



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 31. Oktober 2003 und 7. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 vom 7. November 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 neben seinen unstrittigen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Pensionsbezügen) Einkünfte (einen Verlust) aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an der T.KG iHv. -€ 2.278,21 (-S 31.349,00). Am 10. Oktober 2003 langte im für den Bw. zuständigen Wohnsitzfinanzamt eine weitere Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Einkünften der T.x.GmbH ein, an welcher der Bw. im berufsgegenständlichen Jahr ebenfalls beteiligt war. Lt. dieser Mitteilung über die gesonderte Feststellung betrug der auf den Bw. entfallende Gewinnanteil € 19.444,56 (S 267.563,00).

Das Finanzamt Wien 8/16/17 hat demzufolge am 31. Oktober 2003 einen gem. § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 erlassen und die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend der vorgenannten Mitteilung mit S 236.214,00

festgesetzt. Dieser Betrag ergibt sich aus der Summe des erstangeführten Verlustanteils iHv S 31.349,00 und des Gewinnanteils iHv S 267,563,00.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 31. Oktober 2003 erhab der Bw. mit Schriftsatz vom 5. November 2003 Berufung und führte darin begründend aus, ihm seien im Laufe des Jahres 2001 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. S 236,214,00 zugeflossen. Da das EStG vom Grundsatz beherrscht sei, dass im jeweiligen Kalenderjahr nur Beträge bzw. in Geldform bewertete Sachwerte rechtlich als Einkünfte qualifiziert werden können, die dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind, kollidiere jede andere Vorgangsweise mit dem demokratischen Rechtsstaat, der auf das wichtige Prinzip des Vertrauens in die Rechtsordnung nicht verzichten dürfe und könne. Außer Streit gestellt würden die Einkünfte aus dem Bundesdienst.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides werde ein Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 zu St.Nr. x vom 10. Oktober 2003 zitiert. Dieser Bescheid sei ihm nicht zur Kenntnis gelangt, die Rechtskraft des Bescheides könne frühestens nach dem 10. November 2003 eintreten. Eine noch nicht rechtskräftige behördliche Entscheidung könne keinesfalls als Baustein der Begründung einer anderen behördlichen Entscheidung dienen.

Während die außer Streit stehenden Bezüge aus Bundesdienst im angefochtenen Bescheid nochmals aufgeschlüsselt dargestellt würden, fehlten für die aus seiner Sicht nicht zutreffenden und hypothetisch angenommenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. S 236.214,00 sämtliche Sachverhaltselemente, die die Behörde zu ermitteln und zu überprüfen verpflichtet sei, bevor der ermittelte Sachverhalt unter eine Rechtsnorm subsumiert werden könne.

Er beantrage daher, den gegenständlichen Bescheid aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 3. Juli 2002 für das Jahr 2001 wieder herzustellen.

Auf Grund einer weiteren (geänderten) Mitteilung über die gesonderte Feststellung des Gewinnanteils des Bw. an der T.x.GmbH vom 4. November 2003 für das Jahr 2001 (- der darin ausgewiesene auf den Bw. entfallende Einkünfteanteil belief sich auf S 268.083,00) erließ das Wohnsitzfinanzamt des Bw. einen weiteren gem. § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 7. November 2003, wobei das Finanzamt begründend darauf hinwies, dass die Änderung auf Grund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien 2/20 zu St.Nr. x vom 4. November 2003 erfolgt sei.

Das Finanzamt erließ in der Folge und zwar am 18. November 2003 eine abändernde Berufungsvorentscheidung und legte unter Hinweis auf die Gesetzesbestimmungen des § 295 Abs 1 und § 191 Abs 1 BAO zur Begründung dar, dass gem. § 252 Abs 1 BAO für den Fall, dass einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbesccheid

getroffen worden sind, der abgeleitete Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

Dem Antrag des Bw. auf Verteilung der begünstigten Einkünfte von S 268.083,00 auf 3 Jahre entsprechend der Gesetzesbestimmung des § 37 Abs 2 EStG wurde hingegen vollinhaltlich entsprochen.

Mit Schriftsatz vom 26. November 2003 erhob der Bw. Berufung gegen den neuerlich gem. § 295 Abs 1 geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 7. November 2003 und bezog sich begründend auf seine bereits eingebrachte Berufung vom 5. November 2003 gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid vom 31. Oktober 2003. Ergänzend wurde noch bemerkt, dass die in so kurzer Zeit erfolgte Änderung der Summe der angeblichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (statt S 236.214,00 nunmehr S 236.734,00 in den hiermit angefochtenen Bescheid) sich evident und konkludent gegen die formale Richtigkeit jenes Rechnungswesens richte, aus dem die diesbezügliche Neubemessung der Einkommensteuer für 2001 indirekt abgeleitet werde.

Der Berufung wurde eine Ablichtung einer weiteren Berufung gegen den Feststellungsbescheid für 2001 zu St.Nr. x vom 10. Oktober 2003 des Finanzamtes Wien 2/20 beigeschlossen.

Ebenfalls mit Eingabe vom 26. November 2003 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide 2001 (und zwar vom 31. Oktober 2003 und vom 7. November 2003) durch die Abgabenbehörde 2. Instanz, verwies darin neuerlich auf die bezughabenden Berufungsschriftsätze und führte dazu ergänzend aus, dass in den bisherigen diesbezüglichen Schriftstücken drei verschiedene Beträge als angebliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufschienen, und zwar: einmal S 236.214,00, dann S 236.734,00, schließlich S 268.083,00 (in der gesonderten Bescheidbegründung der BVE vom 18. November 2003). Welcher Veräußerungsgewinn nun tatsächlich realisiert worden sein solle, bliebe somit schon in dieser Hinsicht gleichfalls unerfindlich.

Es sei für einen Rechtsstaat unwürdig und seitens des Gesetzgebers untunlich und unstahthaft, die bemühten Organträger der Verwaltung mit dem Vollzug von unrichtig formulierten Rechtsnormen zu beauftragen bzw. zu belasten, die eklatant das Vertrauen gegenüber der Rechtsordnung brechen und das Rechtsgefühl des "einfachen" Staatsbürgers und Steuerzahlers empfindlich verletzen würden.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2003 erging seitens des Finanzamtes Wien 8/16/17 an den Bw. ein Vorhalt mit folgendem Inhalt:

"Zum Sachverhalt:

Die Berufung vom 5.11.2003 wirkte gem. § 274 BAO auch gegen den Bescheid vom 7.11.2003 und wurde der Inhalt des zweiteren Bescheides sohin bei der Erlassung der BVE vom 18.11.2003 berücksichtigt.

Soweit nunmehr eine Berufung gegen den Bescheid vom 7.11.2003 eingebracht wird, wird dieses Schreiben als Ergänzung zum Vorlageantrag vom 27.11.2003 behandelt.

Dem ho. Finanzamt wurde am 10.10.2003 mitgeteilt, dass aus der Beteiligung T.x.GmbH , St.Nr. 02 x auf Grund einheitlich und gesonderter Feststellung gem. § 188 BAO auf den Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb – darin enthaltene Veräußerungs- und Aufgabegewinne – iHv. € 19.444,56 (= S 267.563,00) entfallen. Mit Mitteilung vom 4.11.2003 wurde dieser Betrag vom gem. § 188 BAO feststellenden Finanzamt auf € 19.482,35 (= S 268.083,00) korrigiert. Dieser Betrag wurde schließlich der BVE vom 18.11.2003 zugrunde gelegt.

Soweit sich der Bw. dagegen wendete, dass diese Einkünfte in seine Veranlagung für das Jahr 2001 einbezogen wurden, wird nochmals darauf hingewiesen, dass seitens des ho. Finanzamtes weder der Zufluss noch die Höhe dieser Einkünfte zu überprüfen sind. Einwände gegen den Grundlagenbescheid, den der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das ho. Finanzamt darstellt, können gem. § 252 Abs 1 BAO nicht erfolgreich in einer Berufung gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht werden. Eine Berufung gegen den hier vorliegenden abgeleiteten Bescheid mit der Begründung, der Grundlagenbescheid sei unrichtig, erweist sich daher als aussichtslos.

Soweit seitens des Bw. 's die Verteilung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes auf drei Jahre beantragt wurde, wurde diesem Begehren entsprochen.

In der Hoffnung, die Rechtslage hiermit deutlich zur Kenntnis gebracht zu haben, ergeht an Sie nunmehr das Ersuchen,

- entweder ein genaues Begehren zu formulieren (z.B. welche konkrete Norm für "überprüfungswürdig" [verfassungswidrig?] gehalten wird und daher angefochten wird; oder weshalb Sie der Auffassung sind, dass ein Grundlagenbescheid auch im abgeleiteten Bescheid mit Berufung bekämpft werden kann und in welcher Höhe der Veräußerungsgewinn Ihrer Ansicht nach tatsächlich festzusetzen wäre)
- oder den Vorlageantrag und die Berufung vom 27.11.2003 betreffend die Einkommensteuer 2001 zurückzuziehen."

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 13. Jänner 2004 verwies der Bw. darauf, dass der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz sich auf alle Berufungen in der gegenständlichen Angelegenheit beziehe und in seiner Berufung vom 5. November 2003 die Berufungsgründe angeführt seien.

Die Rechtsmittel gegen den Grundlagenbescheid seien beim zuständigen Finanzamt (Finanzamt Wien 2/20) eingebracht worden.

Bezugnehmend auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes Wien 8/16/17 werde als konkrete Norm angefochten

- a) die Fiktion des § 24 EStG bezügl. des negativen Kapitalkontos (rechtswidrig wegen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht; deshalb unrichtige rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes);
- b) § 252 BAO: Wenn ein Grundlagenbescheid auf einer fehlerhaften Sachverhaltsermittlung beruhe (z.B. bedeutet die formelle Richtigkeit eines Rechnungswesens nicht zwangsläufig dessen materielle Richtigkeit), müsse auch ein solcher Grundlagenbescheid abänderbar sein.

Bezüglich des Zuflusses eines Veräußerungsgewinnes werde das Beweismittel der Parteienvernehmung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der Bw. im Rahmen einer Berufung in seinem Einkommensteuerveranlagungsverfahren für das Jahr 2001 Einwendungen betreffend die Höhe und den Zufluss seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter der T.x.GmbH , welche im Zuge einer einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO festgestellt wurden, erheben kann.

Im vorliegenden Fall sind folgende Gesetzesnormen der Bundesabgabenordnung (BAO) anzuwenden:

§ 188 BAO: Einheitlich und gesondert werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

§ 191 Abs 1 lit c) BAO: Der Feststellungsbescheid ergeht in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Einheitliche Feststellungsbescheide wirken hiernach bei einheitlicher Feststellung von Einkünften (§188) gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Für einheitliche und gesonderte Feststellungen gemäß § 188 sieht § 101 Abs 3 BAO eine Zustellfiktion vor. Danach gilt die Zustellung schriftlicher Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind, mit Zustellung an die nach § 81 vertretungsbefugte Person an alle Mitglieder der Personenvereinigung (-gemeinschaft) als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

§ 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.

§ 252 Abs 1 BAO: 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.

§ 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.

§ 274 BAO: Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Die letztzitierte Gesetzesbestimmung ist in Bezug auf den am 7. November 2003 gemäß § 295 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheid 2001 von Bedeutung und wirkt dementsprechend die Berufung vom 5. November 2003 gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 31. Oktober 2003 auch gegen den neuerlich geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 7. November 2003.

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Unstrittig ist, dass der Bw. im Jahr 2001 u.a. an der T.x.GmbH im Jahr 2001 beteiligt war und ihm lt. diesbezüglicher Mitteilung des Feststellungfinanzamtes (Finanzamt Wien 2/20) vom 10. Oktober 2003 aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Veräußerungs- und Aufgabegewinne) iHv. € 19.444,56 (= 267.563,00) zuzurechnen waren. Aus der Aktenlage ergibt sich weiters zweifelsfrei, dass lt. geänderter Mitteilung des Feststellungfinanzamtes vom 4. November 2003 dieser obgenannte Gewinnanteil vom gem. § 188 BAO die Einkünfte feststellenden Finanzamt auf € 19.482,35 (= S 268.083,00) korrigiert wurde und die Beteiligung in eben dieser Höhe in dem gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 7. November 2003 angesetzt wurde.

Dieser geringfügig geänderte Gewinnanteil wurde in weiterer Folge der Berufungsvorentscheidung vom 18.11.2003 zu einem Drittel zugrunde gelegt – und zwar entsprechend dem seitens des Bw. im Berufungsverfahren gestellten Antrag auf Verteilung der begünstigten Einkünfte iHv S 268.083,00 auf drei Jahre gemäß § 37 Abs 2 EStG.

Die Bundesabgabenordnung enthält ein System einer Stufenordnung von Bescheiden. In § 295 BAO werden Vorschriften über das Verhältnis von Grundlagenbescheiden und davon abgeleiteten Bescheiden getroffen. Die Bindungswirkung für abgeleitete Bescheide, wie die beiden berufsgegenständlichen Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2001 wird im obzitierten § 192 BAO geregelt.

Soweit sich daher der Bw. dagegen wendet, dass diese Einkünfte aus seiner Beteiligung in seine Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001 einbezogen wurden, darf -in Anlehnung an die ausführliche Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung- nochmals unter Bezugnahme auf § 252 BAO darauf hingewiesen werden, dass das für die Einkommensteuerveranlagung zuständige Finanzamt weder den Zufluss noch die Höhe dieser Einkünfte zu überprüfen hat. Soweit sich also die Berufungseinwendungen gegen die inhaltliche Richtigkeit des Grundlagenbescheides (Feststellungsbescheides) richten, erweisen sich diese aus vorgenannten Gründen als aussichtslos und können diese nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. Bemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass eine Berufung gegen besagten Feststellungsbescheid zur St.Nr. x beim hiefür zuständigen Finanzamt Wien 2/20 nach wie vor anhängig ist und im Falle einer sich in diesem Verfahren ergebenden Änderung der Feststellung gem. § 188 BAO ohnedies von Amts wegen gemäß § 295 BAO eine neuerliche Änderung des Einkommensteuerbescheides zu erfolgen hat.

Dem Antrag des Bw. auf Verteilung der begünstigten Einkünfte von S 268.083,00 bzw. € 19.482,35 auf drei Jahre gemäß § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993 war im Sinne der Berufungsvorentscheidung jedoch vollinhaltlich zu entsprechen.

In der Berufungsentscheidung war zudem lt. einer im Akt aufliegenden Mitteilung des Finanzamtes Wien 2/20 vom 3. August 2004 über die gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb der Gewinnanteil aus der Beteiligung des Bw. an einer weiteren Gesellschaft, nämlich der T.xy.GmbH, St.Nr. xy zu erfassen und zwar iHv € 18.369,29 bzw. S 252.767,00. Da es sich auch bei diesem Gewinnanteil um einen begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 37 Abs 2 leg. cit. handelt, war auch dieser antragsgemäß auf drei Jahre zu verteilen und im Berufungsjahr lediglich mit S 84.255,67 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anzusetzen. Ebenso war der in dieser Mitteilung ausgewiesene verrechenbare Verlust iHv € 1.118,87 bzw. S 15.396,00 im Rahmen der

Einkommensermittlung entsprechend zu berücksichtigen. Nach geltender Rechtslage hat nämlich die Berufungsbehörde grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen; ein zweitinstanzlicher Abgabenbescheid hat gemäß § 192 BAO die Feststellungsbescheide, die im Zeitpunkt seiner Erlassung dem Rechtsbestand angehören, zu berücksichtigen (siehe Ritz, BAO-Kommentar³, § 289 Tz 59 und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2001** resultieren somit aus drei Gewinn- bzw. Verlustbeteiligungen und werden diese wie folgt dargestellt:

- 1.) –S 31.349.00 -lt. Mitteilung zu St. Nr. zz - T.KG
- 2.) S 89.361,00 – (= 1/3 von S 268.083,00) -lt Mitteilung zu St. Nr. x - T.x.GmbH
- 3.) **S 84.255,67 – (= 1/3 von S 252.767,00) -lt Mitteilung zu St.Nr. xy - T.xy.GmbH**

Die drei o.b. Gewinnanteile ergeben insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2001 iHv **S 142.268,00**.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 30. Dezember 2005