

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache des Adr, betreffend die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 11.07.2017 hinsichtlich Einkommensteuer 2011 bis 2014, Einkommensteuervorauszahlungen für 2017 sowie Anspruchszinsen für 2011 bis 2014 zu Recht erkannt:
Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen:

In seinen **Beschwerden** gegen die in Streit stehenden Bescheide führte der Beschwerdeführer aus:

Die Verlassenschaft nach AB sei noch nicht eingearbeitet. Als präsumtiver Erbe könne er derzeit nicht über die an die Verlassenschaft geflossenen Zahlungen verfügen. Je nach Einigung zur Einantwortung und gegebenenfalls Verschiebung der Geschäftsanteile, müsse dies auch nicht zwingend der Fall sein. Er schloss Ausführungen zum wirtschaftlichen Eigentum an, aus denen er den Schluss ziehe, Steuern für Zahlungen abführen zu müssen, die ihm nicht zugeflossen seien und über die er auch nicht verfügen könne.

Abschließend beantragte er die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

In der Folge ergingen abweisende **Beschwerdevorentscheidungen**, in denen seitens des Finanzamtes erläutert wurde:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2011-2014 seien deshalb als unbegründet abzuweisen gewesen, weil mangels erfolgter Einreichung der Einkommensteuererklärungen die Veranlagung von Amts wegen unter Ansatz des bei der B GmbH & Co KG gemäß § 188 BAO festgestellten, auf den Beschwerdeführer entfallenden steuerlichen Ergebnisanteiles erfolgt sei.

Der Einkommensteuerbescheid als abgeleiteter Bescheid sei hinsichtlich des Ansatzes des steuerlichen Ergebnisanteiles an den Feststellungsbescheid gebunden. Gemäß § 252 BAO könne der von einem Feststellungsbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid hinsichtlich des mit Bindungswirkung übernommenen steuerlichen Ergebnisanteiles nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die Entscheidungen in dem Feststellungsbescheid unzutreffend seien.

Auf dieser Basis sei auch die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2017 zu Recht erfolgt und die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde ebenfalls als unbegründet abzuweisen gewesen.

Die Abweisung der Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide 2011-2014 als unbegründet beruhe darauf, dass ihre Anfechtung mit der Begründung, der maßgebliche Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, nicht möglich sei. Erweise sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und werde er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so werde diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid oder Aufhebungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen.

Der Beschwerdeführer brachte in der Folge einen **Antrag auf Vorlage seiner Beschwerden** an das Bundesfinanzgericht ein. Er berief sich auf das bereits bisher Vorgebrachte und wies im Weiteren darauf hin, dass die Einkommensteuer in den Bescheiden vom 11.7.2017 vorläufig festgesetzt worden sei, da die Anteile ungewiss seien. Zudem werde ihm von CB der ungehinderte Zugang zu seinen Unterlagen gewaltsam verwehrt.

In diesem Zusammenhang reichte er einen Polizeibericht ein, aus dem hervorgeht, dass ein Streit zwischen den Brüdern D und C B bestand, weil C im Areal der Firma B GmbH in Adr1, Büroschlösser ausgetauscht hatte. Nach Ansicht von D hätte die ausführende Firma sich hiezu eine Vollmacht des C B vorlegen lassen müssen.

II. Sachverhalt:

- Am 2.3.2017 wurden Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO mit der Mitunternehmerschaft B GmbH & Co KG als Bescheidadressatin für die Jahre 2011-2013 erlassen, am 4.2.2016 ein entsprechender Bescheid für das Jahr 2014.
- In diesen Feststellungsbescheiden wurde jeweils - neben dem anderer Personen - der den Beschwerdeführer betreffende Anteil an den Einkünften ausgewiesen.

- In der Begründung zu den genannten Bescheiden wurde ausgeführt, die Zurechnung des auf die Kommanditistin (Anm.: = Verlassenschaft nach AB) entfallenden Einkünfteanteils an die erbserklärten Erben erfolge zunächst, bis zur erfolgten Einantwortung, vorläufig gemäß § 200 BAO im Ausmaß der bekanntgegebenen Erbquoten (Witwe 1/3, Kinder je 2/9).
- Am 11.7.2017 wurden die - gegenständlich angefochtenen - Einkommensteuerbescheide für 2011-2014 an den Beschwerdeführer als Bescheidadressaten gerichtet.
- Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden dabei die in den oben genannten Feststellungsbescheiden ausgewiesenen, auf den Beschwerdeführer entfallenden Einkünfteanteile angesetzt.
- Der Beschwerdeführer begründete seine Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide damit, dass sich bis zur endgültigen Abwicklung der Verlassenschaft noch Verschiebungen der Geschäftsanteile ergeben könnten.

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf unstrittigen Akteninhalt sowie auf einen Firmenbuchauszug.

III. Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 185 BAO sind als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies in den §§ 186 und 188 oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

§ 252 Abs. 1 BAO normiert: Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, 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.

Gemäß § 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 wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist.

Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung gemäß Abs. 2 leg. cit. 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.

IV. Rechtliche Würdigung:

Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014:

Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wirken gegen alle, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden. Daher sind z.B. auch Kommanditisten gegen solche Feststellungsbescheide beschwerdebefugt (*Ritz*, BAO⁶, § 246 Tz 10).

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO sind Grundlagenbescheide etwa für Einkommensteuerbescheide (*Ritz*, BAO⁶, § 252 , Tz 9).

§ 252 Abs. 1 bis 3 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (*Ritz*, BAO⁶, § 252 Tz 3).

Umgelegt auf den zu beurteilenden Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen und Kommentarstellen: Die Argumente, mit denen sich der Beschwerdeführer gegen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide wandte, wären gegen die an die Mitunternehmerschaft B GmbH & Co KG adressierten Feststellungbescheide gemäß § 188 BAO zu richten gewesen. Da dem Beschwerdeführer - neben anderen Personen - mit diesen Feststellungsbescheiden Ergebnisanteile zugerechnet wurden, wäre er beschwerdebefugt gewesen.

Der von ihm im Hinblick auf die Einkommensteuerbescheide vorgebrachte Einwand der - vor dem Hintergrund eines strittigen, innerfamiliären Erbrechtsverfahrens - noch ungewissen Höhe des letztlich auf ihn entfallenden Geschäftsanteils wäre in Beschwerden gegen die Feststellungbescheide geltend zu machen gewesen.

Die Einkommensteuerbescheide sind im gegebenen Zusammenhang zweifellos von den Feststellungsbescheiden als Grundlagenbescheiden abgeleitete Bescheide, gegen welche von Gesetzes wegen (siehe oben) das Beschwerderecht eingeschränkt ist.

Es kann der Abgabenbehörde daher nicht mit der Aussicht auf Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die gegen die abgeleiteten Bescheide (Einkommensteuerbescheide 2011 - 2014) erhobenen Beschwerden als unbegründet abgewiesen hat (vgl. auch *Ritz*, oben).

Die geschilderte Sach- und Rechtslage gereicht dem Beschwerdeführer aber im Endeffekt **nicht zum Nachteil**: Wie er selbst im Vorlageantrag angemerkt hat, wurden die in Streit stehenden Einkommensteuerbescheide wegen der Ungewissheit der Höhe der Anteile vorläufig erlassen.

Auch die ihnen vorangegangenen Feststellungsbescheide wurden isd § 200 BAO vorläufig festgesetzt.

Wie aus § 295 Abs. 1 BAO hervorgeht, führt die nachträgliche Abänderung des Feststellungsbescheides nun aber von Amts wegen zum entsprechenden Ersatz des abgeleiteten Bescheides durch einen neuen Bescheid.

Kommt es daher im Streitfall zur Beseitigung der Ungewissheit im erbrechtlichen Verfahren und werden die vorläufig ergangenen Feststellungsbescheide auf dieser Grundlage abgeändert und in der Folge für endgültig erklärt, so sind auch die abgeleiteten Bescheide (hier: Einkommensteuerbescheide) - allenfalls nach Eintritt der Rechtskraft der "neuen" Feststellungsbescheide - entsprechend zu korrigieren (vor dem Hintergrund dieser Gesetzeslage hätte es übrigens einer vorläufigen Erlassung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide nicht bedurft).

Einkommensteuervorauszahlungen für 2017:

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 errechnen sich die von Gesetzes wegen vorgeschriebenen Einkommensteuervorauszahlungen auf Basis des letztveranlagten Kalenderjahres.

Der gegenständlich angefochtene Vorauszahlungsbescheid beruht auf dem vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2014.

Laut herrschender Lehre können die Vorauszahlungen von Amts wegen geänderten Einkommenserwartungen angepasst werden, wenn sich die Voraussetzungen ändern, von denen das Finanzamt bei Festsetzung der Vorauszahlungen ausgegangen ist. Eine Anpassung der Vorauszahlungen ist geboten, wenn dem Finanzamt Umstände bekannt werden, die mit entsprechender Wahrscheinlichkeit eine relevant höhere oder niedrigere Einkommensteuerzahlung erwarten lassen. Gegen die Anpassung von Vorauszahlungen bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (*Doralt*, EStG¹¹, § 45 Tz 14; vgl. auch BFG 14.5.2018, RV/1100152/2018).

Auf den Streitfall bezogen spricht daher im Lichte der zitierten Lehre und Rechtsprechung nichts gegen eine allenfalls erforderlich werdende Korrektur des Vorauszahlungsbescheides, sobald die - zum Zeitpunkt der Erlassung des vorliegenden Erkenntnisses noch bestehende - Ungewissheit hinsichtlich der Ergebnisanteile aus der Verlassenschaft nach AB weggefallen ist (vgl. die obenstehenden Ausführungen zur Vorläufigkeit von Bescheiden).

Hiebei wird auf den Umstand, dass der Veranlagungszeitraum 2017 inzwischen bereits abgelaufen ist und daher nach Wegfall der Ungewissheit die konkret errechenbare Steuer im Wege einer Jahresveranlagung festzusetzen sein wird, hingewiesen.

Anspruchszinsenbescheide 2011 bis 2014:

Wie schon in der Beschwerdevorentscheidung, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, ausgeführt wurde, wird dem Umstand einer allfälligen nachträglichen Änderung oder Aufhebung des Stammabgabenbescheides durch korrespondierende Änderung des Zinsenbescheides Rechnung getragen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, *Anpassung an nachträgliche grundlagenbescheidähnliche Bescheide*, § 295 Tz 14, 15).

Ein Anspruchszinsenbescheid kann daher nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. auch *Ritz*, BAO⁶, § 205 Tz 34, 35).

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

V. Zulässigkeit/Unzulässigkeit 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 beschwerdegegenständlich aufgeworfenen Rechtsfragen sind aus dem Gesetzeswortlaut heraus klar zu beantworten und bedürfen daher keiner höchstgerichtlichen Klärung.

Feldkirch, am 14. November 2018