

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs-und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41-43, 4020 Linz , gegen den Bescheid des FA Linz vom 24.02.2012, betreffend Abweisung des Antrags gem. § 295 BAO zu Einkommensteuerbescheid 1997 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 7.12.2001 erging eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1997 vom 11.12.1998: Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des nunmehrigen Beschwerdeführers (= Bf) betrugen demnach -91,00 ATS (laut Bescheid vom 11.12.1998 + 7.848,00 ATS).

Mit Berufung vom 12.12.2001 wurde beantragt, bei den Einkünften aus Kapitalvermögen den Verlust aus der Beteiligung X (i.d.F. X) in Höhe von -34.912,50 ATS zu berücksichtigen. Nach Zurückziehung dieser Berufung erging mit 21.7.2006 ein Bescheid zur Gegenstandsloserklärung der Berufung.

Mit Schreiben vom 16.9.2010 wurde die berichtigte Festsetzung der Einkommensteuer 1997 beantragt. Im Wesentlichen wurde dazu ausgeführt:

Der VwGH habe der Beschwerde der Y (i.d.F. Y) betreffend Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes 1997 stattgegeben. Da der nunmehrige Bf daran mit einer Einlage von 50.000,00 ATS beteiligt war, habe das für ihn Auswirkungen: Es ergebe sich für ihn ein Ergebnis von 19.461,00 ATS, in dem ein Sanierungsgewinn von 17.894,00 ATS enthalten sei, sodass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1.567,00 ATS betragen. (Beteiligungen Z , i.d.F. Z -1.132,00 ATS; K , i.d.F. K -18.426,00 ATS, davon nicht ausgleichsfähig 137,00 ATS, also -18.289,00 ATS; daher insgesamt -19.421,00 ATS, nach Ausgleich mit

steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb von 1.567,00 ATS verbleiben demnach negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -17.854,00 ATS). – Die Bescheidberichtigung in der von ihm dargestellten Art sei bei verfassungskonformer Auslegung geboten, da nur so eine Diskriminierung gegenüber Mitgesellschaftern vermieden werden könne, die über genügend hohe gewerbliche Einkünfte verfügen, in denen der steuerfreie Sanierungsgewinn gedeckt ist.

Anlässlich der vorzunehmenden Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 1997 gemäß § 295 BAO ersuche er um Reduzierung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit von #7.497,00 ATS auf -7.550,00 ATS: Er habe die Geltendmachung von Portokosten in Höhe von 53,00 ATS vergessen.

Zu diesem Antrag erging seitens des zuständigen Finanzamtes ein Schreiben vom 12.1.2012 mit folgendem wesentlichen Inhalt:

‘Laut amtlich aufliegenden Informationen (Einkommensteuerbescheid 1997 vom 7.12.2001) wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 91,00 ATS veranlagt (bestehend aus Beteiligung K, Z und Y). Gemäß Ihrer Aufgliederung im Antrag auf Berichtigung ergeben sich folgende Ergebnisanteile:

	ATS
Beteiligung Y:	19.461,00
Beteiligung Z:	-1.132,00
Beteiligung K:	-18.426,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	-97,00
davon nicht ausgleichsf.	137,00
Verlust:	

Die Differenz aus 97,00 ATS und 91,00 ATS ergibt sich gemäß der vorliegenden Aktenlage aus (geringfügigen) Rundungsdifferenzen.

Folgende Verfahrensschritte sind für das Verfahren Einkommensteuer 1997 aktenkundig:

11.12.1998 Erstbescheid

7.12.2001 Änderung Einkommensteuer § 295 BAO

12.12.2001 Anmerkung Berufung gegen Einkommensteuer 1997

21.7.2006 Zurücknahme der Berufung und Gegenstandsloserklärung

Die Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 7.12.2001 ist aufgrund der Beteiligung an Y(& atypisch still) erfolgt.

Weitere Bescheide wurden für das Jahr 1997 nicht erlassen. Insbesondere wurde im Jahr 2006 kein Einkommensteuerbescheid nach § 295 Abs. 1 BAO für das Jahr 1997 basierend auf dem Feststellungsbescheid Y & atypisch still vom 1.8.2006 erlassen.

Aus diesem Grunde kann davon ausgegangen werden, dass hinsichtlich des Jahres 1997 bereits Verjährung eingetreten ist, sodass eine Bescheidänderung des Einkommensteuerbescheides 1997 nicht mehr möglich ist.

Ergänzend wird angemerkt, dass sich im Rechtsmittelverfahren des Feststellungsverfahrens keine betragsmäßigen Änderungen der Einkünfte aus der Beteiligung Y ergeben haben, sondern ausschließlich über die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes entschieden wurde.

Auch die Neuregelung des § 209a Abs. 4 BAO idgF ist im konkreten Falle nicht anwendbar. § 209a Abs. 4 BAO besagt, dass Abgabenerklärungen als Anträge im Sinne des Abs. 2 gelten, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabensatzung zu einer Gutschrift führen würde (AbgÄG 2011, BGBl. 2011/76 ab 1.9.2011).

Im vorliegenden Fall ist aber das Kriterium der Gutschrift – wie nachfolgend noch ausgeführt – nicht erfüllt.

Aus der richtungsweisenden VwGH-Entscheidung E 21.3.1995, 95/14/0011 ist ersichtlich, dass Einkünfte, die mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern sind, in der Einkommensteuerbemessungsgrundlage nur mehr insoweit enthalten sind, als sie nicht mit anderen Verlusten derselben Einkunftsart (= horizontal) oder mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten (vertikal) ausgeglichen worden sind.

Auch in der vormaligen Rz 7250 EStR (nunmehr im Zuge des Wartungserlasses 2011 unter 7269a letzter Satz geregelt) wurde ausgeführt, dass Sanierungsgewinne gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 mit Verlusten aus der gleichen oder anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Diese Sichtweise steht in Konnex dazu, dass die Begünstigung des § 36 EStG als Tarifbegünstigung ausgestaltet worden ist, d.h. nur jene Teile eines aus einem Schulderrlass resultierenden Gewinnes, die in einem positiven Einkommen enthalten sind und damit überhaupt einer Besteuerung unterliegen, sind der Begünstigung zugänglich.

Selbiges wurde auch in der UFS-Entscheidung GZ. RV/0221-K/04 vom 27.4.2005 vertreten, wonach die durch den Wegfall von Schulden im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen entstandene gewinnerhöhende Betriebsvermögensvermehrung primär bei der normalen Gewinnermittlung berücksichtigt wird. Es erhöht sich daher der laufende Gewinn und dieser wird gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 zum Ausgleich mit Verlusten zuerst aus der gleichen oder nachfolgend aus anderen Einkunftsarten herangezogen. Verbleibt nach dem Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug von Sonderausgaben ein positives Einkommen, so ist der darin enthaltene Sanierungsgewinn gemäß § 36 EStG 1988 idgF 1997 vor Anwendung des Einkommensteuertarifes auszuscheiden.

Im gegenständlichen Falle liegen aber bereits negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (veranlagt mit - 91,00 ATS).

Aufgrund des zwingenden Verlustausgleiches gemäß § 2 Abs. 2 EStG ist der steuerfreie Sanierungsgewinn gänzlich mit anderen Verlusten ausgeglichen worden; es ergibt sich daher für die Höhe der Einkommensteuervorschreibung keine Änderung.

§ 209 Abs. 4 BAO setzt aber voraus, dass sich aus der nach § 295 Abs. 1 BAO vorzunehmenden Änderung (unter Berücksichtigung des Ansatzes aus der Beteiligung Y) eine Einkommensteuergutschrift ergibt. Andere Änderungen der Einkommensteuerbemessungsgrundlage für 1997 (zB beantragte Portokosten bei Einkünften aus selbständiger Arbeit) dürfen wegen Verjährungseintritt nicht mehr geändert werden. Da im konkreten Fall jedoch die positiven Einkünfte aus Y (inklusive Sanierungsgewinn) zwingend mit den negativen Einkünften aus Z und K ausgeglichen werden, ergibt sich keine Einkommensteuergutschrift (zwingender Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 2 EStG).‘

Mit Schreiben vom 18.1.2011 stellte der Bf außer Streit, dass die zitierte UFS-Entscheidung mittlerweile durch den VwGH bestätigt wurde (30.3.2011, 2008/13/0010) und der UFS in einer weiteren Entscheidung 3.6.2009, RV/2502-W/08 diese Auslegung beibehielt, wobei verfassungsrechtliche Erwägungen dabei nicht angestellt wurden. Dennoch halte er seinen Antrag vom 16.9.2010 aufrecht, da der VwGH mit Entscheidung vom 7.8.2001, 97/14/0109 die bisher vertretene Auffassung, auf ausländische positive Einkünfte entfalle keine österreichische Einkommensteuer, wenn sie wegen der im Zuge der Einkommensteuerermittlung vorzunehmenden Saldierung mit inländischen negativen Einkünften aus der selben Einkunftsquelle im Einkommen nicht enthalten seien, abgelehnt habe. – Das Erkenntnis habe sich zwar auf die Anrechnung japanischer Quellensteuer aufgrund des entsprechenden DBA bezogen, doch werde diese Auslegung auch EU-rechtlich als maßgeblich erachtet.

Verwiesen wurde auf den Beschluss des VfGH vom 26.2.2010, B 192/09 zur Begründung der Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens hinsichtlich § 18 Abs. 6 EStG.

Mit Bescheid vom 24.2.2012 wurde der Antrag vom Finanzamt abgewiesen.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung vom 1.3.2012 (i.d.F. Beschwerde) wurde im Wesentlichen das bisher Vorgebrachte wiederholt.

Der Bf verweist wieder auf "VwGH vom 7.8.2001", wonach auch "eine andere als die bisher für zwingend gehaltene Auslegung auch ohne Änderung des § 2 Abs. 2 EStG denkbar" sei und verweist wieder auf den Beschluss des VfGH vom 26.2.2010, B 192/09.

In weiteren Schreiben vom 14.3.2012 und 23.10.2012 wies der Bf darauf hin, dass der VwGH "mit Erkenntnis vom 24.6.2010 stattgebend entschied, weshalb mein Antrag auf Bescheidberichtigung vom 16.9.2010 jedenfalls vor Ablauf der Verjährungsfrist eingebracht wurde" sowie wurden Ausführungen zum kausalen Beruhen von Einkommensteuerbescheiden auf Feststellungsbescheiden gemacht.

Wie sich aus VfGH vom 2.10.2010, B 192/09 ergibt, hob der VfGH mit Erkenntnis vom 30.9.2010, G 35/10 die Gesetzesstellen in § 18 Abs. 6 EStG 1988, BGBl. 400, "– wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind" und den letzten Satz dieser Bestimmung, jeweils in Fassung BGBl. 201/1996, als verfassungswidrig auf: Die

Bestimmungen bewirkten, dass ein Verlustvortrag nur bei den betrieblichen Einkunftsarten zulässig war.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist, wenn ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, dieser 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 Abänderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Laut Ritz, BAO⁵, § 295 Tz 11 ist, wenn der abgeleitete Bescheid ein Abgabenbescheid ist, seine Änderung dem § 302 Abs. 1 BAO zufolge grundsätzlich nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Diese Bestimmung über die "absolute" Verjährungsfrist trat gemäß § 323 Abs. 16 erster Satz BAO mit 1.1.2005 in Kraft (BGBl. I 2004/57, SteuerreformG 2005). Sie ist weder verlänger- noch hemmbar. (Ritz, BAO⁵, § 209 Tz 36 mit angegebener Literatur).

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO steht, wenn eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt, der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

Gemäß § 209a Abs. 4 BAO gelten Abgabenerklärungen als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabefestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

Es ist zu klären, ob der Feststellungsbescheid Y 1997 vom 1.8.2006, von dem der Einkommensteuerbescheid 1997, zu dem der beschwerdegegenständliche Antrag erging, "abgeleitet" ist, in Berufung gezogen war:

Laut Mitteilung des Finanzamtes vom 12.1.2012 (Seite 33/97) an den Bf erfolgte die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1997 unter Beachtung der

Beteiligung an Y: "Ergänzend wird angemerkt, dass sich im Rechtsmittelverfahren des Feststellungsverfahrens keine betragsmäßigen Änderungen der Einkünfte aus der Beteiligung ergeben haben, sondern ausschließlich über die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns entschieden wurde". – Es war somit ein Rechtsmittelverfahren bei Y anhängig, das die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes betraf; der VwGH entschied am 24.6.2010 darüber und erkannte, dass die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes im Feststellungsverfahren zuerkannt werde. Aussagen über die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes in den konkreten Einkommensteuerverfahren der Beteiligten traf er nicht.

Eine betragsmäßige Änderung der Einkünfte aus der Beteiligung erfolgte somit nicht.

Es ist nun weiters zu klären, ob allein das abstrakte Vorliegen eines Rechtsmittelverfahrens im Feststellungsverfahren der Verjährung der Abgabensatzung entgegensteht, oder ob es Absicht des Gesetzgebers war, dies nur dann zuzulassen, wenn Abgabepflichtige sonst Abgabenvorteile nicht lukrieren könnten. – Dass diese Absicht des Gesetzgebers nach der oben angeführten zweiten Variante bestand, ist zum einen ersichtlich aus § 209a Abs. 4 BAO, wonach Abgabenerklärungen als Anträge im Sinn des Abs 2 gelten, wenn die nach Verjährungseintritt vorzunehmende Abgabensatzung zu einer Gutschrift führen würde, bzw. wird dies auch in Ritz, a.a.O., § 209a Tz 6 ausgeführt, wenn festgehalten wird, dass eine Abgabensatzung von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde (§ 209a Abs. 2) dann abhängt, wenn die Bescheidbeschwerde gegen einen Grundlagenbescheid (zB Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) gerichtet ist (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216) – wird sie vor Eintritt der Verjährung der abgeleiteten Abgabe eingebracht, steht der Umstand, dass sie erst nach Verjährungseintritt meritorisch erledigt wird, der Anpassung abgeleiteter Bescheide nicht entgegen: Daraus ist zu ersehen, dass bei nötiger Anpassung (wie o.a. Gutschrift) in der Abgabensatzung aufgrund des erledigten Rechtsmittelverfahrens zum Feststellungsverfahren eine meritorische Erledigung nach Verjährungseintritt möglich ist. Da im beschwerdegegenständlichen Fall jedoch betragsmäßige Änderungen der Einkünfte aus der Beteiligung im Rechtsmittelverfahren Y nicht erfolgten, ist eine Anwendung des § 209a BAO schon aus diesem Grund nicht möglich.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass der Einkommensteuerbescheid 1997 mit 7.12.2001 erging, die Berufung dagegen wurde mit 12.12.2001 eingebracht und mit 21.7.2006 zurückgenommen, das heißt der Einkommensteuerbescheid wieder im Rechtsbestand war.

Der beschwerdegegenständliche Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 1997 gemäß § 295 BAO vom 16.9.2010 wurde somit außerhalb der abstrakten Verjährungsfrist von 10 Jahren gemäß § 209 Abs. 3 BAO gestellt.

Es ist darauf hinzuweisen, dass eine Gutschrift deshalb nicht vorliegt:

Laut unbestrittenen Unterlagen zu unbestrittenen Beträgen betrugen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1997 -97,00 ATS (aufgrund Rundungsdifferenzen veranlagt mit -91,00 ATS). Dieser Betrag resultiert aufgrund des zwingenden Verlustausgleiches gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG gilt als Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus anderen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug von Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Laut VwGH vom 21.3.1995, 95/14/0011 sind Einkünfte, die mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern sind, in der Einkommensteuerbemessungsgrundlage nur mehr insoweit enthalten, als sie nicht mit anderen Verlusten derselben Einkunftsart (horizontaler Verlustausgleich) oder mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten (vertikaler Verlustausgleich) ausgeglichen worden sind. Auch in späteren Entscheidungen ging der VwGH von dieser Sichtweise nicht ab (wie u.a. VwGH vom 30.3.2011, 2008/13/0010). Aufgrund des zwingenden Verlustausgleiches gemäß § 2 Abs. 2 EStG ist der steuerfreie Sanierungsgewinn gänzlich mit anderen Verlusten ausgeglichen worden, bei Abgabefestsetzung unter Berücksichtigung der bisher bei der Veranlagung noch nicht erfassten Abgabenerklärung (gegenständlich Feststellungserklärung Y für 1997 bei Berücksichtigung eines steuerfreien anstatt steuerpflichtigen Sanierungsgewinns) ergibt sich im gegenständlichen Fall keine Änderung.

Wenn der Bf in seinem Schreiben vom 2.3.2012 ausführt, dass "das Erkenntnis des VwGH vom 7.8.2001 zeigt, dass eine andere als die bisher für zwingend gehaltene Auslegung auch ohne Änderung des § 2 Abs. 2 EStG denkbar ist ...", so ist ihm zu entgegnen, dass der VwGH auch in weiterhin ergangener Erkenntnisfällung die (vom Finanzamt geübte) Praxis des mehrstufigen Verlustausgleichsverfahrens als richtig beibehielt, wonach ein Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG 1988 nur mehr soweit im Einkommen enthalten sein kann, als er nicht mit negativen Teileinkünften derselben Einkunftsart oder mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen wurde (VwGH 30.3.2011, 2008/13/0010).

Was das vom Bf zitierte VwGH-Judikat vom 7.8.2001, 97/14/0109 zur Anrechnung der japanischen Quellensteuer betrifft, so ist eine Behandlung im gegenständlichen Beschwerdefall nicht zielführend, da das wesentliche Element des Auslandsbezugs fehlt.

Zum Hinweis des Bf's auf VfGH B 192/09 ist auf das Erkenntnis des VfGH vom 2.10.2010, B 192/09 bis B 259/10 hinzuweisen, wonach der betreffenden Beschwerde insoweit gefolgt wurde, als festgestellt wurde, dass verfassungswidrig ist, dass ein Verlustvortrag nur bei den betrieblichen Einkunftsarten zulässig ist. Da diese Thematik jedoch nicht

die beschwerdegegenständlich vorliegende Problematik des horizontalen/vertikalen Verlustausgleichs betrifft, ist diesbezüglich eine Erörterung nicht zielführend.

Es ist in der Folge aufgrund des Verlustes im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Anpassung des Einkommensteuerbescheides 1997 aufgrund der absoluten Verjährung nicht möglich und in der Folge auch die im beschwerdegegenständlichen Antrag gestellte Behandlung der Portokosten hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aufgrund absoluter Verjährung nicht möglich.

Eine Revision ist nicht zulässig, da die Rechtsfrage im Gesetz so eindeutig geklärt ist, dass eine Möglichkeit der Auslegung in Betracht zu ziehen ist und weiters das BFG in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des VwGH folgte.

Linz, am 4. September 2015