgabenbescheide nicht entgegen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 209a Tz 6).

Im Rechtsmittelverfahren besteht auch nach § 270 BAO keine Neuerungsverbot.

Gemäß § 279 Abs.1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis 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 angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das heißt aber, dass im Rahmen des nunmehrigen meritorischen Erkenntnisses, auch im Hinblick auf den Umstand, dass kein Neuerungsverbot besteht, alle im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses seit der Erlassung des bekämpften Bescheides neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. neu gewonnenen Kenntnisse zu berücksichtigen sind. Im vorliegenden Fall wurden dem Bf. mit dem Feststellungsbescheid für 2003 des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 zu Steuernummer 000 vom 13.12.2013 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 30.242,87 zugewiesen. Dieser Verlust ist ein gem. § 2 Abs. 2a EStG nicht ausgleichsfähiger Verlust.

Gem. § 209a Abs. 1 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, nicht entgegen.

Einer Berücksichtigung dieses Tangentenergebnisses zu St.Nr. 03-000 steht damit unter Anwendung der Bestimmung des § 209a Abs. 1 BAO auch die mittlerweile eingetretene absolute Verjährung für die Festsetzung der Einkommensteuer 2003 nicht entgegen. Somit würde sich auf Grund des zu berücksichtigenden Tangentenergebnisses zu 03-123/2366 für den Bf. im Jahr 2003 keine anderslautende Einkommensteuer festzusetzen sein, als im Bescheid vom 20.12.2013 bereits festgesetzt wurde, nämlich € 66.549,27.

Zum Einwand im Vorlageantrag, wonach die zusätzliche Abgabe nicht im Zuge der Berufungsvorentscheidung festgesetzt werden dürfe, wird Folgendes festgehalten:

Es ist zwar unzulässig, in einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 263 BAO eine Abgabe erstmals vorzuschreiben. Allerdings handelt es sich im vorliegenden Fall bei dieser Änderung eben nicht um eine erstmalige Abgabenfestsetzung, sondern vielmehr um eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung gemäß § 295 Abs. 1 BAO.

§ 295 Abs. 1 BAO lautet:

"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 vom Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen....". Bei Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 bzw. Abs. 2 BAO kann der Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden.

So hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 25-11-1994, 92/17/0030 folgendes ausgesprochen:

"Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid (im Ergebnis erstmals) erlassen. Sie darf beispielsweise nicht erstmals eine Abgabe überhaupt oder eine andere Abgabe als die von den Abgabenbehörden erster Instanz festgesetzte Abgabe vorschreiben, EINE PERSON ERSTMALS IN EINE SCHULDNERPOSITION VERWEISEN etc. (vgl. hiezu etwa die hg. Erkenntnisse vom 30. Juli 1992, Zlen. 89/17/0067, 0068, und vom selben Tage, Zlen. 90/17/0333, 0334, sowie die dort jeweils angeführte weitere Rechtsprechung)."

Eine Auswechslung der Sache im Sinne dieser Rechtsprechung liegt jedoch im Beschwerdefall nicht vor. Ebensowenig wurde der Bf. erstmals in eine Schuldnerposition verwiesen, da bereits im angefochtenen Bescheid vom 29.7.2013 eine Einkommensteuer in Höhe von € 667,01 vorgeschrieben wurde.

Eine Aufsplitzung der Abgabe in den bereits vorgeschriebenen und den zusätzlichen Festsetzungsbetrag, wie sie dem Bf. offenbar vorschwebt, ist rechtlich nicht vorgesehen.

Gemäß § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. § 253 BAO steht der Berücksichtigung eines nachträglich erlassenen

(geänderten) Grundlagenbescheides in der Beschwerdevorentscheidung (§ 263 BAO) oder im Erkenntnis (§ 279 BAO) nicht entgegen, schränkt somit die im § 263 Abs. 1 bzw. § 279 Abs. 1 eingeräumte Änderungsbefugnis nicht ein. § 253 setzt die Erlassung des an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Bescheides vor Erledigung der Bescheidbeschwerde voraus (vgl. *Ritz*, BAO (59, § 253, Tz. 7 und Tz. 8 und die dort zitierte Judikatur)).

Da der Einkommensteuerbescheid vom 12.12.2013 bereits mit Bescheid vom 20.12.2013 aufgehoben wurde, gilt die Bescheidbeschwerde nunmehr gemäß § 253 BAO sowohl gegen den Bescheid vom 29.7.2013 als auch gegen den Einkommensteuerbescheid vom 20.12.2013 gerichtet.

Da der Bescheid vom 20.12.2013 erst nach Eintritt der absoluten Verjährung zugestellt wurde, wird dieser aufgehoben. Der Bescheid vom 29.7.2013 wird aus den genannten Gründen abgeändert.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vorliegen, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Mai 2016