

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb*** über die Beschwerde vom 5. April 2018 gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 und gegen den Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2007 des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. März 2018 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

II. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Das für die Einkommensteuer zuständige Finanzamt erließ aufgrund von abweichenden Mitteilungen des für die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO zuständigen Finanzamtes gegenüber dem Beschwerdeführer (in weiterer Folge Bf) am 13. März 2018 einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2007, der zu einer Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligungen) führte.

2. Dagegen erhob der Bf Beschwerde, in der er die bereits eingetretene Verjährung geltend machte.

3. Mit der am 24. April 2018 gefertigten Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf unter anderem an der ***SKG*** (in weiterer Folge S-KG) und der ***UKG*** (in weiterer

Folge U-KG) beteiligt sei. Für das Jahr 2007 sei für diese Personengesellschaft jeweils ein vorläufiger Bescheid ergangen. Die Vorläufigkeit gemäß § 200 BAO sei mit dem offenen Rechtsmittelverfahren in den Vorjahren begründet worden.

Die Beschwerdeverfahren wären mit Entscheidung des UFS vom 9. November 2012, RV/0785-K/07 (betreffend S-KG) und vom 13. November 2012, RV/0316-K/07 (betreffend U-KG) entschieden und erledigt.

Die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides schlage auf den abgeleiteten Abgabenbescheid durch und zwar auch dann, wenn dieser vorher endgültig erlassen worden sei (VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121).

Die fünfjährige Verjährungsfrist für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2007 beginne mit 1. Jänner 2013 zu laufen, wobei die absolute Verjährung aufgrund der Vorläufigkeit fünfzehn Jahre betrage.

Die im Jahr 2017 bei den KGs begonnene Außenprüfung stelle eine Verlängerungshandlung dar, die auch gegenüber den abgeleiteten Abgaben wirke. Womit eine Bescheidberichtigung im Jahr 2018 noch zulässig sei.

Im Zuge dieser Berichtigung könne auch die geänderte Tangente der N-KG für das Jahr 2007 berücksichtigt werden, obwohl in diesem Feststellungsverfahren keine vorläufigen Bescheide ergangen seien.

Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

4. Am 22. Mai 2018 wurde die Vorlage der Beschwerde an das BFG zur Entscheidung durch den Senat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 27. August 2019 wurde vom Bf ergänzend vorgebracht, dass die „Vorläufigkeit“ der ursprünglichen auf Gesellschaftsebene ergangenen Feststellungsbescheide nicht verjährungsverlängernd zur berücksichtigen seien. Es läge ua keine Ungewissheit im Tatsachenbereich vor, sodass die Verjährungsfrist von fünf Jahren bei Ergehen des Einkommensteuerbescheides bereits abgelaufen wäre.

5. Am 10. September 2019 fand am BFG ein Erörterungstermin statt. In diesem wurde im Wesentlichen die Verjährung und die Judikatur betreffend § 200 BAO erörtert.

6. Mit Schreiben vom 24. September 2019 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung und Senat zurück, ergänzend wurde auf den Erörterungstermin repliziert.

7. Mit Erkenntnis vom 3. Oktober 2019 (RV/5101047/2018) hob das BFG den bekämpften Bescheid im Wesentlichen mit der Begründung auf, es läge kein Fall des § 209 Abs. 4 BAO vor, weshalb bereits (absolute) Verjährung eingetreten sei.

8. Dagegen brachte das Finanzamt Revision ein. Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 21. Oktober 2020 (Ra 2019/15/0153) wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Begründend wurde (auszugsweise) ausgeführt:

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (absolute Verjährung).

[...]

Auf welche Art und Weise ein vorläufiger Bescheid durch einen endgültigen Bescheid ersetzt wird, legt § 209 Abs. 4 BAO nicht fest. Dass die der endgültigen Festsetzung vorangehende Beseitigung des vorläufigen Bescheides nicht unmittelbar auf § 200 Abs. 2 BAO (sondern etwa - wie im Revisionsfall - auf § 303 BAO) gestützt worden ist, steht einer Anwendung des § 209 Abs. 4 BAO sohin - entgegen der Auffassung des BFG - nicht entgegen.

Wurde ein vorläufiger Abgabenbescheid rechtskräftig erlassen, ist es für eine Anwendbarkeit des § 209 Abs. 4 BAO auch unerheblich, ob tatsächlich eine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 bestanden hat, da eine fehlende tatsächliche Ungewissheit einer Endgültigerklärung nach der hg. Rechtsprechung nicht entgegensteht (vgl. Ellinger ua, BAO³ § 209 Anm 41 sowie § 200 Anm 16 unter Hinweis auf VwGH 4.9.1986, 86/16/0083; VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073, mwH).

Die absolute Verjährung legt allerdings lediglich die äußerste zeitliche Grenze für die Abgabefestsetzung fest und begrenzt damit insbesondere die (mehrfachen) Verlängerungsmöglichkeiten der Verjährungsfristen des § 207 BAO (vgl. Ellinger ua, BAO³ § 209 Anm 1).

Ungeachtet der offenen absoluten Verjährung iSd § 209 Abs. 4 BAO ist daher entscheidend, ob im Revisionsfall - auch unter Berücksichtigung allfälliger Verlängerungsjahre - nicht bereits die Festsetzungsverjährungsfrist des § 207 BAO abgelaufen ist (vgl. dazu Ritz, BAO⁶ § 209 Rz 57).

[...]

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen hat, stellt sich das Verfahren nach § 188 BAO 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 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. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121).

Wurde ein vorläufiger Abgabenbescheid erlassen, obwohl keine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO bestanden hat, und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, so ist nach der hg. Rechtsprechung in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO bei 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. Entscheidend für den - nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu bestimmenden - Beginn der Verjährung ist daher, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der in Rede stehenden vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit bestanden hat und wann diese Ungewissheit weggefallen ist. Hat tatsächlich keine Ungewissheit bestanden, beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Bescheids (vgl. VwGH 27. 2. 2014, 2010/15/0073, mwN).

Zwar unterliegt die Erlassung von Feststellungsbescheiden selbst grundsätzlich nicht der Festsetzungsverjährung des § 207 Abs. 1 BAO (vgl. etwa VwGH 22.5.2013, 2009/13/0088), sodass § 207 BAO keine Grenze für deren Erlass bietet.

Allerdings ist für den Beginn und damit den Lauf der Verjährungsfrist für das Einkommensteuerverfahren 2007 die oben beschriebene Durchschlagswirkung einer vorläufigen Feststellung durch § 208 Abs. 1 lit. d BAO zeitlich befristet, wonach die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Hat tatsächlich keine Ungewissheit bestanden, beginnt die fünfjährige Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2007 mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheids betreffend die Beteiligung S- bzw. U-KG, also in beiden Fällen mit Ablauf des Jahres 2009, und würde - ohne Berücksichtigung von allfälligen Verlängerungshandlungen - mit Ablauf 2014 und sohin deutlich vor dem Ende der absoluten Verjährungsfrist im Jahr 2022 enden.

Liegt ausschließlich eine Ungewissheit hinsichtlich der Lösung einer Rechtsfrage vor, begründet dies im Übrigen keine Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO (vgl. dazu VwGH 28.10.1993, 93/14/0123).

9. Mit Beschluss vom 30. Juni 2021 ersuchte das BFG die belangte Behörde die Rechtmäßigkeit der Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 13. März 2018 darzulegen. Insbesondere wurde das Finanzamt aufgefordert, zur Begründung im vorläufigen Feststellungsbescheid der S-KG Stellung zu nehmen.

Darüber hinaus wurde das Finanzamt aufgefordert bekannt zu geben, ob bzw. welche Verlängerungshandlungen unmittelbar im Einkommensteuerverfahren bzw. mittelbar im

Feststellungsverfahren stattgefunden haben, die eine Änderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO im Jahr 2018 rechtfertigen.

10. Mit Schreiben vom 2. August 2021 beantwortete die belangte Behörde den Beschluss und führte ua aus, dass die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides auf den abgeleiteten Bescheid durchschlage. Da der Feststellungsbescheid vom 6. Mai 2009 mit der Begründung vorläufig erlassen worden sei, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei und der Bescheid nicht angefochten wurde, läge eine rechtskräftige Ungewissheit iSd § 200 BAO vor. Die Ungewissheit sei mit Entscheidung des UFS vom 9. November 2012 beseitigt worden, weshalb die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2012 zu laufen begonnen habe.

Weiters wurde ausgeführt, dass am 17. September 2017 bei der S-KG mit einer Außenprüfung begonnen worden sei und mit Schlussbesprechung vom 19. Dezember 2017 abgeschlossen worden wäre. Die Verjährung sei daher noch nicht eingetreten gewesen. Weitere Verlängerungshandlungen wurden nicht angeführt.

Zur Begründung im vorläufigen Feststellungsbescheid wurde ausgeführt, dass es sich bei dem genannten Rechtsmittelverfahren um die Feststellungsverfahren der S-KG der Jahre 2002 bis 2005 handle, die zu diesem Zeitpunkt beim UFS anhängig waren.

Die Bescheide für die Jahre 2002 bis 2005 seien vorläufig erlassen worden, da der Umfang der Abgabepflicht insofern ungewiss gewesen sei, als die Ergebnisse des Rechtsmittelverfahrens aus Gründen des Bilanzzusammenhanges die Werte in den Folgebilanzen beeinflussten.

Mit Schreiben vom 11. August 2021 nahm die steuerliche Vertretung zum Beschluss des BFG vom 30. Juni 2021 und zum Schreiben vom 2. August 2021 der belangten Behörde Stellung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

1. Der Bf war im beschwerdegegenständlichen Jahr 2007 an fünf verschiedenen Personengesellschaften beteiligt.

2. Alle fünf Beteiligungen wurden erstmals im Erstbescheid vom 17. Februar 2009 berücksichtigt. Aufgrund einer Wiederaufnahme erging am 22. Mai 2013 einer neuer Einkommensteuerbescheid.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer waren bis zum Zeitpunkt der Bescheidänderung gemäß § 295 BAO vom 13. März 2018 nicht strittig.

3. Der Feststellungsbescheid 2007 betreffend die Beteiligung der S-KG wurde am 6. Mai 2009 vorläufig erlassen. Der Bf wies in der erklärungsgemäß veranlagten Einkommensteuer 2007 die

Gewinntangenten der S-KG bereits in der Höhe aus, wie ihm diese in der später gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO vom 6. Mai 2009 mit Tangentenmitteilung zugewiesen wurde. Als Begründung wurde ein noch nicht beendetes Rechtsmittelverfahren angeführt.

Am 2. Februar 2018 nahm das für das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 BAO wieder auf und erließ einen (endgültigen) Feststellungsbescheid 2007.

Die Gesellschaft ermittelt ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

4. Der Feststellungsbescheid 2007 betreffend die Beteiligung U-KG wurde am 23. Juli 2008 vorläufig erlassen. Der Bescheid blieb unbegründet.

Am 23. Juni 2009 wurde er gemäß § 299 BAO aufgehoben und einer neuer Feststellungsbescheid (unbegründet) vorläufig erlassen.

Am 9. Jänner 2018 nahm das für das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 BAO wieder auf und erließ einen (endgültigen) Feststellungsbescheid 2007.

5. Der Feststellungsbescheid 2007 betreffend die Beteiligung ***NKG*** (in weiterer Folge N-KG) wurde am 15. September 2008 endgültig erlassen.

Am 14. Februar 2018 nahm das für das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 BAO wieder auf und erließ einen (endgültigen) Feststellungsbescheid 2007.

6. Der Feststellungsbescheid 2007 betreffend die Beteiligung ***QKG*** (in weiterer Folge Q-KG) wurde am 2. Juli 2009 vorläufig erlassen. Als Begründung wurde ein noch nicht beendetes Rechtsmittelverfahren angeführt. Am 25. November 2016 erfolgte die Endgültigerklärung gemäß § 200 Abs. 2 BAO.

7. Der Feststellungsbescheid 2007 betreffend die Beteiligung ***MKG*** (in weiterer Folge M-KG) wurde am 3. April 2009 vorläufig erlassen. Als Begründung wurde ein noch nicht beendetes Rechtsmittelverfahren angeführt. Am 22. September 2016 erfolgte die Endgültigerklärung gemäß § 200 Abs. 2 BAO

8. Die streitgegenständliche Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 13. März 2018 erfolgte aufgrund der abweichenden Mitteilungen des für die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO zuständigen Finanzamtes der U-KG vom 9. Jänner 2018, der S-KG vom 2. Februar 2018 und der N-KG vom 14. Februar 2018 und führte zu einer Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

9. In den Feststellungsbescheiden 2007 der S-KG, der Q-KG und der M-KG wurde die Vorläufigkeit damit begründet, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

Die als Vorläufigkeitsgründe herangezogenen noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahren der Vorjahre umfasste mehrere Berufungen der S-KG, der Q-KG und der M-KG. Diese Berufungen richteten sich gegen die für die Vorjahre ausgefertigten Bescheide, mit denen jeweils über denselben Zeitraum ausgesprochen wurde, dass zum einen eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO mit Zuweisung der jeweiligen anteiligen Einkünfte an die Komplementäre erfolgte und zum anderen eine Feststellung der Einkünfte gegenüber den Kommanditisten unterbliebe.

In den dagegen erhobenen Berufungen wurde beanstandet, dass in die Gewinnverteilung nicht sämtliche Gesellschafter aufgenommen worden seien, weshalb die erlassenen Feststellungsbescheide ersatzlos aufzuheben seien und eine erklärungsgemäße Veranlagung zu erfolgen habe.

Der UFS wies die in den Feststellungsverfahren erhobenen Berufungen mit rechtskräftiger Berufungsentscheidung vom 9. November 2012, GZ RV/0785-K/07 (betreffend S-KG), vom 15. November 2012, GZ RV/0102-K/08 (betreffend M-KG) und vom 23. November 2012, GZ RV/0581-K/07 (betreffend Q-KG) als unzulässig zurück, da die Bescheide keine Rechtswirksamkeit erlangt hatten.

10. Im Jahr 2015 konnte weder im Einkommensteuerverfahren 2007 des Bf noch in den Feststellungsverfahren 2007 der Personengesellschaften, an denen der Bf beteiligt war, nach außen erkennbare Amtshandlungen der Abgabenbehörde im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO festgestellt werden.

11. Die Großbetriebsprüfung führte im Auftrag des zuständigen Finanzamtes bei der U-KG, der S-KG und der N-KG ua für das Jahr 2007 umfassende abgabenrechtliche Prüfungen durch. Den Prüfungsfeststellungen folgend, verfügte das zuständige Finanzamt hinsichtlich der vorläufigen Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO mit Bescheiden vom 9. Jänner 2018 (betreffend U-KG), mit Bescheiden vom 2. Februar 2018 (betreffend S-KG) und mit Bescheiden vom 13. März 2018 (betreffend N-KG) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO und fertigte gleichzeitig jeweils einen neuen (endgültigen) Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO aus.

12. Auf Basis dieser Grundlagenbescheide erließ die belangte Behörde am 13. März 2018 für das Jahr 2007 eine gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid.

2. Beweiswürdigung

Der unstrittige vorliegende Sachverhalt ergibt sich aus den jeweiligen Steuerakten, den bezogenen Dokumenten und den vorgelegten Unterlagen der Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Einkommensteuer - Aufhebung)

1. Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Frage, ob die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 13. März 2018 auf Basis der oa Feststellungsbescheide zu Recht erfolgte, oder ob für dieses Jahr bereits Verjährung eingetreten war.

2. Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

3. Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt gemäß § 209 Abs. 3 BAO spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Abweichend von Abs. 3 verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabefestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen gemäß § 209 Abs. 4 BAO spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (absolute Verjährung).

Da die absolute Verjährung im Beschwerdefall noch nicht eingetreten ist, ist entscheidend, ob – auch unter Berücksichtigung allfälliger Verlängerungsjahre – nicht bereits bei Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 im Jahr 2018 die Festsetzungsverjährungsfrist des § 207 BAO abgelaufen ist (vgl. VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153).

4. Nach § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist 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.

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

6. Gemäß § 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 wenn 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.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Abgabefestsetzung 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.

7. Wurde ein vorläufiger Abgabenbescheid erlassen, obwohl keine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO bestanden hat, und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, so ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO bei 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. Entscheidend für den - nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu bestimmenden - Beginn der Verjährung ist daher, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der in Rede stehenden vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit bestanden hat und wann diese Ungewissheit weggefallen ist. Hat tatsächlich keine Ungewissheit bestanden, beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Bescheids (vgl. VwGH 27. 2. 2014, 2010/15/0073, mwN).

8. Die Erlassung von Feststellungsbescheiden selbst unterliegt grundsätzlich nicht der Festsetzungsverjährung des § 207 Abs. 1 BAO (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0088). Allerdings ist für den Beginn und damit den Lauf der Verjährungsfrist für das Einkommensteuerverfahren 2007 die Durchschlagswirkung einer vorläufigen Feststellung durch § 208 Abs. 1 lit d BAO zeitlich befristet, wonach die Verjährung mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

9. Die belangte Behörde vertrat in der Beschwerdevorentscheidung vom 20. April 2018 den Standpunkt, dass die den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Feststellungsbescheide 2007 S-KG und der U-KG zugrundeliegende Ungewissheit durch die Berufungsvorentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. November 2012, RV/0785-K/07 und vom 13. November 2012, RV/0316-K/07, beseitigt worden sei und die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2012 zu laufen begonnen habe, womit der am 13. März 2018 ausgefertigte gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2007 (aufgrund der im Jahr 2017 begonnenen Außenprüfung) noch innerhalb der Verjährungsfrist ergangen sei.

10. Diesbezüglich sind die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Feststellungsbescheide 2007 der Q-KG vom 2. Juli 2009 und der M-KG vom 3. April 2009 auch hinsichtlich des Vorliegens einer Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO zu überprüfen.

11. Eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO ist nur eine im Tatsachenbereich gelegene Ungewissheit, die im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 200 Tz 3). Liegt ausschließlich eine Ungewissheit der Lösung einer Rechtsfrage vor, begründet dies im Übrigen keine Ungewissheit iSd § 200 BAO (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat bei Einreichung einer Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften mit mehreren beteiligten Rechtssubjekten eine einheitliche bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten zu erfolgen

und bleibt ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes wirkungslos (vgl. VwGH 30.3.2006, 2004/15/0048, VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024).

12. Die Ungewissheit wurde in den jeweiligen Bescheiden die Feststellung von Einkünften 2007 (S-KG, Q-KG und M-KG) gemäß § 200 Abs. 1 BAO mit dem Vorliegen eines offenen Rechtsmittels in den Vorjahren begründet.

Die Rechtsmittelverfahren der Vorjahre betrafen allerdings die Frage der rechtlichen Qualität der erlassenen (Nicht-)Feststellungsbescheide und die Qualifizierung der Kommanditisten als Mitunternehmer, da abweichend zu den eingebrachten Erklärungen nicht sämtliche Gesellschafter in die Gewinnverteilung aufgenommen worden sind.

Sachverhaltsmäßig stand außer Streit, dass für die Jahre Vorjahre keine einheitlichen an alle an der Kommanditgesellschaft beteiligten Rechtssubjekte (Komplementäre und Kommanditisten) gerichteten Grundlagenbescheide (§ 188 BAO) ausgefertigt worden waren. Damit konnte jedenfalls davon ausgegangen werden, dass sämtliche ergangene (Nicht)Feststellungsbescheide eine Rechtswirksamkeit nicht entfalten hatten können. Demzufolge wurden die Berufungen gegen diese rechtsunwirksamen (Nicht)Feststellungsbescheide der S-KG, der Q-KG und der M-KG mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom November 2012 als unzulässig zurückgewiesen (siehe Punkt II.1.9.).

Der maßgebende Grund, stellte somit keine Ungewissheit im Tatsachenbereich dar, vielmehr war aus den eingebrachten Rechtsmitteln klar erkennbar, dass es ausschließlich um die rechtliche Beurteilung der in den Vorjahren erlassenen Feststellungsbescheide und Nichtfeststellungsbescheide ging.

13. Da der in den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften 2007 herangezogene Vorläufigkeitsgrund keine Ungewissheit im Tatsachenbereich darstellt und somit keine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO vorliegt, beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres der Erlassung der vorläufigen Grundlagenbescheide der S-KG, der Q-KG und der M-KG (hier alle im Jahr 2009) zu laufen, da die Verjährung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO keinesfalls vor Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann.

Die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO begann somit mit Ende des Jahres 2009 zu laufen und würde – ohne Berücksichtigung von allfälligen Verlängerungshandlungen – mit Ablauf 2014 enden.

14. Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind auf Erlassung von Feststellungsbescheiden (§ 188 BAO) gerichtete Amtshandlungen, wie zum Beispiel Vorhalte oder Außenprüfungen, die eindeutig auf die Geltendmachung von Abgabenansprüchen gerichtet sind, für die Verjährung dieser Abgaben (Einkommensteuer der Beteiligten) bedeutsam, auch wenn sie nicht vom für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059). Feststellungsbescheide verlängern die Verjährungsfrist für jene Abgabenansprüche, die von den Feststellungsbescheiden - im gegenständlichen Fall die Einkommensteuerbescheide - abgeleitet sind (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 209 Tz 12 und dort zit. VwGH vom 28.2.1995, 95/14/0021; vgl. idS *Ellinger ua*, BAO³, § 208 Anm. 4).

Wie sachverhaltsmäßig festgestellt wurde im Jahr 2013 der Einkommensteuerbescheid 2007 gem. § 303 BAO wiederaufgenommen und ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen. Dies stellt eine Verlängerungshandlung gem. § 209a BAO dar. Die Verjährung verlängert sich somit bis 31. Dezember 2015.

Im Jahr 2015 wurden weder im Einkommensteuerverfahren 2007 des Bf noch in den jeweiligen Feststellungsverfahren nach außen erkennbare Amtshandlungen gesetzt. Die belangte Behörde führte im Schreiben vom 2. August 2021 lediglich die im Jahr 2017 begonnene Außenprüfung als Verlängerungshandlung an. Weitere Verlängerungshandlungen wurden nicht vorgebracht und konnten nicht festgestellt werden.

Somit endete die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2015.

Der Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 BAO für das Jahr 2007 ist mit 13. März 2018 datiert. Der Bf hat am 5. April 2018 dagegen Beschwerde erhoben. Die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 209 Abs. 1 BAO für eine Änderung der Einkommensteuer gemäß § 295 Abs. 1 BAO für das Jahr 2007 war daher abgelaufen.

Der Eintritt der Bemessungsverjährung gemäß den § 207 ff BAO war von Amts wegen wahrzunehmen.

Der Beschwerde war stattzugeben. Der angefochtene gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2007 war gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Anspruchszinsen - Abweisung)

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, 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

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Bei bestimmten Nebenansprüchen, im gegenständlichen Fall die Anspruchszinsen, verjährt das Recht zu ihrer Festsetzung gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der (Stamm)Abgabe (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 207 Tz 12).

Anspruchszinsenbescheide iSd § 205 BAO sind an die Stammabgabenbescheide gebunden. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid und keine Änderung des ursprünglich ergangenen Zinsenbescheides (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 205 Tz 35; vgl. VwGH 5.9.2012, 2012/15/0062).

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Zulässigkeit der 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. Die für den Beschwerdefall bedeutsamen Rechtsfragen sind durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet.

Dass bei Änderung eines Stammabgabebescheides automatisch ein neuer geänderter Anspruchszinsenbescheid ergeht, findet Deckung in der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg, am 11. August 2021