

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache **Bf**, Adr, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 05.04.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 13.03.2018, betreffend Einkommensteuer 2007 und Festsetzung der Anspruchszinsen 2007 (§ 205 BAO) nach Durchführung zu Recht:

1. Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2007 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.
2. Die Beschwerde betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2007 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 neben weiteren Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer aufgrund von Beteiligungen (Kommanditist).

Mit Bescheid vom 17.2.2009 veranlagte das Finanzamt den Bf zur Einkommensteuer 2007 zunächst erklärungsgemäß.

Aufgrund einer Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG des Bf nahm die Abgabenbehörde das Einkommensteuerverfahren 2007 mit Bescheid vom **22.5.2013** wieder auf und erließ gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid 2007. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer waren zu diesem Zeitpunkt nicht strittig.

Aufgrund abweichender Mitteilungen des für die Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO zuständigen FA betreffend die **A** vom 2.2.2018 (Datum des Feststellungsbescheides) und **C** vom 14.2.2018 (Datum des Feststellungsbescheides) erließ die Abgabenbehörde am **13.3.2018** einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid. Ein Anspruchszinsenbescheid wurde ebenfalls erlassen.

Mit Schreiben vom 5.4.2018 brachte der steuerlich vertretene Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 ein, im Wesentlichen mit der Begründung dass die Einkommensteuer 2007 bereits verjährt sei.

Mit BVE vom 24.4.2018 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde mit der Begründung, dass die im Feststellungsverfahren ergangenen Bescheide gem. § 200 BAO vorläufig erlassen wurden und die Vorläufigkeit auf die davon abgeleiteten Abgabenbescheide durschlage, ab. Die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen wurde ebenfalls abgewiesen.

Mit Schreiben vom 22.5.2018 beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 10.9.2019 fand ein Erörterungstermin beim Bundesfinanzgericht mit den verfahrensbeteiligten Personen statt. In diesem wurde im Wesentlichen die Verjährung und die Judikatur betreffend § 200 BAO erörtert.

Mit Schreiben vom 24.9.2019 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung und Senat zurück. Ergänzend wurde noch auf den Erörterungstermin repliziert.

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) war **2007** an folgenden Gesellschaften beteiligt:

1. A
2. B
3. C
4. D
5. E

Daten betreffend Einkommensteuer 2007

Erstbescheid	17.02.2009
Wiederaufnahme § 303 BAO (§ 29 FinStrG)	22.05.2013
Erstbescheid	22.05.2013
Bescheidänderung § 295 BAO	13.03.2018

Alle fünf Beteiligungen wurden erstmals im Erstbescheid berücksichtigt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer waren bis zum Zeitpunkt der Bescheidänderung gem. § 295 BAO vom 13.3.2018 nicht strittig.

Der Feststellungsbescheid betreffend die Beteiligung A betreffend 2007 wurde am 6.5.2009 vorläufig veranlagt. Als Begründung wurde ein noch nicht beendetes Rechtsmittelverfahren angeführt.

Am 2.2.2018 nahm das für das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt das Verfahren gem. § 303 BAO wieder auf und erließ einen (endgültigen) Feststellungsbescheid.

Der Feststellungsbescheid betreffend die Beteiligung A betreffend 2007 wurde am 23.7.2008 vorläufig veranlagt. Der Bescheid blieb unbegründet.

Am 23.6.2009 erfolgte eine Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO mit Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides

Am 9.1.2018 nahm das für das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt das Verfahren gem. § 303 BAO wieder auf und erließ einen endgültigen Feststellungsbescheid.

Der Feststellungsbescheid betreffend die BeteiligungC betreffend 2007 wurde am 15.9.2008 endgültig veranlagt. Der Bescheid blieb unbegründet.

Am 14.2.2018 nahm das für das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt das Verfahren gem. § 303 BAO wieder auf und erließ einen (endgültigen) Feststellungsbescheid.

Die Bescheidänderung vom **13.3.2018** erfolgte aufgrund von abweichenden Mitteilungen des für die Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO zuständigen Finanzamtes der A vom 2.2.2018 und der C vom 14.2.2018 und führte zu einer Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbetrieb (Beteiligungen) auf 52.142,45 Euro.

Höhe der Beteiligungen

Name	Bescheid 22.5.2013	Bescheid 13.3.2018
A	2.289,19	14.977,20
B	2.507,21	26.500,81
C	4.905,42	10.446,42
D	218,02	218,02
E	0	0

Strittig ist im vorliegenden Fall einerseits die Festsetzung der Anspruchszinsen sowie ob das Finanzamt die Bescheidänderung am 13.3.2018 gem. § 295 BAO zu Recht vorgenommen hat bzw. ob betreffend Einkommensteuer 2007 bereits Verjährung eingetreten ist.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf, der Aktenlage sowie auf die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes und des Bf und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung

1. Einkommensteuer 2007

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

Gem. § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO, erster Satz, beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

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

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO, erster Satz, verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Gemäß § 209 Abs. 4 BAO 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 Festsetzung der Einkommensteuer 2007 verjährt grds mit 31.12.2012. Die absolute Verjährung tritt grundsätzlich mit 31.12.2017 ein, sofern keine Ausnahme des § 209 Abs. 4 BAO vorliegt.

Am 13.3.2018 erließ die Abgabenbehörde - außerhalb der 10 jährigen Verjährung - einen gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid, bei dem die neu festgestellten Anteile betreffend A, B und C betragsmäßig berücksichtigt wurden.

Die Feststellungsbescheide betreffend die A und betreffend die B wurden im Jahr 2008 bzw. 2009 vorläufig erlassen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Feststellungsbescheide sowie Amtshandlungen im Feststellungsverfahren für abgeleitete Abgaben auch

verjährungsfristverlängernd (vgl. z.B. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059-0061; VwGH 26.7.2006, 2001/14/0212).

Gem. § 200 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. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Ein vorläufiger Bescheid ist als solcher zu bezeichnen (VwGH 20.2.1992, 90/16/0170; 13.5.2004, 2001/16/0565). Die Bezeichnung als vorläufig ist Spruchbestandteil (zB VwGH 30.7.1992, 89/17/0072; 17.2.2000, 99/16/0090; 28.2.2012, 010/15/0164).

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

Das Verfahren nach § 188 BAO stellt sich 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. idS Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 208 Anm 4).

Die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides schlägt daher auf den abgeleiteten Bescheid durch und zwar auch dann, wenn dieser vorher endgültig erlassen wurde. (vgl. zB VwGH vom 29.01.2015, 2012/15/0121).

Zu prüfen ist daher, ob die nunmehr im Jahr 2018 erfolgte Änderung der (damals) vorläufig erlassenen Feststellungsbescheide Auswirkungen auf das Einkommensteuerverfahren des Bf hat.

Im Jahr 2018 nahm das für die Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt die Verfahren betreffend A, B und C gem. § 303 BAO wieder auf und erließ (endgültige) Feststellungsbescheide.

Die bescheidmäßige Umsetzung der Feststellungsverfahren erfolgte außerhalb der absoluten (10 jährigen) Verjährung der Einkommensteuer 2007 am 13.3.2018.

Zu prüfen ist nunmehr ob ein Anwendungsfall des § 209 Abs. 4 BAO vorliegt.

Gem. § 209 Abs. 4 BAO verjährt das Recht, eine gem. § 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 Abgabenanspruchs.

Zwar wurden zwei der betreffenden Feststellungsbescheide im Jahr 2008 bzw. 2009 vorläufig erlassen, was grundsätzlich auf das Einkommensteuerverfahren durchwirken und auch die absolute Verjährung auf (max) 15 Jahre erweitern würde, die Sonderregelung des § 209 Abs. 4 BAO gilt nach dem Gesetzeswortlaut jedoch nur - und somit auch für die mittelbare Umsetzung - für den Ersatz des vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen Bescheid, nicht jedoch für auf andere Verfahrenstitel gestützte Abänderungen des vorläufigen Bescheides (vgl. Ritz, BAO⁶, § 209 Tz 55).

Im vorliegenden Fall wurden die Verfahren über die Feststellung der Einkünfte jedoch gem. § 303 BAO wiederaufgenommen und ein endgültiger Feststellungsbescheid erlassen.

Es liegt somit kein Fall des § 209 Abs. 4 BAO vor, der eine Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist auf 15 Jahre vorsehen und somit eine Festsetzung der Einkommensteuer 2007 im Jahr 2018 erlauben würde.

Die Änderung gem. § 295 BAO im Einkommensteuerverfahren 2007 erfolgte aufgrund der gem. § 303 BAO wiederaufgenommenen Feststellungsverfahren (und nicht wie in § 209 Abs. 4 BAO geforderten Ersetzung eines vorläufigen durch einen endgültigen Bescheid).

Das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 2007 ist daher im konkreten Fall bezogen auf die drei betreffenden Beteiligungen mit 31.12.2017 absolut verjährt.

Die Bescheidänderung gem. § 295 BAO am 13.3.2018 erfolgte daher zu Unrecht. Der Bescheid ist ersatzlos aufzuheben.

Anmerkung: Demzufolge kann eine Auseinandersetzung mit dem Vorliegen der Existenz der Vorläufigkeit iSd § 200 BAO, der Beginn der im Zusammenhang mit der (nicht)existierenden Vorläufigkeit stehenden Verjährung und der Frage der Umsetzung einer Tangente eines nicht vorläufig ergangenen Feststellungsbescheides auch außerhalb der absoluten Verjährung unterbleiben.

2. Anspruchszinsen 2007

Differenzbeträge an Einkommen- bzw Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind gemäß § 205 BAO für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge

aus Aufhebungen von Abgabenbescheiden, Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt sowie auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen. Anspruchszinsen gehören nach § 3 Abs. 2 lit. b BAO zu den Nebenansprüchen und sind zur festzusetzenden Abgabe formell akzessorisch (VwGH 19. 1. 2005, 2001/13/0167).

Anspruchszinsenbescheide sind nach ständiger Rechtsprechung an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- (Körperschaft-) Steuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0039; VwGH 27. 3. 2008, 2008/13/0036; VwGH 29. 7. 2010, 2008/15/0107).

Eine rechtskräftige Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung wird vom Gesetz nicht verlangt (VwGH 27. 3. 2008, 2008/13/0036).

Wegen der Bindung der Anspruchszinsenbescheide an die zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide könnten die Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung erfolgreich angefochten werden, der jeweilige Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (Ritz, BAO⁶, § 205 Tz 34).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Stammabgabenbescheide gebunden. Erweist sich im Übrigen der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er daher entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) iSd § 295 Abs. 3 BAO gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht diesfalls ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (Ritz, BAO6 [2017] § 205 Tz 35 bzw. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316 sowie BFG 22.6.2017, RV/3100488/2017).

Die Einwendungen, wonach die Einkommensteuer 2007 zu Unrecht festgesetzt worden sei, können der gegenständlichen Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Gegen die Höhe der Anspruchszinsen wurde in den Beschwerden nichts vorgebracht.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf ihre Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid lediglich mit der Rechtswidrigkeit der zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide begründet.

Da - wie oben ausgeführt - eine Anfechtung allein aus diesem Grund nicht möglich ist, waren diese Beschwerde hinsichtlich der Anspruchszinsen als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 3. Oktober 2019