

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Sonja Stradner in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 27. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer 2007 Steuernummer ***Bf StNr*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im streitgegenständlichen Jahr 2007 bezog der Beschwerdeführer (Bf.) – neben seinen Einkünften aus selbständiger und nicht selbständiger Arbeit – Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diesen liegen 59 Beteiligungen zugrunde, in denen die Einkünfte gemäß § 188 BAO gesondert festgestellt wurden.

Am 28.10.2008 erließ das damals zuständige Finanzamt 9/18/19/Klosterneuburg einen vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 und begründete diesen mit einem anhängigen noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahren.

Mit Datum vom 23.3.2009 wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert und wiederum vorläufig erlassen. Der Bescheid enthielt keine Begründung für die Vorläufigkeit. Dagegen brachte der Bf. am 27.4.2009 fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) mit der Begründung ein, dass es sich bei dem Grundlagenbescheid betreffend die Beteiligung „***A KG***“, auf den sich der gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleitete Bescheid stütze, um einen Nichtbescheid handle. Die Abgabenbehörde habe bescheidmäßig

auszusprechen, dass eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung unterbleibe (Nichtfeststellungsbescheid) und sei nicht befugt, einfach einzelne Gesellschafter ohne Rechtsgrundlage aus der Gewinnverteilung auszunehmen. Ein solcher Nichtfeststellungsbescheid sei aber nicht ergangen, wodurch sich der gegenständliche Einkommensteuerbescheid von einem nichtigen Grundlagenbescheid ableite.

In weiterer Folge wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 am 25.06.2009 und am 08.07.2009 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert. Nach Abtretung an das Finanzamt 3/6/7/11/15/Schwechat/Gerasdorf erfolgten am 27.09.2016 und am 14.12.2017 weitere Abänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO. Die Abänderungen ergaben sich aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen hinsichtlich diverser Beteiligungen.

Am 15.01.2018 brachte der Bf. ein als Beschwerde bezeichnetes Schreiben gegen den Einkommensteuerbescheid vom 14.12.2017 ein. Er begründete dieses mit der Abgabefestsetzung nach Eintritt der Verjährung und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides. Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2007 sei bereits am 31.12.2013 verjährt, da bereits im Jahr der Bescheiderlassung 2008 keine Ungewissheit zur Begründung der Vorläufigkeit bestanden hätte. Es sei schon zum damaligen Zeitpunkt kein Abgabenverfahren anhängig gewesen, dessen Ergebnis Auswirkungen auf den Umfang der Abgabepflicht des Jahres 2007 haben könnte. Allfällige Rechtsmittel gegen Feststellungsbescheide, die über Tangenten Ausfluss auf die Höhe der Einkünfte des Jahres 2007 haben könnten, könnten nicht zur Begründung für die verfügte Vorläufigkeit herangezogen werden. Diese Festsetzungen seien nämlich ohnehin als Folgeänderungen (§ 295 Abs. 1 BAO) gemäß § 209a BAO auch nach Eintritt der Verjährung zulässig. Der Beginn der Verjährungsfrist richte sich daher nach § 208 Abs. 1 lit a BAO und nicht nach § 208 Abs. 1 lit d BAO.

Darüber hat das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.3.2018 abgesprochen und ausgeführt, dass der Feststellungsbescheid der Beteiligung „***D KG u Mitb***“, aufgrund dessen die Änderung des abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgte, selbst mit 12.12.2017 vorläufig erlassen worden sei. Entsprechend der Judikatur (VwGH vom 29.01.2015, 2012/15/0121; BFG vom 27.04.2015, RV/1100189/2015) komme die Ungewissheit über das Bestehen einer Abgabepflicht von Beteiligten einer Personenmehrheit durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck und erfasse insoweit auch den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid. Folglich liege 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 sei und der davon abgeleitete Bescheid – im Hinblick auf § 295 BAO – endgültig erlassen worden sei. Die Frage, ob eine richtige oder falsche Begründung zur vorläufigen Veranlagung der Einkommensteuerbescheide 2007 vorliege, sei aufgrund der vergleichbaren Judikatur nicht mehr entscheidungsrelevant. Die Verjährung des

angefochtenen abgeleiteten Bescheides habe noch nicht begonnen und könne daher auch noch nicht mit 31.12.2013 abgelaufen sein.

Dagegen richtet sich der am 11.04.2018 eingebrachte Vorlageantrag, in dem auf die grundsätzliche Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO verwiesen wird. Selbst unter Berücksichtigung der VwGH-Rechtsprechung, dass bei Bescheiden, die trotz fehlender Ungewissheit vorläufig ergehen und somit die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit d BAO mit Ablauf des Jahres zu laufen beginne, in dem die vorläufige Festsetzung erfolgte, sei die fünfjährige Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2007 doch mit Ende 2014 abgelaufen. Im Jahr 2014 habe es keine Amtshandlungen gegeben, die eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO für die Verjährungsfrist darstellen würden. Der Beschwerde sei daher stattzugeben.

Der Beschwerdepunkt aus dem Jahr 2009 betreffend des angeblich nichtigen Grundlagenlagenbescheides betreffend die Beteiligung „***A KG***“ wurde im Vorlageantrag nicht mehr aufgegriffen.

Dem Bundesfinanzgericht wurde der Akt am 12.06.2019 vorgelegt, wobei der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung der Fall am 01.03.2023 zur Bearbeitung zugewiesen wurde.

Der Vorlagebericht führt aus, dass im Zeitpunkt der Einbringung der Beschwerde vom 15.01.2018 die ursprüngliche Beschwerde vom 27.04.2009 noch unerledigt gewesen sei. Die neue Beschwerde vom 15.01.2018 stelle daher nur einen ergänzenden Schriftsatz zur ursprünglich eingebrachten Beschwerde dar. Die Beschwerde vom 27.04.2009 ergänzt durch den Schriftsatz vom 15.01.2018 gelte somit nach § 253 BAO als gegen den Bescheid vom 14.12.2017 gerichtet. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.03.2018 wurde über die Beschwerde vom 27.04.2009, ergänzt durch das Beschwerdevorbringen vom 15.01.2018 abgesprochen, wobei die inhaltliche Umsetzung bei der Einkommensteuer des Bf. bereits mit dem Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 25.06.2009 vorgenommen worden sei. Entgegen der Ansicht des Bf. sei im Jahr 2017 noch keine Verjährung hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer 2007 eingetreten. In den Jahren 2014, 2015 und 2016 seien auf Feststellungsebene bei weiteren Gesellschaften, an denen der Bf. beteiligt ist, Verlängerungshandlungen gemäß § 209 Abs. 1 BAO gesetzt worden, sodass sich im gegenständlichen Fall die Verjährungsfrist bis Ende 2017 verlängert habe. Auch die absolute Verjährung betreffend Einkommensteuer 2007 sei noch nicht eingetreten, sodass die Abgabefestsetzung zu Recht erfolgt sei.

Laut telefonischer Auskunft seitens der (bisherigen) steuerlichen Vertretung hat diese ihr Mandat nach dem Tod des Beschwerdeführers im Jahr 2022 zurückgelegt und verfügt auch über keine weiteren Unterlagen hinsichtlich der streitgegenständlichen Einkommensteuer 2007 mehr. Auch die Insolvenzverwalterin des Bf. konnte keine Aussagen über die Einkommensteuer 2007 machen.

Mit Schreiben vom 09.08.2023 bzw. 16.08.2023 hat der Bf. seinen Antrag auf Senatsentscheidung gemäß § 272 Abs. 2 Z 1a BAO und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit a BAO zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat – neben seinen Einkünften aus selbständiger und nicht selbständiger Arbeit – Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diesen liegen 59 Beteiligungen zugrunde, in denen die Einkünfte gemäß § 188 BAO gesondert festgestellt wurden.

Im Folgenden werden die das Veranlagungsjahr 2007 betreffenden Verfahrenshandlungen in tabellarischer Form festgestellt:

ESt 2007	Verfahrenshandlung	Anmerkungen
28.10.2008	Erstbescheid (vorläufig erlassen)	Rechtskräftiger E-Bescheid
23.03.2009	§ 295 (1) wg F-Bescheid zu „***A KG***“ vom 23.07.2008 (vorläufig)	F-Bescheid v 23.07.2008 (vorläufig)
27.04.2009	Berufung gg ESt-Bescheid vom 23.03.2009	
25.06.2009	§ 295 (1) wg F-Bescheid zu „***A KG***“ vom 23.06.2009 (vorläufig)	F-Bescheid wurde am 23.06.2009 gem § 299 aufgehoben und durch neuen Bescheid vom 23.06.2009 ersetzt (vorläufig); WA gem § 303 und neuer Sachbescheid (endgültig) v 09.01.2018; Beschwerde wurde mit BFG-Erkenntnis vom 20.04.2023 abgewiesen; rechtskräftiger F-Bescheid
08.07.2009	§ 295 (1) wg F-Bescheid zu „***B KG***“ vom 29.06.2009 (vorläufig)	F-Bescheid v 29.06.2009 (vorläufig), WA gem § 303 vom 23.06.2017 (endgültig), rechtskräftiger F-Bescheid

27.09.2016	§ 295 (1) wg F-Bescheid zu „***C KG***“ vom 22.09.2016 (vorläufig)	F-Bescheid v 27.04.2009 (vorläufig), WA gem § 303 vom 22.09.2016 (endgültig), rechtskräftiger F-Bescheid
14.12.2017	§ 295 (1) wg F-Bescheid zu „***D KG u Mitb***“ vom 12.12.2017 (vorläufig)	F-Bescheid v 12.12.2017 (vorläufig); Änderung des F-Bescheides erfolgte aufgrund § 295 (1) wg F-Bescheid zu „***E KG***“ v 24.04.2012; rechtskräftiger F-Bescheid
15.01.2018	Beschwerde gg ESt-Bescheid vom 14.12.2017	
23.03.2018	BVE – Abweisung der Beschwerde	
11.04.2018	Vorlageantrag	
12.06.2019	Vorlage der Beschwerde	

Der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 28.10.2008 wurde gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen und wurde mit einem anhängigen noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahren begründet. Eine Ungewissheit im Tatsachenbereich war nicht feststellbar. Der Erstbescheid 2007 erwuchs in Rechtskraft.

Der Feststellungsbescheid 2007 betreffend die Beteiligung „***A KG***“ vom 23.07.2008 wurde seitens der Abgabenbehörde zwar zahlenmäßig entsprechend der eingereichten Erklärung, jedoch gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen. Die Vorläufigkeit wurde nicht begründet. Eine mangelhafte Adressierung/ Zustellung kann nicht festgestellt werden. Eine Beschwerde (damals Berufung) gegen die unbegründete Vorläufigkeit oder Nichtigkeit des Bescheides wurde nicht eingebracht. Es handelt sich daher um einen rechtswirksam ergangenen Bescheid.

Sofern Amtshandlungen der belangten Behörde für das Beschwerdevorbringen hinsichtlich Festsetzungsverjährung relevant sind, werden diese – wie folgt - in den Jahren 2014, 2015 und 2016 festgestellt:

Betreffend die Beteiligung „***D KG u Mitb***“ war eine Beschwerde bei der Abgabenbehörde anhängig und erging am **18.09.2014** eine Beschwerdevorentscheidung zur Feststellung der Einkünfte 2007.

Am **19.05.2015** erließ die Abgabenbehörde den vorläufigen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2007 betreffend die Beteiligung „***F KG***“.

Im Jahr 2016 wurden bei 16 von 59 Beteiligungen Feststellungsbescheide für das Jahr 2007 erlassen, ua. am **22.09.2016** für die „***G KG***“ und am **25.11.2016** für die „***H KG***“.

2. Beweiswürdigung

Der vorliegende Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und den – in Wahrnehmung der amtswegigen Ermittlungspflicht - aus dem Abgabeninformationssystem des Bundes bezogenen Dokumenten.

Der in der Beschwerde als nichtig bezeichnete Feststellungsbescheid 2007 betreffend „***A KG***“ vom 23.07.2008 wurde nach eigener Sichtung im Abgabeninformationssystem des Bundes zahlenmäßig nicht korrigiert und die Zuweisung der Gewinn tangential entsprechend der eingereichten Erklärung vorgenommen. Der Bescheid ist mit dem Hinweis versehen, dass der Bescheid gegen alle Beteiligten wirkt, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO) und dass mit der Zustellung des Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gilt (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO). Die Adressierung des Feststellungsbescheides erfolgte ordnungsgemäß an den damaligen steuerlichen Vertreter/ Zustellbevollmächtigten. Es liegen daher keine Umstände vor, aus denen die Nichtigkeit des Grundlagenbescheides ersichtlich ist.

Das als Beschwerde titulierte Schreiben vom 15.01.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 14.12.2017, das von der Abgabenbehörde als ergänzender Schriftsatz zur Beschwerde gewertet wurde (VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085), bekämpft in weiterer Folge auch nur noch die Festsetzung der Einkommensteuer 2007 aufgrund eingetretener Verjährung. Darüber spricht die Beschwerdevorentscheidung vom 23.03.2018 ausführlich ab. Da nach gängiger Judikatur einer Beschwerdevorentscheidung Vorhaltscharakter zukommt und das Thema der Nichtigkeit des Grundlagenbescheides im Vorlageantrag seitens des Bf. nicht mehr aufgegriffen wurde, hat das Bundesfinanzgericht keine Zweifel an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes.

Die Erlassung des vorläufigen Einkommensteuerbescheides 2007 vom 28.10.2008 wurde seitens der Abgabenbehörde mit einem anhängigen offenen Rechtsmittel begründet. Im Abgabeninformationssystem des Bundes findet sich diesbezüglich ein Schreiben des Bf. vom 30.10.2017, das ua offene Beschwerdeverfahren zur Einkommensteuer 1994 – 1998, 1998 – 2001, 2002 – 2005 und 2006 urgirt. Umstände, die für das Vorliegen einer Ungewissheit im Tatsachenbereich sprechen, waren nicht ersichtlich.

Der Feststellungsbescheid 2007 betreffend „***A KG***“ vom 23.07.2008 wurde ebenfalls vorläufig erlassen. Diesbezüglich findet sich ein Aktenvermerk über in den Vorjahren anhängige

offene Rechtsmittel. Umstände, die für das Vorliegen einer Ungewissheit im Tatsachenbereich sprechen, waren nicht ersichtlich.

Die oben angeführten Verlängerungshandlungen in den Feststellungsverfahren wurden seitens des Bundesfinanzgerichts überprüft und werden entsprechend gewürdigt. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zum nichtigen Grundlagenbescheid

Die für die Entscheidung maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, lauten wie folgt:

§ 192. In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

§ 252 Abs. 1. Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

[...]

§ 253. Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

§ 295 Abs. 1. Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Änderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

[...]

Die vom Bf. eingebrachte Berufung (nunmehr Beschwerde) richtet sich gegen den vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23.03.2009. Diesen Bescheid änderte die Abgabenbehörde mit Bescheiden vom 25.06.2009, 08.07.2009, 27.09.2016 und 14.12.2017 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ab. Gegen den Bescheid vom 14.12.2017 brachte der Bf. mit Schreiben vom 15.01.2018 nochmals Beschwerde ein und begründete dies mit bereits eingetreten Festsetzungsverjährung der Einkommensteuer 2007.

Für den Fall, dass ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, soll nach § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch gegen den späteren Bescheid gerichtet gelten. Einen Anwendungsfall des § 253 BAO stellen nachträgliche Bescheidänderungen gemäß § 295 BAO dar (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 253 Rz 2). Gemäß § 323 Abs. 37 BAO ist die Bestimmung des § 253 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 am 1. Jänner 2014 in Kraft getreten und auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Die gegenständliche Berufung des Bf. gilt damit auch als gegen den Bescheid vom 14.12.2017 gerichtet. Da im Zeitpunkt der Einbringung der Beschwerde vom 15.01.2018 die ursprüngliche Beschwerde vom 27.04.2009 noch unerledigt war, ist die neu eingebrachte Beschwerde – nach gängiger VwGH-Judikatur – als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Beschwerde anzusehen (VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085). Die Beschwerde vom 27.04.2009, ergänzt durch den Schriftsatz vom 15.01.2018, gilt somit nach § 253 BAO als gegen den Bescheid vom 14.12.2017 gerichtet.

Der Bf. hat gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 Berufung erhoben, da er den zugrundeliegenden Feststellungsbescheid als nichtig ansah und überdies bereits Festsetzungsverjährung der Einkommensteuer 2007 eingetreten sei.

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein. So sollen Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Die Anfechtung eines Steuerbescheides, die lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrundeliegenden Feststellungsbescheides begründet ist, ist in der Sache abzuweisen (vgl. VwGH 23.03.2000, 2000/15/0001). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist. (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 252 Rz 3).

Wie bereits unter Punkt 2 ausgeführt, sind aus den vorgelegten Unterlagen keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass es sich bei dem Feststellungsbescheid 2007 betreffend „***A KG***“ vom 23.07.2008 um einen nichtigen Grundlagenbescheid handelt. Der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2007 ist daher dem Bf. gegenüber wirksam geworden, womit die Beschwerde abzuweisen wäre.

3.1.2. Zur Verjährung

Aufgrund des ergänzenden Schriftsatzes vom 15.01.2018 ist in weiterer Folge strittig, ob der am 14.12.2017 erfolgte Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO die bereits eingetretene Festsetzungsverjährung entgegensteht:

Einleitend ist festzuhalten, dass es sich bei den abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen um Normen des Verfahrensrechtes handelt, weshalb eine Änderung der Verjährungsbestimmungen bewirkt, dass ab dem Inkrafttreten die neue Rechtslage auch in Bezug auf Abgabensprüche, die vor Inkrafttreten dieser Verfahrensbestimmung entstanden sind, anzuwenden ist (vgl. VwGH vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0004).

Gemäß § 4 Abs. 2 lit a Z 2 BAO entsteht die zu veranlagende Abgabe [Einkommensteuer] mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Gemäß **§ 207 Abs. 2 BAO** beträgt die Verjährungsfrist betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer fünf Jahre, wobei **§ 208 Abs. 1 lit a BAO** den Beginn der Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenspruch entstanden ist, festlegt.

Abweichend von diesem Grundsatz beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO (vorläufige Abgabensfestsetzung) mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (**§ 208 Abs. 1 lit d BAO**).

§ 209 Abs. 1 BAO lautet auszugsweise:

„Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches 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. (...)“

Gemäß **§ 209 Abs. 3 BAO** verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches (absolute Verjährung). Abweichend davon verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Abgabensfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches (**§ 209 Abs. 4 BAO**).

Gemäß **§ 209a Abs. 1 BAO** steht einer Abgabensfestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Die Sondervorschrift des § 209a BAO setzt auch die absolute Verjährung außer Kraft (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0182).

Hängt eine Abgabensfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht der

Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde (**§209a Abs. 2 BAO**).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage stellt sich die Verjährung in den von der Beschwerde als verjährt gerügtem Jahr 2007 wie folgt dar:

§ 200 BAO erlaubt die vorläufige Abgabefestsetzung, wenn Ungewissheiten im Tatsachenbereich bestehen. Liegt ausschließlich eine Ungewissheit hinsichtlich der Lösung einer Rechtsfrage vor, begründet dies keine Ungewissheit iSd § 200 BAO (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123) und rechtfertigt keine vorläufige Bescheiderlassung (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 200 Rz 1 und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Wird ein Abgabebescheid vorläufig erlassen, obwohl keine Ungewissheit vorliegt, gilt ebenso § 208 Abs. 1 lit d BAO. Nach wiederholter Rechtsprechung des VwGH kann die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit d BAO keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabebescheides beginnen (VwGH 28.01.2015, 2010/13/0192; 27.02.2014, 2010/15/0073 mwN). Die Ungewissheit wird in solchen Fällen als im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung als „beseitigt“ angesehen (VwGH 25.11.2020, 2007/15/0061 und VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153). Folglich beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde.

Nichts anderes gilt im Falle der Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides: Nach VwGH 29.01.2015, 2012/15/0121 (ebenso VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153) wirkt sich die Vorläufigkeit eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) auch auf hiervon abgeleitete Abgabebescheide aus, selbst wenn diese endgültig erlassen wurden. Daher beginnt auch 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.

Im vorliegenden Fall kann nicht vom Vorliegen einer Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO bei Erlassung des vorläufigen Einkommensteuerbescheides ausgegangen werden. Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt, dass der Grund für die vorläufige Veranlagung, anhängige Rechtsmittelverfahren in den Jahre 1994 – 2006 waren. Eine Ungewissheit im Tatsachenbereich ist nicht ersichtlich.

Der Einkommensteuerbescheid 2007 wurde am 28.10.2008 vorläufig erlassen und ist in Rechtskraft erwachsen. Die fünfjährige Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer 2007 beginnt daher gemäß § 208 Abs. 1 lit d BAO mit Ablauf des Jahres 2008 zu laufen und endet – sofern keine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurde – mit Ablauf des Jahres 2013.

Wie den obigen Feststellungen zu entnehmen ist, ergingen während dieser fünfjährigen Festsetzungsverjährung mehrere gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide (25.06.2009 und 08.07.2009), wodurch sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 1. Satz BAO um ein weiteres Jahr, somit bis zum Ablauf des Jahres 2014 verlängert hat. Diese Ansicht teilt auch der Bf. in seinem Vorlageantrag.

Der VwGH hat wiederholt ausgesprochen, dass sich das Feststellungsverfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnitts der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten darstellt und sich dort rechtskräftig ausgesprochene Vorläufigkeiten und Amtshandlungen auf das Einkommensteuerverfahren durchschlagen. Aus diesem Zusammenhang von Feststellungs- und Einkommensteuerverfahren ergibt sich somit auch, dass Amtshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften geeignet sind, die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der Beteiligten zu unterbrechen (VwGH 22.11.2001, 98/15/0056 mit Verweis auf VwGH 95/14/0021).

Nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens und insbesondere auch die Erlassung der in Betracht kommenden Feststellungsbescheide haben für die Abgaben, derentwegen die Feststellung zu erfolgen hat, verjährungsfristverlängernde Wirkung (VwGH 25.05.2022, Ra 2022/15/0001; *Ellinger ua*, BAO³, § 209 Rz 5). Dies gilt selbst dann, wenn eine als Feststellungsbescheid intendierte und tatsächlich zugegangene Erledigung aus rechtlichen Gründen (etwa einer Fehlbezeichnung des Bescheidadressaten) keine rechtliche Wirkung als Feststellungsbescheid entfaltet (VwGH 10.03.2023, Ra 2022/15/0077; 25.05.2022, Ra 2022/15/0001 mit weiteren Hinweisen auf VwGH 18.07.2022, 2002/16/0159, VwGH 29.09.1982, 0201/80 und VwGH 27.09.2012, 2009/16/0185).

Vor diesem Hintergrund ist auch die zur „***D KG u Mitb***“, an der der Bf. beteiligt ist, erlassene Beschwerdeentscheidung vom 18.09.2014 zur Feststellung der Einkünfte 2007 zu sehen. Sie bewirkt eine Verlängerung der Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2007 um ein weiteres Jahr und somit bis zum Ablauf des 31. Dezember 2015.

Am 19.05.2015 setzte die Abgabenbehörde wiederum eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 2. Satz BAO, indem sie einen vorläufigen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2007 betreffend die Beteiligung „***F KG***“ erließ. Wie bereits oben mit Verweis auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung dargelegt, haben auch Amtshandlungen im Feststellungsverfahren Durchschlagswirkung auf das Einkommensteuerverfahren und sind zu berücksichtigen. Die Verjährungsfrist verlängerte sich dadurch bis zum Ablauf des Jahres 2016.

Wie zuvor festgestellt, erging im Jahr 2016 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2007 (27.09.2016). Ebenso wurden im Jahr 2016 bei 16 von 59 Beteiligungen Feststellungsbescheide für das Jahr 2007 erlassen, ua. am 22.09.2016 für die „***G KG***“ und am 25.11.2016 für die „***H KG***“. All diese seitens der Abgabenbehörde

gesetzten nach außen erkennbaren Amtshandlungen trugen wiederum zu einer neuerlichen Verlängerung der Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 2. Satz BAO bis zum Ablauf des Jahres 2017 bei.

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

Im vorliegenden Fall ist grundsätzlich die nach § 209 Abs. 4 BAO auf 15 Jahre verlängerte absolute Verjährungsfrist anwendbar, da bezüglich der Einkommensteuer am 28.10.2008 ein rechtskräftiger Erstbescheid für das Jahr 2007 ergangen ist, der als „gem. § 200 (1) BAO vorläufiger Bescheid“ bezeichnet worden ist. Nach der VwGH-Rechtsprechung ist auch von einer Anwendbarkeit des § 209 Abs. 4 auszugehen, wenn ein vorläufiger Abgabenbescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO bestanden hat (vgl. VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 209 Anm 41).

Nach § 323 Abs. 27 BAO ist (der mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 eingeführte) § 209 Abs. 4 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist, folglich auch in Bezug auf das Jahr 2007.

Der mit 14.12.2017 datierte, nunmehr angefochtene, auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2007 erging somit innerhalb der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 4 BAO.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Ergänzender Hinweis:

§ 209a Abs. 1 BAO sieht vor, dass eine Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat - auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid - sogar nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen darf.

Da die Beschwerde über den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23.03.2009 bereits seit dem 27.04.2009 anhängig war und sich gemäß § 253 BAO auch gegen die nachfolgenden Bescheidänderungen aufgrund § 295 BAO richtet, würde selbst der Eintritt der Verjährung gemäß § 209a Abs. 1 BAO der Abgabefestsetzung nicht entgegenstehen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Das Bundesfinanzgericht ist danach berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Dabei hat das

Bundesfinanzgericht nach der Sach- und Rechtslage zu entscheiden, die im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegt und somit auch jene Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts dem Rechtsbestand angehören (VwGH 18.12.2019, Ra 2019/15/0154).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass infolge der zwischenzeitlich ergangenen Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 20.04.2023 hinsichtlich des Feststellungsbescheides 2007 vom 09.01.2018 zu „***A KG***“ mit der die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde und des - wie bereits oben festgehalten - in Rechtskraft erwachsenen Feststellungsbescheides vom 12.12.2017 zu „***D KG u Mitb***“, inhaltlich spruchgemäß wie mit Bescheid vom 14.12.2017 abzusprechen wäre.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wird keine Rechtsfrage aufgeworfen, der im Sinne des Art 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt: Sofern die vorliegende Entscheidung Rechtsfragen (Beginn der Verjährung bei vorläufigen Bescheiden; verjährungsfristverlängernde Wirkung von Amtshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften; Beachtung jener Feststellungsbescheide, die zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes dem Rechtsbestand angehören) zu beurteilen hatte, wurde im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur entschieden. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 31. August 2023