

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A

### **in der Beschwerdesache**

Beschwerdeführer, Wohnsitzadresse, über die Beschwerde vom 03.09.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 28.07.2015 betreffend Anspruchszinsen 2012 (§ 205 BAO)

### **zu Recht erkannt:**

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Aufgrund einer Betriebspprüfung bei der C OG (im folgenden „die OG“), an der der Beschwerdeführer (im folgenden „der Bf.“) beteiligt war, erging mit 23.07.2015 ein Feststellungsbescheid, welcher im, den Bf. betreffenden, Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.07.2015 gemäß § 295 BAO verarbeitet wurde. Basierend auf dem geänderten Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.07.2015 erging ebenfalls mit 28.07.2015 der hier angefochtene Anspruchszinsenbescheid für das Jahr 2012.

In der Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2012 wird beanstandet, dass der Grundlagenbescheid niemals an den Beschwerdeführer selbst zugestellt worden sei, womit ein Zustellmangel vorliege, der bis auf den Anspruchszinsenbescheid 2012 durchschlage, und sohin mangels Auslösen der Rechtsmittelfrist noch sämtliche Rechtsmittel offen seien.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **1. Streitpunkt:**

Strittig ist, welche Auswirkungen eine gegebenenfalls nicht ordnungsgemäße Zustellung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2012, datiert mit 23. Juli 2015, auf die rechtliche Existenz des davon gem. § 295 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 2012 und des davon wiederum gem. § 205 Abs. 1 BAO abgeleiteten und hier angefochtenen Anspruchsziensbescheides 2012 hat.

### **2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt**

#### **2.1.**

Die OG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1.12.2011 gegründet und am 14.12.2011 im Firmenbuch eingetragen.

Der Beschwerdeführer war an der OG ab ihrer Gründung als unbeschränkt haftender, jedoch nicht vertretungsbefugter, Gesellschafter beteiligt. Seit der Gründung waren noch zwei weitere Gesellschafter als unbeschränkt haftende Gesellschafter eingetragen. Einer davon, Herr D, war nicht vertretungsbefugt und schied mit 22.05.2012 als Gesellschafter aus.

Am 14.8.2012 wurde der Bf. aufgrund eines Antrages vom 8.6.2012 im Firmenbuch als unbeschränkt haftender Gesellschafter der OG gelöscht. Mit gleichem Datum wurde ein neuer unbeschränkt haftender, seit 02.07.2012 selbständig vertretungsbefugter, Gesellschafter eingetragen.

Am 15.8.2013 wurde die OG aufgrund eines am 13.8.2013 eingelangten Antrages auf Löschung im Firmenbuch gelöscht.

#### **2.2.**

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung im Jahr 2015, in der die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der OG iHv EUR 71.273,44 geschätzt wurden, wurde am 23.7.2015 ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2012 an die OG, zu Handen der seit Anbeginn eingetragenen, unbeschränkt haftenden und vertretungsbefugten Gesellschafterin, Frau E erlassen. Im Betriebseröffnungsbogen der OG wurde Frau E als Vertreterin gem. § 81 BAO angegeben. Im Feststellungsbescheid vom 23.7.2015 findet sich folgender Hinweis: „*Dieser Bescheid wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).*“

Im Feststellungsbescheid vom 23.7.2015 wurden an alle im Jahr 2012 beteiligten unbeschränkt haftenden Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb in unterschiedlicher Höhe zugerechnet, die bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen sind. Auf den Bf. entfielen Einkünfte iHv EUR 7.565,50.

### **2.3.**

Daraufhin wurde der rechtskräftige Einkommensteuerbescheid 2012 des Bf. vom 31.10.2013 mit Bescheid vom 28.07.2015 gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert. Durch die Berücksichtigung der dem Bf. aus der OG zugewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde eine Abgabennachforderung in Höhe von EUR 3.269,00 festgesetzt. Bezuglich dieser Nachforderung wurden für den Zeitraum von 01.10.2013 bis 28.07.2015 mit Bescheid vom 28.07.2015 Anspruchszinsen in der Höhe von EUR 113,21 festgesetzt.

Beide Bescheide wurden dem Bf. zugestellt.

### **3. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der Aktenlage, auch zur OG. Dass Frau E als Vertreterin der OG gem. § 81 BAO namhaft gemacht wurde, ergibt sich aus dem Betriebseröffnungsbogen, der bei der für die OG zuständigen Abgabenbehörde angefordert wurde.

### **4. Rechtliche Beurteilung**

Aus Sicht des BFG ist die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2012 vom 28.7.2015 aus zwei Gründen abzuweisen:

#### **4.1. Erster Grund:**

##### **4.1.1.**

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert in einem eigenen (Feststellungs-)Bescheid zu einer eigenen Steuernummer festgestellt.

Die in diesen Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen sind für abgeleitete Abgabenbescheide bindend (§ 192 BAO).

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, wenn dieser 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.

Eine derartige Abänderung ist jedoch nur zulässig, wenn der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Streitjahr von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist. Dies setzt voraus, dass dieser Feststellungsbescheid rechtlich existent geworden ist (VwGH vom 24.11.1998, 93/14/0203). Dazu ist unter anderem Voraussetzung, dass der Feststellungsbescheid, wie im Beschwerdefall durch den Bf. angezweifelt wird, ordnungsgemäß adressiert und zugestellt wurde.

Fehlt ein tauglicher Feststellungsbescheid, so würde sich nach der VwGH-Rechtsprechung auch die gem. § 295 Abs. 1 BAO erfolgte Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2012 des Bf. als unzulässig erweisen und der abgeänderte Einkommensteuerbescheid 2012 wäre aufzuheben. Im Umkehrschluss bedeutet dies aber, dass der rechtswidrig erlassene Einkommensteuerbescheid 2012 rechtlich existent geworden ist, nur war die Abänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO unzulässig und daher bekämpfbar.

#### 4.1.2.

Die Bestimmung des § 205 BAO in der im Streitjahr geltenden Fassung lautet:

*"(1) 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, sind 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.*

*(2) 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.*

*(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1*

*genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.*

*(4) Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.*

*(5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.*

*(6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen."*

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvor- und -nachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt - hier für die Einkommensteuer 2012 mit Ablauf des Jahres 2012 - entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt.

#### **4.1.3.**

##### **a.**

Der rechtskräftige Einkommensteuerbescheid 2012 des Bf. vom 31.10.2013 wurde aufgrund des am 23.7.2015 ergangenen Bescheides betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2012 mit Bescheid vom 28.07.2015 gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert. Dieser Einkommensteuerbescheid wurde ordnungsgemäß an den Bf. zugestellt und in der Folge rechtskräftig.

Für die darin festgesetzte Nachforderung an Einkommensteuer wurden für den Zeitraum von 01.10.2013 bis 28.07.2015 mit Bescheid vom 28.07.2015 Anspruchszinsen festgesetzt. Auch dieser Bescheid wurde ordnungsgemäß an den Bf. zugestellt. Nur dieser Bescheid ist im Beschwerdefall angefochten.

##### **b.**

Der Bf. argumentiert, dass mangels ordnungsgemäßer Zustellung der Feststellungsbescheid nichtig sei. Der am 28.7.2015 erlassene (abgeänderte) Einkommensteuerbescheid, auf dem wiederum der mit selben Datum erlassene Anspruchszinsenbescheid beruht, beruhe auf diesem nichtigen Grundlagenbescheid und die abgeleiteten Bescheide seien daher ebenso nichtig wie der Grundlagenbescheid. Die Nichtigkeit des Grundlagenbescheides schlage daher auf den angefochtenen Anspruchszinsenbescheid 2012 durch, weswegen sich die Behörde nicht auf einen rechtsgültigen Bescheid stützen könne.

##### **c.**

Anspruchszinsenbescheide sind an die ihnen zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide gebunden und damit formell akzessorisch (vgl. VwGH 19.1.2005, 2001/13/0167).

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Einkommensteuerbescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden.

Gemäß § 252 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen eines Abgabenbescheides zugrunde liegen, daher nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150).

Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 205, Rz 34, nennt zwar als Beispiel für eine zielführende Anfechtung des Zinsenbescheides die Begründung, der maßgebende Abgabenbescheid sei nicht zugestellt worden (Ritz, BAO5, § 205, Rz 34). Im gegenständlichen Fall wurde aber unstrittig der mit Bescheid vom 28.07.2015 gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2012 an den Bf. ordnungsgemäß zugestellt und ist damit rechtlich existent geworden. Der im Ritz-Kommentar geschilderte Fall liegt daher nicht vor. Die rechtliche Existenz des Feststellungsbescheides spielt daher bei der Beurteilung des Anspruchszinsenbescheides keine Rolle, sofern nur der Stammabgabenbescheid - das ist für den Anspruchszinsenbescheid 2012 der gem. § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2012 des Bf.- rechtlich existent geworden ist.

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2012 stützt sich ausschließlich auf die behauptete rechtliche Nichtexistenz des Feststellungsbescheides vom 23.07.2015, die auf den Anspruchszinsenbescheid 2012 nach Meinung des Bf. durchschlägt. Wie oben ausgeführt wurde, ist dies nicht der Fall. Der Beschwerde des Bf. gegen den Anspruchszinsenbescheid 2012 muss deshalb bereits aus diesem Grund der Erfolg versagt bleiben.

## **4.2. Zweiter Grund:**

Unter Ausblendung des ersten Grundes ist im Beschwerdefall die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2012 auch deshalb abzuweisen, weil der Feststellungsbescheid 2012 entgegen der Rechtsansicht des Bf. rechtlich existent geworden ist.

### **4.2.1.**

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der

Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Die Personenumschreibung ist notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch, zu dem auch das Adressfeld zählt, kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind. Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO. Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein „Abwicklungsbedarf“ im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131mwN; VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003 mwN; weiters zB. VwGH 31.7.2002, 97/13/0127 mwN).

#### **4.2.2.**

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Diese Vertretungsbefugnisse bleiben gem. § 81 Abs. 8 BAO 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.

Somit wirkt diese Zustellfiktion auch für bereits ausgeschiedene, vom Bescheid umfasste Mitglieder, so lange sie nicht widersprechen (§ 81 Abs. 8 BAO). Ist aus einer Personengesellschaft ein Gesellschafter zur Zeit der Erlassung des Bescheides über die einheitliche Gewinnfeststellung bereits ausgeschieden, dann ist daher gleichwohl eine besondere Zustellung des Feststellungsbescheides an diesen Gesellschafter nicht erforderlich (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 5 191 E 7).

#### **4.2.3.**

Die Löschung der OG im Firmenbuch bewirkte nach dem Gesagten nicht deren Beendigung. Es lag im Beschwerdefall ein Sachverhalt vor, in dem bei der OG ein Abwicklungsbedarf bestand und daher die OG Gewinnermittlungsobjekt sein konnte.

Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2012 vom 23.7.2015 wurde daher zu Recht an die OG adressiert, ebenfalls zu Recht – vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage - an die von der OG gem. § 81 BAO nahmhaft gemachte Vertreterin der OG, Frau E, zugestellt und enthält einen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO. Der Feststellungsbescheid wurde aufgrund des Vorliegens sämtlicher notwendiger Voraussetzungen daher rechtlich existent.

Mit der Zustellung des Feststellungsbescheides an den Vertreter gemäß § 81 BAO ist auch bereits die Zustellung gegenüber sämtlichen Beteiligten bewirkt worden. Für sämtliche Beteiligte (ungeachtet von deren Kenntnis über die Zustellung) wird durch diese Zustellung die einmonatige Rechtsmittelfrist ausgelöst.

#### **4.2.4.**

Zusammengefasst wurde der Feststellungsbescheid vom 23.7.2015 wirksam erlassen und wirkt auch gegenüber dem Bf.. Mit der Zustellung des Feststellungsbescheides an Frau E begann (auch) bereits für den Bf. die Rechtsmittelfrist gegen diesen Bescheid zu laufen. Unstrittig wurden auch die beiden davon abgeleiteten Bescheide, der gem. § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2012 und der davon abgeleitete, im Beschwerdefall ausschließlich angefochtene, Anspruchsziensbescheid 2012 ordnungsgemäß an den Bf. zugestellt.

Da sich die Beschwerde gegen den Anspruchsziensbescheid 2012 ausschließlich auf die behauptete nicht erfolgte Zustellung des Feststellungsbescheides vom 23.7.2015 stützt und dieser nach Ansicht des BFG ordnungsgemäß zugestellt wurde, ist die Bescheidbeschwerde auch aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen. Die Berechnung der strittigen Anspruchsziens wurde im Beschwerdeverfahren nicht in Streit gestellt.

#### **5. Unzulässigkeit der Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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 im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 23. März 2017