



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, gegen den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid des Finanzamtes xxx vom 9. April 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

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

Die Bemessungsgrundlage (Einkommen 2005) und die Höhe der Abgabe (Einkommensteuer 2005) 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

Der Berufungswerber (Bw) war im Berufungsjahr an der KG (FN Nr.) als Kommanditist beteiligt. Der Bw hat am 31. August 2006 eine Einkommen-steuererklärung für 2005 eingereicht, in der er neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung aus der Beteiligung an der KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 39.983,18 € erklärt und für einen Betrag von 13.300,00 € die Besteuerung gem. § 11a EStG 1988 für nicht entnommene Gewinne mit dem Hälftesteuersatz beantragt hat. Das Finanzamt hat zunächst mit Bescheid vom 20. September 2006 eine erklärungsgemäße Veranlagung des Bw zur Einkommensteuer 2005 durchgeführt.

Auf Grund einer im Unternehmen der KG durchgeföhrten Betriebsprüfung hat das Finanzamt am 4. April 2008 das Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2005 von Amts wegen wiederaufgenommen und hat mit selbem Datum einen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 2005 erlassen, mit dem der Anteil der Bw an den Einkünften abweichend vom Erstbescheid mit 41.738,85 € 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 41.738,85 € der Besteuerung unterzogen wurden. In der Begründung wurde ausgeführt, die Änderung sei aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes zu St.Nr. xxxx (= St.Nr. der KG) vom 4.4.2008 erfolgt.

In der fristgerechten Berufung vom 28. April 2008 gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 beantragte der Bw sodann, die Halbsatzbegünstigung hinsichtlich eines Betrages von 40.390,00 € zu gewähren, und begründete dies 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 57.700,00 € werde der Halbsatzbegünstigung zugeführt. Sein 70 %-Anteil daran sei 40.390,00 €. Als Beiblatt zur Berufung werde die „Gewinnaufteilung 2005“ angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juni 2008 hat das Finanzamt der Berufung teilweise Folge gegeben, hat in dieser Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 41.682,99 € erfasst und nunmehr einen Betrag von 38.705,65 € dem Hälfsteuersatz unterzogen. In der Begründung wurde ausgeführt, der Bw habe Einkünfte aus Gewerbebetrieb, über die ein Feststellungsbescheid vom 27.5.2008 betreffend St.Nr. xxxx - Firma KG - vorliege. Die jeweiligen Gewerbeeinkünfte sowie die Höhe der nicht entnommenen Gewinne (§ 11a EStG 1988) seien mit dem im Feststellungsverfahren ermittelten Betrag angesetzt worden.

Mit Bescheid vom 25. Februar 2011 hat das Finanzamt den Vorlageantrag des Bw gegen den Feststellungsbescheid 2005 vom 20. Juni 2008 gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO (als unzulässig) zurückgewiesen. Der als Berufungsvorentscheidung intendierten Erledigungen betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für (u.a.) das Jahr 2005 komme wegen der fehlenden Bezeichnung jener Person(en), über deren Berufung(en) entschieden worden sei, keine Bescheidqualität zu.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2011 hat das Finanzamt sodann über die Berufungen der A und des Bw als Beteiligte der KG u.a. gegen den Feststellungsbescheid

2005 entschieden und in diesem - anders als im bekämpften Feststellungsbescheid - auch die bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen (Bw) im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigenden nicht entnommenen Gewinne (§ 11 a EStG 1988) und zwar mit „null“ festgestellt.

Am 22. November 2011 hat das FA sodann eine gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2005 erlassen, in der nunmehr keine begünstigte Besteuerung (zum Hälftesteuersatz) eines Teiles des Einkommens mehr vorgenommen wurde. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Berufungsvorentscheidung vom 15.11.2011 zu St.Nr.xxxx, KG, und die dortige Begründung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob und in welchem Umfang der Bw im Berufungsjahr für zu versteuerndes 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, BAO⁴, § 274 Tz 1). § 274 setzt die Erlassung des an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Bescheides vor Erledigung der Berufung voraus (Ritz, BAO⁴, § 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 angefochten werden. Bringt ein Steuerpflichtiger auch gegen den nachträglich geänderten Bescheid eine Berufung ein, so gilt sie nach der Judikatur nur mehr als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen (gem. § 274 BAO als auch gegen den neuen Bescheid gerichtet geltenden) Berufung (vgl. Ritz, BAO⁴, § 274 Tz 12).

Fallbezogen ist davon auszugehen, dass durch Einbringung des Vorlageantrages vom 20. Juni 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 18. Juni 2008 die Berufung gegen den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 vom 9. April 2009 wiederum unerledigt war. Eine Berufungsvorentscheidung bleibt bis zur abschließenden

Berufungserledigung im Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO⁴, § 276 Tz 24). Die am 22. November 2009 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 (1) BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 2005 tritt, bis zur endgültigen Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat 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, BAO⁴, § 252 Tz 3). Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO sind Grundlagenbescheide für Einkommensteuerbescheide (vgl. Ritz, BAO⁴, § 252 Tz 9).

Da das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2011 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2005, sohin im Grundlagenbescheid, den begünstigt besteuerbaren, nicht entnommenen Gewinn der Bw mit „null“ festgestellt hat, kann dem Begehrten des Bw, im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2005 einen Betrag von 40.390,00 € dem Hälftesteuersatz (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) zu unterziehen, nicht Folge gegeben werden. Die Berufung war unter den gegebenen Umständen als unbegründet abzuweisen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 252 Tz 3 mwN).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 1. Dezember 2011