

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., B., F., vertreten durch A., vom 20. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes C. vom 16. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (PVA Wien, Firma L.), Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Beteiligter an der Firma L. u. Co KEG (St.Nr. 123) in Höhe von minus 27.591,00 S und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (St.Nr. 456) in Höhe von 0,00 S.

Das Finanzamt erließ am 15. September 1998 einen gemäß § 293b BAO **berichtigten Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2003 (zu Erstbescheid vom 3. September 1998) und setzte in diesem die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit minus 27.591,00 S und aus Vermietung und Verpachtung mit 0,00 S fest. Auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden erklärungsgemäß ausgewiesen.

Mit Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 5. Mai 1999 wurde das für die Einkommensteuerveranlagung des Bw. zuständige Referat beim Finanzamt verständigt, dass auf den Bw. als Beteiligten an der Hausgemeinschaft D. Ing. Hans und Mitbesitzer (St. Nr. 456) für das Kalenderjahr 1997 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 5.558,00 S entfalle.

Am 11. Mai 1999 hat das für den Bw. zuständige Referat für den Bw. einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO **geänderten Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2002 erlassen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund der Mitteilung mit 5.558,00 S (statt bisher 0,00 S) angesetzt.

Die dagegen eingebrachte Berufung vom 28. Mai 1999 und das dadurch in Gang gesetzte Rechtsmittelverfahren wurde mit Zurücknahme der Berufung vom 15. November 2004 und einem Gegenstandsloserklärungsbescheid vom 18. November 2004 beendet.

Weiters wurde dem für die Einkommensteuerveranlagung des Bw. zuständigen Referat des Finanzamtes am 29. Juni 2000 mitgeteilt, dass auf den Bw. als Beteiligten der Firma L. u. Co KEG (St.Nr. 123) für das Kalenderjahr 1997 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 23.354,00 S entfallen, worauf der nunmehr streitgegenständige - gemäß § 295 Abs. 1 BAO **geänderte - Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 1997 vom 16. Dezember 2004 erlassen wurde, in dem negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 23.354,00 S (statt bisher minus 27.591,00 S Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit) festgesetzt wurden.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2004 erhob der Bw. dagegen **Berufung** und führte aus, "dass er aus Vermietung und Verpachtung bei der oben angeführten Firma kein Einkommen habe."

Das Finanzamt erließ am 23. Dezember 2004 eine abweisende **Berufungsvorentscheidung** und verwies in seiner Begründung auf § 252 Abs. 1 BAO, wonach der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass Entscheidungen, welche im zugrundeliegenden Feststellungsbescheid getroffen wurden, unzutreffend seien. Da sich die angefochtenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von 5.558,00 S von dem durch das Finanzamt Baden unter der St.Nr. 456 erlassenen Feststellungsbescheid ableiten, könne dem Berufungsbegehren nicht stattgegeben werden.

In einem Antrag auf Fristverlängerung, eingebracht am 18. Jänner 2005, führte der Bw. aus, dass er keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung vom Hause b. f. gehabt habe, sondern im Gegenteil dafür Ausgaben bzw. Rückzahlungen geleistet habe, wofür er noch die nötigen Belege suchen müsse. Mit Bescheid vom 25. Jänner 2005 wurde die Frist zur Abgabe eines Antrages auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bis zum 28. Februar 2005 verlängert.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2005, eingebracht am 20. Jänner 2005 und als Berufung bezeichnet, legte der Bw. "freiwillig eine Steuererklärung" sowie diverse Belegkopien bei und ergänzte Folgendes:

- "1. Bisher vergessene Positionen (4 Beilagen): Ausgaben
2. Einkünfte L. ATS 12945, -STREICHEN, da nicht erhalten! Von mir nur Zuschüsse f. diese Firma (2 Beilagen)
3. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung 1997 sind immer den Geschäftsmieter rückgezahlt worden, Fehlbeträge (Bellageblatt K. HV) aber NICHT vom Geschäftsmieter ersetzt worden (Wegen Geldmangel) daher in diesen Jahr: Ausgleich Rückzahlung/Forderung = 0! Einnahmen aus V&V 1997 bitte auf 0 stellen (2 Beilagen).
4. Den zugrundeliegenden Feststellungsbescheid habe ich weder erhalten noch lesen können, daher ist mir auch eine Beurteilung nicht möglich gewesen."

Mit Schreiben vom 22. Februar 2005 stellte der Steuerberater – ohne nähere Ausführungen – einen **Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** gegen die Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 2004, in dem er sonst keine weiteren Ausführungen machte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der Bw. im Rahmen eines Rechtsmittels in seinem Einkommensteuerveranlagungsverfahren für das Jahr 1997 Einwendungen betreffend der Höhe seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Beteiligter der Hausgemeinschaft Ing. D. Hans und Mitbesitzer erheben kann, welche im Zuge einer einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt wurden. Weiters wird der Zufluss der nichtselbständigen Einkünfte in Höhe von 12.945,00 ("Einkünfte L. ATS 12.945, - STREICHEN") bestritten.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Zweck der einheitlichen und gesonderten 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.

Voraussetzung für auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide ist die Beteiligung mehrerer Personen u.a. an Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder aus Gewerbebetrieb. Gemäß § 188 BAO erlassene Bescheide sind Grundlagenbescheide z.B. für die Einkommensteuer der Beteiligten.

Enthält ein Feststellungsbescheid Feststellungen, die für andere Angabenbescheide von Bedeutung sind, werden diese Feststellungen diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist (§ 192 BAO). Folglich besteht eine Bindung im Einkommensteuerverfahren an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (Ritz, BAO-Kommentar, § 192, Tz. 3).

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er nach § 295 Abs. 1 BAO 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.

Der Bw. war nach seinen Angaben in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 u.a. bei der Hausgemeinschaft Ing. D. Hans und Mitbes. (St.Nr. 456) beteiligt. Er gab zunächst Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 0,00 S an der Hausgemeinschaft Ing. D. Hans und Mitbes. bekannt, was auch im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 15. September 1998 übernommen wurde. Als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gab er in seiner Einkommensteuererklärung als bezugsauszahlende Stelle sowohl die PVA Wien und als auch die Firma L. mit Adresse in b., f. an, was ebenfalls im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 übernommen wurde. Es wurden dabei 789 S an steuerpflichtigen Bezügen von der PVA Wien und 12.945,00 S von der L. angesetzt.

Aufgrund des am 5. Mai 1999 erlassenen Bescheides betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der Hausgemeinschaft D. Hans und Mitbes. und des auf den Bw. entfallenden Anteiles von 5.558,00 S wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 gemäß § 295 Abs. 1 BAO am 11. Mai 1999 geändert und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 5.558,00 S angesetzt. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit blieben unverändert. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde zurückgezogen und das Berufungsverfahren endete mit einem in zweiter Instanz ergangenen Gegenstandsloserklärungsbescheid vom 18. November 2004.

Weiters wurde aufgrund des am 29. Juni 2000 erlassenen Bescheides betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb hinsichtlich der Firma L. & Co KEG im Jahr 1997 und des auf den Bw. entfallenden Anteiles von (minus) 23.354,00 S der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 gemäß § 295 Abs. 1 BAO am 16. Dezember 2004 geändert und die Höhe der gewerblichen Verluste des Bw. mit 23.354,00 S (statt bisher Verluste in Höhe von 27.591,00 S) festgestellt. Die nunmehr vorliegende Berufung richtet sich wieder gegen die Höhe der Einkünfte aus der Beteiligung an der Hausgemeinschaft. Neu ist nunmehr, dass auch der Zufluss der nichtselbständigen Einkünfte in Höhe von 12.945,00 S bestritten wird.

Aus den §§ 185ff BAO ergibt sich ein System von Grundlagenbescheiden und hiervon abgeleiteten Bescheiden. Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Im vorliegenden Fall ist der am 29. Juni 2000 erlassene Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1997 ergangen. Er bildete den Grundlagenbescheid für den am 16. Dezember 2004 hiervon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 betreffend den Bw. im Sinne des § 192 BAO, welcher gemäß § 295 Abs. 1 BAO nach Erlassung dieses Grundlagenbescheides von Amts wegen durch einen neuen geänderten Bescheid zu ersetzen war.

Diesem geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 16. Dezember 2004 liegen Entscheidungen, nämlich die den Bw. betreffende anteilige Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugrunde, welche im Feststellungsbescheid vom 29. Juni 2000 getroffen worden sind. Nach § 252 Abs. 1 BAO kann aber der abgeleitete Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, sind im vollem Umfang anfechtbar (§ 251 erster Satz BAO); sie sind daher auch in Belangen voll anfechtbar, in denen keine Änderung eingetreten ist und sogar in solchen Punkten, über die in einem Rechtsmittel gegen den früheren Bescheid schon abgesprochen wurde. Eine Rechtsmittelbefugnis ist daher im vorliegenden Fall grundsätzlich gegeben, obwohl bereits einmal im Berufungsverfahren gegen den ersten Änderungsbescheides vom 11. Mai 1999 versucht wurde, Werbungskosten, die im Feststellungsverfahren geltend zu machen wären, im Einkommensteuerverfahren abzusetzen.

Der Bw. hat jedoch in seinem nunmehr streitgegenständlichen Vorlageantrag gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung ("auf Null zu stellen") bekämpft und den Zufluss der nichtselbständigen Einkünfte in Höhe von 12.945,00 S bestritten.

Einerseits schränkt § 252 Abs. 1 BAO das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide insoweit ein, dass 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 (VwGH vom 23.3.2000, 2000/15/0001; Ritz, BAO-Kommentar, § 252 Tz.3). Eine solche Abweisung setzt nur voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist, wovon im vorliegenden Fall auszugehen ist, da der Feststellungsbescheid an die Personenvereinigung (-gemeinschaft) ergangen ist. Er wirkt nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Die Wirkung erstreckt sich auf alle Personen, die im Spruch des Feststellungsbescheides als an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt bezeichnet werden. Am 5. Mai 1999 erging ein Feststellungsbescheid an die Hausgemeinschaft D. Ing. Hans und Mitbesitzer, mit denen die Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft in B. , f. , einheitlich und gesondert (auch für den Bw.) festgestellt wurden. Dieser Feststellungsbescheid wurde Herrn Gerhard K. als der gemäß § 81 Abs. 2 BAO vertretungsbefugten Person zugestellt.

Ing. Hans D. wurde bereits mit Bescheid vom 12. Juni 1991 als gemeinsamer Bevollmächtigter vom Finanzamt zum Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellt. Die übrigen Miteigentümer (Leopoldine D. und Bw.) wurden von der Vertreterbestellung verständigt. Ing. Hans D. hat Herrn Gerhard K. mit der Verwaltung des im Miteigentum befindlichen Hauses in B. , f. , beauftragt.

Die gesetzlich gebotene Verständigung ist Voraussetzung dafür, dass dem Bestellten gemäß § 81 Abs. 7 und § 101 Abs. 3 BAO wirksam zugestellt werden kann (Ritz, BAO, § 81 Tz. 3, 3. Auflage).

Da eine Verständigung im Juni 1991 erfolgt ist, ist der Feststellungsbescheid vom 5. Mai 1999 jedenfalls durch Zustellung an den Bevollmächtigten wirksam geworden. Es ist jedenfalls nicht erforderlich, dass der Bw. diesen Bescheid erhalten oder gelesen hat.

Auch nach Beendigung der Miteigentumsgemeinschaft gilt die vertretungsbefugte Person nach § 81 Abs. 7 BAO auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Miteigentümer.

Da der Feststellungsbescheid wirksam zugestellt worden ist, muss der Bw. diesen Bescheid gegen sich gelten lassen.

Andererseits ist der Behauptung, die Einkünfte der L. in Höhe von 12.945,00 S (nichtselbständige Einkünfte) nicht erhalten zu haben, sondern vielmehr nur Zuschüsse gegeben zu haben, was durch Vorlage eines Kassaeingangsbeleges der Firma L. über 100.000,00 S ("von Bw. als Kurzdarlehen") bewiesen werden sollte, entgegenzuhalten, dass der Bw. selbst in seiner Einkommensteuererklärung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (als Prokurist) von der Firma L. angeführt hat. Die Tatsache des Zuflusses von diesen Einkünften ist auch in allen bisherigen Bescheiden und im bereits abgehandelten Rechtsmittelverfahren unangefochten geblieben. Vielmehr wird vom Bw. das Vorliegen einer Gegenforderung behauptet, deren ausschließliche berufliche Veranlassung nicht glaubhaft gemacht werden konnte. Nachdem der Bw. diese Einkünfte in seiner Einkommensteuererklärung selbst eingetragen hat und in weiterer Folge auch im bereits abgeschlossenen Rechtsmittelverfahren (im November 2004) nicht urgierte, ist die Behauptung vom nunmehrigen Nichtzufließen von diesen Einkünften nicht nachvollziehbar und unglaublich.

Auch die in der "freiwilligen" Steuererklärung geltend gemachten Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit einem "Einspruch 1996" konnten als Sonderausgaben nicht anerkannt werden, da Sonderausgaben in dem Kalenderjahr abzuziehen sind, in dem sie gezahlt worden sind. Eine Berufung gegen die Veranlagungsbescheide für das Jahr 1996 wurde im April 1998 eingebracht, eine Bezahlung der damit im Zusammenhang stehenden Beratungskosten konnte daher nicht im Jahr 1997 erfolgt sein.

Da die Einwendungen gegen den im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen im Einkommensteuerveranlagungsverfahren insgesamt unbeachtlich sind, war die Berufung des Bw. gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 abzuweisen.

Wien, am 20. April 2006