



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im Streitjahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus Gewerbebetrieb aus Beteiligungen an mehreren Mitunternehmerschaften, darunter eine Beteiligung an der I-KG (im Folgenden KG), für welche der am 16. April 2002 ergangene (gemäß § 295 BAO geänderte) Einkommensteuerbescheid 1995 einen gemäß § 188 BAO festgestellten Verlustanteil von -40.190,00 S berücksichtigte.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 17. Jänner 2003 wurde der Einkommensteuerbescheid 1995 erneut gemäß § 295 BAO geändert und dabei der Verlustanteil an der KG nicht mehr einbezogen. Zur Begründung verweist der Bescheid darauf, dass auf Grund der zu St.Nr. X ergangenen bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien vom 13. Dezember 2002 eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1995 zu unterbleiben habe.

Gegen diesen Bescheid berief der Bw am 28. Jänner 2003 mit der Begründung, dass eine bescheidmäßige Feststellung des Finanzamtes für den 1. Bezirk zu St.Nr. X vom 13. Dezember 2002 nicht existiere.

Das Finanzamt erließ am 21. Feber 2003 eine Berufungsvorentscheidung und wies die Berufung unter Hinweis auf im Bescheid vom Dezember 2002 für den Einkommensteuerbescheid des Bw bindend getroffene Feststellungen ab. Der Bw beantragte am 4. März 2003 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Am 10. März 2003 wurde der Einkommensteuerbescheid 1995 auf Grund einer zu einer weiteren Beteiligung des Bw gemäß § 188 BAO getroffenen Einkünftefeststellung neuerlich gemäß § 295 BAO geändert. Der Verlust an der KG blieb dabei unverändert außer Ansatz.

Aus dem Veranlagungsakt der KG wurde dazu Folgendes festgestellt:

Am 28. Juli 2000 erging zunächst ein vorläufiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1995. Mit endgültigem Bescheid vom 5. Feber 2003, zugestellt am 11. Feber 2003, wurde unter Hinweis auf die dem Betriebsprüfungsbericht vom 23. Dezember 2002 zu entnehmende Begründung ausgesprochen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1995 nicht stattfindet. Eine gegen diesen Bescheid am 4. März 2003 erhobene Berufung ist noch anhängig.

Einem zwischen dem Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien und dem für die Einkommensteuer eines anderen Beteiligten der KG zuständigen Finanzamt Salzburg-Land geführten Schriftwechsel ist zu entnehmen, dass die mit 13. Dezember 2002 datierten Mitteilungen irrtümlich an die Finanzämter versendet wurden seien. Der Bescheid betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte sei tatsächlich erst am 5. Feber 2003 ergangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO setzt daher eine nachträglich Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides voraus.

Aus dem festgestellten Sachverhalt geht unzweifelhaft hervor, dass der (endgültige) Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien, mit welchem – in Abänderung des vorläufigen Feststellungsbescheides vom 28. Juli 2000 - ausgesprochen wurde, dass bei der KG für das Jahr 1995 eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nicht stattfindet, erst am 5. Feber 2003 bzw. mit dessen Zustellung am 11. Feber 2003, und nicht bereits am 13. Dezember 2002, erlassen wurde. Damit hat es jedoch am 17. Jänner 2003 an einer

nachträglichen Änderung des dem Einkommensteuerbescheid vom 16. April 2002 zu Grunde liegenden Feststellungsbescheides vom 28. Juli 2000 gefehlt, weshalb der Einkommensteuerbescheid vom 16. April 2002 am 17. Jänner 2003 nicht zulässigerweise gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert werden konnte. Der angefochtene Bescheid wäre daher an sich aufzuheben und vom Finanzamt der Einkommensteuerbescheid 1995 basierend auf dem Bescheid vom 5. Feber 2003 gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu ändern gewesen (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Für den Streitfall ist jedoch von Bedeutung, dass der angefochtene Bescheid am 10. März 2003 neuerlich gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert wurde. § 295 Abs. 1 BAO bestimmt u.a., dass ein von einem Feststellungsbescheid abzuleitender Bescheid im Falle der nachträglichen Änderung des Feststellungsbescheides durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ist. Damit ist klargestellt, dass der gemäß § 295 BAO später erlassene Bescheid insgesamt und zur Gänze an die Stelle des früheren Bescheides tritt, mag dieser frühere Bescheid, wie der konkret angefochtene Bescheid vom 17. Jänner 2003, auch rechtswidrig sein (vgl. VwGH 19.3.1997, 97/13/0038).

Der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 10. März 2003 ist folglich an die Stelle des angefochtenen Bescheides vom 17. Jänner 2003 getreten.

Tritt aber ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. § 274 BAO ist u.a. bei gemäß § 295 geänderten Bescheiden anwendbar (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 274 Tz 1).

Bei Ergehen des Einkommensteuerbescheides vom 10. März 2003 war aber auch der Bescheid vom 5. Feber 2003 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften bei der KG bereits erlassen. Die Nichtberücksichtigung eines Verlustes aus der Beteiligung des Bw an der KG im Einkommensteuerbescheid vom 10. März 2003 gründet sich somit auf einen zuvor geänderten Feststellungsbescheid. Dem Einkommensteuerbescheid vom 10. März 2003 haftet daher der mit der Berufung einzig vorgetragene Mangel nicht an. Eine Verpflichtung, mit der Bescheidenanpassung bis zur Rechtskraft des Bescheides vom 5. Feber 2003 zuzuwarten, besteht im Übrigen nicht (vgl. Ritz, a.a.O., § 295 Tz 13). Der Vollständigkeit halber sei auch erwähnt, dass ein Bescheid, dem in einem Feststellungsbescheid getroffene Entscheidungen zu Grund liegen, gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 3. Jänner 2007