

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R in der Beschwerdesache
Beschwerdeführer, vertreten durch Steuerberater, Anschrift, über die
Beschwerde vom 2. März 2017 gegen den Bescheid der belangten
Behörde Finanzamt Innsbruck vom 23. Februar 2017 betreffend
Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem
Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft)
ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c
BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der
Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle
Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende GmbH & CoKG war im Transportgewerbe tätig, hat ihre Tätigkeit
mit Wirkung 31.12.2000 eingestellt und wurde über Antrag vom 11.12.2007 im Firmenbuch
am 14.12.2007 gelöscht.

Mit Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 26. September 2000, C-205/98,
betreffend die Klage der Kommission der Europäischen Gemeinschaft gegen die Republik
Österreich, wegen Feststellung, dass die Republik Österreich gegen ihre Verpflichtungen
aus Artikel 7 Buchstabe b und aus Artikel 7 Buchstabe h der Richtlinie 93/89/EWG
des Rates vom 25. Oktober 1993 über die Besteuerung bestimmter Kraftfahrzeuge zur
Güterbeförderung sowie die Erhebung von Maut- und Benutzungsgebühren für bestimmte
Verkehrswege durch die Mitgliedstaaten (ABl. L 279, S. 32) verstoßen hat, indem sie die
Maut zum 1. Juli 1995 und zum 1. Februar 1996 für die gesamte Brennerautobahn, eine

Transitstrecke durch Österreich, auf der überwiegend Lastkraftwagen mit einem Gewicht von über 12 t aus anderen Mitgliedstaaten verkehren, erhöht und diese Maut nicht nur zur Kostendeckung für den Bau, den Betrieb und den weiteren Ausbau der Brennerautobahn erhoben hat, hat der Europäische Gerichtshof dem zweiten Klagegrund stattgegeben und ausgesprochen, dass die Republik Österreich gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 7 Buchstabe b und aus Artikel 7 Buchstabe h der Richtlinie verstoßen hat, indem sie die Maut zum 1. Juli 1995 und 1. Februar 1996 für die Gesamtstrecke der Brennerautobahn, nicht aber für deren Teilstrecken erhöht und diese Maut nicht nur zur Kostendeckung für den Bau, den Betrieb und den weiteren Ausbau der Brennerautobahn erhoben hat.

Aufgrund dieses Urteil wurden von den betroffenen Frächtern Rückerstattungsansprüche gestellt, welche von der ASFINAG Maut Service GmbH zunächst bestritten worden sind. Nach Beschreitung des Rechtsweges hat der Oberste Gerichtshof im Jahr 2004 entschieden, dass die betroffenen Frächter einen Anspruch auf Rückzahlung der Brennermaut hätten, ohne jedoch deren Höhe konkret festzulegen (OGH 17.5.2004, 1 Ob 57/04w). Ein Musterprozess zwischen einem Transportunternehmen und der Republik Österreich wurde sodann im Jahr 2005 durch Abschluss eines Vergleiches, wonach eine Quote von 38,5 % der zu viel entrichteten Maut vergütet werde, rechtskräftig beendet. Auf Basis dieses Vergleiches hat die ASFINAG Maut Service GmbH auch allen anderen Frächtern eine inhaltsgleiche Regelung angeboten, die auch von der Beschwerdeführerin angenommen wurde. Aufgrund eines von der Beschwerdeführerin am 24. Jänner 2006 an die ASFINAG Maut Service GmbH gestellten Antrages auf Rückerstattung eines Betrages in Höhe von 220.710,21 € an die ASFINAG Maut Service GmbH an Zuviel bezahlten Mautgebühren wurde der entsprechende Betrag sodann von der ASFINAG Maut Service GmbH an die Beschwerdeführerin im Jahr 2006 rückerstattet.

Vom alleinigen Kommanditisten der Beschwerdeführerin wurde sodann mit Schreiben vom 27. März 2007 die steuerliche Erfassung der gegenständlichen Maurückerstattung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 als rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO beantragt.

Dieser Antrag wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 16. Oktober 2007 abgewiesen, im wesentlichen mit der Begründung, dass es sich bei dieser Rückerstattung durch die ASFINAG Maut Service GmbH um nachträgliche Betriebseinnahmen handle.

In weiterer Folge wurde die Rückerstattung der Mautgebühren an die Beschwerdeführerin im streitgegenständliche angefochtenen Bescheid vom 23. Februar 2017 betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 für das Jahr 2006 erfasst.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde der steuerlichen Vertretung wurde begründend ausgeführt, dass der Rückforderungsanspruch betreffend die zuviel entrichteten Mautgebühren in der Liquidationsbilanz zum 31.12.2000 erfasst werden hätte müssen. Da aber die genaue Höhe dieser Forderung zum 31.12.2000 noch nicht festgestanden sei, hätte sie in der Bilanz nicht berücksichtigt werden können. Bei §

295a BAO handle es sich um einen Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von Bescheiden. Diese Bestimmung stelle darauf ab, dass sich aus Abgabenvorschriften die rückwirkende Bedeutsamkeit von nach Bescheiderlassung verwirklichten Sachverhaltselementen ergäbe.

Die materiellen Abgabenvorschriften würden normieren, welchen Ereignissen Rückwirkung zukomme (vgl. Ritz, BAO3, § 295a Tz 3 f). Würden daher Abgabenvorschriften eine Rückwirkung vorsehen, sei nach § 295a BAO insoweit eine Änderung von Bescheiden möglich, als das nachträglich eingetretene Ereignis rückwirkend Auswirkungen auf Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches zeitigen würde. Nach Rz 6902 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 seien nachträgliche betriebliche Einkünfte, die aus Wertänderungen von Positionen der letzten Bilanz resultieren würden, zwingend nach den Regeln des Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln. Demnach sei eine unrichtige letzte Bilanz nicht durch Ansatz von nachträglichen Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben in den Folgeperioden auszugleichen, sondern vielmehr die Bilanz zum Betriebsende zu berichtigen und die daraus resultierende Gewinnänderung im Veranlagungszeitraum der Beendigung des Betriebes zu berücksichtigen, sofern dies verfahrensrechtlich möglich sei. Unter einem Ereignis im Sinne des § 295a BAO sei jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen, wozu Tatsachen des Lebenssachverhalts, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsakte, zählen würden.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die Forderung an die ASFINAG Maut Service GmbH dem Grunde nach schon per 31.12.2000 aufgrund des Urteils des EuGH zu C-205/98 vom 26. September 2000, festgestanden sei und dieses Urteil die unmittelbare Rechtsgrundlage für die innerstaatlichen Rückerstattungsansprüche der betroffenen Frächter dargestellt habe. Da die exakte Höhe dieser Forderung nicht bekannt gewesen sei, hätte in der Bilanz nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (Gewinnermittlung nach § 5 EStG) keine Forderung aktiviert werden können (aus Vorsichtsgründen werden eben Erträge anders behandelt als Aufwendungen!). Als nachträglich eingetretenes Ereignis iSd § 295a BAO sei die letztlich vereinbarte Höhe dieser Forderung zu qualifizieren (= sachverhaltsändernder Vorgang), die mit der Rückzahlung im Jahre 2006 ihren rechtlichen Abschluss gefunden habe. Die Änderung nach § 295a BAO habe nämlich zur Voraussetzung, dass nach Erlassung des Abgabenbescheides ein Ereignis eintrete, welches abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe. Dass die Höhe der Mautrückerstattung nach Erlassung des Feststellungsbescheides 2000 vereinbart worden sei, stehe außer Zweifel. Ebensowenig sei strittig, dass diese Mautrückerstattung ihre Wurzeln in den überhöhten Mautzahlungen der Beschwerdeführerin bis zum 31.12.2000 gehabt habe und demgemäß spätestens bei der stichtagsbezogenen Liquidation der Gesellschaft ihre Berücksichtigung finden hätte müssen.

Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 12. Dezember 2017 wurde mit Schreiben vom 27. Dezember 2017 der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und mit Vorlagebericht vom 15. Jänner 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass aus dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 26. September 2000 (EuGH Rs. C-205/98) nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes noch in keiner Weise das Entstehen einer Forderung für die Beschwerdeführerin gegenüber der ASFINAG Maut Service GmbH im Jahr 2000 ableitbar gewesen ist. Dies ergibt sich schon alleine aus dem Umstand, dass die darauf von den Frächtern erhobenen Rückerstattungsansprüche von der ASFINAG Maut Service GmbH bestritten wurden. Von einem Entstehen einer solchen Forderung der Beschwerdeführerin könnte allenfalls im Jahr 2004 gesprochen werden, nachdem nach Beschreitung des Rechtsweges der Oberste Gerichtshof im Jahr 2004 entschieden hat, dass die betroffenen Frächter einen Anspruch auf Rückzahlung der Brennermaut hätten, ohne jedoch deren Höhe konkret festzulegen.

Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass das ins Treffen geführte Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 26. September 2000, C-205/98, ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295 a BAO darstelle.

Die durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, in die BAO eingefügte Bestimmung des § 295a lautet:

"Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat."

Die Bestimmung des § 295a BAO ist eine Verfahrensvorschrift. Als solche vermag diese Bestimmung weder neues materielles Recht zu schaffen, noch in bestehendes materielles Recht einzugreifen. Zweck dieser Bestimmung ist es, für jene Fälle, in denen das materielle Abgabenrecht nachträglich eingetretenen Ereignissen rückwirkende Bedeutsamkeit für bereits entstandene Abgabenansprüche beimisst, für deren tatsächliche rückwirkende Berücksichtigung aber bislang kein Verfahrenstitel bestanden hat, einen Verfahrenstitel zu schaffen.

Es ist folglich eine Frage des Inhalts bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften (im vorliegenden Fall des EStG 1988), welchen Ereignissen bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruchs Rückwirkung zukommt (vgl. Ritz, BAO, § 295a Tz 4). Ob ein bereits entstandener Steueranspruch wegen nachträglicher Änderung des ursprünglich gegebenen Sachverhalts mit steuerlicher Rückwirkung geändert werden darf, bestimmt sohin das jeweils einschlägige materielle Recht.

Die Anwendung des § 295a BAO erfordert somit, dass der materiellen Abgabenvorschrift zu entnehmen ist, anstelle des vor dem Eintritt des Ereignisses gegebenen Sachverhaltes den zufolge dieses Ereignisses anders gearteten Sachverhalt nunmehr der Besteuerung zugrunde zu legen (VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085).

Kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO ist eine Änderung der Rechtsprechung, was auch für Urteile des EuGH gilt (Ritz, Abänderung nach § 295a BAO, SWK 2003, S 880 unter Hinweis auf die deutsche Rechtsprechung zu § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO; weiters: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 175 Tz 45).

Gleiches gilt für die erstmalige höchstgerichtliche Rechtsprechung, die ebenfalls nur "inter pares" gilt: Eine höchstgerichtliche Entscheidung hat nur Wirkung für den Einzelfall. Eine generelle rückwirkende Anpassung anderer vom Höchstgericht nicht entschiedener Sachverhalte, die andere Abgabepflichtige betreffen, würde die Rechtskraftwirkung aushöhlen und dem im Verwaltungsrecht geltenden Grundsatz der Rechtskraft zuwiderlaufen.

Nach einem Urteil des Europäischen Gerichtshofes aus dem Jahr 2000 hat der Umstand, dass zwischen Mitte 1995 und Ende Jänner 2001 auf der Brenner Autobahn A13 für die Gesamtstrecke mehr Maut als in der Summe für die drei Teilstrecken eingehoben worden ist, vor allem den Transitverkehr diskriminiert. Das Urteil des Europäischen Gerichtshof ist bereits im Jahr 2000 ergangen. Damit kann aber schon aus diesem Grund kein rückwirkendes Ereignis begründet sein.

Somit ist zusammenfassend festzuhalten, dass nur ein Ereignis (Änderungen) auf der Sachverhaltsebene, nicht jedoch eine Änderung oder das erstmalige Ergehen einer Rechtsprechung gesetzlicher Anwendungsfall des § 295a BAO ist. Die im vorliegenden Fall von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Rechtsprechung des EuGH stellt kein sachverhaltsänderndes Geschehnis iS der oben dargestellten Ausführungen dar, so dass auch im Hinblick auf das zitierte EuGH-Urteil bzw. die darin zum Ausdruck gebrachte rechtliche Beurteilung eine Änderung des Bescheides betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 295a BAO nicht in Betracht kommt.

Bei der im Jahr 2006 zugeflossenen Mauatrückerstattung handelt es sich sohin um nachträgliche Einnahmen aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit.

Die Bestimmungen der §§ 24 und 32 EStG 1988 hiezu sind einschlägig.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei:

1. der Veräußerung und 2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG sind Veräußerungsgewinne für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe zu ermitteln.

Gemäß § 32 Z 2 Teilstrich 1 EStG gehören zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen).

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 führen zu dieser Bestimmung aus, die Einfügung des Klammerausdruckes stelle im Sinne der Rechtsprechung klar, dass sowohl nachträgliche Einnahmen (wie etwa der Eingang einer abbeschriebenen Forderung oder der Wegfall einer Verbindlichkeit) als auch Vermögensverluste (z.B. Verluste aus dem Ausfall von Forderungen) aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit steuerlich zu berücksichtigen sind.

Bei Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes ist somit auf den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe ein Veräußerungsgewinn nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln (§ 24 Abs. 2 EStG). Damit sind insbesondere auch Forderungen und Verbindlichkeiten (uU im Wege von Rückstellungen) erfasst.

Auf Grund der Bestimmung des § 32 Z 2 EStG 1988 sind aber auch Vorgänge, die sich nach dem Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebes ereignen und im Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers auswirken, von einkommensteuerlicher Relevanz (vgl. VwGH vom 22.3.1993, 91/13/0091). Wie sich bereits aus der Aufzählung im Klammerausdruck des § 32 Z 2 (erster Teilstrich) ableiten lässt, erfasst die Bestimmung Ansprüche und Verpflichtungen, die nach der Beendigung des Betriebes nicht eigenständig privat genutzt, sondern nur mehr abgewickelt werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 32 Tz 11.2.). Ausgehend von den Werten, mit denen diese Wirtschaftsgüter in der Bilanz auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Aufgabe anzusetzen sind, führen die späteren Veränderungen im Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers zu positiven bzw. negativen nachträglichen betrieblichen Einkünften. Aus dieser Systematik der Anknüpfung an die Bilanz auf den Veräußerungs- bzw. Aufgabezeitpunkt ergibt sich, dass die nachträglichen betrieblichen Einkünfte für die genannten Ansprüche und Verbindlichkeiten mit Veranlassung durch den seinerzeitigen Betrieb nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln sind. Die Anwendung der Grundsätze dieser Gewinnermittlungsart auf die nachträglichen betrieblichen Einkünfte folgt auch aus dem im Klammerausdruck des § 32 Z 2 EStG 1988 erwähnten Forderungsausfall und leuchtet weiters aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 32 EStG 1988 hervor, nach denen ein allfälliger (nachträglicher) Verlust aufgrund der Regelung des § 18 Abs. 6 EStG vortragsfähig sei.

Nur Einkünfte aus einer "ehemaligen Tätigkeit" werden nach § 32 Z 2 EStG 1988 erfasst (vgl. VwGH vom 16.12.1998, 96/13/0006). Eine "ehemalige Tätigkeit" liegt dann vor, wenn die Einkunftsquelle veräußert oder aufgegeben worden ist. Da bei den betrieblichen Einkünften mit der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe in Betriebsvermögensvergleich durchzuführen ist, sind die im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe noch offenen Forderungen und Verbindlichkeiten schon bei der Ermittlung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns berücksichtigt; der spätere Zu- und Abfluss bleibt ohne steuerliche Folgen (vgl. VwGH vom 19.03.1985, 84/14/0178). Daher kann § 32 Z 2 nur solche Einkünfte bzw. Verluste erfassen, die sich nach dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe

ereignen und daher im Veräußerungs- oder Aufgabegewinn noch nicht berücksichtigt sind (vgl. VwGH vom 22.10.1996, 95/14/0018).

Schließlich hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4.2.2009, 2006/15/0151, festgestellt, dass Änderungen des Veräußerungserlöses, die erst durch nach Ablauf des Jahres einer Betriebsveräußerung eingetretene Umstände bewirkt werden, als Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen sind (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151, zu einem nach der Betriebsveräußerung eingetretenen Forderungsausfall).

Da - wie bereits ausgeführt - die teilweise Mautrückerstattung unbestrittenermaßen im Jahr 2006 und somit erst nach dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe erfolgte und im Jahr 2000, dem Jahr der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach noch völlig unbestimmt war, konnte sie folgerichtig nicht in der Bilanz zum 31.12.2000 berücksichtigt werden. Es handelt sich daher auch nicht um eine vergessene, überzählige oder falsch bewertete Position - somit also um eine Wertänderung einer Position der letzten Bilanz - und ist die Bilanz demzufolge diesbezüglich zur Betriebsaufgabe richtig erstellt worden.

Die einschlägigen Abgabenvorschriften sehen für Veräußerungs- und Aufgabegewinne eine stichtagsbezogene Ermittlung vor. Sich allenfalls später ergebende Einnahmen aus Rückerstattungen von Betriebsausgaben - wie im gegebenen Fall durch die Mautrückerstattung in Höhe von € 220.701,21 - haben keine Auswirkung auf den Veräußerungs/Aufgabegewinn.

Der Zufluss ist vielmehr gemäß § 32 Z 2 EStG als nachträgliche Betriebseinnahme in dem Zeitraum zu erfassen, in welchem er eintritt.

Es wäre demzufolge auch bei einem auf den Feststellungsbescheid 2000 bezogenen Abänderungsantrag gemäß § 295a BAO dieser Antrag als unbegründet abzuweisen gewesen, da kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vorliegt.

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 die rechtliche Würdigung des streitgegenständlichen Sachverhaltes durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist, ist die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 18. Februar 2020