

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Zangerl-Reiter in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerden vom 14. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Februar 2022 betreffend Einkommensteuer 2008 und gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Februar 2022 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 23. Oktober 2009 zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde hinsichtlich der Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 wird gemäß § 279 BAO abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang und Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer war im Streitzeitraum an der \*\*\*1\*\*\* GmbH&CoKG beteiligt.
2. Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 23. Oktober 2009 wurden ua. aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. -€ 224.110,11 erklärungsgemäß berücksichtigt.

3. Nach Erlassung des Feststellungsbescheides 2008 vom 2. Juli 2012 bei der \*\*\*1\*\*\* GmbH&CoKG wurden am 5. Juli 2012 aufgrund einer Änderung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 295 Abs. 1 BAO die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 937.715,51 festgesetzt.

Die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2008 wurde mit Beschluss vom 30. Oktober 2019 als unzulässig zurückgewiesen, da diesem aufgrund falscher Adressierung keine Bescheidqualität zugekommen ist.

4. Am 10. März 2020 erging ein (neuerlicher) Feststellungsbescheid 2008 an die namentlich genannten ehemaligen Gesellschafter der \*\*\*1\*\*\* GmbH&CoKG; die dem Beschwerdeführer zugewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen wiederum € 938.287,83.

5. Der Antrag des Beschwerdeführers vom 9. Dezember 2019 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 5. Juli 2012 wurde zunächst als verspätet zurückgewiesen. Der dagegen erhobenen Beschwerde gab das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 12. Februar 2021 Folge und hob den Zurückweisungsbescheid auf. Mit Bescheid vom 4. März 2021 hat das Finanzamt dem Antrag vom 9. Dezember 2019 stattgegeben und der Einkommensteuerbescheid 2008 aufgehoben.

6. Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 23. Oktober 2009 wurde mit Bescheid vom 24. Februar 2022 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nach Abzug des anteiligen Veräußerungsfreibetrages) i.H.v. € 938.001,67 aufgrund des Feststellungsbescheides vom 10. März 2020 berücksichtigt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 24. Februar 2022 richtet sich die streitgegenständliche Beschwerde vom 14. März 2022, in welcher im Wesentlichen der Eintritt der Verjährung der Festsetzung der Einkommensteuer 2008 eingewandt wurde. Zudem verzichtete der Beschwerdeführer auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Das Finanzamt legte die streitgegenständliche Beschwerdesache mit Vorlagebericht vom 9. Juni 2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

7. Gegen den Feststellungsbescheid 2008 wurde Beschwerde erhoben, welcher mit Erkenntnis vom 27. November 2024 Folge gegeben wurde; die gewerblichen Einkünfte des Beschwerdeführers betragen -€ 224.110,11. Das Erkenntnis ist in Rechtskraft erwachsen.

8. Mit Schreiben vom 16. Dezember 2024 schränkte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers die Beschwerde dahingehend ein, die Einkommensteuer 2008 entsprechend dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (Feststellungsbescheid 2008) zu veranlagern und Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. -€ 224.110,11 zu berücksichtigen. Zudem

wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf die Entscheidung durch den Senat verzichtet.

9. Mit Bescheid vom 24. Februar 2022 setzte das Finanzamt Anspruchszinsen für die Einkommensteuer 2008 fest.

In der Beschwerde vom 14. März 2022 brachte der Beschwerdeführer vor, der Einkommensteuerbescheid 2008 sei rechtswidrig und ersatzlos zu beheben, weshalb keine Anspruchszinsen festzusetzen seien.

10. Der Verfahrensgang und der Sachverhalt ergeben sich eindeutig aus den genannten Unterlagen.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Rechtliche Beurteilung zu Spruchpunkt I. (Abänderung und Abweisung)**

#### **1.1. Einkommensteuer 2008**

1. Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind, festgestellt. Mehrere Beteiligte liegen z.B. bei einer KG vor. Nach § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Zweck der Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet. Gegebenenfalls sind unterschiedliche persönliche Verhältnisse einzelner Beteiligter zu berücksichtigen.

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO haben als Spruchelemente neben dem Bescheidadressaten jedenfalls die Art und Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum, die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile am gemeinschaftlichen Ergebnis zu enthalten.

2. Gemäß § 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.

Nach § 192 BAO besteht im Einkommensteuerverfahren eine Bindung an die im Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid für abgeleitete Bescheide) enthaltene Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (siehe VwGH 28.05.1998, 96/15/0083; VwGH 05.06.2003, 99/15/0150; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0024; VwGH 27.06.2017, Ro 2015/13/0016; VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0108; siehe diesbezüglich auch Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup> § 192 Rz 2f). Es ist aus dem Normengefüge und der Systematik der Bundesabgabenordnung hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften auf den Willen des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung betreffen, im Feststellungsverfahren mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden sollen, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (VwGH 25.06.2020, Ra 2019/15/0016 mwN).

Ein in der Sache ergehendes Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes hat die Feststellungen jener Feststellungsbescheide zugrunde zu legen, die im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses dem Rechtsbestand angehören (Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I<sup>3</sup>, § 192 Tz 2 mit Verweis auf VwGH 25.06.2008, 2006/15/0094).

Die Höhe der im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Einkünfte ist daher gemäß § 192 BAO für das Einkommensteuerverfahren verbindlich. Von allfälligen Zu- und Abschlägen nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 abgesehen, dürfen im Einkommensteuerbescheid die Einkünfte nicht in einer vom für die betreffende Einkunftsquelle ergangenen Feststellungsbescheid abweichenden Höhe angesetzt werden (VwGH 29.09.2022, Ro 2022/15/0011).

Wird ein Grundlagenbescheid während eines anhängigen Beschwerdeverfahrens nachträglich geändert oder erstmals (wirksam) erlassen, sind die diesbezüglichen Auswirkungen auch vom Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis zu berücksichtigen (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035).

3. Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2008 ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Beteiligung an der \*\*\*1\*\*\* GmbH&CoKG i.H.v. -€ 224.110,11. Hinsichtlich der in Rechtskraft befindlichen im Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 2008 getroffene Feststellung besteht im Einkommensteuerverfahren Bindungswirkung. Der Einkommensteuerbescheid ist daher dementsprechend abzuändern.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

4. Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer in der Beschwerde vorgebrachten – nunmehr abgeänderten – Einwendung der bereits eingetretenen Verjährung ist darauf hinzuweisen, dass § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I 3/2021 mit 8. Jänner 2021 in Kraft getreten ist. Die Neufassung des

§ 295 Abs. 4 BAO erfolgte in Reaktion auf das Erkenntnis des VfGH vom 4. Dezember 2019, G 159/2019. Die Aufhebung trat mit Ablauf des 31. Dezember 2020 in Kraft. Der vom Beschwerdeführer gestellte Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom 9. Dezember 2019 erfolgte somit noch nach der Rechtslage vor dem BGBl. I Nr. 3/2021, wonach der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen war.

Der Antrag des Beschwerdeführers wurde innerhalb eines Jahres ab Zurückweisung der Bescheidbeschwerde wegen Vorliegen eines Nichtbescheides, aber außerhalb der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist gestellt. Ohne die gesetzliche Änderung des § 295 Abs. 4 BAO durch das Covid-19-StMG wäre daher der Antrag als verspätet zurückzuweisen gewesen, was das Finanzamt auch tat. Mit Beschwerdeentscheidung wurde der dagegen erhobenen Beschwerde deshalb Folge gegeben, weil zwischenzeitlich § 295 Abs. 4 BAO dahingehend geändert wurde, dass auch außerhalb der für Wiederaufnahmsanträge geltenden Frist des § 304 BAO unter bestimmten - im Beschwerdefall vorliegenden - Voraussetzungen ein Antrag auf Aufhebung des abgeleiteten Bescheides gestellt werden kann.

§ 295 Abs. 4 BAO ermöglicht eine Aufhebung eines abgeleiteten Bescheides in bestimmten Fällen auch nach Eintritt der absoluten Verjährung, die für die Einkommensteuer 2008 bereits vor Stellung des Antrages erfolgt war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verfahrensrechtliche Bestimmungen grundsätzlich für ab ihrem Inkrafttreten erfolgende Rechtsvorgänge anzuwenden, auch wenn sich diese vor dem Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet haben (vgl. VwGH 17.01.2024, Ra 2022/13/0071; VwGH 17.11.2020, Ra 2019/13/0067, mwN).

§ 295 Abs. 4 BAO in der Fassung Covid-19-StMG gewährt aufgrund der Vorgaben des Verfassungsgerichtshofes dem Abgabepflichtigen über die absolute Verjährung hinaus die Möglichkeit, einen Antrag auf Aufhebung eines Abgabenbescheides zu stellen, wenn dieser von einem „Nichtbescheid“ abgeleitet war. Direkt damit verknüpft ist die Befugnis der Abgabenbehörde zur Abgabenfestsetzung ungeachtet der Verjährung unter Einhaltung der in § 295 Abs. 4 BAO normierten Voraussetzungen. Ebenso wenig wie der Aufhebung steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der absoluten Verjährung vor Inkrafttreten der Bestimmung entgegen; das Gesetz normiert als Voraussetzung für den Antrag nur, dass der Antrag innerhalb von einem Jahr ab Rechtskraft der Zurückweisung gestellt wird und erfasst damit auch alle Anträge, bei denen im Zeitpunkt der Antragstellung und des Inkrafttretens der Abgabenanspruch bereits absolut verjährt war (nochmals VwGH 17.01.2024, Ra 2022/13/0071).

Im Beschwerdefall hat der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 24. Februar 2022 die aus dem den Nichtbescheid ersetzenden Bescheid vom 10. März 2020 enthaltenen Feststellungen übernommen und ist innerhalb der in § 295 Abs. 4 BAO normierten Jahresfrist ergangen,

weshalb der Eintritt der Verjährung der Abgabefestsetzung nicht entgegenstand. Da gegen den neu erlassenen Feststellungsbescheid 2008 bei der \*\*\*1\*\*\* GmbH&CoKG fristgerecht Beschwerde erhoben wurde, stand in Anwendung des § 209a Abs. 2 erster Satz BAO die Verjährung der Anpassung der Einkommensteuer 2008 am 24. Februar 2022 nicht entgegen.

## **1.2. Anspruchszinsen 2008**

1. Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, 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

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) 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 (§ 205 Abs. 2 BAO).

2. Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid (§ 198 BAO) festzusetzen. Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden.

3. Anspruchszinsen gehören nach § 3 Abs. 2 lit b BAO zu den Nebenansprüchen und sind zur festzusetzenden Abgabe formell akzessorisch (vgl. VwGH 19.01.2005, 2001/13/0167). Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des abgeleiteten Bescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden.

Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Diese Bescheide sind daher auch nicht mit der Begründung anfechtbar, dass die Bescheide ersatzlos aufzuheben seien oder dass über die bereits vorgeschriebenen Steuerbeträge hinaus weitere Beträge nicht vorzuschreiben wären bzw. die Zurückverweisung der Rechtssache an die Abgabenbehörde erster Instanz zur neuerlichen Entscheidung. Eine Bindung vom abgeleiteten Bescheid kommt dann zum Tragen,

wenn ein Grundlagenbescheid rechtswirksam erlassen worden ist (VwGH vom 29.07.2010, 2008/15/2017).

4. Erweist sich der Stammafgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen, neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen (vgl. Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup> § 205 Tz 35; vgl zB VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316).

5. Der die Anspruchszinsen auslösende Einkommensteuerbescheid 2008 wurde rechtswirksam erlassen.

Die Höhe der Anspruchszinsen ist korrekt; eine falsche Berechnung der Anspruchszinsen wurde im Übrigen auch nicht eingewandt. Eine formalrechtliche Rechtswidrigkeit konnte daher nicht festgestellt werden.

Ein Anspruchszinsenbescheid ist nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der Grundlagenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Der Zinsenbescheid ist an die Höhe der im Spruch des Grundlagenbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (BFG 30.09.2024, RV/7105072/2015).

Der Vollständigkeit halber wird zudem noch darauf hingewiesen, dass, sollte sich ein Stammafgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweisen und entsprechend abgeändert oder aufgehoben werden, diesem Umstand ohnedies mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung zu tragen wäre (vgl. Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup> § 205 Tz 33ff, mwN)

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

## **2. Rechtliche Beurteilung Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt und die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Wien, am 4. Februar 2025