

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Alexander Hajicek, die Richterin Mag. Helga Hochrieser sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Petra-Maria Ibounig in der Beschwerdesache Dkfm. ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dkfm. Othmar Wacha Wirtschafts- prüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Raimund-Zoder-Gasse 7, 1190 Wien, über die Beschwerde vom 30. Mai 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer 2006, Einkommensteuer 2007, Einkommensteuer 2009 und Einkommensteuer 2010, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird betreffend Einkommensteuer 2007, 2009 und 2010 abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide für 2007, 2009 und 2010 bleiben unverändert.

Der angefochtene Bescheid für 2006 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 2006 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Der Verfahrensverlauf stellt sich für die betroffenen Veranlagungsjahre wie folgt dar:

Mit Datum vom 19.01.2017 wurden beim Beschwerdeführer (Bf.) die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2009 und 2010 gemäß § 295 BAO aufgrund einer Mitteilung des Finanzamtes Klagenfurt vom 06.12.2016 zur Steuernummer ***1*** angepasst. Gegen diese abgeleiteten Einkommensteuerbescheide erhob der Beschwerdeführer nach Fristverlängerung fristgerecht Bescheidbeschwerde und begründete diese damit, dass betreffend der bekämpften Bescheide bereits Bemessungsverjährung

eingetreten sei. Mit Beschwerdevereentscheidung vom 13.07.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dabei ausgeführt, dass nach der ständigen Rechtsprechung die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides auf den abgeleiteten Bescheid durchschlägt. Gegen diese Beschwerdevereentscheidung wurde am 02.08.2017 fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht.

Am 17.4.2018 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 15.9.2022 schickte der Bf. folgende „Äußerung im Beschwerdeverfahren“ an das BFG:

„1. Für das Jahr 2006

- Für das Jahr 2006 erging der bekämpfte Einkommensteuerbescheid am 19. Jänner 2017. Es handelt sich bei diesem um eine Folgeänderung gem. § 295 Abs 1 BAO zum am 6. Dezember 2016 erlassenen Feststellungsbescheid zur damaligen StNr ***3*** (***2***).*
- Vor dieser Folgeänderung erging zuletzt am 20. Juli 2009 ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006.*
- Dieser Bescheid aus dem Jahr 2009 war eine Folgeänderung gem. § 295 Abs 1 BAO zu dem zur StNr ***5*** (***2***) erlassenen Feststellungsbescheid vom 14. April 2009.*
- Der Feststellungsbescheid aus dem Jahr 2009 erging zwar vorläufig, Abgabenbescheide dürfen aber nur dann vorläufig erlassen werden, wenn eine „zeitlich bedingte“ Ungewissheit besteht (vgl hierzu und zum folgenden Ritz, BAO 7, § 200 Rz 1). Es muss sich hierbei um Ungewissenheit im Tatsachenbereich handeln, nicht jedoch zB um eine Ungewissenheit, wie eine Rechtsfrage von der Rechtsmittelbehörde gelöst werden würde (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123). Eine Ungewissenheit hinsichtlich der Lösung einer Rechtsfrage stellt keine Ungewissenheit iSd § 200 Abs 1 BAO dar (VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153). Im konkreten Fall wurde die Vorläufigkeit aber nur mit dem für die Jahre 1999 bis 2005 zum damaligen Zeitpunkt noch anhängigem Beschwerdeverfahren begründet. In diesem Verfahren wies der UFS die eingebrachten Beschwerden ohne inhaltlichem Ausspruch zurück, da die bekämpften Erledigungen Nichtbescheide waren (UFS vom 10. Dezember 2012 zu den GZ RV/2017-W/08 ua). Im Folgenden ergingen ohne jede neuen Sachverhaltsermittlungen am 15. Juli 2013 nunmehr erklärungs-gemäße endgültige Feststellungsbescheide für die Jahre bis 2005. Die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheids 2006 wurde im Jahr 2009 somit zweifelsfrei ohne Vorliegen einer Ungewissenheit iSd § 200 Abs 1 BAO verfügt.*
- Für Bescheide, die trotz fehlender Ungewissheit vorläufig ergehen, ist nach der Rsp zwar § 208 Abs 1 lit d BAO anwendbar. Hat tatsächlich keine Ungewissenheit bestanden, beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Bescheids (Ellinger ua, BAO, § 208 Anm 6 mit Verweis auf VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073; 29.3.2012, 2009/15/0178; 25.11.2010, 2007/15/0061; 20.5.2010, 2008/15/0328; ebenso Ritz, BAO 7, § 209 Abs ***9****

mit Verweis auf VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328). Dies bedeutet, dass die fünfjährige Verjährungsfrist des § 209 Abs 4 BAO im konkreten Fall mit Ablauf des Jahres 2009 zu laufen begann. Sie endete somit mit Ablauf des Jahres 2014 (vgl das bei Ritz, BAO 7, § 209 Abs ***9*** angegebene Beispiel).

- Bei der nächsten Amtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO handelte es sich um die Erlassung des Prüfungsauftrages für die bei der ***2*** (StNr alt ***5***) für die Jahre 2005 bis 2010 abgehaltene Außenprüfung. Dieser Prüfungsauftrag wurde jedoch erst am 26. August 2016 erlassen (siehe Anlagen/1). Diese Darstellung zeigt, dass das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2006 am 19. Jänner 2017 (Zeitpunkt des Ergehens des bekämpften Bescheids) somit jedenfalls bereits verjährt war.

Für das Jahr 2007

- Für das Jahr 2007 erging der bekämpfte Einkommensteuerbescheid am 19. Jänner 2017. Es handelt sich bei diesem um eine Folgeänderung gem. § 295 Abs 1 BAO zum am 6. Dezember 2016 erlassenen Feststellungsbescheid zur damaligen StNr ***3*** (***2***).
- Vor dieser Folgeänderung erging zuletzt am 4. Februar 2011 ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007. Dieser Bescheid aus dem Jahr 2011 war eine Folgeänderung gem § 295 Abs 1 BAO aufgrund von bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamts Neunkirchen Wiener Neustadt zur Steuernummer ***4*** vom 29. November 2010.
- Dem (für dieses Verfahren maßgeblichen) Feststellungsbescheid 2007 zur StNr ***5*** (***2***) erlassenen Feststellungsbescheid vom 14. April 2009 war hingegen bereits zuvor mit dem abgeleiteten Einkommensteuerbescheid vom 28. April 2009 entsprochen worden.
- Der Feststellungsbescheid 2007 zur StNr ***5*** (***2***) erging bei identem Sachverhalt zu 2006 zwar vorläufig. Es ist aber aus den unter Pkt 1. dargestellten Gründen eindeutig, dass keine Ungewissenheit iSd § 200 Abs 1 BAO vorlag. Im Hinblick auf die unter Pkt dargestellte Judikatur des VwGH in Fällen von trotz fehlender Ungewissenheit dennoch vorläufig erlassenen Bescheiden stellt sich somit die Frage, ob die fünfjährige Verjährungsfrist für das Jahr 2007 mit Ablauf des Jahres 2009 (Jahr des Ergehens des vom vorläufigen Feststellungsbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheids) oder des Jahres 2011 (Jahr der Erlassung der Folgeänderung gem. § 295 Abs 1 BAO aufgrund einer dritten endgültigen Tangente) zu laufen beginnt? Zur Beantwortung dieser Frage ist auf die Erwägung des VwGH zu verweisen, mit denen er den späteren Beginn des Laufs der fünfjährigen Verjährungsfrist im Falle von zu Unrecht erlassenen vorläufigen Bescheiden begründet. Der VwGH verweist für die Verjährungsfragen bezüglich der „zu Unrecht gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig erlassenen“ Bescheide nämlich darauf, dass es dem Abgabepflichtigen „offen gestanden wäre, die seinerzeitigen vorläufigen Bescheide mit Berufung zu bekämpfen und auf diesem Weg sein

Recht auf Ergehen endgültiger Bescheide geltend zu machen“ (so ausdrücklich VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328).

Eine Möglichkeit zur Bekämpfung der zu Unrecht ausgesprochenen Vorläufigkeit bestand nur im Jahr 2009, da die Vorläufigkeit nur im Spruch des Feststellungsbescheids ausgesprochen ist (vgl zur bloßen „Durchwirkung 1 der Vorläufigkeit des Feststellungsbescheids auf den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid zB VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121). Somit bestand im Jahr 2011 keine Möglichkeit mehr, die auf den Einkommensteuerbescheid nur durchwirkende Vorläufigkeit des Feststellungsbescheids zu bekämpfen. Dementsprechend muss die fünfjährige Verjährungsfrist für 2007 mit Ablauf des Jahres 2009 zu laufen begonnen haben. Jede andere Interpretation würde dem Gebot widersprechen, dass Rechtsschutzeinrichtungen ein bestimmtes Maß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen müssen, um den rechtsstaatlichen Prinzip gerecht zu werden (vgl hierzu zB VwGH 25.07.2018, Ra 2016/13/0044). Auch das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2007 war am 19. Jänner 2017 (Zeitpunkt des Ergehens des bekämpften Bescheids) somit jedenfalls bereits verjährt.“

Am 3.10.2022 schickte der Bf. eine Verzichtserklärung auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung an das BFG.

Am 17.11.2022 richtete das zuständige Finanzamt folgende „Stellungnahme des FAÖ - Dienststelle 07 zur Äußerung des Bf vom 15. September 2022“ an das BFG:

„Zu 2006:

Laut Auskunft der Dienststelle 57 wurde der F-Bescheid vom 24.4.2009 aufgrund eines anhängigen Rechtmittels vorläufig erlassen. Es handelte sich dabei um eine Berufung betreffend die F-Verfahren 1999 bis 2005, welche mit Berufungsentscheidung des UFS vom 10.12.2012 zu GZ RV/2047-W/08 erledigt wurde. Strittig war die Mitunternehmereigenschaft der Kommanditisten, somit eine Rechtsfrage. Der Dienststelle 57 ist in diesem Zusammenhang keine Tatsachenungewissheit bekannt. Angesichts dieser Umstände ist davon auszugehen, dass die Vorläufigkeit rechtswidrig verfügt wurde und die Verjährungsfrist daher mit Ablauf des Jahres 2009 zu laufen begann. Folgende zwischen 01.01.2010 und der Erlassung des angefochtenen Bescheides unternommene, nach außen erkennbare, auf die Geltendmachung des Abgabenanspruchs gerichtete Amtshandlungen konnten den Akten entnommen werden:

29.11.2010: F-Bescheid 2006 zu Stnr ***6***

20.10.2011: F-Bescheid 2006 zu Stnr ***6***

26.08.2016: Prüfungsauftrag zu Stnr ***5***

06.12.2016: Wiederaufnahmebescheid zu Stnr ***5***

06.12.2016: F-Bescheid 2006 zu Stnr ***5***

Zu 2007:

Laut Auskunft der Dienststelle 57 wurde der F-Bescheid vom 24.4.2009 aufgrund eines anhängigen Rechtsmittels vorläufig erlassen. Es handelte sich dabei um eine Berufung betreffend die F-Verfahren 1999 bis 2005, welche mit Berufungsentscheidung des UFS vom 10.12.2012 zu GZ RV/2047-W/08 erledigt wurde. Strittig war die Mitunternehmereigenschaft der Kommanditisten, somit eine Rechtsfrage. Der Dienststelle 57 ist in diesem Zusammenhang keine Tatsachenungewissheit bekannt. Angesichts dieser Umstände ist davon auszugehen, dass die Vorläufigkeit rechtswidrig verfügt wurde. Hinsichtlich des Beginns des Laufs der Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2007 siehe jedoch noch die untenstehenden Ausführungen! Folgende zwischen 01.01.2010 und der Erlassung des angefochtenen Bescheides unternommene, nach außen erkennbare, auf die Geltendmachung des Abgabenspruchs gerichtete Amtshandlungen konnten den Akten entnommen werden: 29.11.2010: F-Bescheid 2007 zu Stnr ***6*** (Verlängerung bis 31.12.2015)

04.02.2011: vorläufiger ESt-Bescheid 2007

12.10.2011: Aufhebung F-Bescheid zu Stnr ***6***

20.10.2011: F-Bescheid 2007 zu Stnr ***6***

26.08.2016: Prüfungsauftrag zu Stnr ***5***

6.12.2016: Wiederaufnahmebescheid zu Stnr ***5***

06.12.2016: F-Bescheid 2007 zu Stnr ***5***

Zu den Ausführungen des Bf betreffend den Beginn des Verjährungslaufs betreffend die Einkommensteuer 2007:

Der Bf führt aus, dass für den Beginn des Laufs der Verjährung der Einkommensteuer 2007 nur der (zu Unrecht) vorläufig erlassene F-Bescheid vom 24.4.2009, nicht aber der (ebenfalls zu Unrecht) vorläufig erlassene ESt-Bescheid vom 4.2.2011 maßgeblich sein könne. Der VwGH habe als Begründung für den Beginn des Fristenlaufs ausgeführt, dass es dem Abgabepflichtigen offen gestanden wäre, die Vorläufigkeit mit Beschwerde zu bekämpfen. Da der Bf gegen die aus dem Feststellungsverfahren durchwirkende Vorläufigkeit im Jahr 2011 nicht mehr vorgehen konnte, könne nur der Bescheid aus dem Jahr 2009 relevant sein. Diese Rechtsansicht ist nach Auffassung des FAÖ nicht zutreffend. Als erstes ist festzuhalten, dass die Aussage des VwGH zur Möglichkeit der Einbringung eines Rechtsmittels lediglich eine Nebenbemerkung war. Diese steht in Zusammenhang mit der Aussage, dass nach der stRspr des VwGH ein endgültiger Bescheid auch erlassen werden kann, wenn zuvor zu Unrecht ein

vorläufiger Bescheid erlassen wurde. Erst im Anschluss äußert sich der VwGH zum Beginn des Laufs der Verjährungsfrist: Erwächst ein vorläufiger Bescheid in Rechtskraft, ist demnach jedenfalls vom Vorliegen einer Ungewissheit zum Zeitpunkt seiner Erlassung auszugehen. Gemäß VwGH 23.06.1998, 98/14/0069 kann die Verjährung nach § 208 Abs 1 lit d BAO keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen. Daraus ergibt sich im Fall der rechtswidrigen vorläufigen Bescheiderlassung ein Beginn des Laufs der Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres der Bescheiderlassung. Der Entscheidung ist nicht zu entnehmen, dass dieser Fall nur einmal pro Veranlagungszeitraum eintreten kann. Konsequenterweise ist immer - daher auch wiederholt - vom Vorliegen einer Ungewissheit auszugehen, wenn ein vorläufiger Bescheid in Rechtskraft erwächst, somit auch beim ESt-Bescheid vom 4.2.2011. Da dieser vorläufig erging und in Rechtskraft erwuchs, liegt auch eine weitere - von jener des F-Bescheids vom 24.4.2009 zu unterscheidende - Ungewissheit vor. Aufgrund der Entscheidung VwGH 23.06.1998, 98/14/0069, der zufolge die Verjährung nicht vor Erlassung des vorläufigen Bescheides beginnen kann, begann die Verjährung der Einkommensteuer 2007 mit Ablauf des 31.12.2011 (neuerlich) zu laufen. Ein anderes Ergebnis wäre mit der dargestellten höchstgerichtlichen Rspr nicht vereinbar.

Die Ausführungen des Bf, er habe im Jahr 2011 kein Rechtsmittel mehr gegen die im Feststellungsverfahren verfügte Ungewissheit mehr einbringen können, sind zwar grundsätzlich richtig, sie greifen jedoch zu kurz. Zwar konnte der Bf in diesem Zeitpunkt tatsächlich nicht mehr gegen den vorläufigen Bescheid vom 24.4.2009 vorgehen, sehr wohl aber hätte er mit einem Rechtsmittel verhindern können, dass auch der vorläufige ESt-Bescheid vom 4.2.2011 in Rechtskraft erwächst. Den neuerlichen Beginn des Laufs der Verjährungsfrist hätte er daher abwenden können. Die geäußerten Bedenken hinsichtlich der faktischen Effizienz der Rechtsschutzeinrichtungen sind daher unbegründet. Da der Lauf der Verjährungsfrist betreffend Einkommensteuer 2007 erst am 1.1.2012 begann, war das Recht zur Festsetzung dieser Abgabe zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides noch nicht verjährt.“

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer beträgt gemäß § 207 Abs 2 BAO grundsätzlich 5 Jahre.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs 1 BAO 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. Verfolgungshandlungen im Sinne des § 14 Abs 3 FinStrG und des § 32 Abs 2 VStG gelten als solche Amtshandlungen.

Gemäß § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Eine entgegen § 93 Abs 3 lit a BAO 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. Auflage § 93 Rz 27). Eine fehlende (mangelhafte) Begründung hindert auch nicht den Eintritt der Rechtskraft (*Ritz* BAO, 6. Auflage, § 93 Rz 18). 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. Auflage, § 200 Rz 1). 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 *Dziurdź*, ÖStZ 2012, 354). 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 29.3.2017, Ra 2015/15/0042). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa das Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2012, 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 29.3.2012, 2009/15/0178). Das Recht, eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, verjährt gemäß § 209 Abs 4 BAO spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. 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 BAO, allerdings beginnt die dortige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde.

Es ist dem Bf. grundsätzlich insoweit zuzustimmen, als dass kein Vorläufigkeitsgrund erkannt werden kann. Angesichts der obigen Ausführungen zur höchstgerichtlichen Judikatur betreffend Vorläufigkeit können jedoch die Argumente des Bf. zur Nichtanwendbarkeit der Bestimmung des § 208 Abs 1 lit d BAO verworfen werden. In jedem der beschwerdegegenständlichen Jahre wurden vorläufige Abgabenbescheide erlassen, welche auch in Rechtskraft erwachsen. Die Verjährung begann somit jeweils mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der letzte rechtskräftig gewordene Bescheid erlassen wurde.

Ergänzend wird auf die Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 13.7.2017 sowie im Vorlagebericht vom 17.4.2018 sowie in der Stellungnahme vom 17.11.2022 verwiesen.

In der Folge wird nun für jedes einzelne Veranlagungsjahr dargestellt, warum die Verjährung zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide noch nicht eingetreten war:

2006:

Laut Äußerung des Bf. vom 15.9.2022 lag bei der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheids vom 14.4.2009 keine Ungewissheit vor, weil eine Ungewissheit hinsichtlich der Lösung einer Rechtsfrage keine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO darstelle.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 2020, Ra 2019/15/0153, ausgeführt, dass sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten darstellt. Vorläufige Bescheide werden erlassen, um einen dem Grunde nach wahrscheinlich entstandenen Abgabensanspruch 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 29.1.2015, 2012/15/0121).

Des Weiteren führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass für den Fall, dass ein vorläufiger Abgabenbescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit iSd. § 200 Abs 1 BAO bestanden hat, und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, so ist 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 (vgl. auch *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, 3. Auflage, § 208 Rz 6).

Wenn der Bf. ausführt, dass die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheids 2006 im Jahr 2009 ohne Vorliegen einer Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO verfügt wurde, so ist dem entgegenzuhalten, dass die vorläufig erlassenen Grundlagenbescheide weder angefochten

noch aufgehoben wurden, sondern in Rechtskraft erwachsen, sodass von vorläufigen Bescheiden iSd § 200 Abs. 1 BAO auszugehen ist.

Eine zu Unrecht ausgesprochene Vorläufigkeit ist konstitutiv, wenn der vorläufige Bescheid nicht angefochten und daher rechtskräftig wird. Das bedeutet, dass alle Rechtsfolgen, die die BAO für vorläufige Bescheide vorsieht, unabhängig davon gelten, ob diese – aus objektiver Sicht – rechtswidrig oder rechtmäßig erlassen wurden. Deswegen auch die Möglichkeit der Endgültigerklärung und der verzögerte Verjährungsbeginn nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO.

In Fällen wie dem vorliegenden Fall, wo sich objektiv herausstellt, dass gar keine Ungewissheit vorlag, sagt nun der Verwaltungsgerichtshof, dass die Ungewissheit keinesfalls VOR, sondern eben regelmäßig MIT/BEI/IM ZUGE **der Zustellung des vorläufigen Bescheides wegfällt**. Und die Rechtsfolge von § 208 Abs 1 lit d BAO bewirkt jetzt einfach nur, dass die allgemeine Regel: „Beginn mit Ende des Jahres, in dem die Ungewissheit weggefallen ist“, für den konkreten Fall bedeutet: „Beginn mit Ende des Jahres, in dem der (aus objektiver Sicht zu Unrecht, weil ohne Ungewissheit) vorläufig erlassene Bescheid zugestellt worden ist“.

Die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2006 hat somit mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufigen Bescheid erlassen wurde, begonnen (vgl. auch *Ritz*, BAO, 7. Auflage, § 208 Tz 4).

Am 11.2.2008 erging ein vorläufiger ESt-Bescheid, der in Rechtskraft erwuchs. Der Lauf der Verjährungsfrist begann daher mit Ablauf des Jahres 2008.

Der Bf. war unstrittig im Streitjahr u.a. an der INET Internet Service GmbH und Mitges. (St.Nr.: ***10***) als Mitunternehmer (atypisch stiller Gesellschafter) beteiligt.

Am 28.4.2009, 20.7.2009 (und am 19.1.2017) erfolgten jeweils automatische Bescheidänderungen des Einkommensteuerbescheids 2006 gemäß § 295 Abs. 1 BAO, welche die fünfjährige Verjährungsfrist von 2013 auf 2014 verlängerten.

Am 12.7.2017 erging dann der hier angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2006.

Daraus folgt für das Streitjahr:

Zum Zeitpunkt der Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2006 (vom 12.7.2017) war die allgemeine Verjährungsfrist von fünf Jahren unstrittig bereits abgelaufen, somit wäre unter Anwendung der jeweils um ein Jahr verlängerten Fünfjahresfrist des § 207 Abs. 2 erster Satz BAO bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Es ist daher zu prüfen, ob nach Lage des Falles die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von zehn Jahren (§ 207 Abs. 2 BAO) zum Tragen kommt (bezüglich der erstmaligen Anwendung der Verlängerung von sieben Jahren auf zehn Jahre siehe *Ritz*, BAO, 6. Auflage, § 207 Tz 14a).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen (z.B. VwGH 23.6.1992, 92/14/0036).

Die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben kommt unabhängig davon zur Anwendung, welcher konkreten Person die Hinterziehung der Abgabe vorzuwerfen ist (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004). Wird eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung festgestellt, kommt es daher nicht darauf an, ob der Abgabenschuldner selbst die Abgabe hinterzogen hat, sondern nur darauf, dass sie überhaupt hinterzogen wurde (VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146). Die Verjährungsfrist bezieht sich nicht auf ein Rechtssubjekt, sondern auf eine Forderung (VwGH 26.2.2004, 2002/16/0005).

Die Abgabenbehörde ist im Abgabenverfahren nicht daran gehindert, ohne finanzstrafbehördliche Entscheidung festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO hinterzogen worden sind; liegt daher eine Entscheidung der zuständigen Behörde nicht vor, hat die Abgabenbehörde diese Frage als Vorfrage in eigener Verantwortung zu beurteilen (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0084).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 2007/15/0292; VwGH 2005/15/0072).

Bei der Beurteilung durch die Abgabenbehörde ist vor allem zu beachten, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn in nachprüfbarer Weise auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 2007/15/0292; VwGH 2005/15/0072).

Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides (bzw. Beschlusses oder Erkenntnisses) zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher

Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (vgl. *Ritz*, BAO, 6. Auflage, § 207 BAO, Tz 15; VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; 29.9.1997, 96/17/0453).

Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahme nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern auch dann, wenn sie ganz oder teilweise dem Abgabengläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in welchem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hätte (*Seewald* in *Tannert*, Finanzstrafrecht § 33 FinStrG E4).

Im Zuge von Wiederholungsprüfungen gem. § 99 FinStrG u.a. bei der INET Internet Service GmbH und Mitges. für die Jahre 2001 bis 2003 wurde vom Finanzamt (FA) Neunkirchen Wr. Neustadt zu Eingangsrechnungen der geprüften Gesellschaften festgestellt, dass diesen seitens der entsprechenden Geschäftspartner niemals Gegenleistungen gegenübergestanden hatten, sondern die Erbringung von Leistungen durch die in den Rechnungen angeführten Personen vorgetäuscht worden seien. Der Alleingeschäftsführer A. gab im Lauf der Betriebsprüfung (Bp) an, dass zwei näher genannte Geschäftspartner für den Zeitraum 2001 - 2003 niemals Gegenleistungen erbracht hatten. Nach seinen glaubwürdigen Aussagen habe es sich um Scheinrechnungen zur Erzeugung von Verlusten für die Anleger gehandelt (siehe detaillierte Darstellung unter Punkt 3.7. der Feststellungsbescheide vom 9.11.2011 bzw. 20.10.2011). Da kein Anlass besteht, an der Richtigkeit dieser Ausführungen zu zweifeln, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass diese Handlungen im Hinblick auf den ermittelten Verlust der Mitunternehmerschaft als vorsätzliche Abgabenhinterziehung der vom Feststellungsbescheid abgeleiteten Abgaben anzusehen sind. Die Beurteilung des Finanzamts Neunkirchen Wr. Neustadt in den genannten Feststellungsbescheiden wird daher als zutreffend angenommen und von einer Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG ausgegangen.

Aus diesem Grund liegt der Eintritt der Festsetzungsverjährung betreffend Einkommensteuer 2006 jedenfalls nicht vor dem 31.12.2016.

Am 9. Dezember 2008 wurde im Rahmen der Ermittlungen zu den Feststellungsbescheiden 2000 bis 2007 zur Geltendmachung des Angabenanspruchs ein Ergänzungsersuchen des FA Neunkirchen Wiener Neustadt an INET System Informations GmbH und Mitges. gerichtet mit dem Auftrag, Anlegerinformationen und Prospekte sowie die ausgesandten Ergebnismitteilungen zu übermitteln. Im Jahr 2009 wurde am 9.10.2009 der Prüfungsauftrag betreffend die INET System Informations GmbH und Mitges. mit Prüfungsgegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 2000 - 2007 erlassen und mit den Prüfungshandlungen begonnen.

Im Jahr 2011 fand in Wien mit dem Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt eine Besprechung zu „Eurofinanz“: DVM, DVM-IT, Galileo, INETS mit den steuerlichen Vertretern einiger

Berufungswerber statt. Am 11.7.2011 fand beim Finanzamt Wien 3/11 eine Zeugeneinvernahme mit einem ehemaligen Arbeitnehmer der Eurofinanz-GmbH statt.

Mit all den (oben angeführten) nach außen gerichteten Amtshandlungen zur Durchsetzung des Abgabenanspruches - Durchführung der Bp im Feststellungsverfahren in den Jahren 2009 (= Verlängerungshandlung) und 2010 sowie den Abschluss der Bp im Jahr 2010 (= Verlängerungshandlung) - verlängerte sich somit die Verjährungsfrist für 2006 **jedenfalls bis zum Ablauf des Jahres 2017.**

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 wurde **am 12.7.2017** erlassen. Die Verjährung war zu diesem Zeitpunkt (aus den dargestellten Gründen) noch nicht eingetreten.

2007:

Am 11.3.2009 erging ein vorläufiger Bescheid, der in Rechtskraft erwuchs. Der Lauf der Verjährungsfrist begann daher mit Ablauf des Jahres 2009.

Der Bf. war unstrittig im Streitjahr u.a. an der INET Internet Service GmbH und Mitges. (St.Nr.: ***10***) als Mitunternehmer (atypisch stiller Gesellschafter) beteiligt.

Am 28.4.2009, 20.7.2009, 13.8.2009, 4.2.2011 und am 19.1.2017 erfolgten jeweils automatische Bescheidänderungen des Einkommensteuerbescheids 2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO.

Bezüglich der Anwendbarkeit der verlängerten Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben sowie der u.a. in den Jahren 2009 bis 2011 erfolgten Verlängerungshandlungen in den Feststellungsverfahren wird auf die Ausführungen zu 2006 verwiesen.

Mit all den (oben angeführten) nach außen gerichteten Amtshandlungen zur Durchsetzung des Abgabenanspruches - Durchführung der Bp im Feststellungsverfahren in den Jahren 2009 (= Verlängerungshandlung) und 2010 sowie den Abschluss der Bp im Jahr 2010 (= Verlängerungshandlung) - verlängerte sich somit die Verjährungsfrist für 2007 **jedenfalls bis zum Ablauf des Jahres 2019.**

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 wurde am 12.07.2017 erlassen. Die Verjährung war (aus den dargestellten Gründen) zu diesem Zeitpunkt noch nicht eingetreten.

2009:

Am 12.1.2012 erging ein vorläufige ESt- Bescheid für das Jahr 2009, der in Rechtskraft erwuchs. Der Lauf der Verjährungsfrist begann daher mit Ablauf des Jahres 2012.

Der Bf. war unstrittig im Streitjahr u.a. an der INET Internet Service GmbH und Mitges. (St.Nr.: ***10***) als Mitunternehmer (atypisch stiller Gesellschafter) beteiligt.

Am 19.1.2017 erfolgte eine automatische Bescheidänderung des Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2009 gemäß § 295 Abs. 1 BAO.

Der Erstbescheid mit vorläufiger Festsetzung erging am 12.1.2012. Somit begann die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2012.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 wurde am 12.07.2017 erlassen (endgültige Festsetzung). Die (fünfjährige) Verjährung war zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheids noch nicht eingetreten.

2010:

Am 23.3.2012 erging der Erstbescheid (mit vorläufiger Festsetzung) für das Jahr 2010, der in Rechtskraft erwuchs. Der Lauf der fünfjährigen Verjährungsfrist begann daher mit Ablauf des Jahres 2012. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2010 wurde am 12.07.2017 erlassen. Die (fünfjährige) Verjährung war zu diesem Zeitpunkt noch nicht eingetreten.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich eindeutig, dass keiner der angefochtenen Bescheide vor Ablauf der Verjährungsfrist erlassen wurde. Eine Rechtswidrigkeit liegt daher nicht vor.

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 vom 18. Dezember 2019, Ra 2019/15/0154).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die zwischenzeitlich ergangenen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts zu den Feststellungsbescheiden zu berücksichtigen sind.

Aufgrund dieser zwischenzeitlichen Änderungen der Feststellungen betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2006 nunmehr wie folgt (in Euro):

Einkommensteuer 2006

Beteiligung INET I (***6***) : Null

Beteiligung INET II: (**10**): Null

Beteiligung ***7***: -1.419,56

Beteiligung ***8***: 5.468,63

Beteiligung ***5***: 9.518,28

Beteiligung ***9***: 2.109,33

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2006 laut BFG: + 15.676,68

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt für 2006

Zur Unzulässigkeit der 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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 17. 9.2014, Ra 2014/04/0023). Dies ist gegenständlich nicht der Fall.

Wien, am 29. August 2024