

GZ. RV/4425-W/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 29. November 2005 über die Berufung der Bw., vertreten durch Böck & Partner Wirtschaftstreuhänder Buchprüfungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmünd, vertreten durch Herbert Winkler, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 nach in Gmünd durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

a) An der Bw., einer GmbH & atypisch Still, deren Tätigkeit in der Ausübung des Gastgewerbes besteht, waren im streitgegenständlichen Jahr 2001 die A GmbH als Geschäftsinhaberin (S 3 Dauerbelege/Gewinnfeststellungsakt der Bw. (im Folgenden kurz: F-Akt Bw.)) sowie mehrere natürliche Personen als atypisch stille Gesellschafter beteiligt (vgl. die Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2001 (S 5 ff/2001 F-Akt Bw.)). Die Geschäftsinhaberin nahm am Verlust nicht teil und wurde am Gewinn mit 5% beteiligt; die Kosten der Geschäftsführung wurden von den Mitgesellschaftern der Geschäftsinhaberin ersetzt (S 5 Dauerbelege, Punkt VII./F-Akt Bw.). Die stillen Gesellschafter waren am Gewinn und Verlust des Unternehmens im Verhältnis ihrer Anteile an den Gesamteigenmitteln des Unternehmens nach ihren "bedungenen Anteilen" beteiligt (vgl. S 5 Dauerbelege, Punkt VII./F-Akt Bw.).

In ihrer Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2001, die am 7. Oktober 2002 beim Finanzamt einlangte (S 2 ff/2001 F-Akt Bw.), wies die Bw. unter der Rubrik "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" in der Zeile "a) der Gesellschaft/Gemeinschaft" einen Betrag von 175.411,00 S aus; in der Zeile "b) als Beteiligte an der Gesellschaft/Gemeinschaft" wurde angeführt:

"B GmbH und Mitgesellschafter, Finanzamt C, Steuernummer XXX: 12.527,00 S."

[Die von der Bw. in der Erklärung angeführte Steuernummer XXX ist die Steuernummer der B GmbH und Mitgesellschafter.]

Als Summe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde unter der Kennzahl 330 der angeführten Erklärung ein Betrag von 187.938,00 S angegeben (S 2/2001 F-Akt Bw.).

Da bei den atypisch stillen Gesellschaftern aus Vorjahren Wartetastenverluste aus der Bildung von Investitionsfreibeträgen von rund 3.900.000,00 S bestanden (vgl. die Aufstellung auf S 12 f./2001 F-Akt Bw.), wurde in der angeführten Erklärung beantragt, diese gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 (somit im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte) zu verrechnen (S 3/2001 F-Akt Bw.).

b) Das Finanzamt kam diesem Antrag der Bw. jedoch nur teilweise nach, indem es den Anteil aus dem Beteiligungsertrag an der B GmbH und Mitgesellschafter (siehe oben) in die Ver-

rechnungsgrenze nicht mit einbezog (zur Berechnung siehe S 5 ff/2001 F-Akt Bw.); die verrechenbaren Verluste wurden somit nur mit einem Betrag von 113.254,00 S anstelle eines Betrages von 121.340,00 S berücksichtigt (siehe Feststellungsbescheid vom 25. Oktober 2002, S 22 ff/2001 F-Akt Bw.). Eine Begründung für diese Vorgangsweise enthielt der Feststellungsbescheid vom 25. Oktober 2002 jedoch nicht.

c) An dieser Stelle ist anzumerken, dass sich bei Durchsicht der Bezug habenden Finanzamtsakte hinsichtlich der streitgegenständlichen Beteiligungsverhältnisse folgendes Bild ergibt:

- Die Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2001 der *B GmbH und Mitgesellschafter* weist als Beteiligte ua. *die Bw.* (und *nicht* die A GmbH) aus (S 3/2001 Gewinnfeststellungsakt der B GmbH und Mitgesellschafter); *desgleichen der auf Grund dieser Erklärung gemäß § 188 BAO ergangene Feststellungsbescheid vom 1. Juli 2002* (S 8 ff/2001 Gewinnfeststellungsakt der B GmbH und Mitgesellschafter).
- In Entsprechung dazu ist im F-Akt der Bw. eine Gewinntangente ("Mitteilung über die gesonderte Feststellung") - ebenfalls vom 1. Juli 2002 - enthalten, die *der Bw.* (und *nicht* der A GmbH) einen Anteil von 12.528,00 S aus der Beteiligung an der B GmbH und Mitgesellschafter zuweist (S 1/2001 F-Akt Bw.).
- Wiederum in Entsprechung dazu ist - wie bereits oben unter Punkt a) dargestellt - in der Erklärung *der Bw.* betreffend die Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 2001 unter der Rubrik "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" in der Zeile "b) als Beteiligte an der Gesellschaft/Gemeinschaft" angeführt:

"B GmbH und Mitgesellschafter, Finanzamt C, Steuernummer XXX: 12.527,00 S."

[Die von der Bw. in der Erklärung angeführte Steuernummer XXX ist die Steuernummer der B GmbH und Mitgesellschafter.]

- Dem gegenüber sind im Bilanzakt der A GmbH 12.527,74 S als "Erträge aus Beteiligungen" ausgewiesen (S 5 Punkt 8., S 16 Punkt 8./2001 Bilanzakt der A GmbH); auf S 16 Punkt 8/2001 dieses Aktes heißt es dazu:

"Hierunter wurden die Erträge aus der Beteiligung an der B GmbH und Mitgesellschafter [oder an der D GmbH, dies ist aus der verwendeten Abkürzung nicht ersichtlich] ausgewiesen."

Auf S 8 Punkt III. (Finanzanlagen) 1. (Beteiligungen)/2001 Bilanzakt der A GmbH heißt es:

"Per 1.1.1992 wurden 25.000,00 S stille Beteiligungsanteile an der B GmbH und Mitgesellschafter [oder an der D GmbH, dies ist aus dem verwendeten Wortlaut nicht ersichtlich] zu Anschaffungskosten in Höhe von 63.765,60 S übernommen."

Auf S 8 Punkt II. (stille Einlagen)/2001 Bilanzakt der D GmbH ist als stiller Gesellschafter die A GmbH mit einem Gewinnanteil für 2001 in Höhe von 12.527,74 S ausgewiesen.

d) Am 11. November 2002 erhab der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen den unter Punkt b) angeführten Feststellungsbescheid; beantragt wurde dessen Abänderung "hinsichtlich der Höhe der bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigenden verrechenbaren Verluste." Die verrechenbaren Verluste seien mit 121.340,00 S anstatt mit 113.254,00 S anzusetzen.

Begründend führte der steuerliche Vertreter aus, an dem Unternehmen des Geschäftsherrn A GmbH seien mehrere natürliche Personen als atypisch stille Gesellschafter beteiligt; aus Vorjahren bestünden Wartetastenverluste aus der Bildung von IFBs in Höhe von rund 3.900.000,00 S. Bei der Ermittlung der im Jahr 2001 mit den Gewinnanteilen der stillen Gesellschafter verrechenbaren Verluste sei der auf die stillen Gesellschafter entfallende Anteil aus dem Beteiligungsertrag an der B GmbH und Mitgesellschafter in die Verrechnungsgrenze nicht miteinbezogen worden.

Die zuständige Referentin beim Finanzamt habe dem steuerlichen Vertreter telefonisch mitgeteilt, dass nach Ansicht der Behörde die in Vorjahren nicht ausgleichsfähigen IFB-Verluste nicht mit den im zur Verteilung gelangenden steuerlichen Gewinn der A GmbH enthaltenen Beteiligungserträgen aus der Beteiligung an Personengesellschaften verrechenbar seien. Ein Verlustausgleich mit dem Beteiligungsertrag sei daher nicht möglich, der IFB-Verlust wäre mit künftigen, "eigenen" Gewinnen zu verrechnen. Diese Vorgehensweise sehe die Behörde durch die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (im Folgenden kurz: EStR 2000) sowie durch Doralt, EStG, § 10 Tz 90, gedeckt.

Dieser Rechtsansicht könne nicht gefolgt werden. Bei Körperschaften liege ein einheitlicher Betrieb vor. Da die stillen Gesellschafter am Unternehmen (Betrieb) des Geschäftsherrn, der in Form einer Kapitalgesellschaft geführt werde, beteiligt seien, nähmen sie am steuerlichen Ergebnis der Gesellschaft teil. Dieses umfasse auch die Erträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften. Gerade die von der Behörde zitierte Kommentarstelle in Doralt, EStG 1988, weise unter Hinweis auf die Gewinnermittlungsrichtlinien 1989 (im Folgenden kurz: GER 1989) darauf hin, dass diese bei Kapitalgesellschaften immer von einem einheitlichen Betrieb ausgehen und sich hier "die Bedeutung der Verlustklausel im Ausschluss vom Verlustvortrag" erschöpfe. Aus den Ausführungen von Doralt könne nach Meinung des steuerlichen Vertreters die Rechtsmeinung der Behörde nicht abgeleitet werden, sondern es werde dort die gegenteilige Ansicht vertreten. Auch die fernmündlich zitierten Beispiele aus den

EStR 2000 seien mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar, weil in diesen Beispielen IFB-Verluste der Personengesellschaften behandelt würden und nicht solche der die Beteiligung haltenden Kapitalgesellschaft.

Tatsache sei, dass nach § 10 Abs. 8 EStG 1988 ein durch die gewinnmindernde Geltendmachung von IFB entstehender Verlust frühest möglich mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) zu verrechnen sei. Es erhebe sich die folglich zu beurteilende Frage, ob die Gewinnantagenten der Personengesellschaft [gemeint wohl: der B GmbH und Mitgesellschafter] dem Gewinn der A GmbH zuzurechnen seien. Nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 seien bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet seien, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen und somit auch Gewinnanteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien. Durch diese Bestimmung schaffe das Steuerrecht eine von der handelsrechtlichen Bilanzierung abweichende, einkunftsquellenübergreifende Gewinnzurechnungsvorschrift. Eine Differenzierung bei der Gewinnermittlung einer Gesellschaft hinsichtlich der aus Beteiligungen resultierenden Gewinnkomponenten und damit eine Differenzierung nach verschiedenen möglicherweise anzunehmenden Betriebsteilen sei nicht vorgesehen. Betrachte man die Systematik der Besteuerung der durch die Bilanzbündeltheorie geprägten Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften, erscheine dies auch durchwegs logisch; bei einer einen Mitunternehmeranteil haltenden Kapitalgesellschaft stellten die aus der Mitunternehmerschaft zugewiesenen Ergebnisanteile, die in das Gesamtergebnis der Kapitalgesellschaft einzurechnen seien, jene Ergebnisanteile dar, die dem Wirtschaftsgut "Beteiligung an der Personengesellschaft" zuzurechnen seien.

Im Sinne der obigen Ausführungen sei auch eine Anfragebeantwortung des BMF vom 22. November 1994, SWK 7/1995, A 205, erfolgt, bei der es um die Verrechnung von Gewinnanteilen an Personengesellschaften als Bestandteil des steuerlichen Gewinns einer Kapitalgesellschaft und deren Wartetastenverluste gegangen sei. Auch in den dort genannten Beispielen seien die IFB-Verluste der Kapitalgesellschaft mit den Gewinnanteilen aus der Beteiligung an der Personengesellschaft sowohl im selben Jahr als auch im Folgejahr innerbetrieblich auszugleichen. In der zitierten Anfragebeantwortung heiße es: "Ein nach Verlustverrechnung verbleibender Gewinnanteil aus der Personengesellschaft ist Bestandteil des steuerlichen Gewinnes der beteiligten Kapitalgesellschaft und hat insoweit bei dieser eine Auswirkung auf das Entstehen eines Wartetastenverlustes (Warteverlustes) bzw. auf die Verrechnung mit Wartetastenverlusten (Warteverlusten)."

Damit sei die Argumentation des Finanzamtes verfehlt. Die Erledigung, die sich auf den grundsätzlich nicht vorgesehenen Hinweis auf die EStR 2000 beziehe, entspreche daher nicht dem § 10 Abs. 8 EStG 1988.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten: § 10 Abs. 8 EStG 1988 normiere, dass, sofern durch gewinnmindernd geltend gemachte IFB ein Verlust entstehe, der Verlust insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig sei. Ein solcher Verlust sei mit späteren Gewinnen oder Gewinnanteilen *aus diesem Betrieb* frühestmöglich zu verrechnen. Die A GmbH stelle als Kapitalgesellschaft *einen* Betrieb dar, alle Einkünfte seien gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die stillen Gesellschafter seien am Ergebnis dieses Betriebes beteiligt, daher seien Wartetastenverluste auch mit in den Ergebnistangenten enthaltenen anteiligen Beteiligungserträgen zu verrechnen.

Für den Fall der Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragte der steuerliche Vertreter die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

e) Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel im November 2002 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO verlangte der Referent die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat, da die zu entscheidenden Fragen besondere Schwierigkeiten tatsächlicher bzw. rechtlicher Art aufweisen.

f) Bei der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien zunächst ihr bisheriges Vorbringen. Ergänzend wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass im gegenständlichen Verfahren der Gewinn der Geschäftsherrin auf die Geschäftsherrin und die atypisch stillen Beteiligten zu verteilen sei, wobei die Gewinnermittlungsvorschriften der Geschäftsherrin maßgeblich seien. Im Übrigen verwies er auf das Berufungsvorbringen.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass der Gewinnanteil an der B GmbH und Mitgesellschafter im Feststellungsbescheid der Bw. direkt und nicht der Geschäftsherrin zugerechnet worden sei. Daher gehöre dieser Anteil nicht zum einheitlichen Betrieb der Geschäftsherrin.

Darauf erwiderte der steuerliche Vertreter, es bestehe nur eine stille Gesellschaft; die Geschäftsherrin, die A GmbH, sei stille Gesellschafterin der B GmbH und Mitgesellschafter.

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter, der Berufung Folge zu geben.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO, BGBl. Nr. 194/1961, werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Nach § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß § 188 Abs. 1 leg. cit. auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Gemäß § 7 Abs. 3 1. Satz KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen.

Gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, ist ein Verlust, der durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge entsteht oder sich erhöht, insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Der Unabhängige Finanzsenat legt zunächst den oben unter den Punkten a) und b) dargestellten Sachverhalt seiner Entscheidung zu Grunde; dieser Sachverhalt ist zwischen den Parteien des abgabenbehördlichen Berufungsverfahrens unstrittig. Weiters geht der Unabhängige Finanzsenat - unter Bezugnahme auf das oben unter Punkt c) Ausgeführte – von folgendem Sachverhalt aus:

- Die Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2001 der *B GmbH und Mitgesellschafter* weist als Beteiligte ua. *die Bw.* (und *nicht* die A GmbH) aus; *desgleichen der auf Grund dieser Erklärung gemäß § 188 BAO ergangene Feststellungsbescheid vom 1. Juli 2002* (der auch nicht angefochten wurde).
- In Entsprechung dazu ist im F-Akt der Bw. eine Gewinntangente ("Mitteilung über die gesonderte Feststellung") - ebenfalls vom 1. Juli 2002 - enthalten, die *der Bw.* (und *nicht* der A GmbH) einen Anteil von 12.528,00 S aus der Beteiligung an der B GmbH und Mitgesellschafter zuweist (S 1/2001 F-Akt Bw.); in dieser Gewinntangente heißt es (S 1/2001 F-Akt der Bw.):

"Die im Kalenderjahr 2001 durch die Gesellschaft/Gemeinschaft B GmbH und Mitgesellschafter erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt. Auf den oben angeführten Beteiligten [ausdrücklich angeführt ist die Bw.] entfällt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 12.528,00 S."

Auf Grund dieser Sachverhaltsfeststellungen ist daher – im Gegensatz zur Auffassung des steuerlichen Vertreters – davon auszugehen, dass im streitgegenständlichen Fall eine Beteiligung einer Mitunternehmerschaft an einer anderen Mitunternehmerschaft (nämlich der Bw. an der B GmbH und Mitgesellschafter) und nicht eine Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Mitunternehmerschaft (nämlich der A GmbH an der B GmbH und Mitgesellschafter) vorliegt. Dafür spricht auch, dass die Bw. selbst in ihrer Erklärung betreffend die Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 2001 die aus der Beteiligung an der B GmbH und Mitgesellschafter erzielten Einkünfte separat in der Zeile "b) als Beteiligte an der Gesellschaft/Gemeinschaft" angeführt hat (siehe dazu bereits oben unter den Punkten a) und c); die von der Bw. in der Erklärung angeführte Steuernummer XXX ist die Steuernummer der B GmbH und Mitgesellschafter).

Der davon abweichenden Auffassung des steuerlichen Vertreters ist freilich schon aus einem anderen Grund der Boden entzogen:

§ 192 BAO betont nämlich die Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden für abgeleitete Bescheide (Folgebescheide), die sich bereits aus den Bescheidwirkungen (nämlich der Bindungswirkung) ergeben würde. Aus der Bindungswirkung ergibt sich, dass abgeleitete Bescheide nicht hinsichtlich der Richtigkeit derjenigen Bescheidelemente, an die sie gebunden sind, angefochten werden können (vgl. Ritz, BAO, 3 Auflage, § 295 Tz 1, der auch auf § 252 BAO hinweist). Im Einkommensteuerverfahren besteht ua. Bindung an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (Ritz, § 192 Tz 3, mit Judikaturnachweisen; zur Bindungswirkung von Feststellungen, die in Feststellungsbescheiden enthalten sind, siehe Ritz, § 192 Tz 1). Die Verbindlichkeit von Bescheiden (Bindungswirkung, Gestaltungs- und Feststellungswirkung) als typische Bescheidwirkung besteht nicht nur für die Partei, sondern auch gegenüber Behörden für andere Verfahren (Ritz, § 192 Tz 1).

Auf den gegenständlichen Fall angewendet bedeutet dies, dass dem auf Grund der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2001 der B GmbH und Mitgesellschafter (die als Beteiligte ua. die Bw. - und nicht die A GmbH - ausweist) gemäß § 188 BAO ergangenen Feststellungsbescheid vom 1. Juli 2002 (der auch nicht angefochten wurde, siehe oben) Bindungswirkung zukommt; auch er weist als Beteiligte die Bw. – und nicht die A GmbH – aus (S 9/2001 Gewinnfeststellungsakt der B GmbH und Mitgesellschafter).

Es kann daher dahin gestellt bleiben, ob die in den Bilanzakten der A GmbH und der D GmbH enthaltenen Angaben betreffend Beteiligungen (zu diesen oben unter Punkt c)) auf einem Irrtum beruhen, zumal es hinsichtlich des Bilanzaktes der A GmbH aus der verwendeten Abkürzung bzw. dem verwendeten Wortlaut nicht ersichtlich ist, ob es sich um eine Beteiligung an der B GmbH und Mitgesellschafter oder an der D GmbH handelt (siehe oben Punkt c)).

Da somit im streitgegenständlichen Fall von einer Beteiligung einer Mitunternehmerschaft an einer anderen Mitunternehmerschaft auszugehen ist, liegt das vom steuerlichen Vertreter in seiner Berufung relevierte Rechtsproblem (Bedeutung der IFB-Verlustklausel im Zusammenhang mit Beteiligungen an Personengesellschaften im Betriebsvermögen von *Kapitalgesellschaften*) gar nicht vor, weshalb sich ein Eingehen darauf erübrigt. Vielmehr gilt für den gegenständlichen Fall die herrschende Auffassung, dass im Bereich der *Personengesellschaften* ein Verlustanteil insoweit nicht ausgleichsfähig ist, als darin ein anteiliger IFB enthalten ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch: EStG 1988, § 10 Tz 81); die Richtigkeit dieser Auffassung wird auch vom steuerlichen Vertreter in seiner Berufung offensichtlich nicht bestritten.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 1. Dezember 2005