

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. August 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 14. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zunächst ergingen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 am 10.5.2011 bzw. am 19.7.2012.

Mit Bescheiden vom 14. Juli 2017 erfolgten Bescheidänderungen nach § 295 Abs. 1 BAO für die Jahre 2009 und 2010.

In der Beschwerde wurde Verjährung eingewendet.

In den Beschwerdevorentscheidungen vom 18. April 2018 wurde ausgeführt: „Der Grundlagenbescheid zu Steuernummer ***1*** war aufgrund von noch nichtbeendeter Rechtsmittelverfahren vorläufig veranlagt worden. Dabei bestanden insbesondere hinsichtlich der Mitunternehmerstellung der Gesellschafter Ungewissheit (somit eine Ungewissheit im Tatsachenbereich) Im Jahr 2013 fiel diese Ungewissheit weg, weswegen es zur Erlassung neuer Sachbescheide für die Jahre 2001-2005 kam. Entsprechend der gesetzlichen Vorschriften sind Grundlagenbescheide für die Verjährung von Einkommensteuer der Beteiligten von Bedeutung. Aufgrund der Bestimmungen des § 208 (1) BAO sowie 209 BAO ist die in der

Beschwerde eingewendete Verjährung in der Folge nicht gegeben, da die Verjährungsfrist erst mit Beseitigung einer bestehenden Ungewissheit hier: 2013 zu laufen beginnt (vgl VwGH Erkenntnisse vom 27.02.2014, 2010/015/0073, vom 20.05.2010, 2008/15/0328 und vom 29.01.2015, 2012/15/0121). Auf den einschlägigen Email- und Telefonverkehr mit der steuerlichen Vertretung wird verwiesen.“

Im Vorlageantrag vom 18.5.2018 wurde ausgeführt: „Mit den Beschwerdeentscheidungen vom 18.4.2018, elektronisch zugestellt am 19.4.2018, wurde die Beschwerde unserer oben angeführten Mandantin gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gem. § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Betreffend die Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde sowie auf die im Beschwerdeverfahren dem Finanzamt Amstetten übermittelten Unterlagen, welche auch diesem Schreiben angehängt sind, verwiesen, sollen nachfolgend jedoch nochmals kurz zusammengefasst dargestellt werden:

Unsere Mandantin erzielte in den Jahren 2009 und 2010 unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Darin enthalten waren Gewinn tangenten aus folgenden drei Gesellschaften:

A Immobilien GmbH & Co KG, St. Nr. ***1***

B Immobilien GmbH & Co KG, St. Nr. ***2***

C Immobilienhandel GmbH & Co KG, St. Nr. ***3***

Für sämtliche Gesellschaften wurden für die Jahre 2009 und 2010 vorläufige Feststellungsbescheide erlassen und als Begründung für die Vorläufigkeit jeweils angeführt, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sein soll (Anm.: Für die drei Gesellschaften waren jeweils Berufungen betreffend die Jahre 2001 bzw 2002 bis 2005 anhängig. Der genaue Verfahrensablauf kann der Beilage ./I entnommen werden).

Im Jahr 2016 bzw. 2017 wurden die Feststellungsverfahren bei den betroffenen

Gesellschaften hinsichtlich der Jahre 2009 und 2010 wiederaufgenommen (§ 303 BAO) und in der Folge abgeänderte endgültige Feststellungsbescheide erlassen. Diese endgültigen Feststellungsbescheide führten auch zu höheren Gewinn tangenten und zu neuen abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden für unsere Mandantin.

Dass die Erlassung von neuen abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden (bzw. auch die Erlassung der endgültigen Feststellungsbescheide) rechtswidrig war, sollen die folgenden Ausführungen zeigen:

Im Jahr 2012 erfolgten die Berufungsentscheidungen durch den UFS betreffend die Jahre 2001 bzw. 2002 bis 2005 auf Gesellschaftsebene. Diese ergingen aber nicht in der Sache selbst, sondern waren nur zurückweisend, da die nach Abschluss der Außenprüfungen ergangenen behördlichen Erledigungen keine Bescheidqualität aufwiesen.

Das für die Gesellschaften neu zuständige Finanzamt Klagenfurt hat danach im Jahr 2013 für die Jahre 2001 bzw. 2002 bis 2005 endgültige erklärungskonforme Feststellungsbescheide erlassen. Es ist somit der Rechtsansicht des Finanzamts Gänserndorf, wonach die Beteiligten keine Mitunternehmer sein sollen, nicht gefolgt.

Dieser Umstand zeigt, dass es in Bezug auf die Jahre 2009 und 2010 keine einen vorläufigen Bescheid begründende Ungewissheit gab; die für die Jahre 2009 und 2010 verfüigten Vorläufigkeiten waren somit rechtswidrig.

Für die Beurteilung, ob im Jahr 2017 das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2009 und 2010 bereits verjährt war, sind folglich die allgemeinen Verjährungsbestimmungen und nicht jene, die bei vorläufigen Veranlagungen greifen, anwendbar. Aufgrund der allgemeinen Verjährungsbestimmungen war im Jahr 2017 im gegenständlichen Fall bezüglich der Jahre 2009 und 2010 die Festsetzungsverjährung aber bereits eingetreten.

Die in der Beschwerde beantragte Aufhebung der gegenständlichen Einkommensteuerbescheide und Anspruchszinsenbescheide wird somit aufrechterhalten.

Ist wegen einer gleichen oder ähnlichen Rechtsfrage ein Verfahren anhängig, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde ist, so kann die Entscheidung über diese gem. § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzt werden. Gegen die bezug habenden Grundlagenbescheide sind bereits Rechtsmittelverfahren anhängig, in dem auch über die Bescheidqualität der als Grundlagenbescheide gedachten behördlichen Erledigungen abgesprochen werden wird. Daher erlauben wir uns aus verwaltungsökonomischen Gründen anzuregen, dass das Verfahren bis zu deren rechtskräftiger Erledigung ausgesetzt wird.

Die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wird beantragt.“

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 26. Juni 2018 vorgelegt.

Mit Beschluss vom 2.12.2021 wurde der Sachverhalt zur Stellungnahme an die Parteien übermittelt.

Mit Schreiben vom 15.12.2021 wurden der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist im Verfahren lediglich die Frage, ob die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 vom 14. Juli 2017, in welchen eine Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO vorgenommen wurde, verjährt sind.

Die Beschwerdeführerin war in den streitgegenständlichen Jahren an folgenden Gesellschaften beteiligt und erfolgten dort folgende verfahrensrelevante Verfahrenshandlungen:

1) *****A*** Immobilien GmbH & Co KG, StNr ***1***** (in weiterer Folge Gesellschaft 1)

Vorläufige Bescheide für 2009 und 2010 vom 20.9.2010 und vom 15.5.2012

Vorläufigkeit wurde damit begründet, dass der Umfang der Abgabepflicht von einem noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahren abhängig sei.

Rechtsmittelverfahren (hinsichtlich 2002 bis 2005) am 29.11.2012 durch Entscheidung des UFS zu RV/0542-K/08 beendet (Zurückweisung mangels Bescheidqualität)

Neue erklärungskonforme F-Bescheide für 2002 bis 2005 am 26. Juni 2013

Wiederaufnahmebescheide und neue Sachbescheide für 2009 und 2010 am 23.6.2017

2) *****B*** Immobilien GmbH & Co KG StNr ***2***** (in weiterer Folge Gesellschaft 2)

Vorläufige Bescheide für 2009 und 2010 vom 10.1.2011 und vom 15.5.2012

Vorläufigkeit wurde damit begründet, dass der Umfang der Abgabepflicht von einem noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahren abhängig sei.

Rechtsmittelverfahren (hinsichtlich 2002 bis 2005) am 5.12.2012 durch Entscheidung des UFS zu RV/0196-K/08 beendet (Zurückweisung mangels Bescheidqualität)

Neue erklärungskonforme F-Bescheide für 2002 bis 2005 am 26. Juni 2013

Endgültigkeitserklärungen für 2009 und 2010 mit Bescheiden vom 23.6.2017

3) *****C*** Immobilienhandel GmbH & Co KG StNr ***3***** (in weiterer Folge Gesellschaft 3)

Vorläufige Bescheide für 2009 und 2010 vom 4.7.2011 und vom 13.6.2012

Vorläufigkeit wurde damit begründet, dass der Umfang der Abgabepflicht von einem noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahren abhängig sei.

Rechtsmittelverfahren (hinsichtlich 2001 bis 2005) am 14.12.2012 durch Entscheidung des UFS zu RV/0040-K/08 beendet (Zurückweisung mangels Bescheidqualität)

Neue erklärungsgemäße F-Bescheide für 2001 bis 2005 am 27. Juni 2013

Endgültigkeitserklärungen für 2009 mit Bescheid vom 22.9.2016

Wiederaufnahme und neuer endgültiger Bescheid für 2010 vom 22.9.2016

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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 die Einkommensteuerverfahren 2009 und 2010 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.

Die Amtspartei ging in den Beschwerdevorentscheidungen davon aus, dass die Ungewissheit im Jahr 2013 beseitigt wurde und dementsprechend erst mit Ablauf des Jahres 2013 die Verjährungsfrist zu laufen begonnen habe. Die Abgabenfestsetzung am 14. Juli 2017 sei demnach nicht verjährt.

Fraglich ist im gegenständlichen Fall jedoch, ob überhaupt eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO vorgelegen ist.

Das Bundesfinanzgericht hat im Verfahren RV/5101256/2020 vom 11. August 2021 in einem ähnlichen Fall ausgeführt:

„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.“

Gegen diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wurde weder eine Revision noch eine Amtsrevision erhoben.

Dieser Rechtsansicht folgend ergibt sich:

Da der in den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften 2009 und 2010 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 oben genannten Gesellschaften 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.

Im gegenständlichen Fall wurden die Bescheide für das Jahr 2009 und 2010 in folgenden Jahren erlassen

2009 2010

Gesellschaft 1 2010 2012

Gesellschaft 2 2011 2012

Gesellschaft 3 2011 2012

Die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO begann somit mit Ende des Jahres 2011 für 2009 bzw. 2012 für 2010 zu laufen und würde - ohne Berücksichtigung von allfälligen Verlängerungshandlungen - mit Ablauf 2016 bzw. 2017 enden.

Ohne Verlängerungshandlungen könnte demnach der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 14. Juli 2017 verjährt sein, die Bescheiderlassung für 2010 ist jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt.

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).

Aus dem vorgelegten Akt ergibt sich der Bescheid vom 22. September 2016 für Gesellschaft 3, mit dem der Feststellungsbescheid für 2009 endgültig erklärt wurde als Verlängerungshandlung.

Demnach ist auch das Jahr 2009 nicht verjährt.

Die Beschwerde war abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Linz, am 23. Dezember 2021