

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf, derzeitige Adresse unbekannt, vertreten durch Proksch & Partner OG, Am Heumarkt 9/1/11, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 12.10.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 16.09.2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 sowie betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird 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

Die Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers (Bf) für die Jahre 2012 bis 2014 erfolgte zunächst erklärungsgemäß.

Aufgrund der Feststellungsbescheide zur X-KG vom 7.9.2016 ergingen für den Bf am 16.9.2016 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014** sowie Bescheide über die Festsetzung von **Anspruchszinsen für 2012 und 2013**.

Der Bf brachte in der **Beschwerde vom 12.10.2016** gegen die genannten Einkommensteuerbescheide und Anspruchszinsenbescheide vor, dass den Bescheiden der Bericht vom 26.8.2016 über die Außenprüfung zugrunde liege. Im Rahmen der Außenprüfung seien 50% der Aufwendungen der X-KG für Fremdleistungen – gestützt auf bloße Vermutungen - nicht anerkannt worden. Die angefochtenen Bescheide seien daher aufzuheben.

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 19.10.2016** ab. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 252 Abs. 1 BAO ein Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die in einem Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind, wenn dem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die im Feststellungsbescheid getroffen wurden. Im Fall

der nachträglichen Abänderung eines Feststellungsbescheides ergehe von Amts wegen ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid.

Im **Vorlageantrag vom 18.11.2016** wandte der Bf ein, dass das Finanzamt verkannt habe, dass die abgeänderte Feststellung der Einkünfte 2012, 2013 und 2014 gegenüber dem Kommanditisten der X-KG, der seit 5.12.2015 keine Stellung in der X-KG mehr inne habe, nicht rechtswirksam geworden sei.

Darüber hinaus seien die aufgrund der Außenprüfung abgeänderten Feststellungsbescheide der Einkünfte der KG unrichtig. Zum Beweis legte der Bf ein umfangreiches Konvolut von Unterlagen vor.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Einkommensteuer

Laut Firmenbuchauszug der im Jahr 2003 gegründeten X-KG sind – bezogen auf die Jahre 2012 bis 2014 – der Bf (ab 1.1.2012 bis derzeit) als Komplementär und B. (bis 5.12.2015) als Kommanditist der Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen. Mit Gerichtsbeschluss vom 20.12.2016 wurde über die X-KG der Konkurs eröffnet und ein Masseverwalter eingesetzt.

Die in Rede stehenden Feststellungsbescheide vom 7.9.2016 für die Jahre 2012 bis 2014 wurden jeweils an die X-KG zu Handen des Bf gerichtet und durch Hinterlegung am 10.9.2016 nachweislich zugestellt. Die gemäß § 188 BAO festgestellten Einkünfte der Gesellschaft wurden auf den Bf und B. aufgeteilt. Begründend verweisen die Feststellungsbescheide jeweils auf die Feststellungen der Außenprüfung. Hingewiesen wird außerdem hinsichtlich der Zustellung auf § 101 Abs. 3 und 4 BAO (*„Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen“*).

Der Bf war laut Einsichtnahme in die Datenbank der Finanzverwaltung im Zeitraum 15.4.2013 – 22.12.2016 als Vertreter der X-KG gemäß § 81 BAO angemerkt. Ab 22.12.2016 ist der Masseverwalter gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft.

Aufgrund der nachträglich geänderten Feststellungsbescheide betreffend die X-KG änderte das Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO die Einkommensteuerbescheide des Bf entsprechend ab.

Der Bf machte geltend, dass die Feststellungsbescheide inhaltlich rechtswidrig seien und darüber hinaus gegenüber dem Kommanditisten, also B., nicht rechtswirksam geworden seien.

Rechtslage:

Bescheide der Abgabenbehörden werden gemäß **§ 97 Abs. 1 BAO** erst dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

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

Nach **§ 191 Abs. 1 lit c BAO** ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen nach § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Die Feststellungsbescheide wirken gemäß **§ 191 Abs. 3 BAO** gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet werden.

Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind gemäß **§ 81 Abs. 1 BAO** von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Gemäß **§ 81 Abs. 8 BAO** bleiben Vertretungsbefugnisse nach den vorstehenden Absätzen auch für ausgeschiedene Gesellschafter (Mitglieder) von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit **hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegene Zeiträume** und Zeitpunkte betreffenden Maßnahmen bestehen, solange dem nicht von Seiten des ausgeschiedenen Gesellschafters (Mitglieds) oder der vertretungsbefugten Person widersprochen wird.

Für Feststellungen gemäß § 188 BAO sieht **§ 101 Abs. 3 BAO** eine Zustellfiktion vor. Danach gilt die Zustellung schriftlicher Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind, mit der Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person an alle Mitglieder der Personenvereinigung als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß **§ 295 Abs. 1 BAO** ohne Rücksicht darauf, ob 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.

Gemäß **§ 252 Abs. 1 BAO** kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsverfahren enthaltenen Feststellungen unzutreffend sind.

Rechtliche Würdigung:

Die Anwendung des § 295 Abs. 1 BAO setzt die Wirksamkeit des Grundlagenbescheides gegenüber dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides voraus (VwGH 6.4.1995, 93/15/0088). Ist ein Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von

Einkünften ins Leere gegangen, so fehlt ein tauglicher Feststellungsbescheid für eine Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO (VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Wirksam werden Feststellungsbescheide gegenüber den Mitgliedern einer Personengemeinschaft, denen im Spruch des Feststellungsbescheides gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet werden, nur dann, wenn sie ihnen auch zugestellt sind oder nach § 101 Abs. 3 BAO als zugestellt gelten (VwGH 21.4.2005, 2003/15/0022).

Die Vertretungsbefugnis des Bf im Feststellungsverfahren der X-KG gilt gemäß § 81 Abs. 8 BAO für die vor dem Ausscheiden des Kommanditisten gelegenen Jahre 2012 bis 2014 weiter. Allein die Tatsache, dass der Kommanditist der X-KG seit 5.12.2015 keine „Stellung“ in der X-KG mehr innehatte – wie der Bf einwandte – führt daher nicht zur Unwirksamkeit der Feststellungsbescheide vom 7.9.2016.

Im vorliegenden Fall wurden die Feststellungsbescheide an den Bf als Komplementär und damit die nach § 81 Abs. 1 BAO vertretungsbefugte Person zugestellt. Auch die Zustellung an den Kommanditisten B. gilt damit als vollzogen, da in den Feststellungsbescheiden auf diese Rechtsfolge gemäß § 101 Abs. 3 BAO hingewiesen wurde. Dass der Vertretungsbefugnis des Bf von Seiten des Bf oder von Seiten des Kommanditisten vor Ergehen der Feststellungsbescheide widersprochen wurde, ist nicht hervorgekommen und wurde solches auch gar nicht behauptet.

Es sind auch sonst keine Umstände ersichtlich, die einer Wirksamkeit der Grundlagenbescheide entgegenstehen könnten. Auch wurden keine Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide erhoben.

Festzuhalten ist daher, dass die Feststellungsbescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 wirksam ergangen sind. Die belangte Behörde hat die angefochtenen Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Recht auf diese Grundlagenbescheide gestützt. Auf die inhaltlichen Einwendungen des Bf gegen die Feststellungsbescheide konnte in Hinblick auf die Regelung des § 252 Abs. 1 BAO im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren betreffend Einkommensteuer nicht eingegangen werden.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide war daher abzuweisen.

2. Anspruchszinsen

Den angefochtenen Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen liegen Abgabennachforderungen auf Grund der Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 16.9.2016 zu Grunde. Der Bf hat zu den Anspruchszinsen 2012 und 2013 kein gesondertes Vorbringen erstattet. Es ist daher davon auszugehen, dass der Bf die Rechtswidrigkeit der Anspruchszinsenbescheide darin sieht, dass die von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Einkommensteuerbescheide seiner Ansicht nach rechtswidrig ergangen sind.

Gemäß **§ 205 Abs. 1 BAO** sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, 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).

§ 252 Abs. 2 BAO lautet:

„Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.“

Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen ist die Nachforderung oder Gutschrift. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung oder Gutschrift gebunden (VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107). Wegen der Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (*Ritz*, BAO⁶, § 205 Tz 32, 33, 34).

Das Bundesfinanzgericht hat in einem vergleichbaren Fall ausgeführt (BFG vom 17.06.2014, RV/5101164/2012):

„§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehören die Anspruchszinsen. Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. 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 Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. VwGH 27. März 2008, 2008/13/0036). Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen. Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsenfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0150).“

Im vorliegenden Fall sind die zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide weder inhaltlich rechtswidrig noch sind sie unzulässig ergangen. Die Anspruchszinsenbescheide erweisen sich demgemäß nicht als rechtswidrig, da ihnen die jeweiligen Einkommensteuervorschreibungen als Stammabgabenbescheide zugrunde liegen.

Es ist daher die Beschwerde, auch soweit sie sich gegen die Anspruchszinsenbescheide richtet, abzuweisen.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Frage, ob die Grundlagenbescheide den Gesellschaftern zugestellt wurden bzw als zugestellt gelten, ist eine Sachverhaltsfrage.

Wien, am 2. August 2018