

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 den Bescheid
der belangten Behörde FA vom 17.01.2017, betreffend Einkommensteuer 2006 und
Festsetzung der Anspruchszinsen 2006 (§ 205 BAO) zu Recht:

1. Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2006 wird gemäß § 279 BAO Folge
gegeben. Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.
2. Die Beschwerde betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2006 wird gemäß § 279
BAO als unbegründet abgewiesen.
3. 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
2006 neben weiteren Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer
aufgrund von Beteiligungen (Kommanditist).

Mit Bescheid vom 21.11.2007 veranlagte das Finanzamt den Bf zur Einkommensteuer
2006 zunächst erklärungsgemäß.

Am 4.7.2008 erfolgte eine Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO. Gegen den neu
erlassenen Einkommensteuerbescheid 2006 brachte der Bf Beschwerde ein.
Der Beschwerde wurde mittels Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 25.8.2008
entsprochen

Aufgrund einer Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG des Bf nahm die Abgabenbehörde das
Einkommensteuerverfahren 2006 mit Bescheid vom **22.5.2013** wieder auf und erließ
gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid 2006.

Aufgrund einer abweichenden Mitteilung des für die Einkünftefeststellung gem. §
188 BAO zuständigen FA 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 der D vom 25.11.2016 (Datum Feststellungsbescheid) erläßt die Abgabenbehörde am **17.1.2017** einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid. Ein Anspruchszinsenbescheid wurde ebenfalls erlassen.

Mit Schreiben vom 23.1.2017 brachte der steuerlich vertretene Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 17.1.2017 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 ein, im Wesentlichen mit der Begründung dass die Einkommensteuer bereits verjährt sei.

Mit BVE 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 die 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 die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2009 und die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 und 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 ein Erörterungstermin beim Bundesfinanzgericht mit der steuerlichen Vertretung und dem Vertreter der Abgabenbehörde 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 Beschwerdeführer (Bf) war **2006** an folgenden Gesellschaften beteiligt:

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

Daten betreffend Einkommensteuer 2006

Erstbescheid	21.11.2007
Bescheidaufhebung § 299 BAO	04.07.2008
Erstbescheid	04.07.2008
Beschwerdevorentscheidung	25.08.2008
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 erstmals im Erstbescheid berücksichtigt. Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer war bis zum Zeitpunkt der 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 21.872,07 Euro (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr 37.242,37 Euro).

Der Feststellungsbescheid betreffend die Beteiligung D betreffend 2006 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 betreffend die Beteiligung D gem. § 303 BAO wieder auf und erließ einen (endgültigen) Feststellungsbescheid.

Die Bescheidänderung im Einkommensteuerverfahren vom **17.1.2017** erfolgte aufgrund der 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 9.565,60 Euro (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr 43.864,72 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 2006

Gem. § 4 Abs. 2 lit a Z 2 BAO entsteht der Abgabensanspruch 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 Abgabensanspruch 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 Abgabensanspruches 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.

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

Gem. § 209 Abs. 4 BAO verjährt (abweichend von Abs. 3) das Recht, eine gem. § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabensfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabensanspruches.

Die Festsetzung der Einkommensteuer 2006 verjährt grundsätzlich am 31.12.2011. Die absolute Verjährung tritt grundsätzlich mit 31.12.2016 ein, sofern keine Ausnahme des § 209 Abs. 4 BAO vorliegt.

Die Abgabenbehörde erließ am 17.1.2017 - außerhalb der absoluten 10 jährigen Verjährung - einen gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid mit dem Verweis auf die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes der Beteiligung D.

Der betreffende Feststellungsbescheid wurde im Jahr 2008 vorläufig erlassen.

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 Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Ein vorläufiger Bescheid ist als solcher zu bezeichnen (VwGH 20.2.1992, 90/16/0170; 13.5.2004, 2001/16/0565). Die Bezeichnung als vorläufig ist Spruchbestandteil (zB VwGH 30.7.1992, 89/17/0072; 17.2.2000, 99/16/0090; 28.2.2012, 010/15/0164).

Auf Feststellungsbescheide finden gem. § 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 Abgabenanspruch 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 gem. § 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 gem. § 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).

Die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides schlägt daher auf den abgeleiteten Bescheid durch und zwar auch dann, wenn dieser vorher endgültig erlassen wurde (vgl. zB VwGH vom 29.01.2015, 2012/15/0121).

Zu prüfen ist daher ob die nunmehr im Jahr 2016 erfolgte Änderung des (damals) vorläufig erlassenen Feststellungsbescheides auf einen endgültigen Feststellungsbescheid bei der D Auswirkungen auf das Einkommensteuerverfahren des Bf hat.

Im Jahr 2016 nahm das für das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt das Verfahren gem. § 303 BAO wieder auf und erließ einen (endgültigen) Feststellungsbescheid.

Die bescheidmäßige Umsetzung der Feststellungsverfahren erfolgte außerhalb der absoluten (10 jährigen) Verjährung der Einkommensteuer 2006 am 17.1.2017.

Zu prüfen ist, ob ein Anwendungsfall des § 209 Abs. 4 BAO vorliegt.

Gem. § 209 Abs. 4 BAO verjährt das Recht, eine gem. § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200

Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs.

Zwar ist der betreffende Feststellungsbescheid im Jahr 2008 vorläufig erlassen worden und wirkt - ob der oa Rechtsprechung - auch auf das Einkommensteuerverfahren durch, allerdings gilt die Sonderregelung des § 209 Abs. 4 BAO nach dem Gesetzeswortlaut jedoch nur - und somit auch für die mittelbare Umsetzung im abgeleiteten Verfahren - für den Ersatz des vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen Bescheid, nicht jedoch für auf andere Verfahrenstitel gestützte Abänderungen des vorläufigen Bescheides (vgl. Ritz, BAO⁶, § 209 Tz 55).

Im vorliegenden Fall wurde das Verfahren über die Feststellung der Einkünfte jedoch gem. § 303 BAO wiederaufgenommen und ein endgültiger Feststellungsbescheid erlassen.

Es liegt somit kein Fall des § 209 Abs. 4 BAO vor, der eine Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist auf 15 Jahre vorsehen und somit eine Festsetzung der Einkommensteuer 2006 im Jahr 2017 erlauben würde.

Das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 2006 ist im konkreten Fall in Bezug auf die Beteiligung betreffend die D mit 31.12.2016 absolut verjährt, da aufgrund der Wiederaufnahme des Verfahrens im Feststellungsverfahren kein Anwendungsfall des § 209 Abs. 4 BAO vorliegt.

Die Bescheidänderung gem. § 295 BAO am 17.1.2017 erfolgte daher zu Unrecht. Der Bescheid ist ersatzlos aufzuheben.

2. Anspruchszinsen 2006

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 gem. § 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 gem. § 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 Abänderungsbescheid (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 [2017] § 205 Tz 35 bzw. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316 sowie BFG 22.6.2017, RV/3100488/2017).

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 3. Oktober 2019

