

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde der Helga E*****, *****, Adresse_ 'Bf*****, vom 1. 7. 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, 1220 Wien, Dr. Adolf Schärff-Platz 2, vom 4. 6. 2014, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012, alle zur Steuernummer 12*****, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der jeweilige Spruch der angefochtenen Bescheide bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Feststellungsbescheide 2007 bis 2012

Die Beschwerdeführerin (Bf) Helga E***** ist Gesellschafterin der E*****-Training KG.

Das Finanzamt Wien 2/20/21/22 erließ mit Datum 2. 6. 2014 an die E*****-Training KG zu Händen der Bf Einkünftefeststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012, in welchen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt festgestellt wurden (Beträge in Euro):

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Einkünfte aus Gewerbebetrieb KG	11.806,15	12.021,62	11.753,98	12.535,13	13.186,72	12.841,18
Anteil Helga E	5.685,69	5.761,96	5.633,68	6.008,09	6.320,40	1.284,12
Anteil Peter E	6.147,46	6.259,66	6.120,30	6.527,04	6.866,32	11.557,06

Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2012

Das Finanzamt erließ mit Datum 4. 6. 2014 gegenüber der Bf gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012, welchen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt zugrunde gelegt wurden:

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
EaGw Helga E	5.685,69	6.228,56	5.633,68	6.008,09	6.320,40	1.284,12

Begründend wurde jeweils darauf hingewiesen, dass die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend die mit ihrer Steuernummer bezeichneten E*****-Training KG vom 2. 6. 2014 gemäß § 295 BAO den Einkommensteuerbescheiden zugrunde gelegt wurden.

Gegenüber den Feststellungsbescheiden besteht, wie ersichtlich, im Jahr 2008 eine Diskrepanz. Diese Diskrepanz rührt daher, dass (so die Begründung des Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2008 vom 1. 9. 2009 laut Abgabensinformationssystem) in den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch ein Betrag von 466,60 Euro gemäß einer Mitteilung nach § 109a EStG 1988 (Versicherungsprovisionen) enthalten ist (5.761,96 € + 466,60 € = 6.228,56 €).

Beschwerde

Mit Schreiben vom 30. 6. 2014, beim Finanzamt eingelangt am 1. 7. 2014, erhob die Bf als Berufung bezeichnete Beschwerde gegen die "Abgeänderte Festsetzung Einkommensteuer 2007 + 2008 + 2009 + 2010 + 2011 + 2012 vom 04.06.2014".

Die erfolgte Änderung der Einkommensteuerbescheide entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. "Die Verteilung erfolgt aufgrund des tatsächlich festgestellten Betrages auf die beteiligten Gesellschafter (nicht der %-mäßige Anteil)." Es mögen "die Werte aus den bisher eingereichten Erklärungen E1 + E1a" übernommen und entsprechende neue Einkommensteuerbescheide erlassen werden.

Beschwerdevorentscheidungen

Mit (inhaltlich gleichlautenden) Beschwerdevorentscheidungen vom 3. 2. 2015 wurde die am 1. 7. 2014 eingelangte Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2012 jeweils als unbegründet abgewiesen:

Die Beschwerde ist als unbegründet abzuweisen, da sie gegen den abgeleiteten Bescheid eingebracht worden ist. Die Beschwerde ist nur gegen den Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) möglich (siehe § 252 Abs.1 bis 3 BAO).

Vorlageanträge

Mit Eingaben vom 19. 2. 2015 in FinanzOnline beantragte die Bf die Vorlage ihrer Beschwerde gemäß § 264 Abs. 1 BAO.

Es sei bereits am 30. 6. 2014 gegen die Feststellungsbescheide vom 2. 6. 2014 an die E*****-Trainig KG Beschwerde erhoben worden, die bislang nicht erledigt worden sei.

Die auf die Bf entfallenden Einkünfte seien in den Jahren 2007, 2008 und 2009 gemäß E 106b-F mit jeweils 3.600 Euro anzusetzen, im Jahr 2010 mit 4.179,22 Euro, im Jahr 2011 mit 4.384,80 Euro und im Jahr 2012 mit 4.221,18 Euro.

Vorlage

Mit Bericht vom 18. 2. 2016 legte das Finanzamt die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2012 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

*Die Beschwerdeführerin ist Gesellschafter an der E*****-Training KG, Abgabekontonummer 12-1*****. Betreffend die genannte Gesellschaft wurden vom gefertigten Finanzamt Beschwerden hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Kalenderjahre 2007-2013 vorgelegt. Die beschwerdegegenständlichen Bescheide im vorliegenden Fall gründen sich auf die ergangenen Feststellungsbescheide zur E*****-Training KG.*

Sachverhalt:

*Die Beschwerdeführerin ist Gesellschafter der E*****-Training KG, Abgabekontonummer 12-1*****. Betreffend die genannte Gesellschaft wurden für die Kalenderjahre 2007-2011 sowie 2012-2013 Außenprüfungen durchgeführt, ua betreffend die Feststellung der gemeinsamen Einkünfte gemäß § 188 BAO. Auf Grund der getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung und der damit verbundenen Bescheidänderungen auf Ebene der Gesellschaft, ergingen gemäß § 295 Abs. 1 BAO auch betreffend die*

Beschwerdeführerin neue Einkommensteuerbescheide für die obgenannten Kalenderjahre. Die in weiterer Folge erhobenen Beschwerden wurden mit der Begründung erhoben, dass die ergangenen Feststellungen nicht korrekt erfolgt seien.

Beweismittel:

*Es wird auf die Beschwerdevorlage vom 01.02.2016, Geschäftszahl: FA12/2016/0*****, betreffend E*****-Training KG, verwiesen. Der diesbezügliche Vorlagebericht wird mitübermittelt.*

Stellungnahme:

*Nach § 252 Abs. 1 BAO können Bescheide, denen Entscheidungen aus einem Feststellungsbescheid zu Grunde liegen, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Den beschwerdegegenständlichen Bescheiden liegen Feststellungsbescheide zur E*****-Training KG, Abgabekontonummer 12-1*****, zu Grunde. Betreffend die ergangenen Feststellungsbescheide wurde dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde eine Beschwerdevorlage, Geschäftszahl: FA12/2016/0*****, am 01.02.2016 übermittelt.*

Im Vorlagebericht des Finanzamts betreffend die E*****-Training KG 1. 2. 2016 wird unter anderem betreffend "Verfahrensrecht" ausgeführt:

*Die Verteilung der festgestellten Einkünfte auf die Gesellschafter Helga und Peter E***** erfolgte auf Grundlage der angemerkten Beteiligungsverhältnisse, unter Berücksichtigung etwaiger Sonderbetriebseinnahmen bzw. Sonderbetriebsausgaben. Im Zeitraum 2007-2011 kamen Herrn Peter E***** 90% der Anteile der KG zu, Helga E***** 10 %. In weiterer Folge gestaltete sich der Aufteilungsschlüssel folgendermaßen: Herrn E***** waren 52,07%, Frau E***** 47,93% zugewiesen.*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der maßgebliche Sachverhalt ist der vorstehenden Darstellung des Verfahrensganges zu entnehmen.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind unstrittig.

Rechtsgrundlagen

§ 188 BAO lautet:

§ 188. (1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

a) aus Land- und Forstwirtschaft,

b) aus Gewerbebetrieb,

c) aus selbständiger Arbeit,

d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

(Anm.: Abs. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

(4) Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn

a) das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen ist,

b) in den Fällen des Abs. 1 lit. b und lit. c die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat.

c) im Falle des Abs. 1 lit. d hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht, sofern die Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft (§ 2 Abs. 4 Wohnungseigentumsgesetz 2002) betreffen würde, oder

d) sich der alleinige Zweck bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt, es sei denn, der mit dem Auftraggeber bei Auftragsvergabe vereinbarte Auftragswert übersteigt 700 000 Euro (ohne Umsatzsteuer).

(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so gilt dies als Feststellung (Abs. 1) und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

§ 252 BAO lautet:

§ 252. (1) 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.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ist ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 geändert oder aufgehoben worden, so kann der ändernde oder aufhebende Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlass gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 295 BAO lautet:

§ 295. (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.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines
- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

Keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide

Die Beschwerde sieht die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) ausschließlich darin, dass die von ihr als Gesellschafterin der E****-Trainig KG erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß den Feststellungsbescheiden vom 2. 6. 2016 den Einkommensteuerbescheiden zugrunde gelegt wurden.

Damit vermag die Bf keine Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide aufzeigen:

Die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft sind - vorbehaltlich der Sonderregelung für Arbeitsgemeinschaften (§ 188 Abs. 4 BAO) - gemäß § 188 BAO einheitlich, d.h. für alle in Betracht kommenden Mitunternehmer in einem einheitlichen Verfahren zu ermitteln, und gesondert, d.h. nicht im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, sondern in einem gesonderten Verfahren festzustellen (vgl. *Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 220 unter Hinweis auf VwGH 19. 12. 1990, 86/13/0136).

Der Bescheid nach § 188 BAO erfasst den Gewinn der Steuerquelle und stellt Art und Höhe des einheitlichen Gewinnes oder Überschusses - dieser umfasst auch Sonderbetriebsausgaben und Sonderwerbungskosten - fest, der für die Personenvereinigung nach einkommensteuerlichen Vorschriften zu ermitteln ist. Er stellt fest, welcher Anteil am Gewinn oder Überschuss jedem Beteiligten zuzurechnen ist (vgl. *Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 220 unter Hinweis VwGH 19. 3. 2008, 2008/15/0019, VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0021).

Sind die zu veranlagenden Einkünfte auch Gegenstand eines Einkünftefeststellungsverfahrens nach § 188 BAO, ist insoweit der für den Steuerpflichtigen festgestellte Einkünfteanteil zwingend der Veranlagung zugrunde zu legen.

Der Einkommensteuerbescheid kann in einem solchen Fall nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend sind (§ 252 Abs. 1 BAO); ein allfälliges Rechtsmittel müsste sich gegen den Feststellungsbescheid selbst richten. Abgeleitete Bescheide dürfen auch vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen (h.M., vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 295 Rz. 10 mit Darstellung des Meinungsstandes). Wird der Einkünftefeststellungsbescheid erst nach Ergehen des Einkommensteuerbescheids (rechtswirksam) erlassen (oder geändert), ist der Einkommensteuerbescheid zwingend nach § 295 Abs. 1 BAO abzuändern (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 39 Anm 3).

Mit an den Feststellungsbescheiden vom 2. 6. 2014 stellte das Finanzamt die Einkünfte der Mitunternehmerschaft sowie die Einkünfteanteile der Gesellschafter für die Jahre 2007 bis 2012 fest.

Diese Einkünfteanteile, soweit sie die Bf betreffen, liegen auch den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2007 bis 2012 vom 4. 6. 2014 zugrunde.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Feststellungsbescheide vom 25.1.2010 war der alleinige Geschäftsführer der A B KEG, A B, auch Zustellungsbevollmächtigter.

Die Bf bringt nichts vor, warum die Abänderung der Einkommensteuerbescheide nicht erfolgen hätte dürfen.

Was die anhängigen Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide anlangt, besteht kein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen und keine rechtliche Verpflichtung, mit der Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde bis zur Rechtskraft des betreffenden Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) zuzuwarten (vgl. BFG 17. 2. 2016, RV/3101076/2014; BFG 10. 10. 2014, RV/7103563/2014; VwGH 18. 8. 1994, 94/16/0176; VwGH 18. 3. 1987, 87/13/0002; vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 295, Tz 13 u. v. a.)

Die gegenständlichen Einkommensteuerbescheide werden im Fall der Änderung der Feststellungsbescheide im dortigen Beschwerdeverfahren wiederum von Amts wegen nach § 295 BAO abzuändern sein.

Die Beschwerden gegen die gemäß § 295 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2012 sind daher gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Revisionsnichtzulassung

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt nicht vor, weil sich der Spruch des Erkenntnisses sowohl aus dem Gesetz selbst ergibt als auch auf der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes basiert.

Wien, am 12. September 2016