



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Ort, vom 7. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 15. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommensteuer

Jahr	Bemessungsgrundlage	Höhe	Steuer	Höhe
2005	Einkommen	€ 14.323,98	Einkommensteuer	€ 1.257,53
			Anrechenbare Lohnsteuer	€ 0,00
			Festgesetzte Einkommensteuer	€ 1.257,53

Die getroffenen Feststellungen sind weiters dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte ab Mai 2004 neben Pensionseinkünften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Beteiligte an der Hausgemeinschaft Bw+SM für das Mietobjekt XY-Straße,Stadt.

(1) Das Finanzamt erließ am **18. Jänner 2007** einen **Einkommensteuerbescheid** für 2005 und setzte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - entsprechend den Angaben unter Kennziffer 370 in der am 12. Jänner 2007 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2005 und der Beilage E 106 b -mit € 4.737,26 an. Unter Miteinbeziehung der von der Pensionsversicherungsanstalt übermittelten Pensionseinkünfte in Höhe von € 3.657,24 und nach Abzug des Sonderausgabenpauschales (€ 60,00) wurden das zu versteuernde Einkommen mit € 8.334,50 und die sich daraus ergebende Einkommensteuer mit € 0,00 festgesetzt.

(2) Mit Bescheid vom **15. Mai 2008** erfolgte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 18. Jänner 2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO dahingehend als - entsprechend einem neu ergangenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 7. Mai 2008 der Hausgemeinschaft - die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 8.000,00, das steuerpflichtige Einkommen mit € 11.597,24 (Summe aus Pensionseinkünften € 3.657,24 und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung € 8.000,00 abzüglich Sonderausgabenpauschale € 60,00) und die daraus resultierende Einkommensteuer - nach Berücksichtigung eines Pensionistenabsetzbetrages in Höhe von € 193,10 - mit € 419,18 festgesetzt wurden.

(3) Zum **Verfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte für 2005 gemäß § 188 BAO der Hausgemeinschaft Bw+SM** (St. Nr. 123/xxxx beim Finanzamt x) wird folgendes angemerkt:

Am 7. Mai 2008 erließ das Finanzamt x für die Hausgemeinschaft Bw+SM erstmals einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2005, mit dem die Einkünfte im Schätzungswege gemäß § 184 BAO mit € 20.000,00 (davon € 8.000,00 Bw. und € 12.000,00 SM) festgesetzt wurden und die

vorgenommene Schätzung mit der Nichtabgabe der Besteuerungsgrundlagen begründet wurde.

Gegen diesen Feststellungsbescheid legte die Bw. (als Beteiligte der Hausgemeinschaft) mit Schreiben vom 7. Juni 2008 Berufung ein und beantragte die Aufhebung dieses Bescheides mit der Begründung, dass gemeinsam mit der Umsatzsteuererklärung für 2005 ordnungsgemäß auch die Erklärung der Einkünfte aus Personengesellschaften mit einer Gewinn- und Verlustrechnung für 2005, welche einen Einnahmenüberschuss in Höhe von € 10.049,00 (€ 5.311,74 für S.M. und € 4.737,26 für Bw.) ausweisen würde, eingereicht worden sei und diesbezüglich vom Finanzamt auch bereits entsprechende Bescheide ausgefertigt worden seien.

Zu dem vom Finanzamt ergangenen Mängelbehebungsauftrag, einen Nachweis zur behaupteten fristgerechten Einbringung der Erklärung für die Einkünfte aus der Personengemeinschaft und der Gewinn- und Verlustrechnung für 2005 beizubringen, übermittelte die Bw. eine Gewinn- und Verlustrechnung für 2005, die nach Aufgliederung der Einnahmen (€ 24.341,20) und Ausgaben (Betriebskosten € 1.966,47; Gebäudeabschreibungen für Bw. € 3.200,00 bzw. für S.M. € 2.625,62; Abschreibungen für Heizungsanlage je € 3.250,00) für die Beteiligte S.M. einen Überschuss in Höhe von € 5.311,74 und für die Beteiligte Bw. einen Überschuss in Höhe von € 4.737,26 ausweist, sowie den Einkommensteuerbescheid 2005 der Bw. vom 18. Jänner 2007 (mit darin berücksichtigten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 4.737,26) und teilte dazu ergänzend mit, dass entsprechend der Gewinn- und Verlustrechnung 2005 bereits ein Feststellungsbescheid für die Einkünfte 2005 und entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Beteiligten erlassen worden seien.

(Dazu wird angemerkt, dass in der vom Finanzamt übermittelten Aktenkopie der Hausgemeinschaft keine Erklärung über die Einkünfte der Vermietungsgemeinschaft für das Jahr 2005 (Formular E 6) enthalten ist und auch im elektronischen Abgabensinformationssystem (AIS) des Bundesministeriums für Finanzen unter der Steuernummer der Vermietungsgemeinschaft weder ein Erklärungseingang noch eine Ausfertigung eines Feststellungsbescheides vor 7. Mai 2008 erfasst ist.)

Das Finanzamt hat die Berufung gegen den Feststellungsbescheid vom 7. Mai 2008 mit Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2008 abgewiesen und die Einkünfte der Vermietungsgemeinschaft für das Jahr 2005 dahingehend abgeändert, als diese mit € 20.458,07, hievon betreffend € 11.187,36 SM und € 9.270,71 Bw., festgesetzt wurden. In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung wird dazu folgendes ausgeführt:

„Ausgehend von der im Zuge des Mängelbehebungsverfahrens erstmals eingereichten Überschussermittlung, werden die Einkünfte gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

Die Gesamteinnahmen betragen laut Ihren Angaben € 24.341,20; davon werden Ausgaben für Versicherung, Wasser, Abwasser etc iHv € 1.966,47 abgezogen, womit vor Anrechnung der Gebäudeabschreibung für Bw. € 22.374,73 verbleiben (je Eigentümer € 11.187,36). Laut Berufungsvorentscheidung vom 3. 7. 2007 (betreffend den Feststellungsbescheid für das Jahr 2004) beträgt die Gebäudeabschreibung für Bw. jährlich € 1.919,65. Auf die ehemalige Eigentümerin Frau S.M. entfällt als Fruchtnießerin keine Abschreibung. Laut Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, Senat 1 vom 24. 4. 2008 (betreffend den Feststellungsbescheid für das Jahr 2004), ordnungsgemäß zugestellt durch Hinterlegung am 28. 4. 2008, steht für die Heizungsanlage keine Abschreibung zu. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen daher insgesamt € 20.458,07 (€ 22.374,73 abzüglich AfA-Anteil Bw. € 1.919,65). Davon entfallen auf die SM, St. Nr. 222/xxxx € 11.187,36 und auf Bw., St. Nr. 111/xxxx € 9.270,71 (€ 11.187,36 abzüglich AfA-Anteil € 1.919,65).

Die Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2005 und die Begründung wurden (getrennt) durch Hinterlegung am 9. September 2008 zugestellt. Laut den vom Finanzamt übermittelten Aktenkopien zur Steuernummer der Hausgemeinschaft 46-123/xxxx wurden die Schriftstücke vom Hinterlegungspostamt nicht retourniert. Beim Finanzamt wurde gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend die Feststellung der Einkünfte der Vermietungsgemeinschaft für das Jahr 2005 nach den vorgelegten Akten und den Angaben im elektronischen Informationssystem (AIS) kein weiteres Rechtsmittel (Vorlageantrag) eingebracht. Auch beim Unabhängigen Finanzsenat ist diesbezüglich kein Vorlageantrag eingelangt.

(4) **Gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid** vom 15. Mai 2008 brachte die Bw. am **7. Juni 2008 Berufung** ein und wendete ein, dass aufgrund des rechtswidrig erlassenen, mit Berufung angefochtenen Feststellungsbescheides vom 7. Mai 2008 für die Beteiligungsgemeinschaft auch der geänderte Einkommensteuerbescheid 2005 aufzuheben sei.

(5) Mit **Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2008** wies das Finanzamt die Berufung ab und begründete dies damit, dass ein Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die in einem Feststellungsbescheid getroffene Entscheidung unrichtig sei.

(6) Mit **Vorlageantrag vom 2. August 2008** (eingelangt am 4. August 2008) beantragte die Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte die Berufung dahingehend, dass der im angefochtenen Bescheid berücksichtigte Pensionistenabsetzbetrag von € 193,10 auf € 400,00 zu erhöhen sei.

(7) Mit weiterem **Schreiben vom 2. August 2008** beantragte die Bw. die Übertragung aller laufenden und anhängigen Verfahren bei der St. Nr. 111/xxxx (Bw.) und St. Nr. 123/xxxx (Hausgemeinschaft) an das Finanzamt R, da das Finanzamt x ab Dezember 2007 nicht mehr zuständig sei und ersuchte künftig nicht mehr an die Adresse XYStraße6/X zuzustellen.

Gemäß den in den Akten des Finanzamtes abgelegten Auszügen aus dem zentralem Melderegister (Ausdrucke vom 19. 9. 2008, 11. 5. 2009 und 12. 7 2010) war bis 6. Dezember 2007 als Hauptwohnsitz der Bw. PLZ-X, XYStraße6/1 und als Nebenwohnsitz Ort/PLZ und ist ab 6. Dezember 2007 als Hauptwohnsitz Ort eingetragen.

Laut aktuellem Auszug aus dem zentralen Melderegister vom 22. Februar 2011 ist dieser Stand unverändert.

(8) Am **18. September 2008** legte das Finanzamt die **Berufung an den Unabhängigen Senat** vor.

(9) Am **23. März 2009** übermittelte die Bw. ein (mit 22. März 2009 datiertes) Schreiben an das Finanzamt x, in dem sie um Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 ersuchte und bekannt gab, dass es irrtümlich unterlassen worden sei in den Jahren 2004, 2005 und 2006 Einkünfte, die steuerpflichtig sein würden, zu melden, diese ein Verwaltungspauschale und Putzkosten betreffen würden und sich daraus im Jahr 2005 ein zusätzliches Einkommen in Höhe von € 1.456,03 ergebe.

(10) Mit **Schreiben vom 17. Jänner 2011** übermittelte der Unabhängige Finanzsenat eine Darstellung des Verfahrensablaufes betreffend die Einkommensteuerveranlagung der Bw. (St. Nr. 111/xxxx) und die Veranlagung der Einkünfte aus der Vermietungsgemeinschaft (St. Nr. 123/xxxx) für das Jahr 2005 und führte darin ergänzend folgendes aus:

1. Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung: Diesbezüglich sei die Berufung als unbegründet abzuweisen, da aufgrund der Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden - wie in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2008 zutreffend ausgeführt - ein Bescheid dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsverfahren getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Gleichzeitig habe die Rechtsmittelbehörde in der zu erlassenden Berufungsentscheidung eine Änderung bei der Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens dahingehend vorzunehmen, als die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angesetzten Einkünfte in Höhe von € 8.000,00 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf € 9.270,71 zu erhöhen seien, da § 295 Abs. 1 BAO anordne, dass ein von einem Feststellungsbescheid abgeleiteter (Einkommensteuer)Bescheid von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen sei, wenn beim Feststellungsbescheid Änderungen eingetreten seien. Da aufgrund der zwischenzeitig ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2008 zum Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO betreffend die Einkünfte aus der Hausgemeinschaft Bw+SM für das Jahr 2005 die Gesamteinkünfte gegenüber dem ursprünglichen Feststellungsbescheid von € 20.000,00 auf € 20.458,07, hievon entfallend auf SM € 11.187,36 (bisher € 12.000,00) und auf Bw. € 9.270,71 (bisher € 8.000,00) geändert worden seien, dieser Bescheid rechtskräftig geworden und die Änderung seitens der Abgabenbehörde erster Instanz (noch) nicht durchgeführt worden sei, habe diese Anpassung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Zuge der Berufungsentscheidung zu erfolgen. Gemäß § 279 Abs. 1 BAO kämen den Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse zu, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt seien, sofern die Berufung weder zurückzuweisen (z.B. bei Fristversäumnis) noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos (gemäß § 256 BAO könnten Berufungen bis zur Bekanntgabe der Entscheidung schriftlich bzw. niederschriftlich zurückgenommen werden) zu erklären sei.

Die Berufungsbehörde sei überdies gemäß § 289 Abs. 2 BAO bei der ihr zu treffenden Sachentscheidung berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen bzw. den angefochtenen Bescheid **nach jeder Richtung** abzuändern.

Die Änderung der Vermietungseinkünfte alleine führe zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens auf € 12.867,95, was wiederum eine Erhöhung der Einkommensteuer von € 419,18 (laut angefochtenem Bescheid vom 15. Mai 2008) auf € 787,08 zur Folge habe.

Ergänzend wurde festgehalten, dass auch für den Fall, dass das Berufungsverfahren gegen den Feststellungsbescheid 2005 noch unerledigt wäre bzw. die geänderte Berufungsvorentscheidung (noch) nicht rechtswirksam ergangen sei, die Berufung mit der in der Berufungsvorentscheidung angeführten Begründung abzuweisen sein wäre.

2. Höhe Pensionistenabsetzbetrag: Der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid berücksichtigte Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von € 193,10 entspreche den gesetzlichen Vorgaben des § 33 Abs. 2 EStG 1988, welche anordnen, dass von dem sich nach dem Tarif

(nach § 33 Abs. 1) ergebenden Steuerbetrag die Absetzbeträge gemäß Abs. 4 (Alleinverdienerabsetzbetrag), Abs. 5 (Verkehr-, Arbeitnehmer- und Grenzgängerabsetzbetrag) und Abs. 6 (Pensionistenabsetzbetrag) abzuziehen seien, dabei jedoch Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 und 6 (somit auch der Pensionistenabsetzbetrag) insoweit nicht abzuziehen seien, als sie jene Steuer übersteigen würden, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfallen würden. Laut der beigelegten Berechnung betrage bei dem im Einkommensteuerbescheid festgesetzten steuerpflichtigen Gesamteinkommen von € 11.597,24 die auf Pensionsbezüge entfallende Einkommensteuer € 193,10, weshalb nach § 33 Abs. 2 EStG 1988 auch nur in diesem Ausmaß ein Pensionistenabsetzbetrag in Abzug gebracht werden konnte.

3. Zu den bisher nicht deklarierten Einkünften: Hinsichtlich der im Schreiben vom 22. März 2009 angegebenen – bisher nicht deklarierten - Einkünfte sei für die Berufungsbehörde nicht nachvollziehbar aus welcher konkreten Betätigung diese Einkünfte stammen bzw. unter welche Einkunftsart diese zu subsumieren wären (in Frage kämen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, nichtselbständiger Arbeit, ev. wiederkehrende sonstige Einkünfte) oder ob diese den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (somit den Einkünften der Vermietungsgemeinschaft) zuzuordnen seien. Weiters würden nähere Informationen darüber fehlen wie dieser Betrag ermittelt worden sei. Es wurde daher ersucht, innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens folgende Fragen zu beantworten und die angeforderten Unterlagen zu übermitteln:

- Von wem stammen diese Einnahmen?
- Für welche Leistungen werden diese bezahlt?
- Welche vertraglichen Grundlagen (Vereinbarungen) gibt es dazu? Um Übermittlung von schriftlichen Vereinbarungen wird ersucht.
- Wie wurde der angegebene Betrag für das Jahr 2005 ermittelt? Um Aufstellung der einzelnen Einnahmenbeträge und allfälliger abgezogener Ausgaben sowie um Übermittlung der Belege wird ersucht.

Dazu wurde ergänzend festgehalten, dass vorbehaltlich der noch einlangenden Informationen die nachträglich deklarierten Einkünfte in Höhe von € 1.456,03 einkommenserhöhend (am ehesten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb) zu berücksichtigen sein werden und sich gemeinsam mit der Erhöhung der Vermietungseinkünfte (€ 1.270,71) eine Berichtigung des steuerpflichtigen Einkommens auf € 14.323,98 ergeben würde und was (laut einem beigelegtem Berechnungsblatt) eine Erhöhung der festzusetzenden Einkommensteuer – nach

Abzug eines Pensionistenabsetzbetrages in Höhe von € 400,00 - auf € 1.257,53 zur Folge habe.

4. Abschließend wurde zur beantragten Änderung bzw. zum Übergang der örtlichen Zuständigkeit (laut Mitteilung vom 2. August 2008 infolge der im Dezember 2007 stattgefundenen Wohnsitzänderung von x auf Finanzamt ABC) angemerkt, dass gemäß § 75 BAO der Übergang der örtlichen Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde erster Instanz nicht die Zuständigkeit der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren betreffend von ihr erlassene Bescheide berühre und somit das Finanzamt x sowohl für die Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2008 betreffend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 als auch für die Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2008 betreffend die Berufung gegen den Feststellungsbescheid der Einkünfte 2005 für die Vermietungsgemeinschaft örtlich zuständige Behörde gewesen sei.

(11) Der Vorhalt vom 17. Jänner 2011 wurde gemäß Zustellnachweis der Post nach Zustellversuch und der Einlage einer Verständigung über die Hinterlegung in den Briefkasten am 20. Jänner 2011 an der Zustelladresse Ort ab 20. Jänner 2011 hinterlegt. Eine Retournierung des Schriftstückes an den Unabhängigen Finanzsenat ist nicht erfolgt.

Eine Stellungnahme zu den Sachverhaltsdarstellungen sowie zu den gestellten Fragen im Ergänzungsersuchen ist innerhalb der eingeräumten Frist unterblieben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Sachverhaltsebene steht fest, dass am 7. Mai 2008 für die Hausgemeinschaft Bw+SM erstmals ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2005 ergangen ist, in welchem die Einkünfte im Schätzungswege mit insgesamt € 20.000,00 festgesetzt und mit 12.000,00 € der SM und mit € 8.000,00 der Bw. zugerechnet wurden. Eine gegen diesen Feststellungsbescheid eingebrachte Berufung vom 7. Juni 2008 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2008 abgewiesen und die Festsetzung der Einkünfte auf € 20.458,07 (Zurechnung an SM mit € 11.187,36 und an Bw. mit € 9.270,71) geändert. Die (durch Hinterlegung zugestellte) Berufungsvorentscheidung ist in Rechtskraft erwachsen.

Der mit 18. Jänner 2007 (erklärungsgemäß) erlassene Einkommensteuerbescheid für 2005 der Bw. (in dem neben Pensionseinkünften in Höhe von € 3.657,24 die in der Einkommensteuererklärung angegebenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Hausgemeinschaft in Höhe von € 4.737,26 angesetzt waren) wurde aufgrund des Feststellungsbescheides über die Einkünfte der Hausgemeinschaft vom 7. Mai 2008 gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit Bescheid vom 15. Mai 2008 dahingehend geändert, als gemäß dem ergangenen Feststellungsbescheid die Vermietungseinkünfte mit € 8.000,00 anstatt mit € 4.737,26 angesetzt wurden. Das (geänderte) steuerpflichtige Einkommen 2005 erhöhte sich auf € 11.597,24, die daraus resultierende Einkommensteuer wurde (nach Abzug eines Pensionistenabsetzbetrages gemäß § 33 EStG 1988 in Höhe von € 193,10) mit € 419,18 festgesetzt.

Der mit 15. Mai 2008 ergangene, gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2005 wurde von der Bw. mit Berufung vom 7. Juni 2008 dahingehend angefochten als den darin berücksichtigten (gegenüber dem Erstbescheid vom 18. Jänner 2007 geänderten) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein rechtswidrig erlassener Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO zugrunde gelegt worden sei (gegen den ebenfalls ein Rechtsmittel eingebracht worden wäre). Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2008 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und das Berufsbegehren insoweit ergänzt, als der Pensionistenabsetzbetrag nicht im gesetzlich vorgegebenen Ausmaß berücksichtigt worden sei.

Die Bw. hat laut schriftlicher Eingabe vom 23. März 2009 neben den Pensionsbezügen und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus der Miteigentumsgemeinschaft

steuerpflichtige Einkünfte aus einem Verwaltungspauschale und Putzkosten in Höhe von € 1.456,03 erzielt, welche bisher nicht berücksichtigt wurden.

Der Bw. wurde mit Schreiben der Rechtsmittelbehörde vom 17. Jänner 2001 der den Akten des Finanzamtes zu entnehmende Sachverhalt mit den daraus resultierenden Änderungen in der Berufungsentscheidung zur Kenntnis gebracht. Die Bw. hat dazu keine Stellungnahme abgegeben bzw. Einwendungen erhoben.

2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Zu den wechselseitigen Wirkungen in Zusammenhang mit der Erlassung und Änderung von Feststellungs- und abgeleiteten Bescheiden normiert die Bundesabgabenordnung folgendes:

(§ 192 BAO) „In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.“

(§ 295 Abs. 1 BAO) „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.“

Aus der in § 192 BAO geregelten Bindungswirkung für abgeleitete Bescheide ergibt sich, dass abgeleitete Bescheide nicht hinsichtlich der Richtigkeit derjenigen Bescheidelemente, an die sie gebunden sind, angefochten werden können (*Ritz*, BAO³, § 295 Tz. 1). Ausdrücklich normiert wird dies in § 252 Abs. 1 BAO wie folgt:

„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 BAO schränkt damit das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein.

Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren gegen den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können, weshalb eine diesbezügliche Berufung als unbegründet abzuweisen ist (*Ritz*, BAO³, § 252 Tz. 3 mit den dort angeführten Judikaturverweisen).

Wenn wie im gegenständlichen Fall ein neu erlassener oder geänderter Feststellungsbescheid mit Berufung angefochten wird (und dieser noch nicht formell rechtskräftig ist), steht dem nach § 295 Abs. 1 BAO die Erlassung eines geänderten abgeleiteten Bescheides nicht entgegen. Voraussetzung für die Erlassung von geänderten abgeleiteten Bescheiden ist lediglich, dass der Grundlagen(Feststellungs)bescheid rechtswirksam erlassen wurde und die Änderungen im neu ergangenen oder geänderten Feststellungsbescheid auch tatsächlich zu Änderungen im abgeleiteten Bescheid führen. Zwar könnte mit der Maßnahme (Änderung) gemäß § 295 Abs. 1 letzter Satz BAO bis zur formellen Rechtskraft des nachträglich erlassenen bzw. abgeänderten Grundlagenbescheides gewartet werden, aus diesem zeitlichen Dispositionsrecht ist aber laut VwGH–Erkenntnis vom 18. 3. 1987, 87/13/0002 „*nicht die Einräumung eines Ermessens zu erblicken, dessen Ausübung der Begründungspflicht unterliegt*“. Es besteht kein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen auf ein derartiges Zuwarten, zumal die Möglichkeit des Abwartens der Rechtskraft von prozessökonomischen Erwägungen getragen ist, um der Abgabenbehörde eine neuerliche Bescheidenanpassung zu ersparen (*Ritz*, BAO³, § 295 Tz. 13).

Im berufungsgegenständlichen Fall steht nach dem oben dargelegten Sachverhalt außer Zweifel, dass der Feststellungsbescheid betreffend die Einkünfte der Hausgemeinschaft für 2005 vom 7. Mai 2008 (wirksam) zugestellt wurde (was schon durch die dagegen eingebrachte Berufung vom 7. Juni 2008 bestätigt wird). Zum Einwand der Bw. in der Berufung gegen den Feststellungsbescheid, dass schon zu einem früheren Zeitpunkt ein anders lautender Feststellungsbescheid (mit festgestellten Einkünften in Höhe von € 10.049,00, davon € 5.311,74 für S.M. und € 4.737,26 für Bw.) erlassen worden sei (und die Erlassung eines weiteren Bescheides mit geschätzten Einkünften nicht zulässig wäre), ist festzuhalten, dass nach den Eintragungen im elektronischen Informationssystem (AIS) weder der behauptete Erklärungseingang noch die Ausfertigung eines Feststellungsbescheides vor 7. Mai 2008 erfolgt ist. Auch wurde von der Bw. weder im Rechtsmittelverfahren der Hausgemeinschaft noch in dem hier streitgegenständlichen Berufungsverfahren gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 ein bereits erlassener Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2005 vorgelegt. Für die Berufungsbehörde steht damit außer Zweifel, dass die Einkünfte der Hausgemeinschaft erstmals mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt wurden.

Wenn die Bw. vorbringt, dass zu ihrem Erst(einkommensteuer)bescheid 2005 vom 18. Jänner 2007 in dem die Vermietungseinkünfte mit € 4.737,26 angesetzt worden seien, ein entsprechender Grundlagenbescheid vorliegen müsse, wird dem entgegen gehalten, dass abgeleitete Bescheide auch vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen dürfen (*Ritz*, BAO³, § 295 Tz. 10). Im gegenständlichen Fall wurden die Vermietungseinkünfte

mit € 4.737,26 in der Einkommensteuererklärung (KZ 370) angegeben und von der Abgabenbehörde offensichtlich aufgrund dieser Angabe in den Erstbescheid übernommen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Erlassung des (geänderten) abgeleiteten Einkommensteuerbescheides vor der Entscheidung über die Berufung gegen den Feststellungsbescheid nicht rechtswidrig erfolgt ist und nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 252 Abs. 1 BAO eine Anfechtung des abgeleiteten Bescheides mit der Begründung, dass der Grundlagenbescheid wegen rechtswidriger Erlassung angefochten sei, nicht zulässig ist, weshalb die Berufung – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2008 richtig ausgeführt – in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen ist.

Darüber hinaus ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid aus folgendem Grund zu ändern:

Im gegenständlichen Fall wurde der angefochtene Grundlagenbescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 der Vermietungsgemeinschaft für das Jahr 2005 vom 7. Mai 2008 mit Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2008 geändert und die Einkünfte statt bisher mit € 20.000,00 (hievon € 12.000,00 SM und € 8.000,00 Bw.) mit € 20.458,07 (hievon € 11.187,36 SM und € 9.270,71 Bw.) festgesetzt.

Die Berufungsvorentscheidung und die dazu gesondert übermittelte Begründung wurden nach den in den Akten des Finanzamtes abgelegten Zustellnachweisen durch Hinterlegung am 9. September 2008 (welche mit einer an der Abgabestelle zurückgelassenen Verständigung vom 9. September 2008 mitgeteilt wurde) zugestellt. Eine Retournierung der Schriftstücke (infolge einer allfälligen Nichtbehebung während der angekündigten Hinterlegungsdauer) ist laut den Akten des Finanzamtes nicht erfolgt, die Berufungsvorentscheidung gilt mit der rechtswirksamen Zustellung als wirksam erlassen. Dass die Berufungsvorentscheidung betreffend die (geänderte) Feststellung der Einkünfte der Vermietungsgemeinschaft für 2005 vom 26. August 2008 nach der Aktenlage ordnungsgemäß durch Hinterlegung zugestellt worden sei, wurde der Bw. zudem auch im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Jänner 2011 zur Kenntnis gebracht und dagegen keine Einwendungen vorgebracht.

Durch eine Berufungsvorentscheidung wird ein Rechtsmittelverfahren beendet, wenn kein rechtzeitig Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) gestellt wird (*Ritz, BAO*³, § 276 Tz. 2). Eine Berufungsvorentscheidung stellt wie eine Berufungsentscheidung eine Entscheidung der Behörde in der Sache dar, die an die Stelle des mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt (VwGH 29. 9. 2010, 2010/16/0075).

Da gegen die Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2008 zum Feststellungsbescheid weder beim Finanzamt noch beim Unabhängigen Finanzsenat seitens der Hausgemeinschaft

bzw. der beteiligten Personen ein Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) eingebracht worden ist diese mit den Änderungen bei den Einkünften und der Zurechnung in Rechtskraft erwachsen.

Das Finanzamt hat nach Eintritt der Rechtskraft der Berufungsvorentscheidung betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2005 der Personengemeinschaft bisher keine Änderung im Sinne des § 295 Abs. 1 BAO des Einkommensteuerbescheides 2005 durchgeführt.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind.

Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO haben gegebenenfalls zwingend zu erfolgen (*Ritz*, BAO³, § 295 Tz 12 mit Verweis auf VwGH 20. 11. 1985, 84/13/0168; 28. 3. 1996, 94/16/0254).

Ein zweitinstanzlicher Abgabenbescheid hat nach § 192 BAO jene Feststellungsbescheide, die im Zeitpunkt der Erlassung dem Rechtsbestand angehören, zu berücksichtigen (*Ritz*, BAO³, § 289, Tz 59 mit Verweis auf die Rechtsprechung VwGH 23. 11. 2004, 2001/15/0143).

Wenn daher, wie im gegenständlichen Fall im Zeitraum zwischen Einbringung einer Berufung und der Entscheidung über die Berufung gegen einen abgeleiteten Bescheid eine Änderung des Grundlagenbescheides erfolgt ist, ist die Berufungsbehörde zweiter Instanz gemäß § 279 Abs. 1 BAO iVm § 295 Abs. 1 BAO dann verpflichtet, die in der Berufungs(vor)entscheidung durchgeführten Änderungen im angefochtenen abgeleiteten Bescheid zu berücksichtigen, wenn der geänderte Feststellungsbescheid in Rechtskraft erwachsen ist. Ist ein geänderter Grundlagenbescheid bis zur Berufungsentscheidung über einen abgeleiteten Bescheid noch nicht in Rechtskraft erwachsen, ist der Berufungsbehörde – wie der Abgabenbehörde erster Instanz - gemäß § 295 Abs. 1 BAO eine (nach der oben angeführten Judikatur nicht zu begründende) Berechtigung zur Abänderung des abgeleiteten Bescheid eingeräumt.

Im gegenständlichen Fall ist daher bei der Festsetzung des Einkommens und der Einkommensteuer der Bw. für das Jahr 2005 die (rechtskräftige) Änderung der festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2008 zu berücksichtigen und sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf € 9.270,71 abzuändern.

3. Höhe des Pensionistenabsetzbetrages

Gemäß § 33 Abs. 2 EStG 1988 sind von dem sich nach dem Tarif (nach § 33 Abs. 1) ergebenden Steuerbetrag die Absetzbeträge gemäß Abs. 4 (Alleinverdienerabsetzbetrag), Abs. 5 (Verkehr-, Arbeitnehmer- und Grenzgängerabsetzbetrag) und Abs. 6 (Pensionistenabsetzbetrag) abzuziehen. Dabei sind Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 und 6 (somit auch der Pensionistenabsetzbetrag) jedoch insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Zusätzlich besteht gemäß § 33 Abs. 6 EStG eine Einschleifregelung dahingehend, dass sich der Pensionistenabsetzbetrag zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von € 17.000,00 und € 25.000,00 auf null einschleift.

Bei dem im angefochtenen Bescheid vom 15. Mai 2008 ausgewiesenen steuerpflichtigen Gesamteinkommen von € 11.597,24 beträgt die auf die darin enthaltenen Pensionsbezüge in Höhe von € 3.657,24 nach § 33 errechnete Einkommensteuer € 193,10. Nur in diesem Ausmaß konnte nach § 33 Abs. 2 EStG 1988 ein Pensionistenabsetzbetrag in Abzug gebracht werden.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 15. Mai 2008 ist zwar in diesem Punkt nicht rechtswidrig, der Pensionistenabsetzbetrag ist jedoch letztlich aufgrund der noch vorzunehmenden Änderungen beim steuerpflichtigen Einkommen mit € 400,00 in Ansatz zu bringen.

Bei einer Erhöhung des Gesamteinkommens auf € 14.323,98 unter Berücksichtigung der in Punkt 2 und 4 dargestellten Berichtigungen errechnet sich vor Abzug der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs. 2 EStG eine Einkommensteuer in Höhe von € 1.657,53, wovon auf die Pensionseinkünfte € 423,20 entfallen. Damit gelangt der Pensionistenabsetzbetrag im höchstmöglichen Ausmaß von € 400,00 zur Anrechnung (siehe beiliegende Berechnungsblatt bzw. Ausführungen unter Punkt 5).

4. Berücksichtigung bisher nicht deklarerter Einkünfte

Die Bw. hat mit Schreiben vom 23. März 2009 mitgeteilt, dass sie in den Jahren 2004, 2005 und 2006 Einkünfte aus Verwaltungstätigkeit und Putzarbeiten erzielt und diese irrtümlich bisher nicht deklariert habe. Der Betrag wurde für das Jahr 2005 von der Bw. mit € 1.456,03 angegeben.

Dem im Vorhalt vom 17. Jänner 2011 aufgetragenen Ersuchen die darin angeführten Fragen über Inhalt, Grundlagen und Ermittlung der angegebenen Einkünfte zu beantworten und dazugeforderte Unterlagen beizubringen wurde seitens der Bw. nicht entsprochen.

Nach eigenen Angaben der Bw. handelt es sich um steuerpflichtige Einkünfte, die bei der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen sind. Seitens der Berufungsbehörde werden – mangels näherer Informationen seitens der Bw. – die nachträglich deklarierten Einkünfte mit dem von der Bw. mitgeteilten Betrag in Höhe von € 1.456,03 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt, da für die Subsumierung unter die Einkunftsart selbständige Einkünfte oder nichtselbständige Einkünfte keine Anhaltspunkte für diesen Einkunftsarten zukommenden besonderen Merkmalen vorliegen und die Zuordnung im gegenständlichen Fall auch keine Auswirkung auf das zu versteuernde Gesamteinkommen sowie die daraus resultierende Einkommensteuer hat.

Hinweise dazu, dass diese Einnahmen der Hausgemeinschaft zuzurechnen (und somit bei der Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO zu berücksichtigen) wären, liegen nicht vor. Das steuerpflichtige Einkommen des Jahres 2005 war daher – wie im Schreiben vom 17. Jänner 2011 angekündigt - um Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1.456,03 auf € 14.323,98 und die Einkommensteuerfestsetzung für 2005 entsprechend der im beiliegenden Berechnungsblatt dargestellten Berechnung auf € 1.257,53 zu erhöhen.

5. Zusammenfassung der Änderungen:

Die Änderungen der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2005 stellen sich somit zusammengefasst wie folgt dar:

Änderung des Einkommens und der Einkommensteuer 2005
--

	laut angefochtenem Bescheid vom 15.5.08 €	Änderung €	laut Berufungs- entscheidung €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00	1.456,03	1.456,03
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (PVA)	3.657,24	0,00	3.657,24
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	8.000,00	1.270,71	9.270,71
Gesamtbetrag der Einkünfte	11.657,24	2.726,74	14.383,98
Sonderausgaben	-60,00	0,00	-60,00
Steuerpflichtiges Einkommen	11.597,24	2.726,74	14.323,98
Einkommensteuer vor Absetz- beträgen	612,28	1.045,25	1.657,53
Pensionistenabsetzbetrag	-193,10	-206,90	-400,00
Festgesetzte Einkommensteuer	419,18	838,35	1.257,53

Bezüglich der Ermittlung der Einkommensteuer 2005 wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 4. März 2011