

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Julius Morak & Mag. Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Steuerberatungsgesellschaft, Bahnstraße 7, 2345 Brunn am Gebirge, über die Beschwerde vom 12. Februar 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt, vom 06. Februar 2018, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

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

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im streitgegenständlichem Jahr (2007) Einkünfte aus selbständiger und nicht selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Auf Grund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Klagenfurt zur Steuernummer xxx/xxxx vom 02. Februar 2018, führte das Wohnsitzfinanzamt des Bf. eine Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO durch und erließ am 06. Februar 2018 einen (geänderten) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde** wurde vorgebracht, dass der Abgabenanspruch für das Jahr 2007 mit Ende 2007 entstanden sei und somit die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2012 geendet habe. Die in diesem Zeitraum gesetzten Amtshandlungen würden die Frist insgesamt um ein Jahr somit auf Ende 2013 verlängern. Da im Jahr 2013 keine weitere Verlängerungshandlung gesetzt worden sei, sei das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit Ablauf des Jahres 2013 verjährt. Daher sei der gegenständliche Bescheid rechtswidrig ergangen und ersatzlos aufzuheben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 06. September 2018 (händische Begründung vom 07. September 2018) wurde die Beschwerde abgewiesen und begründend ausgeführt, dass gem. § 208 Abs. 1 lit. d BAO die Verjährung in den Fällen der vorläufigen

Abgabenfestsetzung mit dem Ablauf des Jahres beginne, indem die Ungewissheit beseitigt worden sei.

Soweit im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gem. § 188 BAO die Höhe des einheitlichen Gewinnes beziehungsweise Überschusses auf Grund vorübergehender Hindernisse nicht ermittelbar sei, stehe der Anteil am Gewinn beziehungsweise Überschuss der einzelnen Beteiligten nicht fest. Diese Ungewissheit komme durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck und erfasse insoweit auch den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid. Folglich liege hinsichtlich dieser Ungewissheit auch dann ein Anwendungsfall des § 208 Abs. 1 lit. d BAO vor, wenn ein Feststellungsbescheid vorläufig ergangen und der davon abgeleitete Bescheid im Hinblick auf § 295 Abs. 1 BAO endgültig erlassen worden sei.

Im gegenständlichen Fall sei der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO in Verbindung mit § 200 Abs. 1 BAO für das Jahr 2007 betreffend die A. KG (St.Nr. yyy/yyyy, Finanzamt Klagenfurt) am 29. Juli 2008 vorläufig ergangen und stehe der Anteil am Gewinn bzw. Überschuss der einzelnen Beteiligten eben nicht fest.

Diese Ungewissheit komme durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck und erfasse insoweit auch den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid, sodass die Verjährung beim Einkommensteuerbescheid erst mit Beseitigung der Ungewissheit zu laufen beginne (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0121) und die vom Bf. vorgebrachte Festsetzungsverjährung somit nicht vorliege.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** ergänzte der Bf., dass der Feststellungsbescheid 2007 vom 29. Juli 2008 betreffend die A. KG keinerlei Begründung enthalte, warum dieser vorläufig erlassen worden sei.

Da im Jahr 2007 keine Begründung zur Vorläufigkeit erfolgt sei, könne weder der Bf. noch die Behörde feststellen, ob damals überhaupt ein Grund bestanden habe bzw. wann dieser Vorläufigkeitsgrund weggefallen sei, der damals zur vorläufigen Veranlagung geführt habe. Es könne nur vermutet werden, dass es sich hierbei um das Beschwerdeverfahren gegen die für die Jahre 1997 bis 2005 erlassenen Nichtfeststellungsbescheide betreffend die A. KG gehandelt habe, da dem Bf. kein anderer Grund bekannt sei.

Am 22. November 2012 habe der unabhängige Finanzsenat die Beschwerde gegen die Nichtfeststellungsbescheide 1997 bis 2001 wegen Feststellung von Nichtbescheiden zurückgewiesen (RV/02191-K/2012, gemeint: RV/0291-K/12). Daraufhin habe das Finanzamt endgültige und erklärungskonforme Feststellungsbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 erlassen. Es sei daher nie eine begründete Ungewissheit vorgelegen, welche die Verfügung von vorläufigen Feststellungsbescheiden in den Folgejahren gerechtfertigt habe.

Für den Bf. sei daher als Ausschnitt dieses Feststellungsverfahrens bei der A. KG für das Jahr 2007 nie ein Unsicherheitsgrund vorgelegen, der erst nachträglich beseitigt hätte werden können.

§ 208 Abs. 1 lit. d BAO sei nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen worden sei, obwohl keine Ungewissheit bestanden habe. Danach beginne die Verjährung gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, indem der Abgabensanspruch entstanden sei. Ebenso, wenn der Bescheid überhaupt nicht erkennen lasse, von welcher Ungewissheit die erlassende Behörde ausgegangen sei.

In der **mündlichen Verhandlung** stellte die steuerliche Vertretung das Feststellungsverfahren der A. KG dar und verwies auf die Bescheidbegründung des diesbezüglichen Feststellungsverfahrens für die Jahre 2002 - 2005 vom 5. Dezember 2007. Diese Bescheidbegründung sei ins Leere gegangen, da die A. KG als "4/3 Rechner" überhaupt keine Bilanz gehabt habe und auch kein Bilanzzusammenhang gewahrt werden müsse (siehe vorgelegte Bescheidbegründung zur St.Nr. zzz/zzzz).

Außerdem sei für das Jahr 2007 betreffend die A. KG eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO verfügt worden, welche nicht notwendig gewesen wäre, wenn das Finanzamt davon ausgegangen wäre, dass ein vorläufiger Feststellungsbescheid 2007 vorliege.

Eine Verlängerung der Verjährungsfrist aufgrund des vorläufigen Feststellungsbescheides sei nicht gegeben, da für das Jahr 2007 nie ein Vorläufigkeitsgrund vorgelegen sei. Deshalb beginne die Verjährung wegen fehlender Ungewissheit mit der Erlassung des ursprünglich vorläufigen Bescheides, was auch im BFG-Urteil vom 23. Jänner 2018, RV/5101621/2015 festgestellt worden sei.

Ein rechtmäßig vorläufiger Bescheid liege nicht vor, sodass sich die Vorläufigkeit nicht auf das Einkommensteuerverfahren des Bf. auswirke und daher die Festsetzung der Einkommensteuer mit Bescheid vom 6. Februar 2018 verjährt sei.

Die Amtspartei vertrat hierzu eine gegenteilige Rechtsansicht und untermauerte ihre Argumentation durch das VwGH-Erkenntnis vom 27. Februar 2014, 2010/15/0073.

Schließlich brachte die steuerliche Vertretung vor, dass eine verlängerte Verjährung ohne Vorläufigkeitsgrund nicht zur Anwendung komme.

Im Feststellungsverfahren der A. KG sei geprüft worden, ob überhaupt eine Mitunternehmerschaft vorliege. In der letzten Betriebsprüfung sei es um Anzahlungen gegangen, die verschoben worden seien, was keine materielle, großartig andere Beurteilung des Unternehmensgegenstands gewesen sei. Im Grunde sei der Unsicherheitsgrund, der ursprünglich angegeben worden sei, weggefallen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt ist erwiesen:

Am 9. Jänner 2009 wurde ein Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 erlassen. Grundlage für die Berechnung der Einkommensteuer waren Einkünfte

aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bf. setzten sich aus neun Beteiligungen an unterschiedliche Gesellschaften zusammen; eine dieser Beteiligungen betrifft die A. KG (St.Nr. alt: Finanzamt Gänserndorf Mistelbach zzz/zzzz, St.Nr. neu: Finanzamt Klagenfurt yyy/yyyy). Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 betreffend die A. KG wurde am 29. Juli 2008 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen und fanden diese vorläufig festgestellten Einkünfte Eingang in den oben erwähnten Einkommensteuerbescheid 2007.

Hinsichtlich der A. KG wurde im Jahr 2017 eine Außenprüfung u.a. betreffend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für den Zeitraum 2005 - 2010 durchgeführt. Das Finanzamt Klagenfurt folgte den Prüfungsfeststellungen, nahm das Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO wieder auf und erließ am 2. Februar 2018 einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007. Dieser Feststellungsbescheid des Finanzamtes Klagenfurt zur St.Nr. yyy/yyyy war der Grund, dass eine Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO des (angefochtenen) Einkommensteuerbescheides vom 6. Februar 2018 erfolgte, wogegen der Bf. mit dem Einwand der Verjährung Beschwerde erhob.

Gesetzliche Grundlagen:

§ 208 Abs. 1 BAO normiert:

Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, indem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

.....

d) in den Fällen des § 200, mit dem Ablauf des Jahres, indem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Der Bf. bringt in der Beschwerde vor, dass die Frist zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit Ende des Jahres 2013 abgelaufen und damit der Einkommensteuerbescheid vom 6. Februar 2018 rechtswidrig erlassen worden sei, weil der Anspruch auf Festsetzung der Einkommensteuer 2007 verjährt sei. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass zwar sämtliche Einkommensteuerbescheide des Bf., nämlich jene, die gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert und jene, die amtswegig wiederaufgenommen wurden, endgültig erlassen wurden, doch wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20. Jänner 2015, 2012/15/0121 ausgesprochen hat, erfasst die Ungewissheit eines vorläufigen Feststellungsbescheides insoweit auch den abgeleiteten Bescheid. Für das gegenständliche Verfahren bedeutet dies, dass der vorläufige Feststellungsbescheid vom 29. Juli 2008 zu St.Nr. alt: zzz/zzzz auch Wirkungen betreffend das Vorliegen der Abgabspflicht des Bf. oder die Höhe des Abgabenspruches gegenüber dem Bf. auf den Einkommensteuerbescheid 2007 entfaltet hat. Mit Erlassung

des vorläufigen Feststellungsbescheides kommt die Ungewissheit zum Ausdruck und erfasst insoweit auch den abgeleiteten Bescheid. Damit beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Die Ungewissheit der Höhe des Abgabenanspruches ist im vorliegenden Fall mit Erlassung des endgültigen Feststellungsbescheides am 2. Februar 2018 weggefallen, der in der Folge am 6. Februar 2018 gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid ist damit innerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

Im Vorlageantrag ergänzte der Bf., dass der Feststellungsbescheid 2007 vom 29. Juli 2008 der A. KG keinerlei Begründung betreffend die Vorläufigkeit des Bescheides enthalte. Es trifft zwar zu, dass der Feststellungsbescheid 2007 vom 29. Juli 2008 keine Begründung hinsichtlich der Vorläufigkeit enthält, doch der Bescheid ist ohne Zweifel als vorläufiger Bescheid gem. § 200(1) BAO ergangen. Die Bezeichnung als vorläufig ist Spruchbestandteil und erstreckt sich die Rechtskraftwirkung des Bescheides auch auf den Abspruch über die Vorläufigkeit. Der A. KG wäre es unbenommen geblieben, den Abspruch über die Vorläufigkeit mit einem Rechtsmittel anzufechten. Dies ist nicht geschehen. Damit ist dieser Bescheid in Rechtskraft erwachsen und erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf die Frage, ob ein rechtmäßiger vorläufiger Bescheid vorliegt.

Wenn der Bf. betreffend die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides Vermutungen hinsichtlich des Grundes der Vorläufigkeit anstellt und vermeint, dass nie eine begründete Ungewissheit vorgelegen sei, ist entgegenzuhalten, dass zwar eine Bescheidbegründung im Feststellungsbescheid vom 29. Juli 2008 fehlt, der A. KG wäre es jedoch unbenommen geblieben, einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung iS des § 245 Abs. 2 BAO zustellen. Dieser Antrag wurde nicht gestellt.

Soweit der Bf. die Ansicht vertritt, § 208 Abs. 1 lit. d BAO sei nicht anzuwenden, ist darauf hinzuweisen, dass ein Anwendungsfall des § 208 Abs. 1 lit. d BAO auch dann vorliegt, wenn ein Feststellungsbescheid gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen ist und der davon abgeleitete gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheid endgültig erlassen wurde (abermals VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0121).

Wenn die steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung vorbringt, betreffend die A. KG wäre die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 nicht notwendig gewesen, wenn das Finanzamt davon ausgegangen wäre, dass ein vorläufiger Feststellungsbescheid 2007 vorliegt, ist darauf hinzuweisen, dass es dem Finanzamt obliegt, welche verfahrensrechtliche Maßnahmen es setzt. Es ändert jedenfalls nichts daran, dass der Feststellungsbescheid vom 29. Juli 2008 vorläufig ergangen ist.

Zur Vorlage der Bescheidbegründung vom 5. Dezember 2007 hinsichtlich des Feststellungsverfahrens betreffend die A. KG für die Jahre 2002 - 2005 vermeinte die steuerliche Vertretung, dass diese Bescheidbegründung ins Leere gegangen sei. Hierzu ist vorerst zu bemerken, dass diese Bescheidbegründung die Jahre 2002 - 2005 betrifft, während das verfahrensgegenständliche Jahr das Jahr 2007 ist. Die Fragen, ob die A. KG

eine "4/3 Ermittlerin" war oder ob die Bescheide der Vorjahre mit Berufung beim UFS bekämpft worden seien und die Ergebnisse aus Gründen des Bilanzzusammenhanges auch die Werte der Folgebilanzen beeinflussen würden, stellen Gründe dar, worin das Finanzamt insofern eine Ungewissheit im Umfang der Abgabepflicht für die Jahre 2002 - 2005 erblickt hat. Im gegenständlichen Verfahren hat jedoch das Finanzamt überhaupt keine Begründung der Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides 2007 angeführt und die A. KG dagegen kein Rechtsmittel eingelegt. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen und ist der Ausspruch der Vorläufigkeit betreffend der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO auch bei fehlender Bescheidbegründung im Rechtsbestand.

Soweit in der mündlichen Verhandlung auf das BFG-Urteil vom 23. Jänner 2018, RV/5101621/2015 hingewiesen wurde, worin ausgeführt worden sei, die Verjährung wegen fehlender Ungewissheit beginne mit der Erlassung des ursprünglich vorläufigen Bescheides, ist darauf hinzuweisen, dass das BFG Folgendes ausgesprochen hat: "Danach beginnt im Falle eines zu Unrecht erlassenen vorläufigen Abgabenbescheides, der keine tatsächliche Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO benennt und dennoch unbekämpft geblieben und in Rechtskraft erwachsen ist, die Verjährungsfrist gem. § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen worden ist." Diese Aussage ist in einem Feststellungsverfahren getroffen worden. Desweiteren hat das Gericht damals auch festgestellt, dass der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit auch mangels Begründung bestehen bleibt und nicht automatisch endgültige Bescheide vorliegen. Im gegenständlichen Fall ist der Feststellungsbescheid der A. KG für das Jahr 2007 am 29. Juli 2008 gem. § 200 BAO vorläufig ergangen und hat das Finanzamt nach der Betriebsprüfung bei der A. KG am 2. Februar 2018 einen endgültigen Feststellungsbescheid für das Jahr 2007 erlassen. Mit Erlassung des Feststellungsbescheides durch das Finanzamt Klagenfurt ist die Ungewissheit beseitigt worden und beginnt die Verjährung betreffend Festsetzung der Einkommensteuer mit dem Ablauf des Jahres 2018. Am 6. Februar 2018 hat das Finanzamt den (angefochtenen) Einkommensteuerbescheid 2007 auf Basis des endgültigen Feststellungsbescheides vom 2. Februar 2018 der A. KG erlassen und liegt demnach keine Festsetzungsverjährung der Einkommensteuer 2007 vor.

Wenn der Bf. vorbringt, ein rechtmäßig vorläufiger Feststellungsbescheid der A. KG liege nicht vor, trifft dies eben nach Ansicht des Gerichts gerade nicht zu. Denn Tatsache ist, dass der ursprüngliche Feststellungsbescheid vom 29. Juli 2008 der A. KG vorläufig ergangen, unbekämpft geblieben und in Rechtskraft erwachsen ist. Dieser vorläufige Feststellungsbescheid hat Eingang in den unbekämpft gebliebenen Einkommensteuerbescheid vom 14. Dezember 2016 gefunden und wurde dieser Einkommensteuerbescheid schließlich am 6. Februar 2018 gem. § 295 Abs. 1 BAO durch einen neuen Einkommensteuerbescheid (angefochtener Bescheid) ersetzt.

Abschließend wurde in der mündlichen Verhandlung noch vorgebracht, dass im Feststellungsverfahren der A. KG geprüft worden sei, ob überhaupt eine Mitunternehmerschaft vorliege. In der letzten Betriebsprüfung sei es um Anzahlungen gegangen, die verschoben worden seien, was keine materielle, großartig andere Beurteilung des Unternehmensgegenstands gewesen sei. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass laut Bericht der Außenprüfung vom 30. Jänner 2018, Anzahlungen, die nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anerkannt wurden. Durch diese Feststellung ergab sich eine Ergebnisänderung im Jahr 2007, wonach sich die Einkünfte der einzelnen Beteiligten veränderten. Es trifft zwar zu, dass diese Feststellung wenig mit dem Unternehmensgegenstand der A. KG zu tun hat, doch haben die Feststellungen materiell rechtlich zu einer Ergebnisänderung der A. KG geführt, womit eigentlich eine vorgelegene Ungewissheit über die Höhe der Abgabepflicht des Bf. nicht von der Hand zu weisen ist. Wenn die steuerliche Vertretung weiters vorbringt, im Grunde sei der Unsicherheitsgrund, der ursprünglich angegeben worden sei, weggefallen, so trifft diese Ansicht insoweit zu, als mit Erlassung des endgültigen Feststellungsbescheides 2007 vom 2. Februar 2018 der Unsicherheitsgrund weggefallen ist.

Betreffend die Rechtsansicht der Amtspartei, eine Verjährung der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2007 ist nicht eingetreten, schließt sich das Gericht damit aus den oben erwähnten Gründen vollinhaltlich an. Die Beschwerde war demnach 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. Da der Verwaltungsgerichtshof die Frage der Anwendbarkeit des § 208 Abs. 1 lit. d BAO, und zwar wenn der Feststellungsbescheid vorläufig ergangen und der davon abgeleitete gem. § 295 BAO geänderte Bescheid endgültig erlassen ist, im Erkenntnis vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0121 eindeutig bejaht hat und das Gericht von dieser Rechtsmeinung nicht abgewichen ist, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 11. September 2019

