

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuer- und Wirtschaftsberatung Gesellschaft m.b.H., Ferstelgasse 6 Tür 7, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 3. April 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 29. März 2016 betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2013, Steuernummer ***StrNr***,

1) den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wird gemäß § 260 Abs. 1 BAO zurückgewiesen.

2) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2008 und 2010 bis 2013 bleiben unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Das Finanzamt erließ mit 29.3.2016 aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen betreffend den Beschwerdeführer (Bf.) zu St.Nr. Bet.2 vom 26.2.2016 und vom 3.3.2016, gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2013.

Gegen diese Bescheide richtet sich die gegenständliche Beschwerde mit der Begründung, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend sind.

Gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wurde ebenfalls Beschwerde erhoben.

Das Finanzamt erließ betreffend die Streitjahre am 13.7.2016 abweisende Beschwerdevorentscheidungen mit der Begründung, dass gemäß § 252 BAO Einwendungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen nur im Verfahren gegen den Grundlagenbescheid vorgebracht werden könnten, nicht aber gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht werden.

Dagegen brachte der Bf. am 21.7.2016 einen Vorlageantrag ein mit der Begründung, dass der Bf. selbstverständlich auch die entsprechenden Argumente betreffend der Grundlagenbescheide vorgetragen habe, diese sohin nicht rechtskräftig seien und das Argument der Behörde sohin ins Leere gehe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Einkommensteuer 2006 und 2007

Seit dem 01.01.2014 darf aus verfassungsrechtlichen Überlegungen keine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichtes zur Abänderung oder Aufhebung eines Bescheides mehr bestehen. Nach § 300 Abs. 1 BAO können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdevorentscheidungen ab Vorlage der Beschwerde bzw. ab Einbringung einer Vorlageerinnerung bzw. in den Fällen des § 62 Abs. 2 bis 4 bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Entgegen § 300 Abs. 1 erster Satz erfolgte Abänderungen oder Aufhebungen sind somit nichtig.

Seit der Vorlage der Berufung (Beschwerde) im Dezember 2012 wurden vom Finanzamt betreffend die Jahre 2006 bis 2007 folgende abgeleitete Einkommensteuerbescheide erlassen, welche nun Nichtbescheide darstellen:

2006:	17.04.2015	(F-Mitteilung vom 29.06.2012, St.nr. ****4***)
	25.01.2016	(F-Mitteilung vom 15.12.2015, St.nr. ****2***)
	17.03.2016	(F-Mitteilung vom 03.03.2016, St.nr. ****2***)

2007:

	17.04.2015	(F-Mitteilung vom 29.06.2012, St.nr. ****4***)
	27.01.2016	(F-Mitteilung vom 15.12.2015, St.nr. ****2***)
	17.03.2016	(F-Mitteilung vom 03.03.2016, St.nr. ****2***)

Die nach Vorlage der Berufung (Beschwerde) ab 5.12.2012 erlassenen Bescheide gemäß § 295 BAO betreffend die Jahre 2006 und 2007 (vom 17.04.2015, 25.01. bzw. 27.01.2016 und 17.03.2016) stellen daher Nichtbescheide dar.

§ 260 Abs. 1 lit. a BAO sieht vor, dass eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung oder Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen ist, wenn sie unzulässig ist.

Unzulässigkeit ist vor allem dann gegeben, wenn Schriftstücke ohne Bescheidcharakter angefochten werden (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 260, Rz 8).

Betreffend diese Jahre wurden nach der Vorlage der Berufungen (*nunmehr Beschwerden*) mit Datum vom 05.12.2012 aufgrund eines Fehlers des Finanzamts weitere abgeleitete Einkommensteuerbescheide nach § 295 BAO (Nichtbescheide) erlassen.

Am 14.02.2017 wurde eine weitere Beschwerde (das gegenständliche Verfahren) betreffend die Jahre 2006 bis 2013 vorgelegt. Es gibt also hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007 zwei vorgelegte Beschwerden.

Da es in Bezug auf die Jahre 2006 und 2007 jeweils nur ein offenes Beschwerdeverfahren geben kann, wird vom Bundesfinanzgericht die gegenständliche Beschwerde in Bezug auf die Jahre 2006 und 2007 (mit Beschluss) zurückgewiesen, weil die angefochtenen Einkommensteuerbescheide vom 17.3.2016 wegen der Bestimmung des § 300 iVm § 323 Abs. 37 BAO nichtig sind (vgl. Ritz, BAO, 6. Auflage, § 300 Tz. 4 und 19).

Die Entscheidung über die angefochtenen Einkommensterverfahren 2006 und 2007 des Bf. wird im Rahmen des Verfahrens zur GZ. RV/7103423/2012 erfolgen.

Einkommensteuer 2008 bis 2013

Sachverhalt

Der Bf. erzielt neben seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Einkünfte aus Beteiligungen, unter anderem ist er an der ***1*** (StNr. ***2***) beteiligt. Bei dieser wurde eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 2006 bis 2010 durchgeführt, Prüfungsgegenstand war die einheitliche Gewinnfeststellung. Aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wurde das Feststellungsverfahren für die Prüfungsjahre (2006-2010) wiederaufgenommen und auch die Bescheide für die Folgejahre den Feststellungen entsprechend erlassen. In der Folge ergingen beim Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers Bescheide nach § 295 BAO (Bescheidanpassung).

Der Beschwerdeführer brachte fristgerecht am 03.04.2016 (wiederholt übermittelt am 13.06.2016) eine Beschwerde betreffend die Bescheide vom 03.03.2016 und 11.02.2016 für die Jahre 2006 bis 2013 ein. An diesem Datum ergingen die Bescheide beim Feststellungsakt, die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide für den Beschwerdezeitraum wurden am 17.02.2016 und am 29.03.2016 erlassen. Die gegenständliche Beschwerde wurde mit Datum vom 13.07.2016 gemäß § 252 BAO als unbegründet abgewiesen. Gegen diese Beschwerdevorentscheidung brachte der Beschwerdeführer fristgerecht am 21.07.2016 einen Vorlageantrag ein.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt und wurden vom Bf. nicht bestritten. Darüber hinaus ergeben sich keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zweifeln lassen.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abgeleitet ist, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die genannte Bestimmung schränkt somit das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Entscheidungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Berufung (Bescheidbeschwerde) diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (Ritz, BAO 5. Auflage, § 252 BAO Rz 3; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069).

Nach § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung

sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Ist nach § 295 Abs. 1 BAO ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Aus § 185ff BAO ergibt sich ein System von Grundlagenbescheiden und hiervon abgeleiteten Abgabenbescheiden. Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere nachgelagerte Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Abgabenbescheide ein, Einwendungen gegen die im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO als Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen sollen daher nur im Verfahren betreffend den Grundlagen- bzw. Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid vorgebracht, so ist die Beschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. VwGH 28.5.1997, Zl. 94/13/0273; 23.3.2000, Zl. 2000/15/0001; 19.3.2002, Zl. 2002/14/0005; 7.7.2004, Zl. 2004/13/0069).

Jedoch setzt eine auf § 252 Abs. 1 BAO gestützte Abweisung der Beschwerde gegen den abgeleiteten Abgabenbescheid voraus, dass der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO als Grundlagenbescheid gegenüber dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides wirksam geworden ist (vgl. VwGH 22.3.1983, Zl. 82/14/0210).

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO idGF).

Der Feststellungsbescheid enthält daher in seinem Spruch die Art der Einkünfte, die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum, die Namen aller Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile.

Feststellungsbescheide wirken gegen alle, denen im Spruch des Feststellungsbescheides Einkünfte zugerechnet worden sind. Dem Bf. sind in den Feststellungsbescheiden Einkünfte zugerechnet worden, weshalb diese Bescheide gegen den Bf. wirken.

Es ist Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes in der Sache zu entscheiden. Dabei sind jene Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes dem Rechtsbestand angehören (vgl. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143). Gegenwärtig gehören die Bescheide vom 6.12.2017 dem Rechtsbestand an und sind demnach diese Bescheide der gegenständlichen Entscheidung des Bundesfinanzgerichts zu Grunde zu legen (vgl. VwGH 18.12.2019, Ra 2019/15/0154).

Maßnahmen gemäß § 295 Abs. 1 und 2 BAO sind Änderungen sowie Aufhebungen abgeleiteter Bescheide. Sie sind unabhängig davon zulässig, ob die abgeleiteten Bescheide formell rechtskräftig sind.

Zuständig hiefür ist die Abgabenbehörde (zufolge § 295 Abs. 5 idF FVwGG 2012) auch dann, wenn die betreffende Entscheidung ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist (vgl. Ritz, BAO6, § 295 Tz 2).

Wie bereits erwähnt, schränkt § 252 Abs. 1 bis 3 BAO idGF das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein, da Einwendungen gegen Feststellungen im Grundlagenbescheid nur in der Beschwerde gegen den Grundlagenbescheid erhoben werden sollen. Da der Bf. in der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2013 ausschließlich Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Grundlagenbescheide erhoben hat, die im Beschwerdeverfahren gegen die Feststellungsbescheide zu erheben sind (und auch erhoben wurden), ist das Beschwerdebegehren abzuweisen (vgl. VwGH 28.05.1997, 94/13/0273; 23.03.2000, 2000/15/0001; 19.03.2002, 2002/14/0005; 07.07.2004, 2004/13/0069).

Angemerkt wird, dass der Bf. ohnehin die Grundlagenbescheide angefochten hat. Auf Grund der Systematik der Bundesabgabenordnung ist sichergestellt, dass im Rechtsmittelverfahren erfolgte Änderungen der Grundlagenbescheide in der Folge in den abgeleiteten Bescheiden Berücksichtigung finden.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO in der ab dem 1. Jänner 2014 geltenden Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbstmit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist 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. § 253 BAO in der Fassung FVwGG2012, BGBl. I Nr. 14/2013, steht der Berücksichtigung eines nachträglich erlassenen(geänderten) Grundlagenbescheides im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes

(§ 279 BAO) nicht entgegen, schränkt somit die im § 279 Abs. 1 BAO eingeräumte Änderungsbefugnis nicht ein (vgl. Ritz, BAO5, § 253 Tz 7).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis sind daher die aktuell gültigen Beteiligungsergebnisse des Bf. zu erfassen, wobei es dahingestellt bleiben kann, ob die entsprechenden Grundlagenbescheide bereits rechtskräftig geworden sind.

Laut Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 19. Juli 2016 hat das Finanzamt Graz Stadt die durch die ****3**** erzielten Einkünfte sowie die davon auf den Bf. entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 5.074,33 festgestellt. Diese Einkünfteanteile sind auch dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid zugrunde zu legen und ergibt sich insoweit eine Änderung zum angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 29. März 2016

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bf. des Jahres 2009 ermitteln sich daher wie folgt:

Neue Einkünfte aus Gewerbebetrieb	in Euro	§ 2 2a EStG nichtabzugsfähige Verluste
Bet.1	85.651,94	
Bet.2	-75.815,29	75.838,53
Bet.3	181,00	
Bet.4	-5.074,33	5.074,33
Summe	4.943,32	80.912,86

Was die anhängigen Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide anlangt, besteht kein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen und keine rechtliche Verpflichtung, mit der Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde bis zur Rechtskraft des betreffenden Feststellungsbescheides(Grundlagenbescheides) zuzuwarten (vgl. BFG 17. 2. 2016, RV/3101076/2014; BFG 10.10. 2014, RV/7103563/2014; VwGH 18. 8. 1994, 94/16/0176; VwGH 18. 3. 1987, 87/13/0002; vgl. Ritz, BAO5, § 295, Tz 13 u. v. a.)

Im Beschwerdeverfahren bringt der Beschwerdeführer keine Argumente vor, warum die angefochtenen Bescheide nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen würden. Vielmehr weist die Beschwerde nur darauf hin, dass die den gegenständlichen Bescheiden zugrunde liegenden Feststellungsbescheide unrichtig seien.

Da im Falle einer Abänderung der entsprechenden Feststellungsbescheide die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2013 für den Beschwerdeführer gemäß § 295 Abs. 1 BAO als abgeleitete Bescheide von Gesetzes wegen abzuändern wären und keine anderen Beschwerdepunkte vorgebracht wurden, sind die vorliegenden Beschwerden gemäß § 252 Abs. 1 BAO 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.

Die Rechtsfolge der Abweisung ergibt sich unmittelbar aus § 252 Abs. 1 BAO. Ebenso ergibt sich die Rechtsfolge der Zurückweisung der Beschwerde unmittelbar aus § 260 Abs. 1 BAO. Es liegt somit keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 4. Mai 2021