

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf., Gde., Adr, vertreten durch die S, Gde2., Adr2., gegen die Bescheide des Finanzamtes, 6800 Feldkirch, Reichsstraße 154, vertreten durch F, BA, vom 3. Dezember 2015 betreffend die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) bezog in den Streitjahren ua. auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der H mit Sitz in L (Geschäftsanschrift: Gde., Adr). Die Einkünfte aus dieser Beteiligung wurden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt, wobei der Anteil des Bf. mit 11.211,37 € (2012) und mit 6.334,59 € (2013) festgesetzt wurde (vgl. die diesbezüglichen Feststellungsbescheide jeweils vom 30. November 2015). Den im Spruch bezeichneten gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheiden wurden diese anteiligen gemeinschaftlichen Einkünfte zugrunde gelegt.

Mit Schriftsätze jeweils vom 28. Dezember 2015 wurde gegen diese Bescheide Beschwerde erhoben und die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung begehrte. In den Beschwerden wurde Folgendes ausgeführt:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2012 und 2013 seien aus den entsprechenden Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2012 und 2013 abgeleitet worden. Gegen die betreffenden Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO jeweils vom 30. November 2015, zugestellt am 2. Dezember 2015, sei innerhalb offener Rechtsmittelfrist Beschwerde (Bescheidbeschwerde) erhoben worden.

Im Geschäftsjahr 2011 sei eine Nutzungsänderung im Gebäude J erfolgt. Das früher von den Eltern als Privatwohnung genutzte 1. Obergeschoß sei nach deren Tod betrieblich genutzt worden. Aus diesem Grund sei eine Einlage bewirkt worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997 - 1999 sei vom Prüfungsorgan schriftlich festgehalten worden, dass die angeführte Privatwohnung im J aus dem Privatvermögen finanziert und eine Entlastung der Baukosten von der Umsatzsteuer vorgenommen worden sei. Ein diesbezüglicher Eigenverbrauch sei nur von den laufenden Betriebskosten, nicht jedoch von der Gebäudeabschreibung oder den Finanzierungskosten angesetzt worden.

Auf der Grundlage der Massenermittlung vom 31.10.2002 "*Schätzung + Aufnahme Allg. beeid. u. gerichtl. zertifizierter Sachverständiger Baumeister I*" seien die entsprechenden Nutzungsverhältnisse ermittelt worden. Nach der Nutzfläche sei die private Nutzung des betreffenden Gebäudes mit 35,61% berechnet worden.

Gemäß dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30.11.2015 sei vom Finanzamt die private Nutzung des betreffenden Gebäudes mit einem Anteil von 19,93% festgestellt worden. Dieses Ausmaß der privaten Nutzung sei vom Finanzamt dadurch erreicht worden, dass Balkone, Terrasse und Dachboden in der Berechnung außer Ansatz geblieben seien. Als Konsequenz sei das als Privatwohnung genutzte 1. Obergeschoß dem Betriebsvermögen zugeordnet und somit die entsprechende Einlage rückgängig gemacht worden.

Nachdem die Balkone, die Terrasse und der Dachboden tatsächlich genutzt worden seien, betrieblich und privat, könne ein Aufteilungsmaßstab nach der Kubatur herangezogen werden. Die Balkone, die Terrasse und der Dachboden würden dann eben gewichtet praktisch nur als Flächen im umbauten Raum berücksichtigt und könnten so nach ihrer tatsächlichen Nutzung das Aufteilungsverhältnis beeinflussen. Für die private Nutzung des betreffenden Gebäudes werde damit ein Wert von 25,12% ermittelt.

Ein weiterer rein privat genutzter Raum im Dachgeschoß im Ausmaß von 14,4m² sei in der bisherigen Berechnung noch nicht berücksichtigt worden. Selbst bei der Berechnungsmethodik des Finanzamtes ohne Ansatz von Balkonen, Terrasse und Dachboden ergebe sich für die private Nutzung des betreffenden Gebäudes ein Anteil von 20,81%.

Die Beschwerden richteten sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer für 2012 und 2013 mit 18.272,00 € und 16.105,00 , da bei der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für 2012 und 2013 mit insgesamt 108.279,16 € und 62.701,79 €, davon Bf. mit 11.211,37 € und 6.334,59 €, die Absetzung für Abnutzung im Betrag von 31.668,00 € betreffend die Einlage des früher als Privatwohnung genutzten 1. Obergeschosses nicht berücksichtigt worden sei. Es werde folglich die Änderung der bezeichneten Bescheide dahingehend beantragt, dass die Einkommensteuer für 2012 und 2013 mit 16.767,00 € und 14.500,00 € festgesetzt werde, entsprechend der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für 2012 und 2013 mit insgesamt 76.611,16 € und 31.033,79 €, davon Bf. mit 7.822,89 € und 2.946,12 €.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 18. Jänner 2016 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen (auf die jeweilige diesbezügliche Begründung des Finanzamtes wird an dieser Stelle verwiesen).

Mit Schreiben vom 11. Februar 2016 begehrte der Bf., die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. In den Vorlageanträgen wurde ergänzend zum bisherigen Beschwerdevorbringen Folgendes ausgeführt:

Mit den betreffenden Beschwerdevorentscheidungen seien die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 abgewiesen worden. Gemäß § 252 Abs. 1 BAO könne ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde lägen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Gemäß § 207 Abs. 1 unterliege das Recht, eine Abgabe festzusetzen, grundsätzlich der Verjährung. Mit dieser Verjährungsbestimmung werde jedoch die Erlassung von Feststellungsbescheiden zeitlich nicht begrenzt. Die Erlassung eines neuen Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012 und 2013 würde somit bei einem bereits verjährten Einkommensteueranspruch für 2012 und 2013 keinen neuen Einkommensteuerbescheid 2012 und 2013 bewirken.

Gemäß § 271 BAO könne die Entscheidung über die Beschwerde ausgesetzt werden, wenn wegen einer gleichen oder ähnlichen Rechtsfrage eine Beschwerde anhängig sei. Gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012 und 2013 jeweils vom 30.11.2015, zugestellt am 02.12.2015, sei innerhalb offener Rechtsmittelfrist Beschwerde (Bescheidbeschwerde) erhoben worden.

Am 26. April 2016 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 19. September 2016 nahm die steuerliche Vertretung des Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf. bezog in den Streitjahren ua. auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der H mit Sitz in L (Geschäftsanschrift: Gde., Adr.).

Die Einkünfte aus dieser Beteiligung wurden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt, wobei der Anteil des Bf. mit 11.211,37 € (2012) und mit 6.334,59 € (2013) festgesetzt wurde (vgl. die diesbezüglichen Feststellungsbescheide jeweils vom 30. November 2015). Den im Spruch bezeichneten gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheiden wurden diese anteiligen gemeinschaftlichen Einkünfte zugrunde gelegt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf den im Akt des Bf. befindlichen Unterlagen.

Rechtlich ergibt sich dazu Folgendes:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

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

Zweck der Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet. Gegebenenfalls sind unterschiedliche persönliche Verhältnisse einzelner Beteiligter zu berücksichtigen.

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO haben als Spruchelemente neben dem Bescheidadressaten jedenfalls die Art und Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum, die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile am gemeinschaftlichen Ergebnis zu enthalten.

Alle Feststellungen, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen, sollen im Feststellungsbescheid mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Im den Gesellschafter betreffenden Einkommensteuerverfahren besteht somit eine gesetzliche Bindung an die im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 192 Tz 3, und die dort angeführten Judikate). Im Falle der nachträglichen Abänderung des Feststellungsbescheides ist ein von diesem abgeleiteter Bescheid nach § 295 Abs. 1 BAO von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Im Sinne dieses aus der Bundesabgabenordnung hervorgehenden Systems von Grundlagenbescheiden und davon abgeleiteten Bescheiden kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ist damit insoweit eingeschränkt, als Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen mit Erfolg nur in dem den Grundlagenbescheid betreffenden Verfahren vorgebracht werden können. Die Anfechtung eines Steuerbescheides, welche lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides begründet ist, ist in der Sache abzuweisen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 252 Tz 3; VwGH 23.3.2000, 2000/15/0001; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069; BFG 13.05.2015, RV/1100157/2012).

Bei den vom Bf. bekämpften Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2012 und 2013 vom 3. Dezember 2015 handelt es sich jeweils ohne Zweifel um vom jeweiligen Feststellungsbescheid für die Jahre 2012 und 2013 gemäß § 188 BAO abgeleitete Bescheide, wobei in den entsprechenden Feststellungsbescheiden vom 30. November 2015 die Höhe des auf den Bf. entfallenden Gewinnanteiles mit

11.211,37 € (2012) und 6.334,59 € (2013) festgestellt wurde. Folglich konnten aber die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 vom 3. Dezember 2015 mit den im Ergebnis ausschließlich gegen die Höhe der Beteiligungseinkünfte gerichteten Einwendungen nicht mit Aussicht auf Erfolg bekämpft werden.

Zu dem in den Vorlageanträgen jeweils vom 11. Februar 2016 erstatteten Vorbringen bezüglichen der Verjährungsbestimmung des § 207 Abs. 1 BAO wird auf die Bestimmung des § 209a Abs. 1 BAO (idF BGBI. I 2013/14) hingewiesen, wonach dann, wenn eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde abhängt, der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht, wenn die Beschwerde vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde. Eine Abgabenfestsetzung hängt von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde (iSd § 209a Abs. 2 BAO) beispielsweise ab, wenn die Beschwerde gegen einen Grundlagenbescheid (zB Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) gerichtet ist. Wird sie vor Eintritt der Verjährung (der "abgeleiteten" Abgabe) eingebracht, so steht der Umstand, dass sie erst nach Verjährungseintritt meritorisch erledigt wird, der Anpassung "abgeleiteter" Abgabenbescheide nicht entgegen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 209a Tz 6). Gegenständlich wurden die Beschwerden [lt. Finanzamtsakten: jeweils vom 28. Dezember 2015] gegen die Feststellungsbescheide 2012 und 2013 vom 30. November 2015 jedenfalls unstrittig vor Verjährungseintritt der "abgeleiteten" Abgabe eingebracht.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Anfechtung eines Steuerbescheides, welcher lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides begründet ist, in der Sache abzuweisen (vgl. VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069, mwN). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird durch das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. September 2016