

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Beisteiner Steuerberatung GmbH, Vogelweiderstraße 33, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 26. Februar 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr „Finanzamt Österreich“) betreffend

- Einkommensteuer 2009 vom 1. Februar 2018,
- Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 vom 1. Februar 2018,
- Ablauf der Aussetzung der Einhebung vom 30. Jänner 2018 sowie
- Ablauf der Aussetzung der Einhebung von Anspruchszinsen vom 7. Februar 2018

zur Steuernummer ***Bf-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF***

I. zu Recht erkannt:

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 vom 01. Februar 2018 wird – im Einklang mit der Beschwerdevorentscheidung vom 13. März 2018 – abgeändert und resultiert somit in einer Einkommensteuer von EUR 37.557,53.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 vom 1. Februar 2018, über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung vom 30. Jänner 2018 sowie über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung von Anspruchszinsen vom 7. Februar 2018 werden gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Einkommensteuerbescheid 2009, Beschwerde

Im Rahmen des **am 01.02.2018 ergangenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2009** wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 16.09.2010 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Konkret wurden die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ursprünglich EUR 169.531,32 auf einen Betrag von EUR 86.216,64 reduziert. Daraus resultierte eine Abgabennachforderung von EUR 35.363,78.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Änderung gemäß § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Klagenfurt zur Steuernummer *****StNr.1***** erfolgt sei. Zudem seien weitere von der Erklärung abweichende Beteiligungsergebnisse zu berücksichtigen:

*****StNr.2***** lt. Erklärung -92.500,00, lt. Bescheid vom 29.11.2017 -11.685,32

*****StNr.3***** lt. Erklärung Betrag unbekannt, lt. Bescheid vom 27.07.2011 0,00

Mit ebenfalls **am 01.02.2018 ergangenen Bescheid** wurde ein Betrag von EUR 3.199,65 an Anspruchszinsen festgesetzt.

Mit **Schreiben vom 26.02.2018** wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers Beschwerde gegen die im Spruch genannten Bescheide eingebracht sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

*Gegen unseren Mandanten wird gem. § 295 BAO eine nachträgliche Einkommensteuerschuld festgesetzt. Zu den Änderungen kam es wegen bescheidmäßigen Feststellungen der Finanzämter Klagenfurt zur Steuernummer *****StNr.1***** *****Q KG*****) vom 23.06.2017 sowie Deutschlandsberg, Leibnitz zur Steuernummer *****StNr.2***** vom 29.11.2017 (*****SD*****). Im Weiteren wird in dem angefochtenen Bescheid zu 1) auf eine bescheidmäßige Feststellung zur Steuernummer *****StNr.3*****, Bescheid vom 27.07.2011 Bezug genommen. Hier ist nichts bekannt. Soweit eine Abweichung von der Abgabenerklärung erfolgt, stellen noch den Antrag gem. § 245 BAO auf Mitteilung der insoweit fehlenden Begründung.*

Die Bescheide werden der Aufhebung unterliegen, da Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis für den Veranlagungszeitraum 2009 bereits verjährt sind.

Der Steueranspruch 2009 ist zum 31.12.2009 entstanden (§ 4 Abs. 2 Nr. 2 BAO). Die Festsetzungs-/Bemessungsverjährung hat mit diesem Zeitpunkt begonnen (§ 208 Abs. 1 lit. a) BAO). Der Abgabenanspruch für den Veranlagungszeitraum 2009 ist mit Ablauf des 31.12.2014 grundsätzlich verjährt. Aus dem Steuerkonto ergibt sich, dass unter dem 26.07.2013 eine Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO erfolgte.

Es stellte sich heraus, dass diese auf Grundlage eines Nichtbescheides vorgenommen wurde und damit unbeachtlich ist. Dessen ungeachtet wäre der Abgabenanspruch auch verjährt, wenn man unterstellte der Erlass des von einem Nichtbescheid abgeleitete Änderungsbescheid habe die Verjährung um ein Jahr verlängert (§ 209 Abs. 1 Satz 2 BAO) hätte. Der Abgabenanspruch ist auch in diesem Fall spätestens mit Ablauf des 31.12.2015 verjährt. Der angefochtene Zinsbescheid teilt gem. § 207 Abs. 1 Satz 3 BAO das Schicksal des Abgabenbescheides und ist daher ebenfalls aufzuheben.

B. Beschwerdeentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Beschwerdeentscheidung vom 13.03.2018** wurde der Einkommensteuerbescheid vom 01.02.2018 insofern abgeändert, als dass eine zusätzliche Kürzung der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf einen Betrag von EUR 81.829,14 erfolgte, woraus eine zusätzliche Abgabennachforderung von EUR 2.193,75 resultierte. Begründend wurde auf die bescheidmäßigen Feststellungen zur Steuernummer *****StNr.4***** vom 02.02.2018 verwiesen. Betreffend die verfahrensgegenständliche Beschwerde wurde ausgeführt, dass diese als unbegründet abgewiesen werde.

Im Rahmen der separat ausgefertigten Begründung zur Beschwerdeentscheidung vom 13.03.2018 wurde – nach einleitender Darstellung des bisherigen Verfahrensganges – ausgeführt, dass – entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung – zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 01.02.2018 noch keine Verjährung eingetreten sei.

Gemäß der Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginne die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO (vorläufige Bescheide) mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt worden sei.

Hinsichtlich der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide hat der VwGH festgestellt, dass die durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck kommende Ungewissheit insoweit auch die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide erfasst. 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 (VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121).

*Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2009 zu Steuernummer ***StNr.1*** (**Q KG**) erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO am 10.1.2011 vorläufig, weil der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig war. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit weggefallen ist.*

Das angesprochene Rechtsmittel wurde mit UFS-Entscheidung vom 6.12.2012 erledigt, die Verjährungsfrist begann daher aus diesem Grund mit Ablauf des 31.12.2012 zu laufen und endete damit grundsätzlich am 31.12.2017. Der ergangene endgültige Feststellungsbescheid vom 23.6.2017 verlängerte (neben anderen Verlängerungshandlungen) die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 um ein Jahr, weshalb die Verjährung hinsichtlich des am 1.2.2018 ergangenen und von der Feststellung abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 2009 noch nicht eingetreten war.

Die Beschwerden betreffend die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen vom 01.02.2018, den Ablauf der Aussetzung der Einhebung vom 30.01.2018 sowie den Ablauf der Aussetzung der Einhebung von Anspruchszinsen vom 07.02.2018 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.03.2018 ebenfalls als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde auf die Begründung zur Beschwerdeverentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2009 vom 13.03.2018 verwiesen.

Mit **Schreiben vom 12.04.2018** wurde die **Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht** beantragt. Begründend wurde – nach einleitender Darstellung der Aussagen der Beschwerdeverentscheidung – im Wesentlichen ausgeführt, dass es entgegen der Ansicht des belangten Finanzamtes spätestens am 31.12.2016 zum Eintritt der Verjährung betreffend die Einkommensteuer des Jahres 2009 gekommen sei.

C. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerdesache wurde dem Bundesfinanzgericht am 24.04.2018 zur Entscheidung vorgelegt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022 wurde die Beschwerdesache in die Zuständigkeit der nunmehrigen Gerichtsabteilung übertragen.

Mit **Anschreiben vom 07.03.2024** wurde der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom Berichterstatler des zuständigen Senates die derzeitige Aktenlage mitgeteilt sowie auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur gegenständlichen Frage der Verjährung hingewiesen.

Mit **Schreiben vom 04.07.2024** wurde das obig angeführte Anschreiben beantwortet und im Wesentlichen – nach Darstellung der rechtlichen Argumentation – ausgeführt, dass es spätestens am 31.12.2016 zum Eintritt der Verjährung betreffend die Einkommensteuer des Jahres 2009 gekommen sei.

Mit **Schreiben vom 09.07.2024** wurden die Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers an das belangte Finanzamt übermittelt. Mit **Schreiben vom 10.07.2024** wurde durch das belangte Finanzamt mitgeteilt, dass sich das belangte Finanzamt der im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 07.03.2024 dargestellten Rechtslage vollinhaltlich anschließe.

Im Rahmen der am 29.11.2024 stattgefundenen mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht betreffend die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2016 bis 2018 des identen Beschwerdeführers und der identen steuerlichen Vertretung (RV/6100505/2018, RV/6100286/2019, RV/6100410/2020) wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Antrag auf Entscheidung durch den Senat auch betreffend die gegenständliche Beschwerdesache zurückgenommen. Die Entscheidung erfolgt somit durch den Einzelrichter nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Im Rahmen der **am 05.03.2025 stattgefundenen mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht** wurde seitens der steuerlichen Vertretung im Wesentlichen auf das bereits im Vorfeld erstattete schriftliche Vorbringen verwiesen. Zusätzlich wurde darauf verwiesen, dass es verfassungsrechtlich bedenklich sei, dass sowohl der Beginn der Verjährungsfrist als auch die Verlängerung dieser Frist einseitig durch Handlungen der belangten Behörde erfolgen könne. Es werde außerdem auf die – im Protokoll über die mündliche Verhandlung näher genannte – Rechtsprechung des VwGH sowie des VfGH zu dieser Thematik verwiesen. Seitens des belangten Finanzamtes wurde auf das bisherige schriftliche Vorbringen verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der an den Beschwerdeführer ergangene (ursprüngliche) Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16.09.2010 wurde durch den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 01.02.2018 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Konkret wurden die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ursprünglich EUR 169.531,32 auf einen Betrag von EUR 86.216,64 verringert.

Begründend wurde im angefochtenen Bescheid auf die bescheidmäßigen Feststellungen der jeweils zuständigen Finanzämter zu den Gesellschaften *****Q KG***** (*****StNr.1*** – idF „***Q KG***“**) vom 23.06.2017, *****ehem. Ges. SD***** (*****StNr.2*** – idF „***ehem. Ges. SD***“**) vom 15.12.2017 sowie *****G GmbH & atyp. Still***** (*****StNr.3*** – idF „***G GmbH & atyp. Still***“**) vom 27.07.2011 verwiesen.

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 13.03.2018 wurden die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb – verglichen mit dem verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2009 – erneut reduziert, und zwar auf einen Betrag von EUR 81.829,14. Begründend wurde auf die bescheidmäßigen Feststellungen des zuständigen Finanzamtes zur Gesellschaft ***S KG*** (***StNr.4*** – idF „***S KG***“) verwiesen.

Der an den Beschwerdeführer ergangene Einkommensteuerbescheid 2009 vom 26.07.2013 (der – so wie der verfahrensgegenständliche Bescheid – den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16.09.2010 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abänderte) wurde auf Basis eines Antrages gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom 30.12.2015 am 30.01.2018 aufgehoben.

Zu den obig angeführten Gesellschaften sind betreffend das streitgegenständliche Jahr 2009 die folgenden Bescheide ergangen:

Q KG:

- In Rechtskraft erwachsener Bescheid über die **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 10.01.2011**. Dieser Bescheid ist gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig** ergangen, wobei als Begründung für die Vorläufigkeit der folgende Passus angeführt wurde:
 - *Da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig.*
- In Rechtskraft erwachsene Bescheide über die **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009** sowie betreffend die (endgültige) **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009**, jeweils **vom 23.06.2017**.
 - Diese Bescheide stützen sich auf die Feststellungen einer bei dieser Gesellschaft durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung. Diese Prüfung hat im Jahr 2016 begonnen (vgl. die Auftragsbuchnummer „***AB-Nr.1***“) und umfasste unter anderem die einheitliche Gewinnfeststellung für das Jahr 2009.

***ehem. Ges. SD**:

- „Bescheid“ über die **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 24.07.2013** [Anmerkung: Da es sich bei dieser Erledigung um einen „Nichtbescheid“ gehandelt hat (siehe unten), wurde das Wort „Bescheid“ mit Anführungszeichen versehen].
 - Die gegen diesen „Bescheid“ erhobene Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht mittels Beschluss vom 07.11.2017 (RV/2100002/2014) als

unzulässig zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung vom 24.07.2013 um einen sogenannten „Nichtbescheid“ gehandelt hat.

- Bescheid über die **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 15.12.2017.**
 - Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde ist derzeit beim Bundesfinanzgericht anhängig.

G GmbH & atyp. Still:

- Bescheid über die **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 27.07.2011.**
 - Die gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerden wurden vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 18.10.2023 (RV/7101368/2013) als unbegründet abgewiesen. Die gegen dieses Erkenntnis erhobene Revision ist derzeit beim VwGH anhängig.

S KG:

- In Rechtskraft erwachsener Bescheid über die **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 10.02.2011.** Dieser Bescheid ist gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig** ergangen, wobei als Begründung für die Vorläufigkeit der folgende Passus angeführt wurde:
 - *Da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig.*
- Bescheide über die **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009** sowie betreffend die (endgültige) **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009**, jeweils vom **02.02.2018.**
 - Diese Bescheide stützen sich auf die Feststellungen einer bei dieser Gesellschaft durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung. Diese Prüfung hat im Jahr 2017 begonnen (vgl. die Auftragsbuchnummer „***AB-Nr.2***“) und umfasste unter anderem die einheitliche Gewinnfeststellung für das Jahr 2009.
 - Die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden wurden vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 13.04.2023 (RV/4100349/2018) als unbegründet abgewiesen. Gegen diese Entscheidung wurde keine Revision erhoben.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die an den Beschwerdeführer ergangenen Einkommensteuerbescheide sowie deren Inhalt und Begründungen ergeben sich aus den jeweiligen Bescheiden.

Die Feststellungen betreffend den Inhalt der an die obig genannten Gesellschaften ergangenen Feststellungs- und Wiederaufnahmebescheide ergeben sich ebenfalls aus den jeweiligen Bescheiden. Selbiges gilt für die als Bescheid intendierte Erledigung bei der ***ehem. Ges. SD**. Die Feststellungen, ob gegen diese Bescheide (bzw. die als Bescheid intendierte Erledigung) ein Rechtsmittel erhoben wurde und in welchem Stand sich ein etwaiges Rechtsmittelverfahren befindet, beruhen auf den in FinanzOnline sowie der Findok des BMF vom erkennenden Richter abgerufenen Informationen.

Die Feststellungen betreffend die bei der ***Q KG*** sowie der ***S KG*** durchgeführten Außenprüfungen ergeben sich aus den Datenbanken der Finanzverwaltung, in die vom erkennenden Richter Einsicht genommen wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

A. Einkommensteuerbescheid 2009 – Beginn der Verjährungsfrist

a) Rechtliche Grundlagen

§ 200 BAO idF BGBl. Nr. 557/1985 lautet auszugsweise:

(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewißheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung 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.

[...]

§ 207 BAO lautet auszugsweise:

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) 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.

[...]

§ 208 Abs. 1 BAO lautet auszugsweise:

Die Verjährung beginnt

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

[...]

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

e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

b) Erwägungen

Eingangs wird zunächst auf die nachfolgende zitierte Rechtsprechung des VwGH verwiesen:

- VwGH 24.10.2013, 2012/15/0018:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist. Die Ungewissheit iSd § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 200 Anm. 2 f). Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage letztlich von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts im Verfahren gelöst werden wird, rechtfertigt eine bloß vorläufige Bescheiderlassung durch das Finanzamt demnach nicht (vgl. schon das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1993, 93/14/0123).

- VwGH 27.02.2014, 2010/15/0073:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis 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 21.10.2020, Ra 2019/15/0153:

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits 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 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 hg. 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 (vgl. VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073, mwN).

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 2007 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 2007 mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheids betreffend die Beteiligung S- bzw. U-KG, also in beiden Fällen mit Ablauf des Jahres 2009, und würde - ohne Berücksichtigung von allfälligen Verlängerungshandlungen - mit Ablauf 2014 und sohin deutlich vor dem Ende der absoluten Verjährungsfrist im Jahr 2022 enden.

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt sind sowohl auf Ebene der ***Q KG*** (Bescheiddatum – 10.01.2011) als auch auf Ebene der ***S KG*** (Bescheiddatum – 10.02.2011) Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 ergangen. Beide Bescheide sind gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen, wobei als Begründung für die Vorläufigkeit auf ein noch nicht beendetetes Rechtsmittelverfahren hingewiesen wurde.

Gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH ist „eine Ungewissheit iSd § 200 BAO [...] eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist. Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage letztlich von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts im Verfahren gelöst werden wird, rechtfertigt eine bloß vorläufige Bescheiderlassung durch das Finanzamt demnach nicht.“

Weder aus den vorläufig ergangenen Bescheiden selbst noch aus den Entscheidungen betreffend die auf den Bescheiden angeführten „noch nicht beendeteten Rechtsmittelverfahren“ (siehe diesbezüglich die Entscheidungen des UFS vom 09.11.2012, RV/0785-K/07 sowie vom 06.12.2012, RV/0204-K/07, in denen der UFS ausgesprochen hat, dass es sich bei den Erledigungen betreffend die Vorjahre nicht um Bescheide, sondern lediglich um als Bescheid intendierte Erledigungen gehandelt hat) ergibt sich, dass die Ungewissheit bei diesen Bescheiden im Tatsachenbereich gelegen wäre. Vielmehr waren ausschließlich Rechtsfragen zu klären, die gerade keine Ungewissheit iSd (damals in Geltung stehenden) § 200 BAO darzustellen vermögen.

Als Zwischenergebnis lässt sich somit festhalten, dass die auf Ebene der ***Q KG*** sowie der ***S KG*** ergangenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2009 zu Unrecht vorläufig ergangen sind. Allerdings sind beide Bescheide – mangels dagegen erhobenem Rechtsmittel – in Rechtskraft erwachsen.

Damit steht aber – gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH – auch fest, dass die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2009 auch auf Ebene des Beschwerdeführers gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO erst mit Ablauf des Jahres 2011 (d.h. jenem Jahr, in dem die zwar zu Unrecht als vorläufig ergangenen, aber dennoch in Rechtskraft erwachsenen

Feststellungsbescheide für 2009 auf Ebene der ***Q KG*** und der ***S KG*** ergangen sind) zu laufen begonnen hat.

Zu dem diesbezüglich von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vorgebrachten Argument, wonach es verfassungsmäßig bedenklich sei, wenn durch zu Unrecht vorläufig ergangene Feststellungsbescheide auch sämtliche abgeleitete Einkommensteuerbescheide „infiziert“ werden würden, ist darauf zu verweisen, dass die obig zitierte Rechtsprechung des VwGH betreffend den Beginn der Verjährungsfrist in solchen Fällen ausdrücklich davon ausgeht, dass die zu Unrecht vorläufig ergangenen Feststellungsbescheide in Rechtskraft erwachsen. Die Tatsache, dass gegen die auf Ebene der ***S KG*** sowie ***Q KG*** (zunächst) vorläufig ergangenen Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 gerade kein Rechtsmittel ergriffen wurde, das sich gegen die Vorläufigkeit dieser Bescheide gerichtet hat, ist jedoch diesen Gesellschaften selbst (und somit der Sphäre des Beschwerdeführers) zuzurechnen. Eine verfassungsrechtliche Problematik ergibt sich nach Ansicht des erkennenden Richters in diesem Punkt somit nicht.

B. Einkommensteuerbescheid 2009 – Verlängerungshandlungen gemäß § 209 Abs. 1 BAO

a) Rechtliche Grundlagen

§ 209 Abs. 1 BAO lautet:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

b) Erwägungen

Eingangs wird zunächst auf die nachfolgende zitierte Rechtsprechung des VwGH verwiesen:

- VwGH vom 10.03.2023, Ra 2022/15/0077:

Die Verjährung des Bemessungsrechtes wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches vorgenommene, nach außen erkennbare Handlung verlängert - auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat (vgl. zB VwGH 18.7.2002, 2002/16/0159) oder diese behördlichen Schritte der tatsächlich abgabepflichtigen Person nicht zur Kenntnis gelangt sind (vgl. VwGH 29.9.1982, 0201/80).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat, stellt sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar und zielt auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle beteiligten Steuersubjekte gewährleistet, und die Durchführung von Parallelverfahren für die einzelnen Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Ausschnitt der Einkommensteuer-Verfahren der Beteiligten, der im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für die Beteiligten durchzuführen wäre, in ein einheitliches Sonderverfahren zusammengefasst (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121, sowie VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens und insbesondere auch die Erlassung der in Betracht kommenden Feststellungsbescheide haben daher für die Abgaben, deretwegen die Feststellung zu erfolgen hat, verjährungsfristverlängernde Wirkung (vgl. Ellinger ua, BAO³ § 209 Rz 5). Dies gilt selbst dann, wenn eine als Feststellungsbescheid intendierte und tatsächlich zugegangene Erledigung aus rechtlichen Gründen (etwa einer Fehlbezeichnung des Bescheidadressaten) keine rechtliche Wirksamkeit als Feststellungsbescheid entfaltet (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001).

Da das Feststellungsverfahren aber die Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten darstellt, hat die Erlassung eines Feststellungsbescheids damit nach der zitierten hg. Rechtsprechung hinsichtlich der Einkommensteuer aller Beteiligten (und damit auch der des Revisionswerbers) verjährungsfristverlängernde Wirkung. Dabei entfaltet eine Verlängerungshandlung stets hinsichtlich des gesamten betroffenen Abgabenanspruchs, hier der Einkommensteuer 2001 des Revisionswerbers, Rechtswirkung und nicht lediglich hinsichtlich einzelner Einkunftstatbestände, weshalb es unerheblich ist, welche Fragen im Feststellungsverfahren 2001 konkret behandelt worden sind (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001).

- VwGH vom 09.06.2023, Ra 2021/16/0067:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung aus dem Amtsbereich der Behörde hinausgetreten, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein. Nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen sind (bei Zutreffen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen) unabhängig von ihrer rechtswirksamen Zustellung unterbrechungswirksam, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt - etwa als Bescheidausfertigungen - als Behördenmaßnahmen über den Amtsbereich

der Behörde hinaustreten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis besteht (vgl. VwGH 21.3.1995, 94/14/0156).

Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, hat die Frist für die Verjährung der Einkommensteuer 2009 auf Ebene des Beschwerdeführers am 31.12.2011 zu laufen begonnen und hätte – gemäß § 207 Abs. 2 BAO – grundsätzlich am 31.12.2016 geendet. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich diese Verlängerungsfrist jedoch um ein Jahr (d.h. bis zum 31.12.2017), wenn innerhalb der Verjährungsfrist (d.h. zwischen 31.12.2011 und 31.12.2016) *„nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen“* werden.

Folgende als Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO zu qualifizierende Amtshandlungen ergeben sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

- **Am 26.07.2013** wurde ein Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2009 an den Beschwerdeführer ausgefertigt. Mit diesem Bescheid wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16.09.2010 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Dass dieser Bescheid dem Beschwerdeführer bzw. dessen steuerlicher Vertretung tatsächlich zugegangen ist und somit die Sphäre der Behörde verlassen hat, ergibt sich aus dem diesen Bescheid betreffenden und von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 08.08.2013 sowie dem Antrag auf Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom 30.12.2015. Obwohl bereits diese Amtshandlung nach Ansicht des erkennenden Richters dazu geeignet ist, die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr (d.h. bis zum 31.12.2017) zu verlängern, wird in der Folge noch auf weitere Verlängerungshandlungen hingewiesen.
- **Am 24.07.2013** wurde auf Ebene der ***ehem. Ges. SD** eine als „Feststellungsbescheid“ für 2009 intendierte Erledigung ausgefertigt. Wie sich aus der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH ergibt, sind selbst derartige Erledigungen, die *„keine rechtliche Wirksamkeit als Feststellungsbescheid“* entfalten, dazu geeignet, die Verjährungsfrist im Zusammenhang mit jenen Abgaben zu verlängern, deretwegen die Feststellung zu erfolgen hat (d.h. im konkreten Fall die Einkommensteuer für das Jahr 2009).
- **Beginnend im Jahr 2016** wurde auf Ebene der ***Q KG*** eine Außenprüfung betreffend – unter anderem – die Gewinnfeststellung des Jahres 2009 durchgeführt. Wie sich aus der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH ergibt, führen auch nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens dazu, dass die Verjährungsfrist auf Ebene der einzelnen Beteiligten ebenfalls verlängert wird.

Auf Basis der obigen Ausführungen steht somit fest, dass innerhalb der Verjährungsfrist solche Amtshandlungen unternommen wurden, die zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um ein

Jahr (d.h. bis zum 31.12.2017) geführt haben. Fraglich ist nunmehr, ob auch innerhalb dieses Verlängerungsjahres (vgl. § 209 Abs. 1 BAO) derartige Amtshandlungen gesetzt wurden, die zu einer weiteren Verlängerung der Verjährungsfrist geführt haben.

Folgende als Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO zu qualifizierende Amtshandlungen ergeben sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

- **Am 23.06.2017** wurden auf Ebene der ***Q KG*** sowohl ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 als auch ein Bescheid über die (endgültige) Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 erlassen. Wie sich aus der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH ergibt, „*hat die Erlassung eines Feststellungsbescheids damit nach der zitierten hg. Rechtsprechung hinsichtlich der Einkommensteuer aller Beteiligten [...] verjährungsfristverlängernde Wirkung.*“
- **Am 15.12.2017** wurde auf Ebene der ***ehem. Ges. SD** ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 erlassen. Wie sich aus der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH ergibt, „*hat die Erlassung eines Feststellungsbescheids damit nach der zitierten hg. Rechtsprechung hinsichtlich der Einkommensteuer aller Beteiligten [...] verjährungsfristverlängernde Wirkung.*“
- **Beginnend im Jahr 2017** wurde auf Ebene der [...] eine Außenprüfung betreffend – unter anderem – die Gewinnfeststellung des Jahres 2009 durchgeführt. Wie sich aus der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH ergibt, führen auch nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens dazu, dass die Verjährungsfrist auf Ebene der einzelnen Beteiligten ebenfalls verlängert wird.

Auf Basis der obigen Ausführungen steht somit fest, dass innerhalb des Verlängerungsjahres iSd § 209 Abs. 1 BAO solche Amtshandlungen unternommen wurden, die zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr (d.h. bis zum 31.12.2018) geführt haben.

Zu dem diesbezüglich von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vorgebrachten Argument, wonach es verfassungsmäßig bedenklich sei, wenn durch ausschließlich in der Sphäre der Behörde gelegene Handlungen eine Verlängerung der Verjährungsfrist möglich sei, ist darauf zu verweisen, dass dies der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht und auch von diesem in den angeführten Entscheidungen keine verfassungsmäßigen Bedenken geäußert wurden. Auch der erkennende Richter hegt keine solchen Bedenken. Dies vor dem Hintergrund, dass der VfGH in den von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers angeführten Entscheidungen (VfGH 30.11.2017, G 131/2017; VfGH 04.12.2019, G 159/2019) jeweils – stark verkürzt – ausgeführt hat, dass die betreffenden Fristen für die Wiederaufnahme (§ 304 BAO) bzw. den Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO eine

Anwendung dieser gesetzlichen Bestimmungen in vielen Fällen faktisch verunmöglichen würden und somit dem aus dem Gleichheitssatz erfließenden Sachlichkeitsgebot widersprechen. Eine solche Problematik liegt jedoch – nach Ansicht des erkennenden Richters – im konkreten Fall gerade nicht vor. Vielmehr wird durch die gemäß § 209 Abs. 1 BAO normierte Möglichkeit der Verlängerung der Verjährungsfrist durch gewisse Behördenhandlungen gerade sichergestellt, dass Sachverhalte, die – im gegenständlichen Fall – erst im Rahmen einer nachgelagerten Außenprüfung auf Ebene der Beteiligungsgesellschaften neu hervorkommen und zur Erlassung von neuen Sachbescheiden führen, auch auf Ebene der abgeleiteten Einkommensteuerverfahren berücksichtigt werden können. Dies selbstverständlich nicht nur zum Nachteil, sondern auch zum Vorteil des Steuerpflichtigen.

C. Conclusio

Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, wurde der verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 01.02.2018 innerhalb offener Verjährungsfrist erlassen. Zudem ist erneut auf die obig zitierte Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach *„eine Verlängerungshandlung stets hinsichtlich des gesamten betroffenen Abgabenanspruchs, hier der Einkommensteuer 2001 des Revisionswerbers, Rechtswirkung und nicht lediglich hinsichtlich einzelner Einkunftstatbestände“* entfaltet. Es waren daher nicht nur die auf Ebene der ***Q KG*** und der ***ehem. Ges. SD** (sowie der ***G GmbH & atyp. Still***) ergangenen Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009, sondern auch der auf Ebene der ***S KG*** ergangene Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 zu berücksichtigen. Dies steht im Einklang mit der im gegenständlichen Verfahren ergangenen Beschwerdeentscheidung vom 13.03.2018, auf die hiermit ausdrücklich verwiesen wird.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung)

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird.

Da die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 05.03.2025 die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 vom 1. Februar 2018, über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung vom 30. Jänner 2018 sowie über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung von Anspruchszinsen vom 7. Februar 2018 zurückgenommen hat, waren die Beschwerden gemäß § 256 Abs. 3 BAO iVm § 278 BAO mittels Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis/einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis/der Beschluss 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.

Zu Spruchpunkt I:

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Zu Spruchpunkt II:

Die Gegenstandsloserklärung ergibt sich schon aus dem Gesetzestext, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 27. März 2025