



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, gegen den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 9. April 2008 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage (Einkommen 2004) und die Höhe der Abgabe (Einkommensteuer 2004) sind der gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 22. November 2011 zu entnehmen und bilden einen integrierten Bestandteil des Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) war im Berufungsjahr an der KG beteiligt. Sie hat am 10. August 2005 elektronisch eine Einkommensteuererklärung für 2004 eingereicht, in der sie neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 20.578,38 € erklärt und für einen Betrag von 10.500,00 € die Besteuerung gem. § 11a EStG 1988 für nicht entnommene Gewinne mit dem Hälftesteuersatz beantragt hat.

Das Finanzamt hat zunächst mit Bescheid vom 11. August 2005 eine erklärungskonforme Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 vorgenommen. Auf Grund einer im Unternehmen der KG durchgeführten Betriebsprüfung hat das Finanzamt am 4. April 2008 das Verfahren

betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2004 von Amts wegen wiederaufgenommen und hat am selben Tag einen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 2004 erlassen, mit dem die Einkünfte der KG und der Anteil der Bw daran abweichend vom Erstbescheid mit 21.352,52 € festgestellt wurden.

Am 9. April 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 11. August 2008 gem. § 295 Abs. 1 BAO dahingehend abgeändert, dass nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.352,52 € der Besteuerung unterzogen wurden. In der Begründung wurde ausgeführt, die Änderung sei aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes zu St.Nr. xxxxx (= St.Nr. der KG) vom 4.4.2008 erfolgt.

In der fristgerechten Berufung vom 28. April 2008 gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid beantragte die Bw, die Halbsatzbegünstigung hinsichtlich eines Betrages von 11.370,00 € zu gewähren, und begründete ihren Antrag damit, bei einer Änderung des laufenden Gewinnes oder Verlustes nach einer Außenprüfung könne das Wahlrecht hinsichtlich der Halbsatzbegünstigung neu ausgeübt werden. Die nicht anerkannten Tagesgelder und Aufwände der KG seien dem Betrieb nicht entnommen worden und würden das Eigenkapital erhöhen. Der Betrag von 37.900,00 € werde der Halbsatzbegünstigung zugeführt. Ihr 30 %-Anteil daran sei 11.370,00 €. Als Beilage dazu wurde eine Berechnung der „Gewinnaufteilung 2004“ angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2008 hat das Finanzamt der Berufung teilweise Folge gegeben und nunmehr einen Betrag von 10.601,34 € dem Hälftesteuersatz unterzogen. In der gesonderten Begründung vom selben Tag wurde nach Wiedergabe von Gesetzesbestimmungen (§ 11a Abs. 1 und 2 EStG 1988) festgestellt, Entnahmen seien alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. Bargeld, Waren, Erzeugnisse und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeute dies, dass für die Ermittlung des Anstieges des Eigenkapitals vom Gewinn zwingend die von der Betriebsprüfung festgestellten Entnahmen in Abzug zu bringen seien. Der maximal begünstigungsfähige Gewinn gem. § 11a EStG ermittle sich daher folgendermaßen:  $30 \% \text{ von } 35.337,79 \text{ €} = 10.601,34 \text{ €}$ .

Mit Bescheid vom 25. Februar 2011 hat das Finanzamt den Vorlageantrag des A (u.a.) gegen den Feststellungsbescheid 2004 vom 20. Juni 2008 als unzulässig zurückgewiesen, zumal die Berufungsvorentscheidung mangels Hinweis auf die Zustellwirkung des § 101 Abs. 3 BAO nicht rechtswirksam ergangen und der Vorlageantrag daher nicht zulässig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2011 hat das Finanzamt (daher erstmals) über die Berufungen der Bw und des A u.a. gegen den Feststellungsbescheid 2004 entschieden und in dieser auch den bei der Veranlagung der (beteiligten) Bw im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigenden, nicht entnommenen Gewinn (§ 11 a EStG 1988) betraglich und zwar mit „null“ festgestellt.

Am 22. November 2011 hat das FA dieser Feststellung dadurch Rechnung getragen, dass eine gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2004 erlassen wurde, in der nunmehr keine begünstigte Besteuerung (zum Hälftesteuersatz) eines Teiles des Einkommens mehr vorgenommen wurde. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 15.11.2011 zu St.Nr. xxxxx, KG und die gesonderte Begründung verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob und in welchem Umfang die Bw für das im Berufungsjahr erzielte Einkommen die Tarifbegünstigung (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) für nicht entnommene Gewinne (§ 11a EStG 1988) in Anspruch nehmen kann.

§ 274 BAO bestimmt:

*„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 gegenstandslos zu erklären.“*

§ 274 BAO ist u.a. anwendbar bei gem. § 295 Abs. 1 BAO (nachträglich) geänderten Bescheiden (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 274 Tz 1). § 274 setzt die Erlassung des an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Bescheides vor Erledigung der Berufung voraus (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 274 Tz 6 mwN).

Bei Änderungen eines Bescheides gem. § 295 (1) BAO kann der Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden. Er kann - abgesehen von den sich aus § 252 Abs. 1 und 2 BAO ergebenden Einschränkungen - in vollem Umfang mit Berufung angefochten werden.

Fallbezogen ist davon auszugehen, dass durch Einbringung des Vorlageantrages gegen die Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2008 die Berufung gegen den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 9. April 2008 wiederum unerledigt war. Eine Berufungsvorentscheidung bleibt grundsätzlich bis zur abschließenden Berufungserledigung im Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 276 Tz 24). Die am 22. November 2011 erfolgte Änderung

der Berufungsvorentscheidung gem. § 295 Abs. 1 BAO hat zur Folge, dass die geänderte Berufungsvorentscheidung die ursprünglich erlassene ersetzt.

Die geänderte Berufungsvorentscheidung gilt gem. § 274 BAO als mitangefochten, weil die gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Berufungsvorentscheidung an die Stelle des mit Berufung angefochtenen, gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 2004 tritt, bis zur endgültigen Entscheidung durch den UFS im Rechtsbestand bleibt und die Berufung im Zeitpunkt der Erlassung der geänderten Berufungsvorentscheidung unerledigt war.

Gem. § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide insofern ein, als Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 252 Tz 3). Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO sind Grundlagenbescheide für Einkommensteuerbescheide (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 252 Tz 9).

Da das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2011 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2004 den begünstigt steuerbaren, nicht entnommenen Gewinn der Bw mit „null“ festgestellt hat, und diese Feststellung Bindungswirkung für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2004 hat, kann dem Antrag der Bw, einen Betrag von 11.370,00 € dem Hälftesteuersatz zu unterziehen, nicht gefolgt werden. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 252 Tz 3 mwN).

Feldkirch, am 1. Dezember 2011