

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden N.N., die richterliche Beisitzerin N1.N1., den fachkundigen Laienrichter N2.N2. und den fachkundigen Laienrichter N3.N3., im Beisein der Schriftführerin N4.N4. in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf., vertreten durch steuerl.Vertr., Adresse_steuerl.Vertr. St.Nr. xxx/xxxx, gegen den Bescheid des Finanzamtes AB vom 22.12.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 in der Sitzung am 16.11.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin war im streitgegenständlichen Jahr (2012) an der X GmbH & Co KG mit 25% beteiligt.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung bei dieser KG wurde im **Bescheid vom 23. Juni 2014 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2012** festgestellt:

Einkünfte: 42.995,40 €

Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt:

<i>Freibetrag für investierte Gewinne von körperlichen Wirtschaftsgütern</i>	<i>402,48 €</i>
<i>Grundfreibetrag</i>	<i>975,39 €</i>

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988

Von den Einkünften wurde einbehalten:

<i>Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen</i>	<i>1.257,55 €</i>
<i>Kapitalertragsteuer auf betriebliche Kapitalerträge</i>	<i>1.243,65 €</i>

In den Einkünften sind enthalten:

<i>endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz</i>	<i>5.030,20 €</i>
<i>inländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, auf die der besondere Steuersatz von 25 % anwendbar ist</i>	<i>4.974,59 €</i>

In der Folge erließ das Finanzamt AB am 22. Dezember 2014 den **Einkommensteuerbescheid 2012, Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO zu Bescheid vom 14.10.2013.**

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit 42.995,40 € zum Ansatz gebracht.

Der Bescheid enthielt folgende Begründung:

Die Änderung gem. § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes AB zu Steuernummer xxx vom 23.06.2014.....Laut amtlicher Feststellung vom 23.6.2014 beträgt der Gewinnanteil aus der Beteiligung an der X GmbH & Co KG € 42.995,40. Darin enthalten sind auch Kapitaleinkünfte in Höhe von € 10.004,79. In der am 14.10.2013 eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 wurde zur Regelbesteuerung optiert (§ 27a Abs. 5 EStG). Die Kapitaleinkünfte werden daher der Mitveranlagung (Kz 784 - betriebliche Kapitalerträge) unterworfen, die Kapitalertragsteuer wird angerechnet.

Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde Beschwerde erhoben mit folgender Begründung:

Bei unserer Mandantin, der X GmbH & Co KG, welche zur Steuernummer yy xxx beim Finanzamt AB (yy) steuerlich erfasst ist, hat eine Betriebsprüfung stattgefunden, welche mit einer Schlussbesprechung vom 4. Juni 2014 beendet wurde. Das Finanzamt hat den Gewinn für die X GmbH & Co KG von bisher € 73.434,54 um € 135.097,06 auf € 208.531,60 erhöht. In diesem Betrag ist auch der Gewinnanteil der persönlich haftenden Gesellschafterin, der X GmbH, welche zu Steuernummer yy yyy beim Finanzamt AB (yy) steuerlich erfasst ist, enthalten. Dieser Gewinnanteil der X GmbH blieb unverändert bei € 10.537,00, sodass die gesamte Erhöhung von € 135.097,06 die Mitunternehmer (natürliche Personen - Kommanditisten) betraf, sodass der Gewinnfreibetrag insgesamt um € 17.562,62 zu erhöhen sein wird, das sind 13 % von € 135.097,06. Die einzelnen Gesellschafter sind unterschiedlich beteiligt. Diese Beteiligung ergibt sich auf Grund der

beigeschlossenen Tabelle. Dem zufolge ist für Frau NameBf der Gewinnfreibetrag von bisher € 1.377,87 auf € 5.589,40, sohin um 4.211,53 zu erhöhen.

...

Das Finanzamt hat nunmehr unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien Randziffer 3834 über diesbezügliche Anfrage mitgeteilt, dass dieser Gewinnfreibetrag von der Betriebsprüfung nicht geändert wird, nicht geändert werden muss und nicht geändert werden kann. Dies ist absolut unrichtig, unrichtig deswegen, weil die Einkommensteuerrichtlinien

1. nicht herangezogen werden dürfen,
2. nicht einmal die Richtlinien die Rechtsansicht der Großbetriebsprüfung decken.

...

Aufgrund der Bestimmungen - sogar unter Einschluss der nicht dem Rechtsbestand angehörenden Einkommensteuerrichtlinien - ergibt sich, dass selbstverständlich unserem Mandanten der 13%ige Gewinnfreibetrag zusteht.

Dass bei Unterlassung bzw. bei Nichtvorhandensein von Investitionen, welche für den investitionsbegünstigten Gewinnfreibetrag zu verwenden sind, diese nicht bei weiteren Rechtskraftöffnungen vorgelegt werden können, ist unrichtig, da es nur eine Rechtskraft gibt. Entweder es ist ein Bescheid rechtskräftig oder nicht, wenn der Bescheid nicht rechtskräftig ist, so ist es möglich, weitere Anträge zu stellen. Also auch diese Ansicht geht absolut ins Leere.

Die entsprechende Liste für die Wirtschaftsgüter, die für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag vorgesehen war, lag immer vor. Sie musste den Erklärungen nicht beigeschlossen werden, sondern nur bereitgehalten werden und über Anforderung der Finanzbehörden bereitgestellt werden. Unser Mandant wurde nie aufgefordert ein entsprechendes Verzeichnis vorzulegen, auch im Rahmen der Betriebsprüfung wurde dieses Verzeichnis weder eingesehen, verlangt und/oder überprüft. Wir legen dieses Verzeichnis nunmehr vor, die Anlagenzugänge sind ordnungsgemäß im Anlagevermögen der X GmbH & Co KG verzeichnet.

Dieses Verzeichnis geht über den 13 % investitionsbedingten Gewinnfreibetrag hinaus. Es handelt sich ausschließlich um neue Wirtschaftsgüter.

Es wird der Antrag gestellt auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides und den Ansatz des Gewinnfreibetrages an Stelle von bisher € 1.377,87 mit nunmehr € 5.589,40, sohin um € 4.211,53 erhöht.

Es wurden auch die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevereentscheidung vom 21. Jänner 2015 als unbegründet abgewiesen mit - im Wesentlichen - folgender Begründung:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 42.995,40 stammen aus der Beteiligung an der X GmbH & Co KG, St.Nr. xxx. Der Gewinnfreibetrag wurde im Rahmen des Feststellungsverfahrens ermittelt.

Liegen einem Bescheid (Einkommensteuer) Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid (Einkommensteuer) nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Dagegen wurde **am 30. Jänner 2015 Vorlageantrag erhoben** mit folgender Begründung:

Zur Begründung der Berufungsvorentscheidung ist auszuführen, dass gemäß den zitierten Bestimmungen des § 10 Einkommensteuergesetz angeführt wird, dass nur natürliche Personen den Gewinnfreibetrag geltend machen können, dass der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen zusteht und dass bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag in Anspruch nehmen können.

Sollte das Problem sein, dass dies im Feststellungsbescheid angeführt ist, so ist hierzu auszuführen, dass wir dies ausdrücklich bei der Betriebsprüfung reklamiert haben, die Betriebsprüferin jedoch erklärt hat, dass sie den Gewinnfreibetrag nicht ändern kann. So gesehen ist nur die Möglichkeit, dass der Gesellschafter den Gewinnfreibetrag geltend macht, was mit dieser Beschwerde erfolgt ist.

Sollte dies nicht möglich sein, so wird hilfsweise rechtzeitig beantragt, den Bescheid betreffend die Feststellung des Gewinnes gemäß § 188 Bundesabgabenordnung der X GmbH & Co KG, Steuernummer yy xxx, von Amts wegen bzw. über diesen hier rechtzeitig gestellten Antrag wieder aufzunehmen.

Die Abgabenbehörde führte in ihrer **Stellungnahme im Vorlagebericht** aus:

Im Feststellungsbescheid wurde von der GBP bewusst keine Änderung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages nach Maßgabe der RZ 3834 EStRL durchgeführt.

Liegen aber einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nach § 252 (1) BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die Beschwerde wäre daher als unbegründet abzuweisen.

Von der Abgabenbehörde wurde in der Folge (am 30. Mai 2016) eine **Ergänzung der Beschwerde** übermittelt, in der der steuerliche Vertreter der Bf. die Ablichtung eines Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts übermittelte und dazu ausführte:

... Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, Geschäftszahl RV/5101154/2012 vom 1. Oktober 2015 vorzulegen, aus welchem hervorgeht, dass nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes die Antragstellung und die Berichtigung des Verzeichnisses bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich ist. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass eine Antragstellung oder Berichtigung des Verzeichnisses nur bis zum Eintritt der "erstmaligen Rechtskraft" des betreffenden Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides zulässig sei soll, so wäre es ihm unbenommen gewesen, den Gesetzestext entsprechend zu formulieren. Dies trifft jedoch

nicht zu, sodass das Gericht es für gerechtfertigt erachtet, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einzuräumen, auch nach Eintritt der "ersten Rechtskraft" die ihm vom Gesetz eingeräumte Vergünstigung des § 10 seinem Gewinn entsprechend in Anspruch nehmen zu können.

Am **1. Juni 2016** übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. dem Bundesfinanzgericht eine Ablichtung des Erkenntnisses des BFG vom 1.10.2015, ZI. RV/5101154/2012, sowie eine Ablichtung der Vorlage von VertrFA vom 4.2.2015 und teilte Folgendes mit:

Das Bundesfinanzgericht, Außenstelle Salzburg, hat durch ein Erkenntnis, Geschäftszahl RV/5101154/2002 vom 1. Oktober 2005, festgestellt, dass nach Meinung dieses Bundesfinanzgerichtes die Antragstellung und die Berichtigung des Verzeichnisses bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich ist. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass eine Antragstellung oder Berichtigung des Verzeichnisses nur bis zum Eintritt der "erstmaligen Rechtskraft" des betreffenden Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides zulässig sein sollte, so wäre es dem Gesetzgeber unbenommen gewesen, den Gesetzestext entsprechend zu formulieren und eine "erste", "zweite" oder weitere Rechtskraft zu installieren.

Dies trifft jedoch keinesfalls zu. Der Gesetzeswortlaut ist eigentlich eindeutig, sodass das Bundesfinanzgericht es für gerechtfertigt erachtet hat, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einzuräumen, auch nach Eintritt der "ersten Rechtskraft" - welche im Übrigen nirgends normiert ist - die ihm vom Gesetz eingeräumte Vergünstigung des § 10 Einkommensteuergesetz seinem Gewinn entsprechend in Anspruch nehmen zu können.

...

Anlässlich der **mündlichen Verhandlung** am 16. November 2016 wurde vom steuerlichen Vertreter (Unterbevollmächtigung) NameV ergänzend vorgebracht, dass der Gewinnfreibetrag eine steuerliche Begünstigung sei, die der natürlichen Person (Gesellschafter) der Kommanditgesellschaft zustehe. Auch wenn es üblich sei, dass diese Begünstigung im Feststellungsverfahren miterfasst werde, müsse es doch zulässig sein, diese auch im Einkommensterverfahren in Anspruch zu nehmen.

Der steuerliche Vertreter weist zudem darauf hin, dass die streitgegenständliche KG auch ausreichende Investitionen zur Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages getätigt habe. Die Begünstigung finde in diesen Investitionen Deckung.

Außer Streit gestellt werde, dass im Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2012 zur Beteiligten Nr. 4 (der Bf) festgestellt worden sei, dass der Freibetrag für investierte Gewinne von körperlichen Wirtschaftsgütern € 402,48 und der Grundfreibetrag € 975,39 beträgt.

Richtig sei, dass diese Freibeträge im Rahmen der Korrektur des ursprünglichen Erstbescheides nicht angepasst worden seien. Diese Nichtanpassung sei nach Ansicht der Bf rechtswidrig gewesen. Gerade für diesen Fall vertrete der steuerliche Vertreter die Ansicht, dass eine Anpassung im Einkommensteuerbescheid möglich sein müsse.

Zur Tatsache, dass eine Anpassung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages auch noch nach einer Betriebsprüfung und damit in einem Folgebescheid rechtlich zulässig sei, bringt der steuerliche Vertreter das Erkenntnis des BFG vom 23.6.2016, RV/6101067/2015 in Kopie bei und verweist auf die darin getroffenen Ausführungen.

Der Amtsbeauftragte verweist auf seine aktenkundigen Anträge und Ausführungen.

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt, der dem Erkenntnis zugrunde gelegt wird, ergibt sich aus den Akten und ist nicht strittig:

Die Bf. war (u.a. im streitgegenständlichen Zeitraum) mit 25% an der X GmbH & Co KG als Kommanditistin beteiligt. Diese Beteiligung war nicht Teil des Betriebsvermögens eines abgesonderten Betriebes der Bf.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung wurde hinsichtlich der X GmbH & Co KG am **23. Juni 2014** eine Wiederaufnahme durchgeführt und ein neuer Sachbescheid **über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2012** erlassen, in dem die anteilmäßigen Einkünfte der Bf. mit insgesamt 42.995,40 € festgestellt worden sind. Mit diesem Bescheid wurde zudem festgestellt, dass für die Bf. (als Beteiligte Nr. 4) der Grundfreibetrag mit € 975,39 (das sind ca. 25% von € 3.900) und der Freibetrag für investierte Gewinne von körperlichen Wirtschaftsgütern in Höhe von € 402,48 berücksichtigt wurden. Dabei wurden also die anteiligen Einkünfte der Bf. erhöht, der Grundfreibetrag, der schon bisher voll ausgeschöpft worden war, und der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag blieben aber unverändert. Die Bf. ließ dies unbekämpft und der Feststellungsbescheid erwuchs in Rechtskraft.

In der Folge erließ das Finanzamt AB am 22. Dezember 2014 den hier strittigen **gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2012** und berücksichtigte die anteiligen Einkünfte der Bf. mit dem im Feststellungsbescheid festgesetzten Betrag von 42.995,40 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß **§ 188 Abs. 1 lit. b BAO** (Bundesabgabenordnung werden) werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Abs. 3 leg. cit. besagt, dass Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber ist.

Aus dem Normengefüge und der Systematik der Bundesabgabenordnung hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ist auf den Willen des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffen, im Feststellungsverfahren mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden sollen, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (vgl. VwGH 28.11.2001, 97/13/0204 mwN) .

Gem. **§ 192 BAO** sind dem Einkommensteuerbescheid die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen zugrunde zu legen, die für die Einkommensteuer von Bedeutung sind, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Das gilt selbst dann, wenn diese rechtlich verfehlt sind (vgl. VwGH 28.11.2001, 97/13/0204 mwN).

§ 295 Abs. 1 BAO besagt:

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.

§ 252 Abs. 1 BAO legt fest:

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.

§ 10 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz in der für das Streitjahr geltenden Fassung) lautet auszugsweise:

Abs. 1:

Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100 000 Euro im Veranlagungsjahr, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24) und Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und 2, auf die der besondere Satz des § 27a Abs. 1 angewendet wird.

2. Der Gewinnfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro zu (Grundfreibetrag). Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben, ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

3. Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30 000 Euro, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, soweit

- der Gewinn die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrages übersteigt und

- der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.

...

Abs. 2:

Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch 100 000 Euro (Abs. 1), sind bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Hält der Mitunternehmer die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Betriebes, kann der Gewinnfreibetrag nur bei Ermittlung des Gewinnes dieses Betriebes berücksichtigt werden.

...

Abs. 7:

Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 3) sind:

*1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder **Feststellungserklärung** an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen.*

...

*2. Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem **Verzeichnis** auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß Abs. 3 Z 1 und Wertpapiere gemäß Abs. 3 Z 2 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.*

Das bedeutet für den Beschwerdefall Folgendes:

Die Bf. bekämpft den an sie gerichteten Einkommensteuerbescheid 2012 vom 22. Dezember 2014 ausschließlich mit einer Begründung, die sich auf die Höhe des für die Bf. im Feststellungsverfahren festgestellten investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bezieht.

Dazu wurde im Beschwerdeverfahren vom steuerlichen Vertreter der Bf. vorgebracht:

"Sollte das Problem sein, dass dies im Feststellungsbescheid angeführt ist, so ist hierzu auszuführen, dass wir dies ausdrücklich bei der Betriebsprüfung reklamiert haben, die Betriebsprüferin jedoch erklärt hat, dass sie den Gewinnfreibetrag nicht ändern kann. So gesehen ist nur die Möglichkeit, dass der Gesellschafter den Gewinnfreibetrag geltend macht, was mit dieser Beschwerde erfolgt ist. Sollte dies nicht möglich sein, so wird hilfsweise rechtzeitig beantragt, den Bescheid betreffend die Feststellung des Gewinnes gemäß § 188 Bundesabgabenordnung der X GmbH & Co KG, Steuernummer yy xxx, von Amts wegen bzw. über diesen hier rechtzeitig gestellten Antrag wieder aufzunehmen."

Die Berücksichtigung des streitgegenständlichen investitionsbedingten Gewinnfreibetrages betrifft die außerhalb eines Betriebes gehaltene Beteiligung an der X GmbH & Co KG.

Dabei gilt zusammengefasst (siehe *Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹⁷, § 10 Tz 53 - 61):

Die Inanspruchnahme des GFB kann notwendigerweise nur durch den einzelnen Mitunternehmer und nicht durch die Mitunternehmerschaft erfolgen, weil die Inanspruchnahme von Voraussetzungen abhängig ist, die die Person des Mitunternehmers betreffen. Anspruchsberechtigt sind ausschließlich natürliche Personen (nicht aber an der Mitunternehmerschaft beteiligte Körperschaften). Weiters ist die Inanspruchnahme des GFB gewinnabhängig. Das relevante steuerliche Ergebnis ist unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu ermitteln und kann deswegen für einen Mitunternehmer - wenngleich den übrigen Mitunternehmern ein steuerlicher Gewinn zugerechnet wird - negativ sein. Jedem anspruchsberechtigten Mitunternehmer steht für sich das Wahlrecht zu, den GFB in Anspruch zu nehmen. ...

... Jeder Mitunternehmer kann den GFB mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag ansetzen (§ 10 Abs. 2 zweiter Satz). Der Teilbetrag ermittelt sich nach Maßgabe des gesellschaftsvertraglich zustehenden Gewinnanteiles unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben. Nur alle Mitunternehmer zusammen erreichen den vollen Grundfreibetrag und den vollen iGFB. Mitunternehmerschaften mit entsprechend hohen Gewinnen sind dadurch gegenüber getrennt geführten Einzelunternehmen schlechter gestellt (Hinweis auf Mayr, RdW 2009/188, 236).

Bei der Geltendmachung des GFB durch Mitunternehmer ist zu unterscheiden, ob die Beteiligung privat oder im Betriebsvermögen eines Betriebes des Mitunternehmers gehalten wird. ...

Über den GFB ist mit Bindungswirkung (§ 252 BAO) im Rahmen der Gewinnfeststellung nach § 188 BAO abzusprechen. Dies gilt (nur dann) nicht, wenn der Mitunternehmeranteil in einem Betriebsvermögen gehalten wird. In diesem Fall ist der GFB bei Ermittlung des Gewinns dieses Betriebes zu berücksichtigen.

Hier wurde unbestritten festgestellt, dass die Bf. die Beteiligung an der X GmbH & Co KG außerhalb eines Betriebes gehalten hat. Unbestritten ist auch, dass über den anteiligen Grundfreibetrag und Freibetrag für investierte Gewinne im Feststellungsbescheid verbindlich abgesprochen wurde und diese mit 402,48 € bzw. 975,39 € festgestellt wurden.

Damit stellt der **Feststellungsbescheid 2012 vom 23. Juni**

2014 einen **Grundlagenbescheid** dar, der dem Einkommensteuerbescheid verbindlich zugrunde zu legen ist. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Höhe der streitgegenständlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie auch der für die Bemessung dieser Höhe in Ansatz gebrachten Freibeträge.

Die Abgabenbehörde war damit bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 22. Dezember 2014 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO) an die im genannten

Grundlagenbescheid für die Bf. mit 42.995,40 € zum Ansatz gebrachten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gebunden. Ein Ansatz eines zusätzlichen Freibetrages aus diesem Mitunternehmeranteil ist deshalb ex lege ausgeschlossen.

Alle **Einwendungen und etwaige Änderungen der Höhe** dieser im Feststellungsbescheid getroffenen Ansätze wären aufgrund der zitierten gesetzlichen Bestimmungen **nur im dortigen Feststellungsverfahren**, nicht aber im hier strittigen Einkommensteuerverfahren möglich.

Zu den vom steuerlichen Vertreter der Bf. schriftlich und anlässlich der mündlichen Verhandlung ins Treffen geführten Entscheidungen des BFG (BFG 1.10.2015, RV/5101154/2012; 23.6.2016, RV/6101067/2015) ist anzumerken, dass der diesen Erkenntnissen zugrunde liegende Sachverhalt nicht dem hier zu beurteilenden vergleichbar ist.

In beiden dortigen Fällen war über die Erhöhung des investitionsbedingten Freibetrages aus dem Einzelunternehmen (ausschließlich) im Einkommensteuerverfahren abzusprechen. Nicht von Relevanz war dabei die hier relevante Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden und die Frage, ob Einwendungen betreffend die im Rahmen eines Bescheides gem. § 188 BAO getroffenen Feststellungen hinsichtlich des Gewinnfreibetrages einer außerhalb eines Betriebes gehaltenen Beteiligung einer natürlichen Person auch noch im Einkommensteuerverfahren dieser natürlichen Person Berücksichtigung finden können.

Da dieses Vorbringen der Bf. hier - wie in den Entscheidungsgründen dargelegt - schon im Feststellungsverfahren erfolgen hätte müssen, ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Wenn der Bf. überdies ausführte "*... so wird hilfsweise rechtzeitig beantragt, den Bescheid betreffend die Feststellung des Gewinnes gemäß § 188 Bundesabgabenordnung der X GmbH & Co KG, Steuernummer yy xxx, von Amts wegen bzw. über diesen hier rechtzeitig gestellten Antrag wieder aufzunehmen*" wird dazu festgestellt, dass vom BFG hier nur über die Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid 2012 abzusprechen ist, nicht aber über das Feststellungsverfahren.

Zulässigkeit einer Revision

Art. 133 Abs. 4 B-VG besagt, dass gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig ist, 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.

Aufgrund der klaren ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 252 BAO (z.B. VwGH 27.06.2013, 2010/15/0171 etc.) liegen die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision hier nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 16. November 2016