

TE Vwgh Erkenntnis 2022/5/25 Ra 2022/15/0001

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 25.05.2022

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32 Steuerrecht

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

AbgÄG 2004

BAO §147

BAO §149

BAO §150

BAO §188

BAO §209 Abs1

BAO §209 idF 2004/I/180

VwRallg

1. BAO § 147 heute
2. BAO § 147 gültig ab 20.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
3. BAO § 147 gültig von 19.04.1980 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 149 heute
2. BAO § 149 gültig ab 01.03.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
3. BAO § 149 gültig von 19.04.1980 bis 29.02.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 150 heute
2. BAO § 150 gültig ab 01.03.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
3. BAO § 150 gültig von 01.01.1962 bis 29.02.2004
1. BAO § 188 heute
2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 209 heute
2. BAO § 209 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
3. BAO § 209 gültig von 15.12.2010 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
4. BAO § 209 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
5. BAO § 209 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
6. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
8. BAO § 209 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209 gültig von 18.07.1987 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 209 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 209 heute
2. BAO § 209 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
3. BAO § 209 gültig von 15.12.2010 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
4. BAO § 209 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
5. BAO § 209 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
6. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
8. BAO § 209 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209 gültig von 18.07.1987 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 209 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M, über die Revision der K W in S, vertreten durch die TREUHAND-UNION Salzburg Steuerberatungs GmbH & Co KG in 5020 Salzburg, Felix Dahnstraße 1a, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. Oktober 2021, Zl. RV/6100291/2013, betreffend Einkommensteuer 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1

Die Revisionswerberin ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - im Februar 2005 von Deutschland nach Österreich gezogen. Im Jahr 2005 hatte sie - neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und weiteren inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit - ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen (Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen ohne Kapitalertragsteuerabzug) und ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die in Österreich dem Progressionsvorbehalt unterlagen.

2

Am 27. November 2006 reichte die Revisionswerberin ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 beim Finanzamt ein. Im Zuge dessen erklärte sie - neben Einkünften aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb - Einkünfte aus einer Beteiligung an einer Vermietungsgemeinschaft mit ihrem damaligen Ehemann in der Höhe von 745 € sowie „ausländische Kapitalerträge, die mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern sind“ (Kennziffer 754 des Formulars E1).

3

Mit Bescheid vom 6. Februar 2007 wurden die erklärten Einkünfte mit Ausnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte veranlagt.

4

Gegen diesen Bescheid brachte die Revisionswerberin am 6. März 2007 Berufung ein, die vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 3. April 2007 als unbegründet abgewiesen wurde. Im Rahmen der Berufung wurde

eine Aufstellung der ausländischen Einkünfte der Revisionswerberin im Jahr 2005 vorgelegt (ausländische Kapitaleinkünfte, ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus einer Vermietung in Deutschland).

5

Im Verfahren zur Feststellung der Einkünfte der (inländischen) Vermietungsgemeinschaft für das Jahr 2005 erging am 5. Dezember 2011 (nach vorherigen, wirksam gewordenen Einkünftefeststellungen, zuletzt vom 24. Juli 2008) eine als Feststellungsbescheid intendierte Erledigung, die die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund von Liebhaberei mit 0 € feststellte. Diese Erledigung war an die zu diesem Zeitpunkt nicht mehr bestehende Miteigentumsgemeinschaft der Revisionswerberin und ihres Ehepartners, zu Händen der Revisionswerberin adressiert und ist ihr auch tatsächlich zugekommen.

6

Auf Grundlage des Feststellungsbescheides vom 24. Juli 2008 erließ das Finanzamt am 27. März 2013 den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2005, mit dem der bisherige Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert wurde. Dabei wurden die im geänderten Bescheid nicht erfassten ausländischen Kapitalerträge iHv 28.547,05 € und ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Progressionsvorbehalt) iHv 7.941 € berücksichtigt. Auf Grundlage des Feststellungsbescheides vom 24. Juli 2008 erließ das Finanzamt am 27. März 2013 den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2005, mit dem der bisherige Einkommensteuerbescheid gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO geändert wurde. Dabei wurden die im geänderten Bescheid nicht erfassten ausländischen Kapitalerträge iHv 28.547,05 € und ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Progressionsvorbehalt) iHv 7.941 € berücksichtigt.

7

Gegen diesen Bescheid erhob die Revisionswerberin mit Schreiben vom 3. Mai 2013 Berufung (nunmehr Beschwerde). Daraufhin legte das Finanzamt die Beschwerde am 7. Juni 2013 dem unabhängigen Finanzsenat (nunmehr BFG) ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

8

Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem es eine Revision für unzulässig erklärte, wies das BFG die Beschwerde ab. Begründend führte es insbesondere aus, die 5-jährige Verjährungsfrist beginne im Revisionsfall mit Ablauf des Jahres 2005. Sie ende daher grundsätzlich am 31. Dezember 2010. Durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 6. Februar 2007 verlängere sich die Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum 31. Dezember 2011. Im Jahr 2011 komme als einzige weitere Verlängerungshandlung das als Feststellungsbescheid bezeichnete Dokument vom 5. Dezember 2011 in Betracht. Während das Finanzamt diese an die Miteigentümerschaft gerichtete Erledigung als Verlängerungshandlung sehe, bestreite dies die Revisionswerberin mit dem Hinweis, dass die Erledigung mangels existierender Bescheidadressatin ins Leere gegangen sei.

9

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs müsse 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 seien (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 hinaussträten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis bestehe (Hinweis auf VwGH 21.3.1995, 94/14/0156; Stoll, BAO 2189). Dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegen müsse, werde nicht gefordert. Selbst wenn die Amtshandlungen in der Folge zurückgenommen oder aufgehoben würden oder sonst nicht im Rechtsbestand verblieben, bleibe die Unterbrechung (Verlängerung) der Verjährung durch die Erlassung der nach außen wirksam gewordenen Verwaltungsakte gewahrt (Hinweis auf Stoll, BAO 2191). Wenn also eine Amtshandlung als auf die Erhebung von Abgaben gerichtet in Erscheinung trete, so sei sie unterbrechungswirksam (verlängerungswirksam), auch wenn die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreiche, die Maßnahme ins Leere gehe oder von rechtlich verfehlten Voraussetzungen ausgehe (Hinweis auf Stoll, BAO 2192 sowie VwGH 27.9.2012, 2009/16/0185). Nicht nur bescheidmäßige Erledigungen stellten Amtshandlungen iSd § 209 BAO dar, sondern diese Eigenschaft komme jeder nach außen erkennbaren Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches zu. Es komme auch nicht darauf an, ob die Amtshandlung konkret geeignet sei, den angestrebten Erfolg, nämlich die Durchsetzung des Anspruches, zu erreichen. Es genüge vielmehr, dass sie nach außen in Erscheinung trete und erkennbar den Zweck verfolge, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Dass der

Abgabenschuldner im Zeitpunkt dieser Amtshandlung nicht mehr existiere und die Geltendmachung des Abgabenspruchs richtigerweise gegen dessen Rechtsnachfolger erfolgen müsste, führe zu keiner anderen Beurteilung (Hinweis auf VwGH 27.9.2012, 2009/16/0185, zur WAO). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs müsse 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 seien (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 hinaussträten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis bestehe (Hinweis auf VwGH 21.3.1995, 94/14/0156; Stoll, BAO 2189). Dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegen müsse, werde nicht gefordert. Selbst wenn die Amtshandlungen in der Folge zurückgenommen oder aufgehoben würden oder sonst nicht im Rechtsbestand verblieben, bleibe die Unterbrechung (Verlängerung) der Verjährung durch die Erlassung der nach außen wirksam gewordenen Verwaltungsakte gewahrt (Hinweis auf Stoll, BAO 2191). Wenn also eine Amtshandlung als auf die Erhebung von Abgaben gerichtet in Erscheinung trete, so sei sie unterbrechungswirksam (verlängerungswirksam), auch wenn die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreiche, die Maßnahme ins Leere gehe oder von rechtlich verfehlten Voraussetzungen ausgehe (Hinweis auf Stoll, BAO 2192 sowie VwGH 27.9.2012, 2009/16/0185). Nicht nur bescheidmäßige Erledigungen stellten Amtshandlungen iSd Paragraph 209, BAO dar, sondern diese Eigenschaft komme jeder nach außen erkennbaren Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches zu. Es komme auch nicht darauf an, ob die Amtshandlung konkret geeignet sei, den angestrebten Erfolg, nämlich die Durchsetzung des Anspruches, zu erreichen. Es genüge vielmehr, dass sie nach außen in Erscheinung trete und erkennbar den Zweck verfolge, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Dass der Abgabenschuldner im Zeitpunkt dieser Amtshandlung nicht mehr existiere und die Geltendmachung des Abgabenspruchs richtigerweise gegen dessen Rechtsnachfolger erfolgen müsste, führe zu keiner anderen Beurteilung (Hinweis auf VwGH 27.9.2012, 2009/16/0185, zur WAO).

10

Im Revisionsfall sei die Erledigung vom 5. Dezember 2011 eine Amtshandlung zur Durchsetzung eines konkreten Abgabenspruches, nämlich der Einkommensteuer 2005 bei den Miteigentümern, somit u.a. der Revisionswerberin. Dass das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten abziele, habe der VwGH wiederholt festgestellt (vgl. zB VwGH 27.6.2017, Ro 2015/13/0016). Das als Feststellungsbescheid bezeichnete Schriftstück sei nach außen in Erscheinung getreten, da es der Revisionswerberin als Zustellungsvertreterin unstrittig tatsächlich zugekommen sei. Eine rechtswirksame Zustellung sei nicht erforderlich. Der Umstand, dass es sich bei dem Dokument (unstrittig) um einen Nichtbescheid handle, sei unerheblich, weil auch eine ins Leere gehende Amtshandlung die Verjährung verlängere, solange sie nach außen wirksam sei und der Geltendmachung eines Abgabenspruches diene. Es sei auch ohne Bedeutung, ob es sich beim Rechtsnachfolger um einen Gesamtrechtsnachfolger handle oder nicht. Im Übrigen sei das BFG nicht an die Richtlinien des BMF gebunden und teile auch die dort vertretene Rechtsansicht nicht, wonach als Feststellungsbescheide gedachte Schriftstücke keine Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO seien. Im Revisionsfall sei die Erledigung vom 5. Dezember 2011 eine Amtshandlung zur Durchsetzung eines konkreten Abgabenspruches, nämlich der Einkommensteuer 2005 bei den Miteigentümern, somit u.a. der Revisionswerberin. Dass das Verfahren zur Feststellung nach Paragraph 188, BAO primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten abziele, habe der VwGH wiederholt festgestellt (vergleiche, zB VwGH 27.6.2017, Ro 2015/13/0016). Das als Feststellungsbescheid bezeichnete Schriftstück sei nach außen in Erscheinung getreten, da es der Revisionswerberin als Zustellungsvertreterin unstrittig tatsächlich zugekommen sei. Eine rechtswirksame Zustellung sei nicht erforderlich. Der Umstand, dass es sich bei dem Dokument (unstrittig) um einen Nichtbescheid handle, sei unerheblich, weil auch eine ins Leere gehende Amtshandlung die Verjährung verlängere, solange sie nach außen wirksam sei und der Geltendmachung eines Abgabenspruches diene. Es sei auch ohne Bedeutung, ob es sich beim Rechtsnachfolger um einen Gesamtrechtsnachfolger handle oder nicht. Im Übrigen sei das BFG nicht an die Richtlinien des BMF gebunden und teile auch die dort vertretene Rechtsansicht nicht, wonach als Feststellungsbescheide gedachte Schriftstücke keine Amtshandlungen im Sinn des Paragraph 209, Absatz eins, BAO seien.

11

Die Erledigung vom 5. Dezember 2011 stelle daher eine die Verjährung um ein weiteres Jahr (bis 31. Dezember 2012)

verlängernde Amtshandlung dar. Im Jahr 2012 seien weitere Verlängerungshandlungen gesetzt worden (zB die Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2012), welche die Frist wiederum bis zum Ablauf des Jahres 2013 verlängert hätten. Verjährung sei daher hinsichtlich des am 27. März 2013 erlassenen Bescheids nicht eingetreten.

12

Sei ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so sei er gemäß § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten sei, 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 vorlägen, aufzuheben. Bei Änderungen nach § 295 Abs. 1 BAO könne der Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden. Der abgeleitete Bescheid könne daher auch in Belangen abgeändert werden, die über den Änderungsgrund hinausreichten, denn der bisherige abgeleitete Bescheid trete zur Gänze außer Kraft (Hinweis auf VwGH 28.5.1998, 96/15/0083). Dementsprechend sei das Finanzamt grundsätzlich berechtigt gewesen, in seinem Einkommensteuerbescheid vom 27. März 2013 die im vorangegangenen Bescheid nicht berücksichtigten Einkünfte aus Kapitalvermögen und die ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Progressionsvorbehalt) anzusetzen. Sei ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so sei er gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten sei, 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 vorlägen, aufzuheben. Bei Änderungen nach Paragraph 295, Absatz eins, BAO könne der Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden. Der abgeleitete Bescheid könne daher auch in Belangen abgeändert werden, die über den Änderungsgrund hinausreichten, denn der bisherige abgeleitete Bescheid trete zur Gänze außer Kraft (Hinweis auf VwGH 28.5.1998, 96/15/0083). Dementsprechend sei das Finanzamt grundsätzlich berechtigt gewesen, in seinem Einkommensteuerbescheid vom 27. März 2013 die im vorangegangenen Bescheid nicht berücksichtigten Einkünfte aus Kapitalvermögen und die ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Progressionsvorbehalt) anzusetzen.

13

Dem Einwand der Revisionswerberin, es sei im Revisionsfall jedenfalls Verjährung gemäß § 209a Abs. 3 BAO eingetreten, sei Folgendes entgegen zu halten: § 209a Abs. 3 BAO stelle sicher, dass dann, wenn für eine Abgabe die Verjährung zum Teil eingetreten sei, sie aber wegen der längeren Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zum Teil noch offen sei, bei der Abgabefestsetzung nur der noch nicht verjährte Teil abgeändert werden dürfe (Hinweis auf Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage betreffend StRefG 2005, durch das § 209a BAO Abs. 3 angefügt wurde, ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 32). Der bereits verjährte Teil der Abgabe dürfe zwar nochmals festgesetzt werden, aber nur in unveränderter Höhe. § 209a Abs. 3 BAO beziehe sich demnach nur auf zum Teil hinterzogene Abgaben und trage den insoweit unterschiedlichen Verjährungsfristen (§ 207 Abs. 2 BAO) Rechnung. Daher beschränke diese Bestimmung im gegenständlichen Fall die durch § 295 BAO eingeräumte Abänderungsbefugnis des abgeleiteten Bescheides nicht. Dem Einwand der Revisionswerberin, es sei im Revisionsfall jedenfalls Verjährung gemäß Paragraph 209 a, Absatz 3, BAO eingetreten, sei Folgendes entgegen zu halten: Paragraph 209 a, Absatz 3, BAO stelle sicher, dass dann, wenn für eine Abgabe die Verjährung zum Teil eingetreten sei, sie aber wegen der längeren Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zum Teil noch offen sei, bei der Abgabefestsetzung nur der noch nicht verjährte Teil abgeändert werden dürfe (Hinweis auf Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage betreffend StRefG 2005, durch das Paragraph 209 a, BAO Absatz 3, angefügt wurde, ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 32). Der bereits verjährte Teil der Abgabe dürfe zwar nochmals festgesetzt werden, aber nur in unveränderter Höhe. Paragraph 209 a, Absatz 3, BAO beziehe sich demnach nur auf zum Teil hinterzogene Abgaben und trage den insoweit unterschiedlichen Verjährungsfristen (Paragraph 207, Absatz 2, BAO) Rechnung. Daher beschränke diese Bestimmung im gegenständlichen Fall die durch Paragraph 295, BAO eingeräumte Abänderungsbefugnis des abgeleiteten Bescheides nicht.

14

Weiters bringe die Revisionswerberin vor, dass Feststellungsbescheide (und auch Nichtbescheide) die Verjährungsfrist nur für die von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Abgabenansprüche, somit gegenständlich nicht für die Progressions- und Kapitaleinkünfte, verlängerten. Dem sei entgegenzuhalten, dass das Verfahren zur Feststellung der Einkünfte auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruchs gegenüber den Beteiligten abziele. Der gegenständliche Nichtbescheid sei daher für die Verjährung der (gesamten) Einkommensteuer 2005 bedeutsam. Auch diesbezüglich trete somit keine Teilrechtskraft des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 2005 ein.

15

Dagegen richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, in der zur Zulässigkeit vorgebracht wird, es treffe nicht zu, dass das BFG hinsichtlich der Fragen der Verjährung und der Teilrechtskraft des abgeleiteten Bescheides bestehender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folge. Zum einen vertrete das BFG im angefochtenen Erkenntnis die Auffassung, dass Erledigungen in Bezug auf die Verjährungsfrist betreffend die Festsetzung von Einkommensteuer auch dann Verlängerungshandlungen iSd § 209 BAO darstellten, wenn sie an rechtlich nicht mehr existente Abgabenschuldner ergingen. Im Revisionsfall sei ein als Feststellungsbescheid bezeichnetes Schriftstück an die nicht mehr existente Miteigentumsgemeinschaft adressiert gewesen. Zum anderen sei das BFG der Auffassung, dass § 209a Abs. 3 BAO sich nur auf zum Teil hinterzogene Abgaben beziehe und den insoweit unterschiedlichen Verjährungsfristen (§ 207 Abs. 2 BAO) Rechnung trage. Daher beschränke diese Bestimmung nicht die durch § 295 BAO eingeräumte Abänderungsbefugnis des abgeleiteten Bescheides. Beide Rechtsansichten, die - soweit ersichtlich - nicht auf bestehender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beruhten, seien verfehlt. Dagegen richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, in der zur Zulässigkeit vorgebracht wird, es treffe nicht zu, dass das BFG hinsichtlich der Fragen der Verjährung und der Teilrechtskraft des abgeleiteten Bescheides bestehender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folge. Zum einen vertrete das BFG im angefochtenen Erkenntnis die Auffassung, dass Erledigungen in Bezug auf die Verjährungsfrist betreffend die Festsetzung von Einkommensteuer auch dann Verlängerungshandlungen iSd Paragraph 209, BAO darstellten, wenn sie an rechtlich nicht mehr existente Abgabenschuldner ergingen. Im Revisionsfall sei ein als Feststellungsbescheid bezeichnetes Schriftstück an die nicht mehr existente Miteigentumsgemeinschaft adressiert gewesen. Zum anderen sei das BFG der Auffassung, dass Paragraph 209 a, Absatz 3, BAO sich nur auf zum Teil hinterzogene Abgaben beziehe und den insoweit unterschiedlichen Verjährungsfristen (Paragraph 207, Absatz 2, BAO) Rechnung trage. Daher beschränke diese Bestimmung nicht die durch Paragraph 295, BAO eingeräumte Abänderungsbefugnis des abgeleiteten Bescheides. Beide Rechtsansichten, die - soweit ersichtlich - nicht auf bestehender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beruhten, seien verfehlt.

16

Das Finanzamt hat trotz Aufforderung hierzu keine Revisionsbeantwortung erstattet.

17

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18

Die Revision ist zur Klärung der angesprochenen Verjährungsfragen zulässig; sie ist jedoch nicht begründet.

19

Zunächst trägt die Revision vor, der mit Bescheid vom 27. März 2013 vom Finanzamt verfügten Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO stehe im Revisionsfall Verjährung entgegen, weil - entgegen der Annahme des BFG - keine Verlängerung der Verjährung eingetreten sei. Eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung müsse erkennbar den Zweck verfolgen, den konkreten Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Dies sei bei einem an eine nicht mehr existente Miteigentümergemeinschaft gerichteten Nichtbescheid in Bezug auf die Einkommensteuer eines Miteigentümers nicht der Fall. Zunächst trägt die Revision vor, der mit Bescheid vom 27. März 2013 vom Finanzamt verfügten Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO stehe im Revisionsfall Verjährung entgegen, weil - entgegen der Annahme des BFG - keine Verlängerung der Verjährung eingetreten sei. Eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung müsse erkennbar den Zweck verfolgen, den konkreten Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Dies sei bei einem an eine nicht mehr existente Miteigentümergemeinschaft gerichteten Nichtbescheid in Bezug auf die Einkommensteuer eines Miteigentümers nicht der Fall.

20

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

21

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO u. a. bei der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer fünf Jahre. Nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre. Die

Verjährungsfrist beträgt gemäß Paragraph 207, Absatz 2, Satz 1 BAO u. a. bei der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer fünf Jahre. Nach Paragraph 207, Absatz 2, Satz 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

22

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO 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. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen, so verlängert sich gemäß Paragraph 209, Absatz eins, BAO 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.

23

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 (VwGH 29.9.1982, 0201/80). 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 vergleiche , zB VwGH 18.7.2002, 2002/16/0159) oder diese behördlichen Schritte der tatsächlich abgabepflichtigen Person nicht zur Kenntnis gelangt sind (VwGH 29.9.1982, 0201/80).

24

Die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen stellen beispielsweise abgabenbehördliche Prüfungen (vgl. zB. VwGH 24.4.2013, 2010/17/0242), eine Schlussbesprechung (VwGH 2.8.2000, 97/13/0196 bis 0198), ein Prüfungsbericht (VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076) oder an den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen und Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen und Beweismitteln (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111; VwGH 27.8.2020, Ra 2020/13/0055). Die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen stellen beispielsweise abgabenbehördliche Prüfungen vergleiche , zB. VwGH 24.4.2013, 2010/17/0242), eine Schlussbesprechung (VwGH 2.8.2000, 97/13/0196 bis 0198), ein Prüfungsbericht (VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076) oder an den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen und Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen und Beweismitteln (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111; VwGH 27.8.2020, Ra 2020/13/0055).

25

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits 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 29.01.2015, 2012/15/0121, sowie VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153). Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen hat, stellt sich das Verfahren nach Paragraph 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 Paragraph 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 Paragraph 188, BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden. Durch die Regelungen des Paragraph 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 vergleiche , VwGH 29.01.2015, 2012/15/0121, sowie VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

26

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 (Ellinger ua, BAO3 § 209 Rz 5). 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 (Ellinger ua, BAO3 Paragraph 209, Rz 5).

27

Im Revisionsfall ist eine als Feststellungsbescheid intendierte Erledigung an die Revisionswerberin als Zustellbevollmächtigte einer bereits (aufgelösten) Personengemeinschaft zwischen ihr und ihrem Ehepartner ergangen. Dass ihr diese Erledigung im Verlängerungsjahr auch tatsächlich zugekommen ist, bestreitet die Revisionswerberin nicht. Sie verneint jedoch eine Verlängerungswirkung der Erledigung mit dem Vorbringen, dass diese mangels existierender Bescheidadressatin ins Leere gegangen sei.

28

Allerdings stellen - wie oben dargestellt - nicht nur bescheidmäßige Erledigungen Verlängerungshandlungen dar. Vielmehr kommt diese Eigenschaft jeder nach außen erkennbaren Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches zu. Es kommt auch nicht darauf an, ob diese Amtshandlung konkret geeignet ist, den angestrebten Erfolg, nämlich die Durchsetzung des Anspruches, zu erreichen. Es genügt vielmehr, dass die Amtshandlung nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Sogar der Umstand, dass dieser Abgabenschuldner im Zeitpunkt dieser Amtshandlung nicht mehr existiert und die Geltendmachung des Abgabenspruchs etwa richtigerweise gegen dessen Rechtsnachfolger erfolgen müsste, führt zu keiner anderen Beurteilung (VwGH 27.9.2012, 2009/16/0185; zu einer möglichen Verlängerungswirkung von Bescheiden unabhängig von ihrer rechtswirksamen Zustellung vgl. auch bereits VwGH 21.3.1995, 94/14/0156). Allerdings stellen - wie oben dargestellt - nicht nur bescheidmäßige Erledigungen Verlängerungshandlungen dar. Vielmehr kommt diese Eigenschaft jeder nach außen erkennbaren Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches zu. Es kommt auch nicht darauf an, ob diese Amtshandlung konkret geeignet ist, den angestrebten Erfolg, nämlich die Durchsetzung des Anspruches, zu erreichen. Es genügt vielmehr, dass die Amtshandlung nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Sogar der Umstand, dass dieser Abgabenschuldner im Zeitpunkt dieser Amtshandlung nicht mehr existiert und die Geltendmachung des Abgabenspruchs etwa richtigerweise gegen dessen Rechtsnachfolger erfolgen müsste, führt zu keiner anderen Beurteilung (VwGH 27.9.2012, 2009/16/0185; zu einer möglichen Verlängerungswirkung von Bescheiden unabhängig von ihrer rechtswirksamen Zustellung vergleiche , auch bereits VwGH 21.3.1995, 94/14/0156).

29

Die als Feststellungsbescheid intendierte und der Revisionswerberin tatsächlich zugegangene Erledigung hat daher - vergleichbar einem an die Revisionswerberin gerichteten Vorhalt - die Verjährungsfrist verlängert.

30

Diese Auslegung trägt auch dem Zweck der Regelung des § 209 BAO Rechnung. Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung, die durch ein der Behörde zuzurechnendes ungenütztes Verstreichenlassen längerer Zeiträume entstehen, sollen demnach vermieden werden. Davon kann jedoch keine Rede sein, wenn die Behörde - wie hier - bemüht war, den Abgabenspruch durchzusetzen und dies auch in nach außen erkennbarer Weise, wenn auch zielverfehlend, getan hat (vgl. bereits VwGH 30.11.1981, 2543/80). Diese Auslegung trägt auch dem Zweck der Regelung des Paragraph 209, BAO Rechnung. Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung, die durch ein der Behörde zuzurechnendes ungenütztes Verstreichenlassen längerer Zeiträume entstehen, sollen demnach vermieden werden. Davon kann jedoch keine Rede sein, wenn die Behörde - wie hier - bemüht war, den Abgabenspruch durchzusetzen und dies auch in nach außen erkennbarer Weise, wenn auch zielverfehlend, getan hat vergleiche , bereits VwGH 30.11.1981, 2543/80).

31

Die zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2004 (BGBl. I 2004/180) bestehende Rechtsprechungslinie, wonach schriftliche Bescheide nur bei rechtswirksamer Zustellung Amtshandlungen iSd § 209 BAO sind (vgl. insbesondere mwN VwGH 12.11.1997, 97/16/0217, AnwBl 1998, 702 f mit Anm Urtz; und VwGH 29.9.1997, 93/17/0042; sowie die

Nachweise bei Ellinger ua, BAO3 E 29 ff und Ritz/Koran, BAO7 § 209 Rz 2) hält der Verwaltungsgerichtshof für die neue Rechtslage, in der § 209 BAO von einem bisherigen Unterbrechungs- in einen bloßen Verlängerungstatbestand verwandelt wurde, sohin nicht mehr aufrecht. Die zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2004 (BGBl. I 2004/180) bestehende Rechtsprechungslinie, wonach schriftliche Bescheide nur bei rechtswirksamer Zustellung Amtshandlungen iSd Paragraph 209, BAO sind vergleiche, insbesondere mwN VwGH 12.11.1997, 97/16/0217, AnwBl 1998, 702 f mit Anmerkung, Urtz; und VwGH 29.9.1997, 93/17/0042; sowie die Nachweise bei Ellinger ua, BAO3 E 29 ff und Ritz/Koran, BAO7 Paragraph 209, Rz 2) hält der Verwaltungsgerichtshof für die neue Rechtslage, in der Paragraph 209, BAO von einem bisherigen Unterbrechungs- in einen bloßen Verlängerungstatbestand verwandelt wurde, sohin nicht mehr aufrecht.

32

Zum Zweiten verweist die Revisionswerberin auf § 209a Abs. 3 BAO. Aus diesem ergebe sich, dass, sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden sei, in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden dürfe, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten sei. Selbst, wenn ein an eine nicht mehr existente Miteigentümergemeinschaft gerichteter Nichtbescheid grundsätzlich eine die Verjährungsfrist betreffend Festsetzung der Einkommensteuer eines ehemaligen Miteigentümers verlängernde Amtshandlung darstellen sollte, könne diese Verlängerungswirkung lediglich den auf die aus dem Feststellungsbescheid abgeleiteten Einkünfte entfallenden Abgabenteil betreffen. Hinsichtlich des übrigen Teils der festzusetzenden Abgabe vermöge die Amtshandlung keine Verlängerung zu bewirken. Zum Zweiten verweist die Revisionswerberin auf Paragraph 209 a, Absatz 3, BAO. Aus diesem ergebe sich, dass, sofern nicht Absatz eins, oder 2 anzuwenden sei, in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden dürfe, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten sei. Selbst, wenn ein an eine nicht mehr existente Miteigentümergemeinschaft gerichteter Nichtbescheid grundsätzlich eine die Verjährungsfrist betreffend Festsetzung der Einkommensteuer eines ehemaligen Miteigentümers verlängernde Amtshandlung darstellen sollte, könne diese Verlängerungswirkung lediglich den auf die aus dem Feststellungsbescheid abgeleiteten Einkünfte entfallenden Abgabenteil betreffen. Hinsichtlich des übrigen Teils der festzusetzenden Abgabe vermöge die Amtshandlung keine Verlängerung zu bewirken.

33

Auch mit diesem Vorbringen kann die Revision eine Verjährung im Revisionsfall nicht dartun, setzt § 209a Abs. 3 BAO doch den Eintritt der Verjährung voraus. Ein solcher Verjährungseintritt ist im Revisionsfall aber - angesichts der Bejahung von Verlängerungshandlungen - nicht erfolgt, wobei eine Verlängerungshandlung stets hinsichtlich des gesamten betroffenen Abgabenanspruchs, hier der Einkommensteuer 2005, Rechtswirkung entfaltet und nicht lediglich hinsichtlich einzelner Einkunftstatbestände. Auch mit diesem Vorbringen kann die Revision eine Verjährung im Revisionsfall nicht dartun, setzt Paragraph 209 a, Absatz 3, BAO doch den Eintritt der Verjährung voraus. Ein solcher Verjährungseintritt ist im Revisionsfall aber - angesichts der Bejahung von Verlängerungshandlungen - nicht erfolgt, wobei eine Verlängerungshandlung stets hinsichtlich des gesamten betroffenen Abgabenanspruchs, hier der Einkommensteuer 2005, Rechtswirkung entfaltet und nicht lediglich hinsichtlich einzelner Einkunftstatbestände.

34

Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. Mai 2022

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Verjährung im öffentlichen Recht VwRallg6/6

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2022:RA2022150001.L00

Im RIS seit

04.07.2022

Zuletzt aktualisiert am

25.07.2022

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at