

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 28. März 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz datiert vom 7. März 2013, betreffend Änderung des Einkommensteuerbescheides 1997 gemäß § 295a BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 1997 wird gemäß § 295a BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Der Beschwerdeführer wurde mit zweiter Berufungsvorentscheidung datiert vom 16. Dezember 2004 rechtskräftig zur Einkommensteuer 1997 veranlagt.

Mit Schreiben vom 28. September 2012 stellte er ein "*Ansuchen um Erstellung des neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997*" an das Finanzamt und erklärte, dass das Finanzamt B für die A AG einen Feststellungsbescheid datiert vom 1. Februar 2012 für das Jahr 1997 erlassen habe, in welchen für ihn ein Sanierungsgewinn von ATS 19.623,00 für die von ihm im Jahr 1991 gezeichnete atypische stille Gesellschaftseinlage in Höhe von ATS 100.000,00 festgehalten worden sei. Seinen Vermögenstreuhänder habe ihm mitgeteilt, dass die Finanzämter von diesem Feststellungsbescheid benachrichtigt und ihnen mitgeteilt worden sei, dass "*das Verfahren aufgrund des § 209a BAO wieder aufgenommen werden*" müsse. Die bei der persönlichen Vorsprache durch den zuständigen Referenten geäußerte Ansicht des Finanzamtes, dass ein Feststellungsbescheid 1997 (für die A AG) dem Finanzamt nicht bekannt und die Einkommensteuer 1997 des Beschwerdeführers verjährt sei, könne nur auf einem Irrtum beruhen.

Das Finanzamt verfasste am 7. März 2013 einen Bescheid, im welchem der Antrag des Beschwerdeführers auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1997 gemäß § 295a BAO abgewiesen wurde.

Dies wurde damit begründet, dass der Begünstigung nach § 36 EStG 1988 nur jene Teile des Sanierungsgewinns zugänglich sein, welche im positiven Einkommen enthalten seien und damit überhaupt einer Besteuerung unterliegen würden. Sei das Einkommen insgesamt größer als der Sanierungsgewinn, dann sei dieser bis zur Höhe der Einkünfte aus jener Einkunftsart, welche der Sanierungsgewinn angefallen sei, aus dem Einkommen auszuscheiden. Der Verlustausgleich sei primär innerhalb derselben Einkunftsart vorzunehmen, weswegen das Einkommen nur mehr jenen Teil des Sanierungsgewinnes enthalte, welche nach dem Ausgleich mit den Verlusten aus derselben Einkunftsart verblieben sei. Beim Beschwerdeführer seien die saldierten positiven und negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (inklusive Sanierungsgewinn) negativ, weswegen für die Anwendung des § 36 EStG 1988 kein Raum mehr verbleibe.

Gegen diesen Bescheid wandte sich der Beschwerdeführer mit der Beschwerde vom 28. März 2013 (zum damaligen Zeitpunkt „*Berufung*“ nach § 243 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 194/1961, nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF. BGBl. I Nr. 13/2014 beim Bundesfinanzgericht als „*Beschwerde*“ zu behandeln). Darin beantragte der Beschwerdeführer den angefochtenen Bescheid aufzuheben und einen neuen zu erlassen, in welchem seinem Beschwerdevorbringen Rechnung getragen wird. Darin vertrat er die Ansicht, dass seine (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € -236.619,00 durch die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns aus seiner atypisch stillen Beteiligungen der A AG um € 16.910,00 auf € -253.529,00 erhöhen würde. Daraus ergebe sich nach Durchrechnung der neue festzusetzende Einkommensteuer und in Folge eine Abgabengutschrift sowie Anspruchszinsen.

Dieses Begehren wurde vom Finanzamt mit der Berufungsvorentscheidung (nunmehr als Beschwerdevorentscheidung zu behandeln; siehe oben) datiert vom 5. November 2013 abgewiesen und dies damit begründet, dass der (rechtskräftige) Einkommensteuerbescheid 1997 datiert vom 16. Dezember 2004 (zweiter Berufungsvorentscheidung) negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € -236.619,00 festgestellt habe, welche bereits den Sanierungsgewinn aus der atypisch stillen Beteiligung an der A AG enthalten würden. Grundsätzlich käme zwar nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates die Anwendung des § 36 EStG 1988 auch für die Beteiligung atypisch stiller Gesellschafter an Sanierungsgewinn infrage. Aber dies könne beim Beschwerdeführer zu keiner Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1997 führen. Die vom Beschwerdeführer erzielten positiven wie auch negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches saldiert worden. Als Einkünfte sei das Ergebnis der positiven und negativen Komponenten innerhalb einer Einkunftsart anzusehen. Ein begünstigter Steuersatz könne nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur insoweit zur Anwendung kommen, als im Einkommen überhaupt positiv Einkünfte der betreffenden

Einkunftsart enthalten seien. § 36 EStG 1988 könne beim Beschwerdeführer aufgrund der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht angewendet werden. Es sei daher kein Ereignis eingetreten, welches eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Umfang eines Abgabenanspruches habe.

Am 5. Dezember 2013 stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (nun als Antrag auf Vorlage des Bundes Finanzgericht zu behandeln; siehe oben). Darin erklärte er, dass es nicht stimmen könne, dass kein Ereignis eingetreten sei, welches eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Umfang des Abgabenanspruches habe. Richtig sei es, dass der horizontale Verlustausgleich nur ein größeres Minus ergebe. Die Folge müsse der vertikale Verlustausgleich sein, demzufolge aus dem höheren Verlust aus Gewerbebetrieb ein Steuerguthaben in Höhe der Mehrverluste multipliziert mit der Steuerprogression resultieren müsse.

Zur Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht am 11. August 2014 gab der Beschwerdeführer keine Stellungnahme ab.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist mit zweiter Berufungsvorentscheidung datiert vom 16. Dezember 2004 rechtskräftig zur Einkommensteuer 1992 veranlagt worden.

Das Einkommen des Beschwerdeführers setzte sich danach aus negativen Einkünften in Höhe von ATS - 236.619,00, positiven Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von ATS 1.029.912,00 und negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von ATS -13.175,00 und daher einem Gesamtbetrag der Einkünfte von ATS 780.118,00 abzüglich der Sonderausgaben von ATS -1.300,00 zusammen, was eine Summe von ATS 778.818,00 ergibt.

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurden, wie sich aus der vom Finanzamt vorgelegten Berechnung ergibt, dabei aus der atypisch stillen Beteiligung an der A AG ATS 16.910,00 an Sanierungsgewinn berücksichtigt, welche die insgesamt negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend verringert haben.

Nach dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften aus dieser Beteiligung datiert vom 1. Februar 2012 betrug der Anteil des Beschwerdeführers als (ehemaliger) atypisch stiller Gesellschafter an der A AG jedoch ATS 19.623,00, welche vollständig aus einem Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG 1988 in der Stammfassung entstanden waren.

Dass es sich um einen solchen Sanierungsgewinn gehandelt hat, war bei der A AG strittig und wurde erst mit dem Feststellungsbescheid vom 1. Februar 2012 steuerlich anerkannt.

Der festgestellte ergibt sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers und den vom Finanzamt vorgelegten Akten sowie der Nachfrage bei anderen Finanzämtern.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Nach § 295a BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, dass abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Anders als § 295 BAO sieht § 295a BAO also ein Antragsrecht der Partei auf die Änderung eines Bescheides vor, wenn ein mit abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches verbundenes Ereignis eintritt.

Ob ein solches Ereignis eingetreten ist, muss nach den materiellen Abgabengesetzen geprüft werden, d. h. ist nach den materiellen Abgabengesetzen keine Auswirkung auf Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches (beim Beschwerdeführer für die Einkommensteuer 1997) feststellbar, darf auch kein Bescheid nach § 295a BAO erlassen werden (siehe dazu VwGH 24.09.2014, 2010/13/0062 und VwGH 01.09.2015, Ra 2015/15/0035 und die dazugehörige Vorjudikatur).

Wie oben dargestellt, hat der Beschwerdeführer anders als in der zweiten Berufungsvorentscheidung datiert vom 16. Dezember 2004 berücksichtigt, nicht ATS 16.910,00 sondern laut dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften vom 1. Februar 2012 ATS 19.623,00 als (ehemaliger) atypisch stiller Gesellschafter an der A AG erhalten.

Dementsprechend wären die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Beschwerdeführer für das Jahr 1997 gemäß § 295 Abs. 1 BAO (*"Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er 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."*) iVm. § 209a Abs. 2 BAO (*"Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung 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."*) um ATS 2.713,00 auf ATS -233.906,00 zu erhöhen gewesen.

Da § 295 Abs. 1 BAO kein Antragsrecht der Partei vorsieht, war es richtig das Schreiben des Beschwerdeführers vom 28. September 2012 als einen Antrag nach § 295a BAO anzusehen, wie es das Finanzamt mit dem Bescheid datiert vom 7. März 2013 getan hat.

Allerdings, anders als vom Finanzamt angenommen, gibt es tatsächlich ein Ereignis, welches eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder

Umfang eines Abgabenanspruches beim Beschwerdeführer hat, nämlich den Bescheid über die Feststellung von Einkünften des Beschwerdeführers als (ehemaliger) atypisch stiller Gesellschafter an der A AG in Höhe von ATS 19.623,00 (Sanierungsgewinn), welcher die bis dahin mit der zweiten Berufungsvorentscheidung datiert vom 16. Dezember 2004 aus dieser Beteiligung entstandenen Einkünfte um ATS 2.713,00 übersteigt, wodurch sich die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers auf ATS -233.906,00 erhöhen und sich die Gutschrift aus der Einkommensteuer 1997 des Beschwerdeführer um ATS 1.350,00 auf ATS -25.987,00 vermindert, weswegen der Einkommensteuerbescheid 1997 des Beschwerdeführers gemäß § 295a BAO spruchgemäß abzuändern war.

Ergänzend ist noch zu erwähnen, dass das Finanzamt im Bescheid vom 7. März 2013 in der Beschwerdeentscheidung vom 5. November 2013 richtig festgehalten hat, dass § 36 EStG 1988 in der für das Jahr 1997 geltenden Stammfassung BGBl. Nr. 400/1988 (*"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind."*) für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers als (ehemaliger) atypisch stiller Gesellschafter an der A AG in Höhe von ATS 19.623,00 nicht in Betracht kommt.

Besteuerungsgegenstand der Einkommensteuer nach dem EStG 1988 ist das Einkommen nach § 2 EStG 1988 (§ 2 Abs. 2 EStG 1988: *"Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105. Verluste aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist, sind weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig. Solche Verluste sind mit Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen."*). Hier ist auch geregelt wie der Verlustausgleich vorzunehmen ist (horizontaler vor vertikalen Verlustausgleich: Argument: *"nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben"*). Diese Regel wurde vom Finanzamt in der zweiten Berufungsvorentscheidung datiert vom 16. Dezember 2004 korrekt, wenn auch auf die damals bekannten ATS 16.910,00 Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers als (ehemaliger) atypisch stiller Gesellschafter an der A AG, angewendet.

§ 36 EStG 1988 hingegen gehört zum dritten Teilstück des Einkommensteuergesetzes, welches die Überschrift *"Tarif"* trägt und in welchem die Berechnung der Einkommensteuer geregelt ist. Auch wenn der Wortlaut des § 36 EStG 1988 den Eindruck macht, als würde er eine Regel zur Berechnung des Einkommens beinhalten, so ist er im Effekt doch nur eine Regel zur Berechnung des Tarifs, aus welcher sich ergibt, dass sollte nach Ausgleich mit Verlusten (sowohl horizontal als auch vertikal) sich in dem nach § 2 EStG

1988 ermittelten Einkommen noch ein Sanierungsgewinn enthalten sein, der nicht mit anderen Verlusten verrechnet worden ist, der Tarif für diesen Sanierungsgewinn 0 % beträgt und auch die Berechnungsgrundlage der Progression der übrigen Einkünfte um diesen Betrag vermindert wird. Diese Ansicht zu § 36 EStG 1988 in der Stammfassung wurde in der Lehre und Judikatur durchgehend vertreten (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988 § 36 Tz 12 und die dort aufgezählten Beispiele, VwGH 23.10.2002, 98/08/0187 , wenn auch dort als Einkommensermittlungsvorschrift bezeichnet).

Im Einkommen 1997 des Beschwerdeführers sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers als (ehemaliger) atypisch stiller Gesellschafter an der A AG mit den übrigen (größtenteils negativen) Einkünften aus Gewerbebetrieb verrechnet worden. Im schlussendlich sich ergebenden Einkommen 1997 des Beschwerdeführers von ATS 781.531 sind nach den Regeln des Verlustausgleiches (siehe oben) ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit enthalten, auf welche die Begünstigung des § 36 EStG 1988 nicht angewendet werden kann.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich die Lösung der Rechtsfragen dieses Erkenntnisses auf die unmittelbare Anwendung des Gesetzestextes bzw. der oben zitierten herrschenden Judikatur und Lehre beschränkt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung dieses Einzelfalles hinausgeht.

Linz, am 25. April 2019