

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Pfeiffer Hiebl Steuerberatungs GmbH & Co KG, Magazinstraße 12, 4320 Perg, über die Beschwerde vom 7. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 10. Dezember 2018 betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014, die gem. § 295 Abs.1 BAO geändert wurden sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 10.12.2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I.a) Der Beschwerde gegen die gemäß § 295 Abs.1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2012, 2013 und 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

I.b) Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet 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

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf) bezog in den Beschwerdejahren 2012 bis 2015 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die gemäß § 188 BAO festgestellt wurden. Nach diesen Feststellungsbescheiden waren die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft je zur Hälfte bei der Bf und ihrem Ehegatten zu berücksichtigen. Bei der Bf und ihrem Gatten fanden Prüfungen der Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2015 statt (vgl. Bericht vom 28.11.2018 und die Niederschrift vom 26.11.2018). Bei der Bf wurden dabei lediglich die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend

den Feststellungen zur Steuernummer ***StrNr2*** (Feststellungsverfahren) berichtigt. Aufgrund der im Verfahren gem. § 188 BAO getroffenen Prüfungsfeststellungen ergingen am 10.12.2018 für die Jahre 2012 – 2014 gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheide, wobei in der Begründung auf die Tz 1 (Bericht und Niederschrift) verwiesen wurde.

Für 2015 wurde am 10.12.2018 ein (Erst)Bescheid erlassen, worin aber ebenfalls auf die im Feststellungsverfahren getroffenen Feststellungen verwiesen wurde.

Im Bericht über die Außenprüfung vom 28.11.2018 wurden bei der Bf nachstehende Feststellungen getroffen:

Tz 1

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden analog zu den Feststellungen unter Steuernummer ***StrNr2*** berichtigt.

In der fristgerecht am 7.1.2019 erhobenen Beschwerde gegen diese Bescheide beantragte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter nachstehende Änderungen:

Ich beantrage die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 wie folgt abzuändern.

[...]

Für 2012:

In der Einkommensteuererklärung (E1):

Antrag auf Regelbesteuerung gern. Punkt 8.2

Änderung des Betrages des Punktes 9b) auf den Betrag von € -3.158,32 Änderung des Betrages in der Kennzahl 500 (betriebliche Grundstücksveräußerungen) auf den Betrag von € 1.678,48.

Damit ergeben sich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von - € 1.479,84 (Kennzahl 310).

Für 2013:

In der Einkommensteuererklärung (E1):

Änderung des Betrages des Punktes 9b) auf den Betrag von € 17.247,03 Änderung des Betrages in der Kennzahl 551 (betriebliche Grundstücksveräußerungen) auf den Betrag von € 14.712,93.

Damit ergeben sich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von € 17.247,03 (Kennzahl 310).

Für 2014:

In der Einkommensteuererklärung (E1):

Antrag auf Regelbesteuerung gem. Punkt 8.2

Änderung des Betrages des Punktes 9b) auf den Betrag von - € 264,47

Änderung des Betrages in der Kennzahl 500 (betriebliche Grundstücksveräußerungen) auf den Betrag von € 6169,47. Damit ergeben sich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von € 5.905,-- (Kennzahl 310).

Für 2015:

In der Einkommensteuererklärung (E1):

Änderung des Betrages des Punktes 9b) auf den Betrag von € 11.182,64

Änderung des Betrages in der Kennzahl 551 (betriebliche Grundstücksveräußerungen) auf den Betrag von € 12.073,85- Damit ergeben sich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von € 11.182,64 (Kennzahl 310)

In der Begründung der gegenständlichen Beschwerde wird auf die Bescheidbeschwerde vom 7.1.2019 gegen die Feststellungsbescheide verwiesen. Die beantragten Änderungen würden sich aus der Änderung der Feststellungsbescheide dieser Jahre ergeben.

Für 2013 beantragte der steuerliche Vertreter daher die angefochtenen Bescheide entsprechend abzuändern.

Mit Beschwerdeverentscheidungen (BVE) vom 12.9.2019 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Der Regelbesteuerungsantrag wurde berücksichtigt und auf die gesonderte Bescheidbegründung im Feststellungsbescheid ***N*** (St.Nr.: ***StrNr2***) verwiesen.

Nach mehreren Fristverlängerungsanträgen brachte die Bf innerhalb verlängerter Frist (Fristende: 3.1.2020) durch ihren steuerlichen Vertreter am 30.12.2019 einen Vorlageantrag ein, der wie folgt begründet wurde:

„Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.9.2019, zugestellt am 12.9.2019 wurde der oben angeführte Bescheidbeschwerde zum Teil stattgegeben und zum Teil als unbegründet abgewiesen.

Die in der BVE vertretene Rechtsauffassung der belangten Behörde ist lt. Bf nicht richtig, da die von der Behörde herangezogene Schätzungsmethode nicht zulässig ist. Vielmehr sei der Buchwert des Anlagegutes „stehendes Holz“ aus den nachgewiesenen Anschaffungskosten abzuleiten („wenn erforderlich im Schätzungsweg“ vgl VwGH 21.10.1986, 86/14/0021)

Zusätzlich verweise ich auf das Vorbringen in den Bescheidbeschwerden.

Zugleich wird gem § 272 Abs 2 Z 1 lit a BAO die Entscheidung durch den Senat und gem § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt“.

Der gegen die Feststellungsbescheide 2012 bis 2015 erhobenen Beschwerde gab das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 25.5.2022, RV/5100095/2020, Folge und hob die angefochtenen Feststellungsbescheide 2012 bis 2015 vom 4.12.2018 auf. Die

Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO seien zu Unrecht erlassen worden, da die Rechtswidrigkeit der Erstbescheide nicht auf der Übernahme von offensichtlichen Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht habe.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO erließ das Finanzamt am 4.7.2022 neue Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2012 bis 2015.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 23.1.2025 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Bf fand eine Prüfung der Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2015 statt (vgl. Bericht vom 28.11.2018 und die Niederschrift vom 26.11.2018), wobei aber lediglich die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend den Feststellungen zur Steuernummer ***StrNr2*** (Feststellungsverfahren) berichtigt wurden.

Aufgrund der im Verfahren gem. § 188 BAO getroffenen Prüfungsfeststellungen ergingen am 10.12.2018 für die Jahre 2012 – 2014 gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheide, wobei in der Begründung auf die Tz 1 des Außenprüfungsberichtes („*Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden analog zu den Feststellungen unter Steuernummer ***StrNr2*** berichtigt*“) verwiesen wurde.

Für 2015 wurde am 10.12.2018 ein (Erst)Bescheid erlassen, worin aber ebenfalls auf die im Verfahren gem. § 188 BAO getroffenen Feststellungen (Tz 1) verwiesen wurde.

In der fristgerecht am 7.1.2019 erhobenen **Beschwerde** gegen die angeführten Bescheide wurden hinsichtlich der Einkommensteuererklärungen neben einem Antrag auf Regelbesteuerung bei Grundstücksveräußerungen gem. Punkt 8.2. auch Änderungen der Beteiligungseinkünfte gem. Punkt 9b) sowie Änderungen bei den aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen resultierenden Beträgen (Kennzahl 500) beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 12.9.2019 wurde der Beschwerde **teilweise stattgegeben**. Der Regelbesteuerungsantrag wurde berücksichtigt und auf die gesonderte Bescheidebegründung im Feststellungsbescheid ***N*** (St.Nr.: ***StrNr2***) verwiesen. Betraglich entsprechen die in der BVE festgesetzten Beträge den für 2012 – 2014 gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheiden. Auch 2015

wurden beim Einkommensteuerbescheid vom 10.12.2018 - wenn auch ohne Vorliegen eines Bescheides gem. § 295 Abs. 1 BAO - die gem. § 188 BAO festgestellten Einkünfte zugrunde gelegt.

Innerhalb verlängerter Frist brachte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter am 30.12.2019 einen **Vorlageantrag** ein.

Der gegen die Feststellungsbescheide 2012 bis 2015 erhobenen Beschwerde gab das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 25.5.2022, RV/5100095/2020, Folge und hob die angefochtenen Bescheide 2012 bis 2015 vom 4.12.2018 auf. Die Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO seien zu Unrecht erlassen worden, da die Rechtswidrigkeit der Erstbescheide nicht auf der Übernahme von offensichtlichen Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht habe.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO erließ das Finanzamt am 4.7.2022 neue Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2012 bis 2015, die den durch das Bundesfinanzgericht aufgehobenen, gemäß § 293b BAO berichtigten Feststellungsbescheiden, entsprachen.

Die Feststellungsbescheide vom 4.7.2022 wurden am 27.4.2023 ebenfalls gem. § 299 BAO aufgehoben.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem elektronisch vorgelegten Akt, dem Beschwerdevorbringen sowie den Stellungnahmen der Abgabenbehörde und der Bf.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.2. dieses Erkenntnisses, die verständnis halber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung behandelt wird, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung / Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

Nach § 188 Abs. 1 lit. a BAO werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Zweck der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO ist es, die Besteuerungsgrundlagen für alle Beteiligten in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet (z.B. VwGH 28.02.2002, 96/15/0254).

Im Feststellungsverfahren findet allerdings keine Festsetzung von Abgaben statt, es wird lediglich die Bemessungsgrundlage ermittelt.

Gemäß § 188 BAO erlassene Bescheide sind Grundlagenbescheide für die Einkommensteuer der Beteiligten.

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.

§ 295 BAO lautet:

(1) Ist 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 abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

[...]

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 (§ 252 Abs. 1 BAO). Diese Bestimmung schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein.

Einwendungen gegen in einem Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid (z.B. Einkommensteuerbescheid) vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (Ritz/Koran, BAO⁷, 2021, § 252 Rz 3).

Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind daher gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zugrunde zu legen. Zu berücksichtigen sind die Feststellungen jener Feststellungsbescheide, die zum Zeitpunkt der Erlassung der Entscheidung dem Rechtsbestand angehören (vgl. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143), selbst, wenn sie nicht rechtskräftig sind. Die Überprüfung der inhaltlichen Richtigkeit dieser Feststellung verbietet § 252 Abs. 1 BAO.

3.1.2. Erwägungen:

In den Beschwerdejahren waren sowohl die Bf als auch ihr Ehegatte an den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft beteiligt, sodass hinsichtlich dieser Einkünfte ein Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO durchzuführen war.

Nach den abgabenbehördlichen Prüfungen bei der Personengemeinschaft und bei der Bf ergingen am 4.12.2018 an die Personengemeinschaft geänderte, auf § 293b BAO gestützte Feststellungsbescheide für die Jahre 2012 bis 2015, welche das Bundesfinanzgericht (Erkenntnis vom 25.5.2022, RV/5100095/2020) im Zuge eines Beschwerdeverfahrens aufhob.

Am 10.12.2018 ergingen an die Bf die angefochtenen, gemäß § 295 Abs.1 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012, 2013 und 2014 sowie ein (erstmaliger) Einkommensteuerbescheid 2015.

Am 4.7.2022 verfügte das Finanzamt gemäß § 303 BAO die Wiederaufnahme betreffend die Feststellungsverfahren und erließ ebenfalls am 4.7.2022 neue Feststellungsbescheide 2012 bis 2015 betreffend die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, welche inhaltlich den aufgehobenen Feststellungsbescheiden entsprachen.

Diese Bescheide wurden mit BVE vom 27.4.2023 ersatzlos aufgehoben.

a) Gem. § 295 Abs.1 BAO abgeleitete Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012, 2013 und 2014 vom 10.12.2018:

Hier wurden die nach einer Außenprüfung geänderten Feststellungsbescheide zugrunde gelegt. Aufgrund der im Verfahren gem. § 188 BAO getroffenen Prüfungsfeststellungen ergingen am 10.12.2018 für die Jahre 2012 – 2014 gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeleitete Bescheide, wobei in der Begründung auf die Tz 1 des Berichtes über die Außenprüfung verwiesen wurde. Dabei erfolgte eine Berichtigung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft analog zu den Feststellungen hinsichtlich der Steuernummer ***StrNr2***.

Mit BVE vom 12.9.2019 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Von der Abgabenbehörde wurde dabei die beantragte Regelbesteuerung für betriebliche Grundstücksverkäufe anerkannt und im Übrigen auf die gesonderte Begründung im Feststellungsbescheid ***N*** (St.Nr.: ***StrNr2***) verwiesen.

Infolge Bescheidaufhebung durch das Bundesfinanzgericht (vgl. BFG 25.5.2022, RV/5100095/2020) entbehrten die gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheide jedoch einer Rechtsgrundlage für die aus dem aufgehobenen Bescheid resultierenden höheren landwirtschaftlichen Einkünfte, die demnach - ohne einen im Rechtsbestand befindlichen Grundlagenbescheid - zu Unrecht festgesetzt wurden.

Der Beschwerde war daher für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2012 - 2014 stattzugeben.

b) Einkommensteuerbescheid 2015 vom 10.12.2018:

Für 2015 wurde zwar formell ein (Erst)Bescheid erlassen, wobei in der Begründung aber ebenfalls auf die im Verfahren gem. § 188 BAO getroffenen Feststellungen verwiesen wurde und somit von einem abgeleiteten Bescheid iSd § 295 Abs. 1 BAO auszugehen ist. Anzumerken ist, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung eine inhaltliche Bindung des Einkommensteuerbescheides an den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 vom 4.12.2018 bestand und damit die Verpflichtung zur amtswegigen Anpassung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gegeben war.

Die gegenständliche Beschwerde vom 7.1.2019 verwies auf die gegen die Feststellungsbescheide eingebrachte Beschwerde sowie darauf, dass sich die beantragten Änderungen aus der Änderung der Feststellungsbescheide ergäben.

Da die Bf ausschließlich Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit des Grundlagenbescheides erhob und Änderungen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beantragte, konnte aufgrund der Einschränkung des Beschwerderechts gemäß § 252 BAO der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 kein Erfolg beschieden sein.

Es ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO die erfolgreiche Bekämpfung der neuen Feststellungsbescheide vom 4.7.2022 (Grundlagenbescheide) auch eine entsprechende Änderung der abgeleiteten (Einkommensteuer)Bescheide zur Folge hätte. Im vorliegenden Fall würde der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid für das Jahr 2015 vom 4.7.2022 aber zu keiner Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides führen.

Die Beschwerde war daher für das Jahr 2015 abzuweisen.

3.2. 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Lösung der zu klärenden Rechtsfragen im Einklang mit der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG lag somit nicht vor, weshalb eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig war.

Linz, am 5. Februar 2025