

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Name des Richters*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 5. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2010 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdeverentscheidung vom 18. April 2018 abgeändert und die Einkommensteuer wie in der Beschwerdeverentscheidung vom 18. April 2018 festgesetzt mit - **€ 1.887,15**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdeverentscheidung vom 18. April 2018 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Bf1 (in der Folge als Beschwerdeführer „Bf.“ bezeichnet) erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr 2010 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 09. März 2011 wurden insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb von - € 9.756,05 aus der damaligen ***KG Name alt*** (nunmehr ***KG Name neu***, FN ***Firmenbuch-Nr.***) berücksichtigt.

Der Bf. war an dieser KG im beschwerdegegenständlichen Jahr 2010 mit einer Haftsumme von € 3.100,00 als Kommanditist beteiligt. Der „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem.

§ 188 BAO 2010“ betreffend die ***KG Name alt*** vom 14. Juli 2011, mit welchem ob dem Bf. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -€ 9.756,05 festgestellt wurden, erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO als vorläufiger Bescheid und erwuchs in Rechtskraft. Eine Begründung - insbesondere in Ansehung der einen Bestandteil des Spruches des Bescheides darstellenden Vorläufigkeit des Bescheides - enthielt dieser Bescheid nicht.

Mit dem Geschäftsfall 17 wurde am 08.08.2015 die Rechtsnachfolge der ***Rechtsnachfolger-GmbH*** (FN ***Firmenbuch-Nr2***) unter anderem nach dem Bf. ins Firmenbuch eingetragen.

Mit Bescheid vom 04. Dezember 2017 erließ das Finanzamt betreffend die ***KG Name alt*** einen neuen „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010“, mit welchem unter anderem dem Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 0,00 zugewiesen wurden. Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet *„Gem. § 4 Abs. 3 LiebhabereiVO ist bei Personengesellschaften neben der Frage, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinne der zit. VO zu beurteilen ist, auch zu prüfen, ob jeweils auch bei den einzelnen Gesellschaftern Liebhaberei im Sinne der zit. VO vorliegt. Durch die Übertragung der Kommanditanteile liegt ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, in welchem jedoch sämtliche Kommanditisten insgesamt einen Gesamtverlust erzielt haben. Es liegt daher Beteiligungsliebhaberei im Sinne der LiebhabereiVO vor. Im Zuge der Erlassung des endgültigen Bescheides waren daher die Anteile der Kommanditisten mit 0,- festzusetzen.“* und erging dieser Bescheid endgültig im Sinne des § 200 Abs. 2 BAO.

Auf Grundlage dieses endgültigen Feststellungsbescheides vom 04. Dezember 2017 wurde ob dem Bf. am 05. Jänner 2018 ein neuer Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen, mit dem der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 02. August 2011 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert wurde. In diesem Einkommensteuerbescheid 2010 vom 05. Jänner 2018 waren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 ausgewiesen worden und errechnete sich aus diesem Bescheid eine Einkommensteuer von € 1.097,82 und verglichen mit dem Einkommensteuerbescheid 2010 vom 02. August 2011 eine Nachforderung von insgesamt € 3.561,00.

Am 02. Februar 2018 bracht der Bf. fristgerecht eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 05. Jänner 2018 und den Anspruchszinsenbescheid von demselben Tag ein und führte begründend aus:

*„Mit im Betreff Einkommensteuerbescheid 2010 vom 5.1.2018 wurde aufgrund der Änderung der Ergebnisuweisung der ***KG Name alt*** (Steuernummer ***St-Nr.4***) das Einkommen in Abänderung des ursprünglichen, nicht vorläufigen Einkommensteuerbescheides vom 2.8.2011 mit ? 22.054,49 statt mit ? 12.287,44 festgesetzt. Gleichzeitig wurden mit Bescheid gleichen Datums Anspruchszinsen in Höhe von ? 301,31 vorgeschrieben.*

Gegen beide Bescheide erhebe ich innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde, mit dem Begehren die Festsetzungen des Bescheides vom 2.8.2011 wieder in Kraft zu setzen, da

meines Erachtens aufgrund des Ablaufes der Frist für die Bemessungsverjährung der auch durch die Änderung einer Ergebnisuweisung der nicht vorläufige ursprüngliche Bescheid nicht mehr abgeändert werden kann.

Ich beantrage gleichzeitig die Einhebung der Nachforderung in Höhe von ? 3.560,96 und der oben erwähnten Anspruchszinsen bis zur Entscheidung über diese Beschwerde auszusetzen.

Für den Fall, dass meinem oben erwähntem Begehren nicht statt gegeben wird, stelle ich den Antrag, die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit statt mit ? 8.178.- mit 0 und daher das Einkommen mit ? 13.876,49 festzusetzen.

Bezüglich der Begründung zum Alternativbegehren wird auf die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014 verwiesen.“

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 18. April 2018 wurde dem Begehren, wieder den vorläufigen Feststellungsbescheid vom 14 Juli 2011 als Grundlage des Einkommensteuerbescheid heranzuziehen, nicht entsprochen, jedoch wurde das Alternativbegehren, die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit € 0,-- festzusetzen, berücksichtigt. Diese BVE vom 18. April 2018 wurde begründet wie folgt:

„Gemäß § 188 Abs. 1 BAO ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO zielt unzweifelhaft primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab (VwGH 24.02.1999, 98/13/0235).

Da gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO in den Fällen des § 200 die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, beginnt, erweist sich die Erlassung der bekämpften Bescheide als rechtmäßig.

Die Verjährungsfrist beträgt zufolge § 207 Abs. 2 erster Satz BAO im Falle der Einkommensteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328).

Im gegenständlichen Fall wurde die Ungewissheit vom 14.07.2011 durch die Endgültig-erklärung der vorläufigen Festsetzung per 04.12.2017 betreffend das Jahr 2010 beseitigt.

*Das jeweilig zuständige Finanzamt ist an die Mitteilung über die Feststellung gebunden. Die mitgeteilten Einkünfte waren daher gem. § 295 Abs. 1 BAO entsprechend der Mitteilung vom 04.12.2017 (***KG Name alt***, Stnr. ***St-Nr.4***, 2010 in Höhe von € 0,00) abzuändern. Demnach war die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.*

Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wurden nun mit € 0,00 in Ansatz gebracht.“

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid wurde mit BVE vom 07. August 2018 als unbegründet abgewiesen. Diese abweisende BVE betreffend die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid wurde nicht bekämpft und erwuchs in Rechtskraft.

Am 18. Mai 2018 wurde fristgerecht der Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid gestellt. Der Bf. führte im Vorlageantrag selbst und in einem gleichzeitig mit dem Vorlageantrag eingebrachten Schriftsatz das Nachstehende begründend aus (Vorlageantrag): *„Mit Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 BAO vom 2.2.2018 wurde meiner Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften vom 5.1.2018 nur teilweise stattgegeben. Da ich die Begründung für diese teilweise Abweisung als rechtlich nicht haltbar erachten, stellen ich nunmehr im Sinne der Rechtsmittelbelehrung den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Eine Untermuerung meiner Rechtsmeinung erfolgt in einem gesonderten Schriftsatz.*

P.S. Die Einreichung unseres Vorlageantrages erfolgt unter sonstige Anbringen und Anfragen, da das eigentlich in FAOnline für Vorlagenantrage zur Verfügung stehende Tool eine Eingabe für das Jahr 2010 nicht erlaubt.“

Ergänzender Schriftsatz: *„Schriftsatz zu den Vorlageanträgen zu Steuernummer ***St-Nr.4*** vom 2.2.2018 und zu den Steuernummern ***St-Nr.2*** und ***St-Nr3*** vom 18.5.2016 Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5.1.2018 und vom 19.4.2018 wurde unser Begehren, die laut unserer Erklärung ursprünglich vorgenommene Festteilung der Einkünfte der ***KG Name alt*** und auch die in der Folge unter Berücksichtigung der Ergebnisuweisungen erlassenen Einkommensteuerbescheide wegen Bemessungsverjährung nicht abzuändern, nicht Folge geleistet. Wir haben nunmehr den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht gestellt.*

*Es ist festzuhalten, dass eine Verjährung auch bei der Erlassung vorläufiger Bescheide möglich und unseres Erachtens auch hier gegeben ist. Dies haben wir in unserer Beschwerde gegen den geänderten Bescheid über die Festteilung der Einkünfte des Jahres 2010 der ***KG Name alt*** zum Ausdruck gebracht.*

Bei der Überlegung, ob im konkreten Fall Liebhaberei vorliegt, hat die Finanzbehörde das Vorliegen der Liebhaberei für die Gesellschaft als Ganzes verneint, für die einzelnen Gesellschafter jedoch bejaht. In das Ermittlungsverfahren waren die Gesellschafter selbst nicht eingebunden. So wurde für die Komplementärin die Annahme einer Einkommensquelle beibehalten, für die Kommanditisten jedoch verneint. Da die Einkommensteuerbescheide der Gesellschafter aber nicht vorläufig erlassen wurden und die Berechnung pro Gesellschafter erfolgte, stellt sich unseres Erachtens schon die Frage, ob bei der Beurteilung der Verjährung nicht auch die persönlichen Verhältnisse heranzuziehen sind. Aus diesen Gründen haben wir die Vorlageantrage gestellt.“

Mit Vorlagebericht vom 06. Juni 2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter dem Punkt „Stellungnahme“ das Folgende aus: „Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde eine 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.

Es muss sich bei einer Ungewissheit iSd § 200 BAO um eine Ungewissheit im Tatsachenbereich handeln. Die Abgabepflicht muss darüber hinaus nicht nur möglich, sondern wahrscheinlich sein. (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 200, I. Voraussetzungen zur Erlassung vorläufiger Bescheide [Rz 1])

*Es war der Abgabenbehörde im Jahr 2011 noch nicht möglich zu eruieren, ob über einen bestimmten Beobachtungszeitraum ein Gewinn oder ein Verlust bei den Gesellschaftern der ***Bezeichnung GmbH*** vorliegen würde. Somit lag eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vor. Da dadurch der Umfang der Abgabepflicht für den Zeitraum 2010 im Jahr 2011 noch ungewiss war, wurde durch die Abgabenbehörde ein vorläufiger Bescheid iSd § 200 Abs 1 BAO über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2010 zur Steuernummer ***St-Nr.4*** erlassen.*

Es bleibt anzumerken, dass der Feststellungsbescheid vom 14.07.2011 fälschlicherweise ohne Begründung ergangen ist. Gemäß § 93 Abs 2 und 3 lit a BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen. Er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Ferner hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Eine entgegen § 93 Abs 3 lit a fehlende oder mangelhafte Begründung ist ebenso wie eine fehlende (mangelhafte) Rechtsmittelbelehrung zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen. (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 93, III. Folgen fehlender Erfordernisse [Rz 27])

Eine fehlende (mangelhafte) Begründung hindert nicht den Eintritt der Rechtskraft. (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 93, II. Erfordernisse des § 93 [Rz 18])

Es wurde binnen der in der Rechtsmittelbelehrung angeführten Frist keine Beschwerde gegen den Bescheid erhoben. Der vorläufig ergangene Feststellungsbescheid vom 14.07.2011 ist demnach trotz fehlender Begründung in Rechtskraft erwachsen.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist für die Frage der Verjährung vom Vorliegen einer 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 Abgabenbescheides liegen kann. (VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0042)

Nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a ist in der Begründung insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war. Dies ist bei der Erstellung des vorläufigen Bescheides vom 14.07.2011 mangels genereller Begründung verabsäumt worden.

Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist gemäß § 200 Abs 2 BAO die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Am 04.12.2017 wurde der vorläufige Bescheid durch einen endgültigen Bescheid iSd § 200 Abs 2 BAO ersetzt, da die Ungewissheit über den Umfang der Abgabepflicht durch die festgestellten Verluste innerhalb des Beobachtungszeitraums und die Beantwortung des Vorhalts beseitigt wurde. Da gemäß § 4 Abs 3 LiebhabereiVO bei Personengesellschaften auch bei den einzelnen Gesellschaftern zu prüfen ist, ob Liebhaberei vorliegt, wurde festgestellt, dass sämtliche Kommanditisten in einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum insgesamt einen Gesamtverlust erzielten. Es wurde demnach Beteiligungsliebhaberei iSd LiebhabereiVO angenommen und die Anteile der Kommanditisten mit € 0,- festgesetzt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa das Erkenntnis des VwGH vom 28. Februar 2012, 2010/15/0164) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat. (VwGH 29.03.2012, 2009/15/0178)

Der VwGH geht davon aus, dass auch dann, wenn der vorläufigen Festsetzung keine Ermittlungen vorausgegangen sind und der vorläufige Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit enthält, dieser Mangel im Nachhinein „geheilt“ werden kann. (vgl. ÖStZ 2012/ 629, 354)

Nach VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328 (ebenso Dziurdź, ecolex 2010, 397; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0061) gilt, obwohl keine Ungewissheit vorliegt, zwar § 208 Abs 1 lit d, allerdings beginnt die dortige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde.

Im gegenständlichen Fall lag zwar eine Ungewissheit iSd § 200 BAO vor, jedoch wurde durch die Abgabenbehörde verabsäumt, diese bzw die Ursachen für die vorläufige Erlassung zu begründen. Da mangels Anführung des Vorläufigkeitsgrundes nicht gesichert ist, dass der Abgabepflichtige diesen Grund erkennen konnte, ist wohl davon auszugehen, dass auch in diesem Fall die Verjährungsfrist trotz Vorliegen einer Ungewissheit, jedoch aufgrund der fehlenden Begründung mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde.

Gemäß § 209 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches 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. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches (§ 4). Abweichend von Abs. 3 verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabefestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches.

Der vorläufige Feststellungsbescheid wurde am 14.07.2011 erlassen. Die Verjährungsfrist der abgeleiteten Bescheide beginnt demnach mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde, also mit Ablauf des 31.12.2011.

Gemäß § 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. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Somit beträgt die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 5 Jahre. Es wurden im Zeitraum von 2012 bis 2016 keine Handlungen iSd § 209 BAO durch die Abgabenbehörde gesetzt, sodass die Verjährungsfrist am 31.12.2016 endete. Die Abänderung des Einkommensteuerbescheides auf Grundlage des § 295 BAO ist demnach nicht mehr zulässig, da Bemessungsverjährung eingetreten ist.

Die belangte Behörde ersucht um Entscheidung des BFG.“

Mit Schreiben vom 24. Juni 2019 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht ein Schreiben mit folgendem Inhalt:

*„Sehr geehrter Herr Mag. Namen des Richters,
die Abgabenbehörde erlaubt sich in Ergänzung zur Stellungnahme im Rahmen der Vorlage der Bescheidbeschwerde auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2012 zu GZ 2009/15/0178 und in Zusammenhang damit auch auf Dziurdz, ÖStZ 2012, 354 hinzuweisen.*

In diesem Erkenntnis geht der VwGH davon aus, dass auch bei Nichtnennung eines Vorläufigkeitsgrundes in der Bescheidbegründung dennoch eine tatsächlich bestehende Ungewissheit für den Beginn der Verjährungsfrist relevant ist. Die Ungewissheit über die Erzielung eines Gesamtgewinnes im Beobachtungszeitraum ist erst im Jahr 2017 weggefallen sodass die Verjährungsfrist erst mit Ablauf dieses Jahres zu laufen begann. Aufgrund dieser

höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist daher davon auszugehen, dass der angefochtene Bescheid rechtskonform innerhalb der offenen Verjährungsfrist ergangen ist.

Die belangte Behörde beantragt daher die Abweisung der Beschwerde.

Mit freundlichen Grüßen (...)

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 26. Jänner 2022 wurde der Bf. unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.10.2020, Ra 2019/15/0153, gefragt, ob eine Zurücknahme der Beschwerde erwogen werde.

Dieser Vorhalt wurde seitens des Bf. mit Schreiben vom 30.06.2022 beantwortet wie folgt:

„Die Beschwerde bzw. der Vorlageantrag wird NICHT zurückgezogen.

*Am 14.07.2011 wurde für die St.Nr. ***St-Nr4*** ein vorläufiger Feststellungsbescheid gern § 188 BAO 2010 erlassen. Diesem Bescheid fehlte die laut § 93 Abs. 2 und 3 BAO erforderliche Begründung für die Vorläufigkeit.*

*Am 02.08.2011 wurde auf Basis dieses Feststellungsbescheides vom 14.07.2011 (St.Nr. ***St-Nr4***) ein endgültiger Einkommensbescheid für mich persönlich (St.Nr ***St-Nr.2***) für das Jahr 2010 erlassen. Dieser Bescheid ist mangels Berufung mit 02.09.2011 rechtskräftig geworden.*

*Am 04.12.2017 wurde der Bescheid für St.Nr. ***St-Nr4*** vom 14.07.2011 durch einen endgültigen Bescheid ersetzt.*

*Infolgedessen wurde mit 05.01.2018 ein neuer Bescheid für mich persönlich (St.Nr ***St-Nr.2***) für das Jahr 2010 erlassen, welcher den bereits rechtskräftigen Bescheid vom 14.7.2011 ersetzen soll. Begründet wird dies mit §295 (1) BAO. Gegen diesen Bescheid habe ich Beschwerde erhoben.*

Ergänzend zum Schriftsatz, welchen ich zu dem Vorlageantrag am 18.05.2018 eingereicht habe, möchte ich auf folgende Punkte hinweisen:

§ 295 (1) BAO besagt Folgendes:

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, 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.

§295 Abs 1 BAO erlaubt somit zwar die Erlassung eines neuen Bescheides, unabhängig von der Rechtskraft des vorherigen Bescheids, eine Verlängerung der Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs 2 BAO kann daraus allerdings nicht abgeleitet werden.

Im Vergleich dazu wird im § 295 Abs 2a BAO explizit eine Aufhebung der Verjährung erwähnt.

§ 295 Abs 2a BAO ist jedoch für den gegenständlichen Fall nichtzutreffend.

Auch die, in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 05.01.2018 genannten, Paragraphen 200 bzw 208 BAO begründen kein „Durchschlagen der Vorläufigkeit“ und auch

keine Verlängerung der Verjährungsfrist des Einkommenssteueranspruchs.

Ebenso hält das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg in seiner Sachverhaltsdarstellung in der Beschwerdevorlage (Vorlagebericht) an das BFG Folgendes fest:

Im gegenständlichen Fall lag zwar eine Ungewissheit iSd § 200 BAO vor, jedoch wurde durch die Abgabenbehörde verabsäumt, diese bzw. die Ursachen für die vorläufige Erlassung zu begründen. Da mangels Anführung des Vorläufigkeitsgrundes nicht gesichert ist, dass der Abgabepflichtige diesen Grund erkennen konnte, ist wohl davon auszugehen, dass auch in diesem Fall die Verjährungsfrist trotz Vorliegen einer Ungewissheit, jedoch aufgrund der fehlenden Begründung mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde. (...)

Der Feststellungsbescheid wurde am 14.07.2011 erlassen. Die Verjährungsfrist beginnt demnach mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde, also mit Ablauf des 31.12.2011. (...)

Somit beträgt die Verjährungsfrist für die Einkommenssteuer 5 Jahre. Es wurden im Zeitraum 2012 - 2016 keine Handlungen iSd § 209 BAO durch die Abgabenbehörde gesetzt, sodass die Verjährungsfrist am 31.12.2016 endete. Die Änderung des Einkommensbescheides (vom 02.08.2011) auf Grundlage des §295 BAO ist demnach nicht mehr zulässig, da Bemessungsverjährung eingetreten ist.

*Selbst die Behörde selbst geht somit davon aus, dass die Verjährung in Bezug auf eine mögliche Abänderung des Einkommenssteuerbescheids für das Jahr 2010 für mich persönlich (StNr ***St-Nr.2***) bereits am 31.12.2016 eingetreten ist. Der Bescheid vom 5.1.2018, mit welchem jener vom 14.7.2011 abgeändert werden soll, ist somit nicht rechtswirksam.*

*Ebenso erklärt die Behörde Ihrer Sachverhaltsdarstellung vom 6.6.2019 Folgendes fest: Es war der Abgabenbehörde im Jahr 2011 noch nicht möglich zu eruieren, ob über einen bestimmten Beobachtungszeitraum ein Gewinn oder Verlust bei den Gesellschaftern der ***Bezeichnung GmbH*** vorliegen würde.*

*Die Ungewissheit, sofern eine solche tatsächlich vorlag, was weiterhin bestritten wird, betraf somit nicht die St.Nr ***St-Nr4*** sondern lediglich die einzelnen Gesellschafter. Aus meiner Sicht ist daher auch das Urteil VwGH Ra 2019/15/015321.10.2020 nicht auf den gegenständlichen Fall anwendbar. In dieser Entscheidung betraf die Ungewissheit die Feststellung des einheitlichen Gewinns bzw. Überschusses des Unternehmens selbst. In meinem Fall war der einheitliche Gewinn bzw. Verlust des Unternehmens offenbar nicht ungewiss und wurde in weiterer Folge auch bestätigt. Es war somit auch keine Ungewissheit gegeben, die eine nachträgliche Abänderung meines Einkommenssteuerbescheids rechtfertigt. Daher ersuche ich, meiner Beschwerde vom 02.02.2018 vollinhaltlich stattzugeben. Mit freundlichen Grüßen (...)"*

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.01.2024 wurde die gegenständliche Beschwerde mit 01.02.2024 der Gerichtsabteilung 1005 zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr 2010 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 09. März 2011 wurden insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb von - € 9.756,05 aus der damaligen ***KG Name alt*** (nunmehr ***KG Name neu***, FN ***Firmenbuch-Nr.***)) berücksichtigt.

Der Bf. war an dieser KG im beschwerdegegenständlichen Jahr 2010 mit einer Haftsumme von € 3.100,00 als Kommanditist beteiligt. Die Eintragung des Bf. als Kommanditist in das Firmenbuch erfolgte mit Geschäftsfall 4 am 01.10.2002, die unbeschränkt haftenden Gesellschafter sind bereits mit Geschäftsfall 2 am 09.02.1995 ins Firmenbuch eingetragen worden.

Der „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010“ betreffend die ***KG Name alt*** vom 14. Juli 2011, mit welchem ob dem Bf. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -€ 9.756,05 festgestellt wurden, erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO als vorläufiger Bescheid und erwuchs in Rechtskraft. Eine Begründung, insbesondere in Ansehung der einen Bestandteil des Spruches des Bescheides darstellenden Vorläufigkeit des Bescheides enthielt dieser Bescheid nicht.

Mit dem Geschäftsfall 17 wurde am 08.08.2015 die Rechtsnachfolge der ***Rechtsnachfolger-GmbH*** (FN ***Firmenbuch-Nr.2***)) unter anderem nach dem Bf. ins Firmenbuch eingetragen. Dem Bf. ist in den Jahren 2002 bis 2015 aus seiner Beteiligung an der damaligen ***KG Name alt*** (nunmehr ***KG Name neu***, FN ***Firmenbuch-Nr.***)) ein Gesamtverlust zugewiesen worden.

Mit gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheid vom 04. Dezember 2017 erließ das Finanzamt betreffend die ***KG Name alt*** einen neuen „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010“, mit welchem unter anderem dem Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 0,00 zugewiesen wurden. Auf Grundlage des endgültigen Feststellungsbescheids vom 04. Dezember 2017 wurde am 05. Jänner 2018 der Einkommenssteuerbescheid vom 02. August 2011 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18. April 2018 hat das Finanzamt dem Eventualbegehren des Bf. in der Beschwerde folgend die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit € 0,00 festgesetzt. Aus dieser Beschwerdevorentscheidung errechnete sich eine Einkommensteuer von - € 1.887,15.

2. Beweiswürdigung

Dieser oben dargelegte Sachverhalt ergibt sich aus den seitens der belangten Behörde vorgelegten Bescheiden und aus einer seitens des Bundesfinanzgerichtes vorgenommenen Firmenbuchabfrage und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010 vom 14. Juli 2011 betreffend die ***KG Name alt*** (nunmehr ***KG Name neu***, FN ***Firmenbuch-Nr.***) eine Unsicherheit bestanden hat und ob daher der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 05. Jänner 2018 betreffend den Bf. die eingetretene Verjährung entgegenstand.

Die §§ 1 bis 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung) normieren:

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem

Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

§ 4. (1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

(2) Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

(3) Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

(4) Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

Gemäß § 200 Abs. 1 bis 5 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 Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der

Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewissheit beseitigt oder das Rechtsmittel rechtskräftig entschieden ist, ist die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Ergibt sich aus der Beseitigung der Ungewissheit oder der rechtskräftigen Entscheidung des Rechtsmittels kein Grund für eine Berichtigung der vorläufigen Festsetzung, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

(Anm.: Abs. 3 aufgehoben durch Art. 14 Z 27, BGBl. I Nr. 108/2022)

(4) Die Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß für Bescheide, mit denen festgestellt wird, daß eine Veranlagung unterbleibt, oder die aussprechen, daß eine Abgabe nicht festgesetzt wird.

(5) Die Erlassung gemäß Abs. 2 endgültiger oder endgültig erklärender Bescheide obliegt der Abgabenbehörde, die für die Erlassung des vorläufigen Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so obliegt die Erlassung des endgültigen oder endgültig erklärenden Bescheides der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde.

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

Die Verjährungsfrist beträgt 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. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

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

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

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 (BBKG 2010) wurde in § 209 Abs. 4 BAO neben der allgemeinen absoluten Verjährung eine verlängerte absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren

eingeführt. Demnach 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“. Die Erläuterungen haben diese Ergänzung des Verjährungsrechts damit begründet, das „im Interesse der Betrugsbekämpfung in Fällen lang dauernder Ungewissheiten ... eine Verlängerung der ‚absoluten‘ Verjährungsfrist für den Fall erfolgen [soll], dass Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurden“ (ErIRV 875 BlgNR 24. GP 7).

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 Abgabenfestsetzung fest und begrenzt damit insbesondere die Möglichkeiten der Verlängerung der Verjährungsfristen des § 207 BAO (vgl. Ellinger ua, BAO³ § 209 Anm 1).

Die (noch nicht eingetretene) fünfzehnjährige absolute Verjährung ermöglicht eine Abgabenfestsetzung aber nur dann, wenn die nach Maßgabe des § 208 begonnene und gegebenenfalls nach § 209 Abs. 1 BAO verlängerte Verjährungsfrist nicht früher geendet hat. Nach dem Verwaltungsgerichtshof (VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328) ist bei Bescheiden, die trotz fehlender Ungewissheit vorläufig ergehen, § 208 Abs. 1 lit d BAO zwar anwendbar, jedoch beginnen diese Frist mit Ablauf des Jahres, in dem die vorläufige Festsetzung erfolgte, zu laufen, sodass § 209 Abs. 4 BAO keine Verlängerung der Verjährungsfrist zur Folge haben wird (in diesem Sinne vgl. Ritz, BAO⁶ § 209 Rz 57).

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt 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 21.10.2020, Ra 2019/15/0153 mit Verweis auf VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121).

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 2010 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 2010 mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheids betreffend die damalige ***KG Name alt*** (nunmehr ***KG Name neu***, FN ***Firmenbuch-Nr.***), also im vorliegenden Fall mit Ablauf des Jahres 2011, und würde - ohne Berücksichtigung von allfälligen Verlängerungshandlungen - mit Ablauf 2016 und sohin deutlich vor dem Ende der absoluten Verjährungsfrist im Jahr 2026 enden.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO vorgelegen hat und gegebenenfalls, wann diese Ungewissheit beseitigt worden ist. Die belangte Behörde erblickte eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO darin, ob in Ansehung der seitens der ***KG Name alt*** (nunmehr ***KG Name neu***, FN ***Firmenbuch-Nr.***) erklärten Verluste eine betriebliche Tätigkeit oder eine Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung vorliegt. Nach der Steuerdatenbank des Finanzressorts bestand eine entsprechende Unsicherheit auch in den Vorjahren – zumindest ab dem Jahr 2002 und somit ab dem Jahr, ab dem der Bf. als Kommanditist in das Firmenbuch eingetragen worden war. Jedenfalls waren zurück bis in das Veranlagungsjahr 2002 die Feststellungsbescheide betreffend die ***KG Name alt*** vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen worden.

Der belangten Behörde kann seitens des Bf. nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn auf Grund der seitens des der ***KG Name alt*** erklärten (negativen) Einkünfte für die belangte Behörde eine Unsicherheit dahingehend bestanden hat, ob hinsichtlich der ***KG Name alt*** ein Gewerbebetrieb oder eine Betätigung im Rahmen einer Liebhaberei vorliegt.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2010 am 14. Juli 2011 bestand daher für die belangte Behörde eine Unsicherheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO dahingehend ob hinsichtlich der ***KG Name alt*** ein Gewerbebetrieb oder eine Betätigung im Rahmen einer Liebhaberei vorliegt, und erfolgte die vorläufige Erlassung dieses Feststellungsbescheides daher zu Recht.

Mit der im Firmenbuch ob der ***KG Name alt*** unter dem Geschäftsfall 17 am 08.08.2015 eingetragenen Rechtsnachfolge der ***Rechtsnachfolger-GmbH*** (FN ***Firmenbuch-Nr2***) unter anderem nach dem Bf. ist der Bf. aus der ***KG Name alt*** ausgeschieden. Mit diesem Zeitpunkt war klar, dass hinsichtlich des Beschwerdeführers die Unsicherheit, ob hinsichtlich der Beteiligung des Bf. an dieser ***KG Name alt*** eine wirtschaftliche Beteiligung oder Betätigung im Rahmen einer Liebhaberei vorliegt, beseitigt war. Die Verjährungsfrist begann mit dem Ausscheiden des Bf. aus der ***KG Name alt*** zu laufen und erfolgte die Erlassung des nunmehr beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheides 2010 vom 05. Jänner 2018 innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 BAO.

Zu dem Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag dahingehend, dass bei der Überlegung, ob im konkreten Fall Liebhaberei vorliege, die Finanzbehörde das Vorliegen der Liebhaberei für die Gesellschaft als Ganzes verneint habe, für die einzelnen Gesellschafter jedoch bejaht hätte, ist auf die Bestimmung des § 4 Abs. 3 Liebhabereiverordnung zu verweisen, wonach zusätzlich gesondert zu prüfen ist, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen. Es ist daher ohne weiteres möglich, dass bei der Gesellschaft per se eine wirtschaftliche Betätigung, bei einzelnen Kommanditisten hingegen eine Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung vorliegt.

Zu dem Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag dahingehend, dass die (persönlich haftenden) Gesellschafter in das Ermittlungsverfahren selbst nicht eingebunden gewesen wären, ist festzuhalten, dass die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2010 vom 14. Juli 2011 und vom 04. Dezember 2018 an den Vertreter der ***KG Name alt*** gemäß § 81 BAO zugestellt worden sind. Es wäre Aufgabe dieses Vertreters gewesen, die (persönlich haftenden) Gesellschafter und gegebenenfalls auch die Kommanditisten zu informieren. Dies umso mehr, als der Geschäftsführer der unbeschränkt haftenden Gesellschafterin (***Name GmbH 2***) gleichzeitig Kommanditist der ***KG Name alt*** und Zustellbevollmächtigter des Bf. gewesen ist/ist.

Zu dem Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag dahingehend, dass für die Komplementärin die Annahme einer Einkommensquelle beibehalten, für die Kommanditisten das Vorliegen einer Einkunftsquelle jedoch verneint worden wäre, wird wiederum auf die Bestimmung des § 4 Abs. 3 Liebhabereiverordnung zu verweisen, wonach zusätzlich gesondert zu prüfen ist, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen. Liegen – wie im vorliegenden Fall – bei der Komplementärin andere Beteiligungszeiträume vor (die Komplementärin ist bereits mit Geschäftsfall 2 vom 09.02.1995 ins Firmenbuch eingetragen worden und nach wie vor eingetragen) so führt schon

dieser Umstand allein zu einer abweichenden Beurteilung – insbesondere deswegen, weil im Gegensatz zum Bf. ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum nicht vorliegt.

Zu dem Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag dahingehend, dass die Einkommensteuerbescheide der Gesellschafter aber nicht vorläufig erlassen worden sein und die Berechnung pro Gesellschafter erfolgte, ist unter Verweis auf die oben dargestellte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes festzuhalten, dass der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassene Bescheid vom 14. Juli 2011 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO betreffend die ***KG Name alt*** für 2010 auf den endgültig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2010 des Bf. durchschlägt. Wird – wie im vorliegenden Fall – der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010 am 04. Dezember 2017 gemäß § 200 Abs. 2 BAO als endgültiger Bescheid erlassen, schlägt diese Neuerlassung des Feststellungsbescheides auf den Einkommensteuerbescheid 2010 des Bf. durch. Der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2010 des Bf. vom 05. Jänner 2018 steht – wie oben ausgeführt – auch die Verjährungsbestimmung des § 207 BAO (i.V.m. § 208 Abs. 1 lit. d und § 209 Abs. 4 BAO) nicht entgegen und erfolgte die Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO daher zu Recht.

Zu dem neuerlichen Vorbringen des Bf. in der Stellungnahme vom 18. Mai 2018 dahingehend, dass „die Gesellschafter“ in das Ermittlungsverfahren betreffend die damalige ***KG Name alt*** (nunmehr ***KG Name neu***, FN ***Firmenbuch-Nr.***)) nicht eingebunden waren, ist wiederum festzuhalten, dass der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010 vom 04. Dezember 2017 ordnungsgemäß zugestellt worden ist. Es wäre die Obliegenheit der KG (vertreten durch den unbeschränkt haftenden Gesellschafter, die ***Name GmbH 2*** (FN ***Firmenbuch-Nr 3***)) und diese vertreten durch den Gesellschafter-Geschäftsführer, Herrn ***Name GS-GF***, der seinerseits auch Kommanditist der KG war) gewesen, die ehemaligen Kommanditisten über die, die KG betreffenden Bescheide, durch welche eine Änderung der Einkünfte der ehemaligen Kommanditisten eingetreten ist, zu informieren. Dies umso mehr, als es sich bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer der oben angeführten GmbH um einen nahen Angehörigen des Bf. (im Sinne des § 25 BAO) gehandelt hat und handelt **und** dieser Gesellschafter-Geschäftsführer darüber hinaus der Zustellbevollmächtigte des Bf. gewesen ist (und das bei der letzten Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in den Steuerakt des Bf. am 18.04.2024 noch immer war/ist).

Letztendlich ist zu dem Vorbringen des Bf. dahingehend, dass der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2000 vom 05. Jänner 2018 keine Begründung für die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 und auch keine Begründung dahingehend enthielt, weswegen der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2010 vom 04. Dezember 2017 gemäß § 200 Abs. 2 BAO als endgültiger Bescheid erlassen worden ist, ist an dieser Stelle festzuhalten, dass derartige Begründungsmängel durch das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung oder auch durch das Bundesfinanzgericht im

Erkenntnis behoben werden können. Dieser Begründungsmangel ist durch die BVE der belangten Behörde und durch das Bundesfinanzgericht durch die Ausführungen dahingehend, dass mit Ausscheiden des Bf. aus der KG klar war, dass ein Gesamtverlust aus dieser Beteiligung des Bf. an dieser KG „erwirtschaftet“ worden ist, auch entsprechend saniert worden.

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.

Da zu den Rechtsfragen betreffend die verfahrensrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit der Erlassung vorläufiger Bescheide und dem Verjährungsbeginn eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiert und das Bundesfinanzgericht von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen ist und da sich die Rechtsfolgen einer „Liebhabereibetätigung“ unmittelbar aus der Liebhabereiverordnung ergeben, lag gegenständlich keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weswegen die ordentliche Revision als nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 22. April 2024