

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Steuerberater_A, über die Beschwerde vom 29. Juni 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes_A, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 30. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009, Steuernummer_1, zu Recht erkannt:

A.) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

A.) Verfahrensgang:

A.1.) Der Beschwerdeführer war im strittigen Jahr 2009 Kommanditist bei den Gesellschaften Gesellschaft_A (vormals Gesellschaft-A, siehe den vorliegenden Firmenbuchauszug zu FN_1 vom 14. November 2023) und Gesellschaft_B (siehe den vorliegenden Firmenbuchauszug zu FN_2 vom 13. Februar 2020).

Auf Basis der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes_B zu der Gesellschaft Gesellschaft-A vom 14. Februar 2018 änderte das Finanzamt_A, nunmehr Finanzamt Österreich, gemäß § 295 Abs. 1 BAO den Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers für das Jahr 2009 mit der Begründung ab, die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides schlage auf den davon abgeleiteten Abgabenbescheid durch, weshalb die Ersetzung des Bescheides nach den Verjährungsbestimmungen der BAO (§§ 207 bis 209a BAO) geboten gewesen wäre (Einkommensteuerbescheid 2009 mit Ausfertigungsdatum 30. Mai 2018).

A.2.) Der Beschwerdeführer begründete seine gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 fristgerecht erhobene Beschwerde vom 29. Juni 2018 ua. damit, die Ansicht der Abgabenbehörde, die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides schlage auf den abgeleiteten Abgabenbescheid durch, sei zu verwerfen. Es gelte nämlich Folgendes: Die Verjährungsfrist betrage für die

Einkommensteuer gem. § 207 Abs. 2 BAO grundsätzlich fünf Jahre. Dies gelte auch dann, wenn eine Veranlagung vorläufig erfolgt sei. Nur für den Sonderfall, dass eine bestehende Ungewissheit beseitigt werde, sehe § 209 Abs. 4 BAO vor, dass diesfalls das Recht zur Abgabefestsetzung erst spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches verjähre. Da nur etwas beseitigt werden könne, dass bestanden habe, könne § 209 Abs. 4 BAO nur dann anwendbar sein, wenn tatsächlich eine Ungewissheit bestanden habe. Wäre hingegen ein vorläufiger Abgabenbescheid erlassen worden, obwohl keine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO bestanden habe, so sei § 209 Abs. 4 BAO nicht anwendbar. Den verfahrensgegenständlichen vorläufigen Feststellungen würden Abgabenprüfungen samt anschließenden Beschwerdeverfahren bei den Gesellschaften (für die Jahre 2000 bis 2004) zugrunde liegen. Die Feststellungsbescheide für die Jahre 2009 seien mit dem Verweis, dass der „Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig“ sei, vorläufig ergangen. Nach Ergehen der Berufungsentscheidungen des UFS (Zurückweisungen der Berufungen als unzulässig) habe das Finanzamt am 8. Juli 2013 endgültige Feststellungen für die Jahre 2001 bis 2005 erklärungsgemäß vorgenommen. Die strittigen Rechtsansichten seien von der Abgabenbehörde somit richtigerweise bereits spätestens im Jahr 2013 aufgegeben worden. Folglich seien diese Fragen auch kein Thema im Rahmen der im Jahr 2017 begonnen Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2010 gewesen. Die bescheidmäßige Umsetzung der neuen Prüfungsfeststellungen sei daher mangels Wegfalls einer Ungewissheit korrekterweise nicht durch eine Endgültigerklärung des vorläufigen Feststellungsbescheides 2009, sondern in einem neuen Sachbescheid im wiederaufgenommenen Verfahren bescheidmäßig umgesetzt worden. Es könne daher überhaupt keine Rede davon sein, dass die bekämpfte Einkommenveranlagung 2009 Ausfluss einer Beseitigung einer Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO sei. Folglich könne aber auch die fünfzehnjährige Verjährungsfrist des § 209 Abs. 4 BAO zweifelsfrei nicht zur Anwendung kommen.

A.3.) Das Finanzamt_A wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. Jänner 2020 die Beschwerde als unbegründet ab und führte hierzu ua. an, der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2009 sei am 30. Mai 2018 als abgeleiteter Bescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO zwingend auf Grundlage des Feststellungsbescheides ergangen. Dabei gelte auch die verlängerte Verjährungsfrist des § 209 Abs. 4 BAO von 15 Jahren, wenn durch den Grundlagenbescheid im Feststellungsverfahren eine Vorläufigkeit beseitigt werde. Über die vorhandene „Vorläufigkeit“ bzw. deren Beseitigung sei materiellrechtlich im zugrundeliegenden Feststellungsverfahren abzusprechen. Im formalen Bereich könne die Ungewissheit beseitigt werden durch eine endgültige Festsetzung oder eine Endgültigerklärung (Ritz zu § 200, Rz 8). Dies sei im Feststellungsverfahren der Gesellschaft „Gesellschaft_A durch endgültigen Feststellungsbescheid für 2009 gem. § 303 Abs. 1 BAO (mit Datum 14. Februar 2018) erfolgt. Über die Beseitigung einer Ungewissheit spreche formal nur jener Rechtsakt ab, bei dem erstmalig im Spruch des Bescheides die Vorläufigkeit nicht mehr enthalten sei.

Der Beschwerdeführer beehrte mit Eingabe vom 6. Februar 2020 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte hierzu ergänzend vor, im Feststellungsverfahren sei es nachweislich zu keiner Endgültigerklärung des vorläufigen Bescheides iSd § 200 Abs. 2 BAO aufgrund des Wegfalls einer Ungewissheit gekommen. Der vorläufige Bescheid sei vielmehr in Folge des wiederaufgenommenen Verfahrens aus dem Rechtsbestand beseitigt worden. Grund für diese (zwingende und richtige) Vorgangsweise des Finanzamtes_B sei gewesen, dass keine Ungewissheit iSd § 200 BAO vorgelegen sei, die wegfallen hätte können. Entgegen der Annahme des Finanzamtes_A sei es am 14. Februar 2018 zu keinem Ersatz eines vorläufigen durch einen endgültigen Bescheid gem. § 200 Abs. 2 BAO gekommen. Folglich fände auch die fünfzehnjährige Verjährungsfrist des § 209 Abs. 4 BAO keine Anwendung. Durch die Aufhebung des vorläufigen Feststellungsbescheides gemäß § 303 BAO sei auch die seinerzeit ausgesprochene Vorläufigkeit beseitigt worden. Zum Abspruch über die Verjährung im Einkommensteuerverfahren sei auch die Annahme in der Beschwerde-vorentscheidung unrichtig, dass „über die vorhandene „Vorläufigkeit“ bzw. deren Beseitigung... materiellrechtlich im zugrundeliegenden Feststellungsverfahren abzusprechen... sei“. In den auf den Gesellschaftsebenen geführten Beschwerdeverfahren würden weder vorläufige noch gem. § 200 Abs. 2 BAO als endgültig erklärte Bescheide bekämpft werden. Diese Beschwerden würden vielmehr die Frage der gesetzkonform begründeten Wiederaufnahmebescheide sowie der Höhe der Betriebsausgaben im wiederaufgenommenen Verfahren betreffen. Dem konkreten Fall würde kein mangelhaft begründeter vorläufiger Bescheid, sondern ein ohne Grund (somit zu Unrecht) vorläufig erlassener Feststellungsbescheid zugrunde liegen. Nach der Judikatur des VwGH und des Bundesfinanzgerichtes sei zwischen „Ungewissheiten im Tatsachenbereich“ und „Ungewissheiten bei der Lösung einer Rechtsfrage zu unterscheiden“. Die Ungewissheit, „wie die strittige Rechtsfragen von der Rechtsmittelbehörde und letztlich von Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts gelöst werden würden“, rechtfertige eine bloß vorläufige Bescheiderlassung nicht. Im Falle keiner vorliegenden Ungewissheit im Tatsachenbereich beginne die Verjährungsfrist diesfalls mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen worden wäre. § 209 Abs. 4 BAO gelte nur für den Ersatz eines vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen Bescheid (somit nur für den Fall des § 200 Abs. 2 BAO), nicht jedoch für auf andere Verfahrenstitel gestützte Abänderungen des vorläufigen Bescheids, daher auch nicht für amtswegige Wiederaufnahmen des Verfahrens“ (Verweis auf Ritz, BAO⁶, § 209 Tz 55 mwN). Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2009 sei daher im Jahr 2018 nach der Grundregel des § 209 Abs. 1 BAO (fünfjährige Verjährungsfrist) zweifelsfrei bereits verjährt.

A.4.) Über Vorhalte des Bundesfinanzgerichtes vom 29. November 2023, 22. Jänner 2024 und 9. Februar 2024 führte die Abgabenbehörde – nach den Stellungnahmen vom 20. Dezember 2023 und 8. Februar 2024 – in der Stellungnahme vom 19. März 2024 schlussendlich ergänzend aus, unstrittig sei, dass die Feststellungsbescheide ua. für das Jahr 2009 zu den Unternehmen „Gesellschaft_B und „Gesellschaft-A, an welchen der Beschwerdeführer beteiligt sei, vorläufig ergangen seien. Als Vorläufigkeitsgrund sei ausgeführt worden, dass ein Rechtsmittelverfahren

bei beiden Gesellschaften anhängig sei und dass dadurch der Abgabenanspruch noch nicht in voller Höhe feststehe. Die anhängigen Rechtsmittelverfahren seien mit Berufungsentscheidungen des UFS im Jahr 2012 beendet worden. Anzumerken sei aber, dass wenn ausschließlich eine Ungewissheit hinsichtlich der Lösung einer Rechtsfrage vorliege, dies keine Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO begründe (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123). In den Fällen, in jenen ein vorläufiger Bescheid erlassen worden wäre, ohne einer Ungewissheit im Tatsachenbereich, beginne die Festsetzungsverjährung in dem Jahr an zu laufen, in dem der entsprechende Bescheid erlassen werde (VwGH 6.11.2023, Ra 2021/16/0085). Im strittigen Jahr 2009 seien ein vorläufiger Bescheid am 20. Oktober 2010 („Gesellschaft_B) und einer am 13. Mai 2011 („Gesellschaft-A) erlassen worden. Die Frist des Rechts zur Festsetzung von Abgaben habe mit Ablauf des Jahres 2011 begonnen und wäre grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2016 verwirkt worden. Verlängerungshandlungen seien jene Amtshandlungen, welche nach außen erkennbar seien. Durch die Bescheiderlassung sei eine solche Amtshandlung für das Jahr 2009 vollzogen worden, was eine Verlängerung der Festsetzungsverjährung bis zum Ablauf des Jahres 2017 rechtfertige (§ 209 BAO). Im Jahr 2017 seien Außenprüfungen bei beiden Festlegungsakten angemeldet und auch tatsächlich begonnen worden. Prüfungsbeginn laut Prüfungsauftrag sei der 13. September 2017 bzw. 10. Oktober 2017 gewesen. Ebenfalls seien die entsprechenden Schlussbesprechungen noch im Jahr 2017 abgehalten worden; die entsprechenden Niederschriften würden mit 27. November 2017 bzw. 19. Dezember 2017 datieren. Dies seien nach außen erkennbare Amtshandlungen, welche eine Verlängerung der Festsetzungsverjährung bis zum Ablauf des Jahres 2018 rechtfertigen würden. Der strittige Bescheid betreffend 2009 vom 30. Mai 2018 wäre demnach innerhalb der Festsetzungsverjährung und innerhalb der absoluten Verjährung (2019) erlassen worden.

A.5.) Über Vorhalte des Bundesfinanzgerichtes vom 20. Dezember 2023 und 19. März 2024 brachte der Beschwerdeführer hierzu – nach der Stellungnahme vom 17. Jänner 2024 – abschließend replizierend im Schreiben vom 16. April 2024 vor, nach Ansicht des Finanzamts sei durch „die Bescheiderlassung“ während der laufenden Verjährungsfrist noch keine Verjährung eingetreten. Welcher Bescheid hier angesprochen werde, sei unklar. Sollte einer der vom Finanzamt zuvor erwähnten Feststellungsbescheide vom 20. Oktober 2010 bzw. 13. Mai 2011 gemeint sein, werde dieser Rechtsansicht entgegengetreten. Durch die unbegründet verfügte Vorläufigkeit des Feststellungsbescheids vom 20. Oktober 2010 habe die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2010 zu laufen begonnen und hätte somit am 31. Dezember 2015 geendet. Durch die in der fünfjährigen Verjährungsfrist erfolgte Erlassung des Feststellungsbescheids vom 13. Mai 2011 habe sich die Verjährungsfrist nur um ein weiteres Jahr und somit bis zum Ablauf des Jahres 2016 verlängert. Allerdings habe durch die am 13. Mai 2011 neuerlich unbegründete vorläufige Veranlagung die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2011 neu zu laufen begonnen. Die „neue“ fünfjährige Verjährungsfrist umfasse somit ebenfalls nur die Jahre bis 2016. Da es in den Jahren 2012 bis 2016 keine weiteren Amtshandlungen

gegeben habe und die Außenprüfungen erst im Jahr 2017 angemeldet worden seien, sei die fünfjährige Verjährungsfrist für das Jahr 2009 somit bereits am 31. Dezember 2016 abgelaufen.

B.) Sachverhalt:

B.1.) Der Beschwerdeführer ist als Kommanditist bei der „Gesellschaft-A (früher „Gesellschaft-A, siehe Firmenbuchauszug vom 14. November 2023, FN_1) und „Gesellschaft_B (siehe Firmenbuchauszug vom 13. Februar 2020, FN_2) beteiligt.

Das Finanzamt:B veranlagte den Beschwerdeführer mit Bescheid vom 21. November 2014 zur Einkommensteuer für das Jahr 2009.

B.2.) Das Finanzamt_B stellte die Einkünfte der „Gesellschaft-A für das Jahr 2009 bescheidmäßig vorläufig fest (siehe den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 mit Ausfertigungsdatum 13. Mai 2011). Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Das Bundesfinanzgericht vermag keine Feststellung zu treffen, demzufolge dem Feststellungsbescheid für 2009 (mit Ausfertigungsdatum 13. Mai 2011) eine Ungewissheit iSd § 200 BAO zugrunde lag.

Die Großbetriebsprüfung_A führte im Jahr 2017 im Auftrag des Finanzamtes_B bei der „Gesellschaft-A eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Umsatzsteuer und Einheitliche Gewinnfeststellung für die Jahre 2005 bis 2010 durch (siehe den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung, ABNr._1); die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung fand am 19. Dezember 2017 statt (siehe die Niederschrift vom 19. Dezember 2017, ABNr._1). In Folge der abgabenbehördlichen Feststellungen nahm das Finanzamtes_B das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften bescheidmäßig wieder auf und erließ einen neuen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 (siehe die Bescheide mit Ausfertigungsdatum 14. Februar 2018).

B.3.) In Folge obiger bei der Gesellschaft ergangenen bescheidmäßigen Feststellungen erließ das Finanzamt_A beim Beschwerdeführer gemäß § 295 Abs. 1 BAO einen neuen abändernden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 (mit Ausfertigungsdatum 30. Mai 2018). Begründend führte die Abgabenbehörde unter Verweis auf die durchschlagende Wirkung der Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides auf den abgeleiteten Abgabenbescheid aus, dass die Ersetzung des Bescheides nach den Verjährungsbestimmungen der BAO (§§ 207 bis 209a BAO) geboten gewesen wäre.

Der Beschwerdeführer erhob mit Eingabe vom 29. Juni 2018 fristgerecht Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009, welche vom Finanzamt_A mit Beschwerde-

vorentscheidung vom 27. Jänner 2020 als unbegründet abgewiesen wurde. Der Abgabepflichtige beantragte mit Schreiben vom 6. Februar 2020 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

C.) Beweiswürdigung:

Der streitwesentliche Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen.

Der vom Beschwerdeführer eingewendete Umstand, dass dem Feststellungsbescheid 2009 der „Gesellschaft_A (mit Ausfertigungsdatum 13. Mai 2011) kein Grund für eine Vorläufigkeit iSd § 200 BAO zugrunde lag, wurde von der Abgabenbehörde in der Stellungnahme vom 19. März 2024 schließlich selbst eingestanden. Eine Ungewissheit hinsichtlich der Lösung einer Rechtsfrage begründet keine Ungewissheit iSd § 200 BAO (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123). Das Bundesfinanzgericht konnte sohin aufgrund der vorliegenden Aktenlage keine Feststellung treffen, demzufolge der Feststellungsbescheid für 2009 (mit Ausfertigungsdatum 13. Mai 2011) zutreffend als vorläufig iSd § 200 BAO ergangen ist.

D.) Rechtslage:

D.1.) Gemäß § 4 Abs. 2 lit a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Abgabe grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

D.2.) Gemäß § 207 Abs. 2 erster Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. In den Fällen des § 200 BAO beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Feststellungsbescheide sowie Amtshandlungen im Feststellungsverfahren für abgeleitete Abgaben auch verjährungsfristverlängernd (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059-0061; VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212). Gewinnfeststellungsbescheide stellen hinsichtlich der Einkommensteuer der Beteiligten Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO dar. Da nicht nur Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften, sondern bereits entsprechende Prüfungsaufträge und Prüfungshandlungen auf die Geltendmachung von bestimmten Einkommensteueransprüchen gerichtet sind,

bilden auch solche innerhalb der Verjährungsfrist gesetzten entsprechenden Handlungen Unterbrechungshandlungen hinsichtlich der Einkommensteuer (siehe auch Ritz/Koran, BAO⁷, § 209 Rz 9, 12, 16ff).

Gemäß § 209 Abs. 3 erster Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Abweichend von Abs. 3 verjährt nach § 209 Abs. 4 BAO das Recht, eine gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Die fünfzehnjährige absolute Verjährungsfrist gilt nur dann, wenn eine gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO durch eine endgültige Festsetzung ersetzt wird. Ebenso wie in § 200 Abs. 2 BAO kann nur etwas beseitigt werden, was bestanden hat; dies spricht dafür, dass § 209 Abs. 4 BAO nur dann anwendbar ist, wenn tatsächlich eine Ungewissheit bestand (Keppert, SWK 2011, T 15; Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger, Betriebsprüfung I, C 3, § 207-209a BAO, Abschn 3.9.; Ritz/Koran, BAO⁷, § 209 Rz 53f).

Nach VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153, gilt § 209 Abs. 4 BAO nicht nur für den Ersatz des vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen Bescheid (somit für den Fall des § 200 Abs. 2 BAO), sondern auch für auf andere Verfahrenstitel gestützte endgültige Festsetzungen (wie zB im Wege amtswegiger Wiederaufnahmen).

D.3.) 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 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.

Ein vorläufiger Bescheid ist als solcher zu bezeichnen (VwGH 20.2.1992, 90/16/0170; VwGH 13.5.2004, 2001/16/0565). Die Bezeichnung als vorläufig ist Spruchbestandteil (VwGH 30.7.1992, 89/17/0072; VwGH 17.2.2000, 99/16/0090; VwGH 28.2.2012, 10/15/0164).

Auf Feststellungsbescheide finden gemäß § 190 Abs. 1 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Feststellungsbescheide können daher vorläufig erlassen werden.

Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist nach Abs. 2 leg.cit. 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.

Das Verfahren nach § 188 BAO stellt sich als Bündelung eines Ausschnitts 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 Gewinns bzw. Überschusses aufgrund vorübergehender Hindernisse nicht ermittelt werden kann, steht der Anteil am Gewinn bzw. Überschuss der einzelnen Beteiligten nicht fest. Diese Ungewissheit kommt bereits 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 und der davon abgeleitete Bescheid – im Hinblick auf § 295 BAO – endgültig erlassen wurde (VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121; VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153; Ellinger/Sutter/ Urtz, BAO³ § 208 Anm. 4). Die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides schlägt daher auf den abgeleiteten Bescheid durch und zwar auch dann, wenn dieser vorher endgültig erlassen wurde (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 herrschenden 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 (VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073; VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153).

E.) Erwägungen:

Aus obigen Ausführungen ergibt sich, dass für den Beginn und damit den Lauf der Verjährungsfrist für das streitgegenständliche Einkommensteuerverfahren 2009 die beschriebene Durchschlagswirkung einer vorläufigen Feststellung durch § 208 Abs. 1 lit. d BAO zeitlich befristet ist, wonach die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO kann jedoch keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen (VwGH 23.6.1998, 98/14/0069; VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153).

Im vorliegenden Fall bestand jedoch keine Ungewissheit, weshalb die fünfjährige Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2009 mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheides betreffend die „Gesellschaft-A, sohin mit Ablauf des Jahres 2011, begann (Bescheidausfertigungsdatum 13. Mai 2011). Die Verjährungsfrist wurde in Folge gemäß § 209 Abs. 1 BAO durch den im Veranlagungsverfahren des Beschwerdeführers erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 (mit Ausfertigungsdatum 21. November 2014) vorerst um ein Jahr bis Ende 2017, sodann durch die – als Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers zu qualifizierenden – im Jahr 2017 vorgenommenen Prüfungshandlungen und Schlussbesprechung (am 19. Dezember 2017) im Feststellungsverfahren der „Gesellschaft-A um ein weiteres Jahr bis Ende 2018 verlängert. Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid für 2009 erging mit Ausfertigungsdatum 30. Mai 2018 und damit innerhalb der Festsetzungsverjährung (§ 207 BAO iVm § 209 Abs. 1 BAO) und innerhalb der absoluten Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO (Ende der absoluten Verjährung im Jahr 2019).

Entgegen der Beschwerdeausführungen ist im vorliegenden Fall keine Verjährung eingetreten, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

F.) 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.

Nachdem die Beschwerde keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 30. April 2024