

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A.G., Anshr., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 28. Juni 2017, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009, 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

Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr an der X-I-KEG [ab 08.01.2009 KG], beim FA.NN unter der St. Nr. xy geführt, im Folgenden kurz X-KG genannt, und an der Y-I-KG, beim FA.NN unter St. Nr. yy geführt, im Folgenden kurz Y-KG genannt, beteiligt.

Bei der X-KG und bei der Y-KG fanden in den Jahren 2016/2017 abgabenbehördliche Prüfungen statt (Prüfungsgegenstand war neben der Umsatzsteuer 2005 bis 2010 die einheitliche Gewinnfeststellung 2005 bis 2010), nach deren Abschluss das Verfahren betr. Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO mit Bescheiden vom 23.06.2017 für das Jahr 2009 wiederaufgenommen und gleichzeitig neue Feststellungsbescheide erlassen wurden.

Aufgrund der neu ergangenen Feststellungsbescheide fertigte das Wohnsitzfinanzamt am 28.06.2017 gemäß § 295 Abs. 1 BAO einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 an den Beschwerdeführer aus.

Aufgrund der neu ergangenen Feststellungsbescheide fertigte das Wohnsitzfinanzamt am 28.06.2017 gemäß § 295 Abs. 1 BAO einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 an den Beschwerdeführer aus.

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 06.07.2017 Bescheidbeschwerde ein.

In diesem Schreiben wendet er Folgendes ein:

Das Recht die Einkommensteuer festzusetzen, ende mit Eintritt der Verjährung.

Der Abgabensanspruch für das Jahr 2009 sei mit Ende 2009 entstanden, daher ende die 5-jährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2014. Die in diesem Zeitraum gesetzte Amtshandlung (23.02.2011 Erstbescheid) verlängerte die Frist insgesamt um 1 Jahr, somit auf Ende 2015. Da im Jahr 2015 keine weitere Verlängerungshandlung getätigt worden sei, sei das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 2009 mit Ablauf des Jahres 2015 verjährt.

Der gegenständliche, geänderte Einkommensteuerbescheid 2009 sei daher rechtswidrig ergangen und ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.07.2017 gab das Finanzamt der Beschwerde keine Folge.

Diese Entscheidung begründete es nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens wie folgt:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 sei am 23.02.2011 mit Erstbescheid und am 28.06.2017 mit Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO aufgrund der Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Y-KG festgesetzt worden. Der im Rahmen einer Wiederaufnahme berichtigte Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2009 sei vom FA.NN am 23.06.2017 erstellt worden.

Der Feststellungsbescheid 2009 der Y-KG sei am 10.01.2011 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen und am 23.06.2017 im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO berichtigt worden.

Da der nunmehr angefochtene, abgeleitete Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 aufgrund berichtigter Feststellungsbescheide (Bescheiddatum 23.06.2017) des FA.NN ergangen sei und der ursprüngliche Feststellungsbescheid vorläufig erlassen worden sei, komme dem Einwand, hinsichtlich dieses Jahres sei im Jahr 2017 bereits Verjährung eingetreten, keine Berechtigung zu.

Der VwGH habe sich zum Thema "abgeleitete Einkommensteuerbescheide nach vorläufigen und in weiterer Folge berichtigten Feststellungsbescheiden" im Erkenntnis vom 29.01.2015, 2012/15/0121, geäußert. In der Folge gibt die Abgabenbehörde aus dem genannten Erkenntnis wortgetreu Passagen wieder.

Die Auffassung des Beschwerdeführers, § 208 Abs. 1 lit. d BAO sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, weil der vom vorläufigen Feststellungsbescheid abgeleitete

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 endgültig ergangen sei, teile die Abgabenbehörde nicht. Nachdem der Feststellungsbescheid vom FA.NN ursprünglich gem. § 200 BAO vorläufig erlassen worden sei, wirke die Vorläufigkeit auf die Gesellschafterebene durch, sodass der nunmehr aufgrund berichtigter Feststellungsbescheide für das Jahr 2009 nach § 295 BAO ergangene abgeleitete Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 im Sinne der zitierten Judikatur des VwGH vom 29.01.2015, 2012/15/0121, nicht als verjährt anzusehen sei.

Mit Eingabe vom 18.08.2017 beantragte der Beschwerdeführer die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Darin verweist er vollinhaltlich auf die Ausführungen in der Beschwerde und bringt ergänzend vor:

Zur Bescheidbegründung der ergangenen Beschwerdeentscheidung sei festzuhalten, dass jener abgeleitete Einkommensteuerbescheid des Jahres 2009, welcher vor dem hier bekämpften Einkommensteuerbescheid erlassen worden sei, auf einem Feststellungsbescheid der Y-KG beruht habe, welcher bei der Erstveranlagung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen worden sei.

Wie in der Begründung zur ergangenen Beschwerdeentscheidung ausgeführt werde, stelle das Feststellungsverfahren einen Ausschnitt des ESt-Verfahrens dar. Im Feststellungsbescheid des Jahres 2009 betr. die Y-KG sei auf ein offenes Rechtsmittelverfahren verwiesen worden, jedoch nicht erläutert worden, um welches Verfahren es sich handle. Hier könne nur vermutet werden, dass es sich dabei um das Beschwerdeverfahren gegen die für die Jahre 2000 bis 2005 erlassenen Nichtfeststellungsbescheide handle, da ihm kein anderes Rechtsmittelverfahren bekannt sei.

Am 02.12.2012 (richtig: 06.12.2012) habe der UFS die Beschwerde gegen die Nichtfeststellungsbescheide wegen der Nichtbescheidproblematik zurückgewiesen (GZ. RV/0204-K/07). Auch habe das Finanzamt am 23.06.2013 endgültige und erklärungsgemäße Feststellungsbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 erlassen. Es sei daher hinsichtlich der Y-KG nie ein begründeter Ungewissheitsgrund vorgelegen, welcher die Verfügung eines vorläufigen Feststellungsbescheides gerechtfertigt hätte.

Auch sei im Mai 2017 von der Betriebsprüfung - nicht wie anzunehmen - ein endgültiger Feststellungsbescheid erlassen worden, sondern es sei eine Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für das Jahr 2009 durchgeführt worden. Auch dies lasse den Schluss zu, dass der Abgabenbehörde durchaus bewusst gewesen sei, dass es sich beim Jahr 2009 nicht um ein vorläufig veranlagtes, sondern um ein bereits rechtskräftig veranlagtes (gemeint wohl: endgültig veranlagtes) Jahr gehandelt habe.

Gemäß den Judikaturverweisen in Ritz, BAO § 208 Rz 4 sei § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen worden sei, obwohl keine Ungewissheit

bestanden habe. Demnach beginne die Verjährung gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in welchem der Abgabeananspruch entstanden sei.

Daher sei die in der Beschwerde angeführte Erläuterung der Berechnung des Verjährungseintrittes für das angefochtene Veranlagungsjahr nach wie vor korrekt und werde vollinhaltlich auf diese Ausführungen verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht führte in der gegenständlichen Rechtssache Ermittlungen durch (siehe dazu die Anfragen des BFG vom 31.03.2020 und 24.04.2020 an das FA.NN und die dazu ergangenen Antwortschreiben des FA.NN vom 06.04.2020 und 27.04.2020).

Vom Ermittlungsergebnis wurden die Parteien mit Schreiben des BFG vom 08.07.2020 in Kenntnis gesetzt. Dazu äußerte sich der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 31.07.2020 schriftlich, die Abgabenbehörde gab fernmündlich eine Stellungnahme ab (siehe dazu das Schriftstück vom 31.07.2020 sowie den Aktenvermerk vom 03.08.2020).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

An den Beschwerdeführer sind für das Jahr 2009 folgende Einkommensteuerbescheide ergangen:

Bescheid	Datum	Anmerkung
1) Erstbescheid	23.02.2011	zugrundeliegend: bescheidmäßige Feststellungen des FA.NN vom 10.01.2011 zu St. Nr. yy Y-I-KG (gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid)
3) Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO (= angefochtener Bescheid)	28.06.2017	a) aufgrund bescheidmäßiger Feststellungen des FA.NN vom 23.06.2017 zu St. Nr. xy X-I-KG b) aufgrund bescheidmäßiger Feststellungen des FA.NN vom 23.06.2017 zu St. Nr. yy Y-I-KG

Der vorläufig erlassene Feststellungsbescheid 2009 vom 10.01.2011 betr. die Y-KG ist wie folgt begründet:

“Da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig.“

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Abgabensinformationssystem des Bundes gespeicherten Daten und den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes und ist unstrittig.

Rechtslage und rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 207 Abs. 1 BAO](#) unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre ([§ 207 Abs. 2 BAO](#)).

Gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich 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 ([§ 209 Abs. 1 BAO](#)).

[§ 200 BAO](#) lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

(1) Die Abgabenbehörde kann die 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 [...]

(2) Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, liegt ein Anwendungsfall des § 208 Abs. 1 lit. d BAO auch dann 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. VwGH 29.01.2015, [2012/15/0121](#)).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 verjährt ist.

Außer Streit steht zwischen den Parteien, dass bezüglich der Y-KG ein vorläufiger Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 ergangen ist.

Dieser vorläufige Feststellungsbescheid trägt als Begründungstext folgenden Satz:

“Da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig.“

Über Anfrage des Bundesfinanzgerichtes vom 31.03.2020, welches Rechtsmittelverfahren das Finanzamt damit konkret gemeint habe, teilte das FA.NN mit Schreiben vom 06.04.2020 mit, dabei handle es sich um das Rechtsmittelverfahren betr. Feststellung und Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2005 betr. die Y-KG.

Gegenstand des angesprochenen Rechtsmittelverfahrens für die Jahre 2000 bis 2005 war neben der bekämpften Wiederaufnahme des Verfahrens (das Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel wurde bestritten) die Frage, ob die an der Y-KG als Kommanditisten beteiligten Personen als Mitunternehmer anzusehen sind (siehe dazu die Berufungsschriftsätze vom 27.11.2006, 04.12.2006, 21.12.2007 und 31.01.2008). Aus dem Berufungsschriftsatz vom 04.12.2006 gehen darüber hinaus zwar noch weitere strittige Punkte hervor (Buchführungspflicht, Weiterverrechnung von Bau- und Sanierungskosten, Höhe der Kaufpreise, Erfassung von Anzahlungen), doch handelt es sich dabei gleichfalls um Rechtsfragen.

Die Erlassung vorläufiger Bescheide setzt voraus, dass es sich um **Ungewissheiten** im **Tatsachenbereich** handelt. Die Ungewissheit wie eine Rechtsfrage von der Rechtsmittelbehörde oder den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts gelöst wird, rechtfertigt keine vorläufige Bescheiderlassung (vgl. Ritz BAO⁶ § 200 Tz 1 und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Der Feststellungsbescheid betr. die Y-KG für das Jahr 2009 wurde demnach zu Unrecht vorläufig erlassen.

Dieser Umstand verhilft der Beschwerde jedoch nicht zum Erfolg.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte (vgl. z.B. VwGH 20.05.2010, [2008/15/0328](#), VwGH 24.10.2013, [2012/15/0018](#), u.a.). In diesem Zusammenhang gilt es darauf hinzuweisen, dass es dem Beschwerdeführer offen gestanden wäre, den seinerzeitigen vorläufigen Bescheid mit

Berufung zu bekämpfen und auf diesem Weg sein Recht auf Ergehen eines endgültigen Bescheides geltend zu machen (siehe dazu die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 20.05.2010, 2008/15/0328).

Wird eine Abgabe gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Frage, wann die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 leg. cit zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Das hat zur Folge, dass die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (vgl. z.B. VwGH 20.05.2010, [2008/15/0328](#), VwGH 24.10.2013, [2012/15/0018](#), u.a). 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, beginnt die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO demnach mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen worden ist (vgl. VwGH 24.10.2013, [2012/15/0018](#)).

Nichts anderes gilt aber im Falle der Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides.

Wird zu Unrecht ein vorläufiger Feststellungsbescheid erlassen, der keine tatsächliche Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO benennt und dennoch unbekämpft geblieben ist und in Rechtskraft erwachsen ist, so beginnt die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO für die vom Feststellungsbescheid **abgeleitete Abgabe** mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Feststellungsbescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen worden ist.

Daraus ergibt sich für den gegenständlichen Fall Folgendes:

Der vorläufig erlassene Feststellungsbescheid 2009 betr. die Y-KG vom 10.01.2011 ist unbekämpft geblieben und in Rechtskraft erwachsen. Die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer 2009 begann daher gem. § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres 2011 zu laufen. Unter Bedachtnahme auf die 5-jährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO endete die Verjährungsfrist grundsätzlich mit 31.12.2016. Durch die innerhalb der Verjährungsfrist gesetzten Amtshandlungen (abgabenbehördliche Prüfung bei der X-KG im Jahr 2016 [vgl. BP-Bericht ABNr. xx - Prüfungsgegenstand war neben der Umsatzsteuer 2005 bis 2010 die einheitliche Gewinnfeststellung 2005 bis 2010] und der abgabenbehördlichen Prüfung bei der Y-KG im Jahr 2016 [vgl. BP-Bericht ABNr. zz - Prüfungsgegenstand war neben der Umsatzsteuer 2005 bis 2010 die einheitliche Gewinnfeststellung 2005 bis 2010] verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (Ablauf der Verjährungsfrist 31.12.2017). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 vom 28.06.2017 wurde noch innerhalb der Verjährungsfrist erlassen, sodass der erfolgten Steuerfestsetzung die Verjährung nicht entgegensteht. Abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, verlängern die Verjährungsfrist der von den

Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Abgaben (vgl. Ritz BAO⁶ § 209 Tz 16 mit Hinweis auf die angeführte Judikatur des VwGH).

Der Beschwerdeführer wendet im Vorlageantrag ein, aus dem Umstand, dass die Abgabenbehörde nach den erfolgten Betriebsprüfungen keinen endgültigen Feststellungsbescheid erlassen habe, sondern im Feststellungsverfahren mit einer Wiederaufnahme des Verfahrens vorgegangen sei, sei der Schluss zu ziehen, der vorläufige Feststellungsbescheid sei als endgültig anzusehen (der Beschwerdeführer spricht diesbezüglich von einem bereits "rechtskräftig veranlagten" Jahr, gemeint hat er damit aber ganz offenkundig ein endgültig veranlagtes Jahr).

Diese Sichtweise vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu teilen.

Dass die Abgabenbehörde den vorläufig erlassenen Feststellungsbescheid nicht für endgültig erklärt hat, sondern vom Verfahrensinstrument der Wiederaufnahme Gebrauch gemacht hat, nimmt dem in Rede stehenden Feststellungsbescheid nicht den Charakter eines vorläufigen Bescheides.

Auch mit dem Hinweis des Beschwerdeführers auf die Ausführungen in Ritz BAO § 208 Tz 4, wonach § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht anzuwenden sei, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen worden sei, obwohl keine Ungewissheit bestanden habe, lässt sich für seinen Standpunkt nichts gewinnen. Ritz gibt hier die ehemals vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18.10.1984, 83/15/0085, vertretene Ansicht wieder. An dieser Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof aber in seiner nachfolgenden Rechtsprechung nicht festgehalten (siehe dazu die weiteren in der angeführten Kommentarstelle von Ritz zitierten Erkenntnisse des VwGH sowie auch den Hinweis auf Stoll BAO 2178 f). Dass diese Ansicht in der aktuellen Judikatur nicht mehr vertreten wird, ergibt sich auch aus der in der gegenständlichen Entscheidung oben angeführten Rechtsprechung des VwGH.

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 vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Diese Entscheidung ergeht von:

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Salzburg, Aigner Straße 10, 5026 Salzburg

Salzburg, am 15. September 2020