

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 23. August 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 28. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer 2015, St.Nr. 07-216/5756, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) erzielt als Rechtsanwalt für das Jahr 2015 nebst Einkünften aus selbständiger Arbeit darüber hinaus auch Einkünfte als atypisch stiller Gesellschafter der ***1*** (im Folgenden ***1***), ***3***, ***4*** sowie der ***5*** (im Folgenden ***5***).

1. abweichende Veranlagung:

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2015 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung u.a. insoweit ab, als die erklärten Verluste aus der atypisch stillen Beteiligung des Bf. an der ***1*** (im Folgenden kurz ***1***) in Höhe von -EUR 622.179,51 mangels Einreichung der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) im Feststellungsverfahren der ***1*** vorerst nicht berücksichtigt wurden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2015 seien daher wie folgt ermittelt worden:

Einkünfte GW-Betrieb:	Bezeichnung:	lt. Erkl.:	lt. EB:
E11 001 - ***2***:	***1***	-622.179,51	unbekannt
E11 002 - ***9***:	***3***	unbekannt	unbekannt
E11 003 - ***6***:	***4***	56.547,18	56.547,18
E11 004 - ***7***:	***5***	78.706,88	78.706,88
SUMME:		-486.925,45	135.254,06

Begründend wurde ausgeführt, der geltend gemachte Verlustanteil an der ***1***, St.Nr. ***2***, habe einstweilen nicht anerkannt werden können, da der Betrag mangels eingereicher Feststellungserklärung noch nicht bekannt sei. Darüber hinaus betrage der Verlustvortrag EUR 304.479,55.

2. Beschwerde vom 23. August 2017:

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 erhob der Bf. mit Eingabe vom 23. August 2017 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Berücksichtigung der Verlusttangente der ***1*** iHv -EUR 622.179,51. Dies insbesondere, da Feststellungserklärung der ***1*** noch nicht eingereicht gewesen sei, obgleich sie bereits einzureichen gewesen sei. Dadurch habe sich für den Bf. eine Abgabennachforderung iHv EUR 223.603,00 anstelle einer Gutschrift iHv EUR 19.008,00 ergeben.

Nach Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter werde die Feststellungserklärung der ***1*** in den nächsten Tagen nachgereicht.

3. Beschwerdeverentscheidung vom 15. März 2019:

Der Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. März 2019 teilweise Folge gegeben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit den mittlerweile vorliegenden Gewinn- und Verlusttangenten wie folgt ermittelt worden:

Einkünfte GW-Betrieb:	Bezeichnung:	lt. BVE:
E11 001 - ***2***:	***1***	-765.555,00
E11 002 - ***9***:	***3***	- 16,21
E11 003 - ***6***:	***4***	253.254,87
E11 004 - ***7***:	***5***	551.551,78
SUMME:		39.255,44

Begründend wurde ausgeführt, die Tangenten seiner Beteiligungen seien entsprechend den übermittelten Beträgen abgeändert worden. Der Betrag der ***4***, St.Nr. ***6***, betrage EUR 253.254,87, die Einkünfte aus der Beteiligung an der ***5***, St.Nr. ***7***, betragen EUR 551.551,78, die Einkünfte aus der Beteiligung an der ***1***, St.Nr. ***2***, betragen – EUR 765.555,00 und die Einkünfte aus der ***3***, St.Nr. ***8***, betragen –EUR 16,21.

4. Vorlageantrag vom 21. Mai 2019:

Mit Eingabe vom 21. Mai 2019 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und machte insbesondere geltend, dass die Gewinn tangenten vom 12. März 2019 der ***1***, St.Nr. ***2***, und der ***5***, St.Nr. ***7***/9170, jeweils falsch festgesetzt worden seien. In diesem Zusammenhang werde auf die bereits eingebrachten Rechtsmittel gegen die Feststellungsbescheide 2015 der ***1*** und ***5*** verwiesen.

Des Weiteren werde die Option zur Regelbesteuerung für die Einkünfte aus Kapitalvermögen, für die der Steuersatz von 25% anwendbar sei, für das Jahr 2015 zurückgezogen. Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv EUR 469.456,06 seien somit mit 25% Einkommensteuer zu versteuern. Darüber hinaus werde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

5. Vorlagebericht vom 19. März 2020:

Nach den Ausführungen im Vorlagebericht vom 19. März 2000 ergebe sich aufgrund der Bindungswirkung des [§ 192 BAO](#), dass abgeleitete Bescheide nicht hinsichtlich der Richtigkeit derjenigen Bescheidelemente, an die sie gebunden seien, angefochten werden können. Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) getroffen worden seien, so könne der Bescheid nach [§ 252 BAO](#) nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Das Finanzamt beantrage daher eine Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der Beteiligungen.

Der Bf. sei an vier Firmen beteiligt, wo bei drei dieser Beteiligungen jeweils eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt worden sei. Hinsichtlich zweier Beteiligungen, ***1*** und

5, seien Beschwerden eingebracht und die Ergebnisse der BP in den Beschwerdeentscheidungen berücksichtigt worden. Nach der Einbringung der Vorlageanträge seien die Beschwerden der ***1*** und ***5*** dem BFG vorgelegt worden.

Der Bf. habe in den Steuerklärungen die Option zur Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs. 5 EStG angekreuzt, weswegen die Kapitaleinkünfte zum Tarif besteuert worden seien. Erst im Vorlageantrag habe der Bf. erstmalig die Zurücknahme der Option zur Regelbesteuerung beantragt. Gegen die erstmalig im Vorlageantrag beantragte Zurückziehung des Regelbesteuerungsantrages gemäß [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) habe das Finanzamt keine Einwendungen (vgl. Rz 6227 EStR vorletzter Satz).

Mit Eingabe vom 17. September 2020 wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Dies unter der Prämisse, dass der eingebrachte Vorlageantrag hinsichtlich der Zurücknahme der Option zur Regelbesteuerung positiv erledigt werde. Im Einkommensteuerbescheid 2015 werde demnach die Option zur Regelbesteuerung nicht ausgeübt und es erfolge die Besteuerung des Kapitalvermögens mit dem besonderen Satz von 25% (s. beiliegenden Probescheid). Die Feststellungsverfahren bleiben demnach weiterhin offen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beteiligungen an ***1*** und ***5***:

Liegen gemäß [§ 252 Abs. 1 BAO](#) einem Bescheid Entscheidungen zu Grunde, 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 [§ 188 Abs. 1 lit. b BAO](#) werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

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 abge-

leiteten 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 daher 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](#)).

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass [§ 252 Abs. 1 BAO](#) auch für abgeleitete Einkommensteuerbescheide als Erstbescheide gilt (vgl. Ritz, BAO, § 252, Rz. 5, S. 961).

Im vorliegenden Fall wurde mit Beschwerde vom 23. August 2017 der Einkommensteuerbescheid 2015 zunächst hinsichtlich der unterbliebenen Berücksichtigung der Verlusttangente iHv –EUR 622.179,51 aus der Beteiligung des Bf. an der ***1*** bekämpft.

Mit Vorlageantrag vom 21. Mai 2019 wurde ebenso lediglich geltend gemacht, dass die Gewinn tangente an den Beteiligungen des Bf. an der ***1*** und ***5*** jeweils falsch festgesetzt seien.

Die vorstehenden Einwendungen gegen in den Feststellungsbescheiden gemäß [§ 188 BAO](#) getroffenen Feststellungen – wie hier jeweils gegen die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb – können nur in den Beschwerdeverfahren gegen die Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#) betreffend die ***1*** und ***5*** vorgebracht werden.

Aus den oben angeführten Gründen war die Beschwerde des Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid für 2015 abzuweisen.

2. Zurücknahme der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG:

Gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Fall von Geldanlagen und nicht verbriefen sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, ausgenommen Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4, einem besonderen Steuersatz von 25%.

Als Einkünfte sind nach [§ 27a Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) bei der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2) die bezogenen Kapitalerträge anzusetzen.

Nach [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) kann anstelle der besonderen Steuersätze von 25% auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Anrechnung ist be-
traglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdie-
nerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Die Regelbesteuerungsoption kann
nur für sämtliche Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, aus-
geübt werden.

Die Regelbesteuerungsfunktion gilt sowohl für Privat- als auch für Betriebsvermögen. Rechts-
folge der Ausübung der Regelbesteuerungsoption ist die allgemeine Veranlagung gemäß §§ 39
und 41. Dadurch zählen sämtliche in- und ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen, selbst
solche die den Haupteinkunftsarten zugerechnet werden, zum Gesamtbetrag der Einkünfte
und unterliegen dem allgemeinen Tarifsteuersatz (vgl. Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/
Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (16. Lfg 2013) Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs 5) Rz
180).

Wird eine Regelbesteuerungsoption vom Steuerpflichtigen gestellt, sind nach § 27a Abs. 5 drit-
ter Satz EStG sämtliche Kapitaleinkünfte in die Veranlagung miteinzubeziehen. Durch die Regel-
besteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG wird sichergestellt, dass bei der Besteuerung die
persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen ausreichend Berücksichtigung finden (vgl.
Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Zorn EStG, § 27a, Rz. 174). Die Regelbesteuerungsoption ist für
den Steuerpflichtigen dann vorteilhaft, wenn sein Durchschnittssteuersatz nach dem progressi-
ven Einkommensteuertarif geringer als der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG iHv
25% ist.

Ergibt sich durch die Ausübung der Regelbesteuerungsoption eine höhere Steuerlast (allenfalls
auch bei zusätzlicher Ausübung der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs 2 EStG), ist eine
Rückziehung der Regelbesteuerungsoption auch im Rechtsmittelverfahren möglich (vgl. Hof-
stätter/Reichel, EStG, § 27a, Rz. 23, S. 23). Da die Regelbesteuerungsoption nur auf Antrag des
Steuerpflichtigen anzuwenden ist, ist diese Option auch zurücknehmbar (vgl. Kirchmayr in Do-
ralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, § 27a, Rz. 174, s. 36).

Es wird daher dem im Vorlageantrag gestellten Antrag auf Rücknahme des Regelbesteuerungsantrages gemäß [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) hinsichtlich der erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen entsprochen.

3. 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 im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Frage von Feststellungen, die in einem Grundlagenbescheid getroffen wurden, der in dieser Entscheidung dargestellten Rechtslage und Judikatur des VwGH folgt (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](#)).

Darüber hinaus liegt hinsichtlich der Möglichkeit der Zurücknahme der Regelbesteuerungsoption bis zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte wird für das Jahr 2015 wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	202.725,11
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	39.255,44
Einkünfte, auf die der besondere Steuersatz von 25% nicht anwendbar ist [857]:	1.855,37
Tarifbesteuerte Einkünfte Regelbesteuerungsoption:	0,00
Gesamtbetrag der Einkünfte:	243.835,92

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 18. September 2020