



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 5. Juli 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 25. Juni 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 sowie betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2012 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 beträgt 2.316,00 €.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2012 und Folgejahre wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2012 und Folgejahre wird abgeändert. Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2012 und Folgejahre betragen 2.408,00 €.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) hielt in den Berufungsjahren 2011 und 2012 eine Kommanditbeteiligung an der KG. In der für das Jahr 2011 eingereichten Einkommensteuererklärung erklärte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Beteiligung an der vorgenannten Personengesellschaft in Höhe von 10.399,13 €.

Aus der Finanzamtsdatenbank geht folgendes hervor: Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 12. April 2012 wurden die im Kalenderjahr 2011 von der KG erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die auf den Bw. entfallenden anteiligen Einkünfte (17.405,57 €) festgestellt. Der Bescheid enthält den Hinweis darauf, dass mit dessen Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten - so auch an den Bw. - als gemäß § 101 Abs. 3 und 4 BAO vollzogen gilt. Aus dem Finanzamtsakt ergibt sich kein Hinweis darauf, dass der Feststellungsbescheid nicht wirksam zugestellt oder ein Rechtsmittel dagegen erhoben worden ist.

Zufolge der Mitteilung vom 12. April 2012 über die gesonderte Feststellung der Anteile des Bw. an den gemeinschaftlichen Einkünften der Personengesellschaft für das Kalenderjahr 2011 gemäß § 188 BAO entfielen auf den Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von 17.405,57 €.

Mit Bescheid vom 25. Juni 2012 erfolgte die Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 und die Festsetzung der Steuer im Betrag von 5.712,00 €. Im Rahmen dessen wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 26.392,82 € angesetzt. Das Finanzamt setzte mit weiterem Bescheid vom 25. Juni 2012 außerdem die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2012 und Folgejahre mit 5.940,00 € fest. In der Begründung führte es aus, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Abgabenschuld aus dem Veranlagungsjahr 2011 in Höhe von 5.712,00 € gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 4,00 % erhöht worden sei.

In den gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2011 und betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für 2012 und Folgejahre erhobenen Berufungen vom 5. Juli 2012 machte der Bw. zusammenfassend geltend, das Finanzamt habe die Zuweisung aus der Kommanditgesellschaft in Höhe von 17.405,57 € doppelt berechnet. Außerdem habe er in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 10.399,13 € angegeben, dies sei der Betrag, der nach Abzug der Ausgaben als Gewinn geblieben sei. Im Einkommensteuerbescheid sei der Betrag von 10.399,13 € (abzügl. 13 % Freibetrag) zur Zuweisung aus der KG von 17.405,57 € addiert worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. September 2012 wurde der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 5. Juli 2012 insofern geändert, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 17.405,57 € zum Ansatz gelangten und die Einkommensteuer 2011 in Höhe von 2.316,00 € festgesetzt wurde. Begründend wurde ausgeführt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien auf Grund der Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2011 betreffend KG in Höhe von 17.405,57 € zum Ansatz gebracht worden. Sämtliche Betriebsausgaben im Zusammenhang mit diesen Einkünften seien bei dem betreffenden Feststellungsverfahren geltend zu machen. Es werde aber darauf hingewiesen, dass gemäß § 295 Abs. 1 BAO im Fall der nachträglichen Änderung des Feststellungsbescheides der Einkommensteuerbescheid von Amts wegen durch einen neuen Bescheid ersetzt werde.

Auf Basis der so geänderten Einkommensteuerfestsetzung 2011 erfolgte außerdem die Festsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2012 und Folgejahre mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2012 im Betrag von 2.408,00 € (um 4 % erhöhte Abgabenschuld aus 2011 von 2.316,00 €).

In den nach erfolgter Mängelbehebung als richtig eingebracht geltenden Vorlageanträgen vom 23. Oktober 2012 richtete der Bw. seine Einwendungen erneut gegen die betragsmäßige Festsetzung der Einkommensteuer für 2011 und die festgesetzten Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2012 und Folgejahre und brachte vor, im Einkommensteuerbescheid 2011 sei die Zuweisung aus der KG in Höhe von 17.405,57 €, nicht aber die Ausgabe in Höhe von 7.006,44 € berücksichtigt worden.

Das Finanzamt legte die gegenständlichen Berufungen gemäß § 276 Abs. 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte aus, mit Einkommensteuererklärung 2011 seien zwar Betriebsausgaben und der Grundfreibetrag geltend gemacht, allerdings lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft erzielt worden. Da etwaige Sonderbetriebsausgaben und auch der Grundfreibetrag im Rahmen des Feststellungsverfahrens zu beantragen und nicht im abgeleiteten Bescheid zu erfassen seien, sei die Berufung abzuweisen gewesen. Es bliebe allerdings die Möglichkeit der Berufung gegen den Feststellungsbescheid.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkommensteuer 2011

Personengesellschaften unterliegen als solche nicht dem Einkommensteuergesetz. Der Gewinn bzw. Verlust daraus wird vielmehr den Gesellschaftern direkt zugerechnet. Eine solche

Zurechnungsregel befindet sich etwa in § 23 Z 2 EStG 1988 (im Folgenden werden alle Gesetzesstellen in der hier relevanten Fassung wiedergegeben).

Zufolge § 23 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Sind Personen als Gesellschafter an eine Kommanditgesellschaft beteiligt, so sind sie daher vom Gesetz her als Mitunternehmer anzusehen und erzielen aus ihrer Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die steuerliche Erfassung der von den Gesellschaftern erzielten Gewinnanteile an der Personenvereinigung erfolgt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Gesellschafter.

Verfahrensrechtlich werden die Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft zunächst gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Dabei ist in einem ersten Schritt der Gewinn der Personengesellschaft für alle in Betracht kommenden Mitunternehmer nach einheitlichen Grundsätzen und gesondert von der Einkommensteuerveranlagung der einzelnen Beteiligten zu ermitteln. Daneben müssen aber auch bereits Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der Beteiligten und gegebenenfalls unterschiedliche persönliche Verhältnisse der Gesellschafter aufgenommen werden. Die einzelnen Gesellschafter betreffende Wertkorrekturen werden in einer zweiten Stufe der Gewinnermittlung nach § 188 BAO berücksichtigt.

So ist im Bescheid gemäß § 188 BAO etwa über Reise- und Fahrtspesen und die aliquote Berücksichtigung des Grundfreibetrages abzusprechen. Auch der Grundfreibetrag, den ausschließlich natürliche Personen, die betriebliche Einkünfte als Einzel- oder Mitunternehmer erzielen, in Anspruch nehmen können, kann nur im Wege der Gewinnermittlung des Betriebes gewinnmindernd geltend gemacht werden. Die steuerlich relevanten Gewinnanteile der Gesellschafter umfassen somit nicht nur die Anteile am gemeinschaftlichen Gewinn, sondern allenfalls auch Aufwendungen, die nur den Gesellschafter betreffen oder den gewinnabhängigen Grundfreibetrag.

Gegenstand der Feststellung nach § 188 BAO ist aber nicht nur die Höhe des gemeinsam erzielten Gewinnes, sondern auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber unter Anführung der Höhe der auf die Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile im Bescheidspruch.

Zufolge § 191 Abs. 3 lit. c BAO wirken Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden, wenn diese Bescheide den Beteiligten wirksam zugestellt worden sind. Die in einem solchen Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, so auch die Höhe der Gewinnanteile, werden nach § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden der Teilhaber zu Grund gelegt.

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO stellt demnach die bindende Grundlage für die Veranlagung der einzelnen Gesellschafter zur Einkommensteuer dar. Die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen sind zwingend in den daraus abgeleiteten Einkommensteuerbescheid zu übernehmen (vgl. Stoll BAO-Kommentar, Band 2, Seite 1981 zu § 188). Wenn daher Aufwendungen oder Begünstigungen, die einen Gesellschafter betreffen, nicht im Feststellungsbescheid erfasst werden, so kommt auch eine Berücksichtigung im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid nicht in Frage.

Wendet sich ein Berufungswerber gegen eine Nichtberücksichtigung von Beträgen, die bereits im Feststellungsbescheid zu erfassen gewesen wären, so müsste er seine Einwendungen gegen den Feststellungsbescheid selbst richten und nicht erst im Rechtsmittel gegen die Einkommensteuer vorbringen. Die Einkommensteuerbescheide der Teilhaber können nämlich nach § 252 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. § 252 BAO schränkt damit das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen 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, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 4. überarbeitete Auflage, Seite 796, Rz. 3 zu § 252).

Im vorliegenden Berufungsfall wurde der auf den Bw. entfallende Gewinnanteil an der KG für 2011 mit dem laut Aktenlage wirksam zugestellten Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO vom 12. April 2012 mit einem Betrag von 17.405,57 € festgestellt. Die in diesem Bescheid festgestellten anteiligen Einkünfte des Bw. sind daher für die Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer bindend und auch im Einkommensteuerbescheid anzusetzen.

Die in der Berufung und im Vorlageantrag vorgebrachten Einwendungen betreffen allesamt Aufwendungen bzw. Begünstigungen, die nur im Wege der Gewinnverteilung im Verfahren betreffend den Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid und nicht gegen den davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid vorgebracht werden können.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 war daher als unbegründet abzuweisen.

Berechnung der Einkommensteuer 2011

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2011 wurden die Einkünfte durch Doppelerfassung und Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages mit einem Betrag von 26.392,82 € angesetzt. Dies wird im Zuge der Berufungsentscheidung insofern korrigiert, als nunmehr entsprechend der Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2011 vom 12. April 2012 die aus der Beteiligung an der KG erzielten Einkünfte im anteiligen Ausmaß von 17.405,57 € zum Ansatz gelangen und von der gewinnmindernden Berücksichtigung eines Grundfreibetrages Abstand genommen wird. Die Besteuerungsgrundlagen der Einkommensteuer 2011 entsprechen dem bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 26. September 2012 dargestellten Wert und werden im angeschlossenen Berechnungsblatt aufgeschlüsselt.

Einkommensteuervorauszahlungen für 2012

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 in der hier anzuwendenden Fassung hat ein Steuerpflichtiger auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Demnach ergibt sich die Höhe der auf volle Euro abzurundenden Vorauszahlungen an Einkommensteuer für ein Kalenderjahr aus der Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr nach Abzug bestimmter Beträge, erhöht um 4%, wenn die Vorauszahlung erstmals für das auf den Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, und erhöht um weitere 5% für jedes weitere Jahr.

Die vorgenannte Bestimmung bindet die Höhe der Vorauszahlungen an die Einkommensteuerschuld für das jeweils letztveranlagte Kalenderjahr. Zweck der Bestimmung betreffend die Einkommensteuervorauszahlungen ist, in pauschaler und möglichst einfacher Weise die auf das laufende Einkommen entfallende Einkommensteuer - primär durch Aufwertung der Steuerschuld des letztveranlagten Jahres – zu ermitteln (siehe VwGH 29.7.1997, 95/14/0117).

Der Bw. beantragte in seiner Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2012 nicht etwa die Herabsetzung der Vorauszahlungen auf Basis einer konkreten und detaillierten Einschätzung seines voraussichtlichen Einkommens für 2012, sondern verweist begründend auf die gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 eingebrachte Berufung, die sich inhaltlich ausschließlich gegen die im Feststellungsbescheid vom 12. April 2012 festgestellte Höhe der Einkünfte richtet. Mit diesen Einwendungen vermag der Bw. jedoch auch den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für 2012 und Folgejahre nicht

erfolgreich zu bekämpfen. Die vom Gesetz angeordnete Bindung des Vorauszahlungsbescheides an die Abgabenschuld des zuletzt veranlagten Jahres schließt nämlich aus, bei der Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen von einer anderen als der Einkommensteuerschuld des zuletzt veranlagten Kalenderjahres 2011 auszugehen, sofern kein begründetes Herabsetzungsbegehren vorliegt.

Der Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2012 und Folgejahre war daher nicht Folge zu geben.

Ermittlung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2012 und Folgejahre

Die im Rahmen der Berufungsentscheidung festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 2011 beträgt 2.316,00 €. Aufgrund der gesetzlich vorgeschriebenen Erhöhung um 4 % erfolgt die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2012 und Folgejahre mit dem bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2012 ermittelten Betrag von 2.408,00 €.

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. April 2013