

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Theiss Puchinger Steuerberatungs und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Brucknerstraße 8 Tür 9, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 15. März 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 20. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer 2010, Steuernummer Nr. , 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

Die Abgabenbehörde erließ gegenüber dem Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) am 20. Februar 2018 einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 zum Bescheid vom 30.9.2016.

Die Änderung war aufgrund der bescheidmäßigen Feststellung des Finanzamtes FA zur St.Nr. ***1*** vom 14.2.2018 erfolgt. Infolge der Änderung der Tangente zur Beteiligung des Bf. wurde die Einkommensteuer des Bf. iHv Euro 495.040,73 neu festgesetzt und ergab sich eine Nachforderung iHv Euro 11.256,76.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 15. März 2018 rechtzeitig **Beschwerde** erhoben.

Es wurde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 20. Februar 2018 und somit die Zurücknahme der Änderung zum Bescheid vom 30.9.2016 beantragt.

In der Begründung war angeführt, dass eine Änderung der Ergebnistangente aufgrund der abgabenbehördlichen Feststellung des Finanzamtes FA bei der Beteiligung des Bf. nur möglich sei, wenn die Abgabenfestsetzung noch nicht verjährt sei.

Gemäß § 208 iVm § 209 BAO ende die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31.12.2016 (5

Jahre Verjährungsfrist plus 1 Jahr Verlängerung). Da im Jahr der Verlängerung eine Amtshandlung gesetzt worden sei, verlängere sich die Verjährung um ein weiteres Jahr, somit bis 2017. Im Jahr 2017 seien keine weiteren Amtshandlungen gesetzt worden; es sei die Verjährung mit Ablauf des 31.12.2017 eingetreten.

Die Änderung des Bescheides im Jahr 2018 sei daher wegen der eingetretenen Festsetzungsverjährung nicht mehr zulässig gewesen. Der Bescheid sei rechtswidrig ergangen und daher aufzuheben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** vom 24. April 2018 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Die Behörde verwies auf die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit d BAO. Demnach beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO (vorläufige Abgabenfestsetzung) mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Der Feststellungsbescheid 2010 der KG (St.Nr. ***1*** – FA FA) vom 5.1.2012 sei vorläufig ergangen; es sei der Anteil am Gewinn bzw. Überschuss der einzelnen Beteiligten nicht festgestanden.

Diese Ungewissheit komme durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck und erfasse insoweit auch den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid. Die Verjährung für die Festsetzung des ESt-Bescheides beginne erst mit der Beseitigung der Ungewissheit zu laufen (VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121).

Mit **Vorlageantrag** vom 16. Mai 2018 wurde die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragt.

Nach Wiederholung des Beschwerdevorbringens wurde zur Verjährung bei vorläufig ergangenen Bescheiden u.a. festgehalten, dass der Behörde zuzustimmen sei, dass unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des VwGH die Annahme der Ungewissheit in einem vorläufigen Feststellungsbescheid selbst dann für den abgeleiteten Leistungsbescheid gelte, wenn der Letztere endgültig ergangen sei (vgl. *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, HB BAO, § 208, 575).

Der hier gegenständliche Feststellungsbescheid 2010 vom 5.1.2012 sei vorläufig ergangen. Doch zeige weder der Bescheid, noch die Begründung warum der Bescheid vorläufig ergangen sei.

Es war weiter ausgeführt, dass § 208 Abs. 1 lit d BAO bestimme, dass die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, beginnt. Dies betrifft die Verjährung des Rechtes, eine endgültige Abgabenfestsetzung (nach einer vorläufigen) vorzunehmen (Ritz, BAO § 208 Rz 4). § 208 Abs. 1 lit d BAO sei jedoch nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestand (VwGH 18.10.1984, 83/15/0085; UFS 22.11.2005, RV/0573-G/05 und AOF 2006/124, Abschn. 2.3.2); daher richte sich der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit a.

Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328 gelte, obwohl keine Ungewissheit vorliege, zwar § 208 Abs. 1 lit d BAO, allerdings beginne die dortige

Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde. Zu erwähnen sei, dass Abgabenbescheide nur vorläufig erlassen werden dürfen, wenn eine zeitlich bedingte Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht bestehe. Dauernde Ungewissheiten rechtfertigen keine Vorläufigkeit (vgl. Stoll, BAO, 2101).

Entsprechend den Vorgaben gem. § 93 BAO sei in der Begründung des vorläufig ergangenen Bescheides insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war; auch die Ermessensübung (warum der Bescheid vorläufig ergangen ist), sei anzugeben (Ritz, BAO, § 200 Rz 9).

Da aus dem Feststellungsbescheid 2010 nicht hervorgehe, warum eine Vorläufigkeit gegeben sein sollte, gelte aus der Zusammenschau, dass beim Bf. hinsichtlich der Einkommensteuer 2010 Verjährung eingetreten sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Frage, ob die gegenüber dem Bf. erfolgte Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 mit Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 20. Februar 2018 aufgrund des angeführten Feststellungsbescheides vom 14. Februar 2018 zur St.Nr. ***1*** zu Recht erfolgt war, oder ob hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 bereits die Verjährung eingetreten war.

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

Gemäß Abs. 2 beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1952, weiters bei den Gebühren gem. § 17a des VfGG 1953 und § 24a des VwGG 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gemäß **§ 208 Abs. 1 BAO** beginnt die Verjährung

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

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

§ 209 BAO

Gemäß **§ 209 Abs. 1 BAO** verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Frist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) 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.

Gemäß **Abs. 3** verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Gemäß **Abs. 4** verjährt, abweichend von Abs. 3, das Recht, eine gemäß § 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 Abgabenanspruches.

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.

Gemäß **Abs. 2** ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt 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.

Feststellungsbescheide (**gem. § 188 BAO**) können nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ohne Bedachtnahme auf Verjährungsvorschriften erlassen werden. Für den Beginn und damit den Lauf der Verjährungsfrist für ein damit in Zusammenhang stehendes Einkommensteuerverfahren ist die Durchschlagswirkung einer vorläufigen Festsetzung durch § 208 Abs. 1 lit d BAO insofern begrenzt, als die Verjährung mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Der in der Folge dargestellte und der Entscheidung des BFG zugrunde gelegte **Sachverhalt** ergab sich aus den jeweiligen Steuerakten und beigebrachten Unterlagen der Parteien.

Der Bf. war im Jahr 2010 u.a. an der KG (St.Nr. ***1***) beteiligt.

Diese Beteiligung war auf Basis des bei der KG gem. § 200 Abs. 1 BAO zum Jahr 2010 vorläufig ergangenen Feststellungsbescheides vom 5. Jänner 2012 unverändert auch im (aufgrund des Feststellungsergebnisses einer weiteren Beteiligung) geänderten Einkommensteuerbescheid des Bf. vom 30. September 2016 berücksichtigt.

Der vorläufige Bescheid zur KG vom 5. Jänner 2012 enthielt keine gesonderte Begründung. Der Bf. hatte gegen diesen Bescheid kein Rechtsmittel erhoben.

Die Abgabenbehörde führte bei der KG, u.a. das Jahr 2010 betreffend, beginnend am 13. September 2017 eine abgabenbehördliche Prüfung durch. Die darüber aufgenommene Niederschrift wurde am 19. Dezember 2017 erstellt. Der Bericht über die Außenprüfung erging mit Datum 10. Jänner 2018. Die daraus folgenden Bescheide, Wiederaufnahme des Verfahrens und der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO, wurden mit Datum 14. Februar 2018 erlassen.

Auf Basis dieser Grundlagenbescheide erließ die Abgabenbehörde gegenüber dem Bf. am 20. Februar 2018 für das Jahr 2010 einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid zum bisherigen Bescheid vom 30. September 2016.

Der Bf. brachte im Beschwerdeverfahren vor, dass hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2010 bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2017 Festsetzungsverjährung eingetreten sei und daher die Bescheiderlassung im Jahr 2018 nicht mehr zulässig gewesen sei. Im Jahr 2017 seien keine Amtshandlungen gesetzt worden, die eine Verlängerung der Verjährungsfrist bewirkt hätten.

Der vorläufig ergangene Feststellungsbescheid zur gegenständlichen Beteiligung an der KG (St.Nr. ***1***) habe mangels Begründung bzw. mangels Angabe einer vorliegenden Ungewissheit zu keiner Änderung der Verjährung unter Anwendung der Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit d BAO führen können.

Die Beurteilung des Sachverhaltes führte zum Schluss, dass grundsätzlich die für die Festsetzung der Einkommensteuer des Jahres 2010 geltende fünfjährige Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2 BAO im Normalfall mit Ablauf des 31. Dezember 2016 geendet hätte. Dies ergab sich aus den fünf Jahren Verjährungsfrist zuzüglich einem Jahr Verlängerung infolge Bescheiderlassung im Februar 2015.

Infolge der im Jahr 2016 gem. § 295 BAO ergangenen geänderten Bescheide verlängerte sich gem. § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis Ende 2017.

Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn nach außen gerichtete Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Somit war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu prüfen, ob es im Jahr 2017 Amtshandlungen iSd § 209 BAO gegeben hat, die zu einer Verlängerung der in Rede stehenden Verjährungsfrist führen konnten.

Da Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO die Verjährungsfrist für jene Abgabenansprüche verlängern, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet sind (hier die Einkommensteuer des Jahres 2010), blieb zu klären, welche Auswirkungen der in Rede stehende vorläufige Feststellungsbescheid 2010 vom 5. Jänner 2012, die u.a. darüber in den Jahren 2017 und 2018 durchgeführte Außenprüfung und die in der Folge ergangenen Bescheide auf das gegenständliche Einkommensteuerverfahren des Bf. und die Verjährungsfristen hatten.

Dem Argument im Beschwerdeverfahren, dass im gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Feststellungsbescheid vom 5. Jänner 2012 keine Ungewissheit angeführt war und folglich die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit d BAO nicht zum Tragen kommen könne, war entgegenzuhalten.

Wie der VwGH 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 29.3.2012, 2009/15/0178, VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073;) ist es bei Bestehen einer objektiven Ungewissheit für die Anwendung des § 208 Abs. 1 lit d BAO unmaßgeblich, ob der vorläufigen Festsetzung Ermittlungen vorausgegangen sind und ob der Bescheid eine Begründung zur Vorläufigkeit enthält. Ein solcher Mangel kann jedenfalls geheilt werden. Demzufolge ist allein bei fehlender Benennung der Ungewissheit nicht auf das gänzliche Fehlen einer Ungewissheit zu schließen. Jedoch nur ein tatsächliches Fehlen einer Ungewissheit hätte zur Folge, dass die Verjährungsfrist mit Ablauf desjenigen Jahres endet, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde. Ist die Ungewissheit aber im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nur unbekannt bzw. ungewiss, weil nicht angeführt, beginnt die Verjährungsfrist jedenfalls mit Ablauf des Jahres in dem die Ungewissheit beseitigt wird.

Für den Fall des Bf. bedeutete das, dass der vorläufige Feststellungsbescheid vom 5. Jänner 2012 zwar den Grund für die Vorläufigkeit nicht nannte, aber zum einen schon das Feststellungsverfahren per se auf das Vorliegen einer Ungewissheit schließen ließ und wie sich durch das Ergebnis der später bei der KG durchgeführten Außenprüfung zum Jahr 2010 herausstellte, jedenfalls eine Ungewissheit hinsichtlich der Einkünfte der KG und folglich der Höhe der Anteile der beteiligten Personen bestanden hatte.

Diese Ungewissheit wurde erst durch das Prüfungsverfahren beseitigt, sodass ein Anwendungsfall des § 208 Abs. 1 lit. d BAO vorlag.

Wäre, wie der Bf. behauptete, der Grund für die Vorläufigkeit unklar gewesen, wäre es dem Bf. freigestanden, einen Antrag auf Mitteilung der ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu stellen oder den Ausspruch der Vorläufigkeit anzufechten. Derartige Rechtsmittel, die zum Feststellungsbescheid vom 5.1.2012 hätten erhoben werden müssen, waren jedoch gegen den genannten vorläufigen Bescheid nicht erhoben worden. Der vorläufige Bescheid trat in Rechtskraft. Beschwerden gegen Feststellungsbescheide können nicht im Verfahren gegen den abgeleiteten Bescheid erhoben werden (§ 252 BAO).

Die Außenprüfung bei der KG war am 13. September 2017 begonnen und waren in der Folge Prüfungshandlungen gesetzt worden. Die Prüfung wurde im Jänner 2018 abgeschlossen. Der Beginn der Prüfung und die folgenden Prüfungshandlungen stellten solche nach außen erkennbare Amtshandlungen iSd § 209 BAO dar, die sich auf die Verjährungsfrist auswirkten. Prüfungshandlungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren sind, verlängern ebenso die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Abgaben.

Infolge der Durchschlagswirkung der im Jahr 2017 bei der KG gesetzten Amtshandlungen verlängerte sich die noch bis Ende 2017 laufende Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer des Bf. für das Jahr 2010 um ein weiteres Jahr, somit bis 2018.

Die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO iVm § 209 BAO endete daher erst mit Ablauf des 31. Dezember 2018.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 war somit am 20. Februar 2018 zu Recht ergangen.

Die Beschwerde war wie im Spruch angeführt abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, wenn sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt; weder weicht das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt eine solche Rechtsprechung; weiters ist die diesbezügliche bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Vergleiche VwGH 29.3.2012, 2009/15/0178; 27.2.2014, 2010/15/0073; 21.10.2020, Ra 2019/15/0153.

Wien, am 21. März 2022