

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache **Bf**,
Adr, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 23.01.2017 gegen die Bescheide der
belangten Behörde Finanzamt FA vom 17.01.2017, betreffend Einkommensteuer 2009 und
Festsetzung der Anspruchszinsen 2009 (§ 205 BAO) zu Recht:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr
2009 neben weiteren Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer
aufgrund von Beteiligungen (Kommanditist).

Mit Bescheid vom 29.10.2010 veranlagte das Finanzamt den Bf zur Einkommensteuer
2009 zunächst erklärungsgemäß.

Aufgrund einer Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG des Bf nahm die Abgabenbehörde das
Einkommensteuerverfahren 2009 mit Bescheid vom 22.5.2013 wieder auf und erließ
gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid 2009.

Aufgrund einer abweichenden Mitteilung des für die Einkünftefeststellung gem. § 188
BAO zuständigen Finanzamt der E vom 22.9.2016 (Datum Feststellungsbescheid)
erließ die Abgabenbehörde am 8.11.2016 einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten
Einkommensteuerbescheid.

Aufgrund einer abweichenden Mitteilung des für die Einkünftefeststellung gem. § 188
BAO zuständigen Finanzamt der D vom 25.11.2016 (Datum Feststellungsbescheid)
erläßt die Abgabenbehörde am **17.1.2017** einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten
Einkommensteuerbescheid. Ebenfalls wurde ein Bescheid betreffend die Festsetzung von
Anspruchszinsen erlassen.

Mit Schreiben vom 23.1.2017 brachte der steuerlich vertretene Bf Beschwerde gegen
den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 17.1.2017 und den Bescheid über die

Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 ein, im Wesentlichen mit der Begründung dass die Einkommensteuer bereits verjährt sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 2.2.2017 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde mit der Begründung, dass die im Feststellungsverfahren ergangenen Bescheide gem. § 200 BAO vorläufig erlassen wurden und die Vorläufigkeit auf die davon abgeleiteten Abgabenbescheide durchschlage, ab.

Die Beschwerde betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen wurde ebenfalls abgewiesen.

Mit Schreiben vom 2.3.2017 beantragte der steuerlich vertretene Bf eine Fristverlängerung betreffend Einbringung eines Vorlageantrages.

Mit Schreiben vom 30.5.2017 beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 an das Bundesfinanzgericht.

Am 10.7.2017 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Bearbeitung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 27.8.2019 wurde die Beschwerde hinsichtlich der Verjährungsproblematik ergänzt.

Am 10.9.2019 fand beim Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin mit den verfahrensbeteiligten Personen statt. Thematisiert wurde im Wesentlichen die Verjährungsproblematik und die Judikatur zu § 200 BAO .

Mit Schreiben vom 24.9.2019 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung und Senat zurück. Ergänzend wurde noch auf den Erörterungstermin repliziert.

Festgestellter Sachverhalt

Der Bf war im Jahr 2009 an folgenden Gesellschaften beteiligt:

1. A
2. B
3. C
4. D
5. E

Daten betreffend Einkommensteuer 2009

Erstbescheid	29.10.2010
Wiederaufnahme § 303 BAO (§ 29 FinStrG)	22.05.2013
Erstbescheid	22.05.2013
Bescheidänderung § 295 BAO	08.11.2016

Bescheidänderung § 295 BAO	17.01.2017
----------------------------	------------

Alle fünf Beteiligungen wurden wie folgt im Erstbescheid berücksichtigt:

A	EUR 109,01
B	EUR 763,06
C	EUR 0
D	EUR 218,02
E	EUR 0

Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer waren bis zur Bescheidänderung gem. § 295 BAO vom 8.11.2016 nicht strittig.

Die Bescheidänderung vom 8.11.2016 erfolgte aufgrund einer abweichenden Mitteilung des für die Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO zuständigen Finanzamtes der E vom 22.9.2016 und führte zu einer Erhöhung der Einkünfte der Beteiligung der E auf 13.498,00 Euro (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr 14.588,09 Euro).

Der Feststellungsbescheid betreffend die Beteiligung D betreffend 2009 wurde am 18.2.2008 vorläufig veranlagt. Der Bescheid wurde nicht begründet.

Am 25.11.2016 nahm das für das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt das Verfahren gem. § 303 BAO wieder auf und erließ einen (endgültigen) Feststellungsbescheid.

Die Bescheidänderung vom 17.1.2017 erfolgte aufgrund einer abweichenden Mitteilung des für die Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO zuständigen Finanzamtes der D vom 25.11.2016 und führte zu einer Erhöhung der Einkünfte der Beteiligung D auf 26.874,02 Euro (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr 41.244,09 Euro).

Strittig ist im vorliegenden Fall einerseits die Festsetzung der Anspruchszinsen sowie ob das Finanzamt die Bescheidänderung vom 17.1.2017 gem. § 295 BAO zu Recht vorgenommen hat bzw. ob betreffend Einkommensteuer 2006 bereits Verjährung eingetreten ist.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf, der Aktenlage sowie auf die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes und des Bf und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung

1. Einkommensteuer 2009

Gem. § 4 Abs. 2 lit a Z 2 BAO entsteht der Abgabeananspruch für die zu veranlagende Abgabe grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Gem. § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder 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.

Gem. § 207 Abs. 2 BAO , erster Satz, beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre.

Gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist.

Gem. § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

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

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO , erster Satz, verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4 BAO).

Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht gem. § 209a Abs. 2 BAO der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird.

Die Einkommensteuer 2009 verjährt grundsätzlich mit 31.12.2014 (absolute Verjährung 31.12.2019).

Die Einkommensteuer 2009 wurde am 29.10.2010 festgesetzt. Am 22.5.2013 erfolgte (aufgrund einer Selbstanzeige) die Wiederaufnahme des Verfahrens und die erneute Festsetzung der Einkommensteuer.

Beide Handlungen der Abgabenbehörde stellen Verlängerungshandlungen gem. § 209 BAO dar, die die Verjährung um ein Jahr verlängern (31.12.2015).

Im Jahr 2015 fand laut Aktenlage keine weitere Verlängerungshandlung im Einkommensteuerverfahren statt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Feststellungsbescheide sowie Amtshandlungen im Feststellungsverfahren für abgeleitete Abgaben auch verjährungsfristverlängernd (vgl. z.B. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059 -0061; VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212).

Gem. § 200 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Auf Feststellungsbescheide finden gemäß § 190 Abs. 1 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Feststellungsbescheide können daher vorläufig erlassen werden.

Das Verfahren nach § 188 BAO stellt sich als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar. Vorläufige Bescheide werden erlassen, um einen dem Grunde nach wahrscheinlich entstandenen Abgabensanspruch 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. idS Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 208 Anm 4). Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH vom 29.01.2015, 2012/15/0121) schlägt daher die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides auf den abgeleiteten Bescheid durch und zwar auch dann, wenn dieser vorher endgültig erlassen wurde.

Der Feststellungsbescheid betreffend die E betreffend 2009 wurde am 4.7.2011 erlassen. Als Begründung für die Vorläufigkeit wurde ein offenes Rechtsmittel in den Vorjahren genannt.

Die Vorläufigkeit ist Spruchbestandteil und daher mit Beschwerde anfechtbar. Wird ein Bescheid, obwohl keine Ungewissheit vorliegt, vorläufig erlassen, jedoch kein Rechtsmittel dagegen eingebracht, wird dieser rechtskräftig und sind an diesen auch die Rechtsfolgen des § 200 BAO geknüpft (VwGH 26.6.1997, 96/16/0239, VwGH 17.2.2000, 99/16/0090)

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist nach der Rechtsprechung des VwGH für die Frage, wann die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs.1 BAO im Zeitpunkt der 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 (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328, 25.11.2010, 2007/15/0061, 29.03.2012, 2009/15/0178 und 27.02.2014, 2010/15/0073).

Ob Verjährung eingetreten ist, ist im Festsetzungsverfahren und nicht im Feststellungsverfahren zu entscheiden. Der Beginn der Verjährung im Einkommensteuerverfahren 2009 hat daher im konkreten Fall aufgrund der vorläufigen Feststellung mit Feststellungsbescheid vom 4.7.2011 mit 31.12.2011 begonnen und würde - selbst bei Nichtvorliegen einer Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO – frühestens mit 31.12.2016 enden.

Die Abgabenbehörde hat am 8.11.2016 eine Bescheidänderung gem. § 295 BAO vorgenommen. Dies stellt erneut eine Verlängerungshandlung gem. § 209 BAO dar. Die Verjährungsfrist wurde somit erneut um ein Jahr verlängert (bis 31.12.2017).

Somit ist von der Abgabenbehörde durchgeführte Bescheidänderung gem. § 295 BAO vom 17.1.2017 aufgrund der Mitteilung des für die Feststellung der D zuständigen Finanzamtes rechtmäßig durchgeführt worden, da noch keine Verjährung eingetreten ist.

Die Auseinandersetzung mit der Frage, ob ein in den Vorjahren offenes Rechtsmittel eine Ungewissheit im Sinn des § 200 BAO darstellt (wie in der Begründung des Feststellungsverfahrens angeführt), kann daher im konkreten Fall unterbleiben, da bereits bei Nichtvorliegen einer Ungewissheit aufgrund der Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides und der diesbezüglichen Rechtsprechung des VwGH keine Verjährung eingetreten ist (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328, VwGH 29.03.2012, 2009/15/0178 und VwGH 27.02.2014, 2010/15/0073).

Auch das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass im Feststellungsverfahren eine Wiederaufnahme durchgeführt wurde und "in der juristischen Sekunde" nach der Wiederaufnahme der vorläufige Bescheid aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist und demzufolge nicht die Verjährbestimmungen des § 208 Abs. 1 lit d BAO und die diesbezüglich dazu ergangene Rechtsprechung zur Anwendung kämen, würde zu keinem anderen Ergebnis führen.

Würde man dieser Meinung nämlich folgen, wäre die Feststellungserklärung aufgrund der durchgeführten Wiederaufnahme sowohl im Fall E als auch der D für das Jahr 2009 wiederum offen. Diesfalls käme § 209a Abs. 2 BAO zur Anwendung. Da die Erklärungen innerhalb der Verjährung eingebracht wurden, und Feststellung der Einkünfte mit Bescheid erfolgt ist, kann die Umsetzung dieser Feststellungsbescheide gem. § 295 BAO fristgerecht erfolgen. Die Bescheidänderung gem. § 295 BAO im Jahr 2016 erfolgte daher auch in diesem Fall innerhalb der Verjährung und stellt eine Verlängerungshandlung gem. § 209 Abs. 1 BAO dar.

Die Bescheidänderung gem. § 295 BAO vom 17.1.2017 erfolgte daher auch in diesem Fall zu Recht. Die Einkommensteuer 2009 war noch nicht verjährt.

Anspruchszinsen 2009

Differenzbeträge an Einkommen- bzw Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind gemäß § 205 BAO für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus Aufhebungen von Abgabenbescheiden, Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt sowie auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen. Anspruchszinsen gehören nach § 3 Abs. 2 lit. b BAO zu den Nebenansprüchen und sind zur festzusetzenden Abgabe formell akzessorisch (VwGH 19. 1. 2005, 2001/13/0167).

Anspruchszinsenbescheide sind nach ständiger Rechtsprechung an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- (Körperschaft-) Steuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0039 ; VwGH 27. 3. 2008, 2008/13/0036 ; VwGH 29. 7. 2010, 2008/15/0107).

Eine rechtskräftige Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung wird vom Gesetz nicht verlangt (VwGH 27. 3. 2008, 2008/13/0036).

Wegen der Bindung der Anspruchszinsenbescheide an die zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide könnten die Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung erfolgreich angefochten werden, der jeweilige Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (Ritz, BAO⁶, § 205 Tz 34).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Stammabgabenbescheide gebunden. Erweist sich im Übrigen der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er daher entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungs-bescheid (Aufhebungsbescheid) iSd § 295 Abs. 3 BAO gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht diesfalls ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (Ritz, BAO⁶ § 205 Tz 35 bzw. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316 sowie BFG 22.6.2017, RV/3100488/2017).

Die Einwendungen, wonach die Einkommensteuer 2009 zu Unrecht festgesetzt worden sei, können der gegenständlichen Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Gegen die Höhe der Anspruchszinsen wurde in den Beschwerden nichts vorgebracht.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf ihre Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid lediglich mit der Rechtswidrigkeit der zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide begründet.

Da - wie oben ausgeführt - eine Anfechtung allein aus diesem Grund nicht möglich ist, waren diese Beschwerde hinsichtlich der Anspruchszinsen als unbegründet abzuweisen.

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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 8. Oktober 2019