

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des J.N., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer bezog in den Streitjahren neben nichtselbständigen Pensionseinkünften, Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie gewerblichen Einkünften aus dem Betrieb eines Appartementhauses aus einer Beteiligung an der A GesmbH & Co KG resultierende Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Den Ergebnissen einer die GesmbH & Co KG betreffenden Betriebsprüfung Rechnung tragend, wurden mit Bescheiden vom 6. Mai 2004 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften betreffend die Jahre 1998 bis 2000 auf den Berufungsführer entfallende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 24.549,39 € (1998), 31.353,60 € (1999) und 57.242,28 € (2000) festgestellt.

Den an den Berufungsführer ergangenen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1998 bis 2000 vom 12. Mai 2004 wurden die in den genannten Feststellungsbescheiden ausgewiesenen anteiligen Einkünfte zu Grunde gelegt.

In den dagegen jeweils mit gesonderten Schriftsätze erhobenen Berufungen brachte der Berufungsführer vor, die Höhe der Einkünfte der Gesellschaft sei mit Berufung bekämpft worden,

seine Einkünfte seien daher entsprechend richtig zu stellen. Hinsichtlich des Jahres 2000 wurde weiters darauf verwiesen, dass in der Einkommensteuererklärung der Hälftesteuersatz geltend gemacht worden sei, da er die Beteiligung aus Altersgründen aufgeben habe müssen.

Nach Ergehen abweisender Berufungsvorentscheidungen, zu deren Begründung ausgeführt wurde, von Feststellungsbescheiden abgeleitete Bescheide könnten nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien, beantragte der Berufungsführer mit am 15. Juni 2004 beim Finanzamt eingereichten Schriftsätze unter Wiederholung der Berufungsbegründung die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Am 9. September 2005 erließ das Finanzamt betreffend die Jahre 1998 und 1999, nachdem den Berufungen gegen die Feststellungsbescheide mit Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben worden war und die auf den Berufungsführer entfallenden Einkünfte mit 7.730,72 € (1998) bzw. 6.680,89 € (1999) festgestellt worden waren, wiederum gemäß § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide. Dagegen wurde mit Schriftsätzen vom 30. September 2005 neuerlich Einspruch erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 188 BAO werden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. 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. Gegebenenfalls ist in einem solchen Bescheid weiters auch darüber abzusprechen, wie innerhalb einer Einkunftsart Einkünfte zu qualifizieren sind (zB als außerordentliche Einkünfte) oder ob die Voraussetzungen für von der Art der Einkünfte abhängige Begünstigungen gegeben sind. Soweit daher mit bestimmten zu Gewinnen führenden Vorgängen im Bereich der Gesellschaft in der Sphäre eines Gesellschafters einkommensteuerrechtliche Tarifbegünstigungen (insbesondere gemäß § 37 EStG) verbunden sind, ist dies spruchmäßig festzustellen (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Seite 1997 und 2001; Ritz, BAO³, Kommentar, § 188 Tz. 9ff sowie VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154; VwGH 28.2.1995, 95/14/0021; VwGH 15.12.1994, 92/15/0030).

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 Grund-

lagenbescheid, gegenständlich dem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, getroffenen Feststellungen (vgl. Ritz, a.a.O., § 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. 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, a.a.O., § 252 Tz 3, sowie unter vielen VwGH 23.3.2000, 2000/15/0001 und VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069).

Gegenständlich wurden den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden die festgestellten anteiligen Einkünfte zu Grunde gelegt; begünstigt zu besteuern Einkünfte sind im Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 2000 nicht ausgewiesen und wurden im Übrigen auch in der Erklärung über die gemeinschaftlichen Einkünfte nicht geltend gemacht. Folglich konnten aber die Einkommensteuerbescheide mit den ausschließlich gegen die Höhe der Beteiligungseinkünfte bzw. die Nichtberücksichtigung des Hälftesteuersatzes im Zusammenhang mit der Beendigung der Beteiligung im Jahr 2000 gerichteten Berufungen nach dem unzweifelhaften Inhalt der Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO nicht mit Aussicht auf Erfolg bekämpft werden. Allfällige diesbezügliche Einwendungen wären vielmehr im (noch) offenen Berufungsverfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der A GesmbH & Co KG einzubringen.

Soweit der Berufungsführer gegen die gemäß § 295 BAO nachträglich geänderten Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 vom 9. September 2005 neuerlich (mit unveränderter Begründung) Berufung erhoben hat, war darüber nicht gesondert abzusprechen. Gemäß § 274 BAO gilt eine gegen einen Bescheid eingebrachte Berufung, über die im Zeitpunkt der Erlassung eines an dessen Stelle tretenden abgeänderten Bescheides noch nicht entschieden war, als auch gegen den später ergangenen Bescheid gerichtet. Wird in einem solchen Fall gegen beide Bescheide Berufung erhoben, kann die "Berufung" gegen den später ergangenen gemäß § 295 BAO abgeänderten Bescheid nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weil gemäß § 274 Abs 1 BAO gegen diesen Bescheid schon eine Berufung als erhoben gilt, nur mehr als ergänzender Schriftsatz zur (ursprünglichen) Berufung angesehen werden (vgl. VwGH 27.3.1996, 95/13/0264 unter Hinweis auf VwGH 15.12.1992, 92/14/0121).

Ergänzend wird hinsichtlich der mit Bescheid vom 12. Mai 2004 auf Grund der aus dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 resultierenden Nachforderung in Höhe von 26.825,72 € gemäß § 205 BAO festgesetzten Anspruchszinsen in Höhe von 2.499,44 € bemerkt, dass jede sich aus einer Abgabenfestsetzung ergebende Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen (neuen) Anspruchszinsenbescheid auslöst, wobei der Zinsenbescheid an die Höhe der im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesenen Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden ist. Falls daher der die Nachforderungszinsen bedingende Einkommensteuerbescheid 2000 nachträglich gemäß § 295 BAO zu Gunsten des Berufungsführerin abgeändert werden sollte, egalisiert ein als Folge des Wegfalles der rechtswidrigen Nachforderung zu erlassender Gutschriftzinsenbescheid die Belastung mit Nachforderungszinsen.

Feldkirch, am 31. Jänner 2007