



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 28. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 15. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Rechtsanwalt (i.R.). In den für 1998 und 1999 eingereichten Steuererklärungen gab er neben Einkünften aus selbständiger Arbeit auch solche aus Gewerbebetrieb (Beteiligungen an gewerblich tätigen Personengesellschaften), aus nichtselbständiger Arbeit (politischer Funktionär), aus Vermietung und Verpachtung sowie Sonstige Einkünfte an. In den geltend gemachten Sonderausgaben ist ein Verlustabzug aus 1995 in Höhe von -5.062.943 ATS enthalten.

Mit dem am 15.02.2007 ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer 1998 wurde der Verlust aus 1995 unter Hinweis auf § 117 a EStG 1988 um einen steuerfreien Sanierungsgewinn des Jahres 1997 in Höhe von ATS 4.257.650, resultierend aus der Beteiligung an der M-KG, gekürzt. Als Sonderausgabe fand somit ein Verlust von ATS 805.293 (5.062.943 abzüglich 4.257.650) Berücksichtigung. Damit war der Verlust aus 1995 nach Ansicht des

Finanzamtes zur Gänze verrechnet, sodaß im Einkommensteuerbescheid für 1999, ebenfalls ausgefertigt am 15.02.2007, ein Verlustvortrag nicht mehr angesetzt werden konnte.

Gegen die Bescheide vom 15.02.2007 betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 wurde Berufung erhoben. Diese richtet sich gegen die Kürzung des aus 1995 stammenden Verlustvortrages um den Sanierungsgewinn des Jahres 1997. Sinngemäß wurde ausgeführt, die Regelung des mit Wirkung vom 31.12.1996 eingeführten § 117 a EStG 1988 sollte erreichen, dass ein Sanierungsgewinn in den Jahren 1996 und 1997 dann die Verlustvorträge kürze, wenn dies auch unter Anwendung der davor geltenden Rechtslage so gewesen wäre. Die Bestimmung sollte die doppelte Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes (*„einerseits durch die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes und andererseits durch die Nichtverminderung der Verlustvorträge“*) vermeiden. Diese Absicht des Gesetzgebers sei auch aus den erläuternden Bemerkungen ersichtlich. Der Berufungswerber habe in den Jahren 1996 und 1997 positive Einkünfte erzielt. Der Verlustvortrag aus 1995 wäre fiktiv mit diesen Einkünften zu verrechnen gewesen. Zu einer Kürzung des steuerfreien Sanierungsgewinnes wäre es nie gekommen. Im Jahr 1997 bleibe trotz des Sanierungsgewinnes noch ein *„steuerpflichtiges Einkommen fiktiv“* übrig. Durch die Neuregelung dürfe es zu keinem Vorteil, aber auch zu keinem Nachteil für den Steuerpflichtigen kommen. Die in den bekämpften Bescheiden erfolgte Kürzung des Verlustvortrages aus 1995 um den Sanierungsgewinn komme aber *„de facto einem Entfall der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes gleich“*. Die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes sei aber bis 1997 gesetzlich vorgesehen gewesen.

Im Verfahren vor der Berufungsbehörde wurde zusätzlich eingewendet, *„bei allen mit Berufung bekämpften Bescheiden“* handle es sich *„um Nicht-Bescheide infolge Zustellmängel“* (vgl. den mit 11.03.2010 datierten Schriftsatz, eingebracht anlässlich des Erörterungsgespräches vom selben Tag). Die Bescheide seien an den Berufungswerber adressiert und zugestellt worden. Die Zustellung hätte aber an die mit Zustellvollmacht ausgestattete steuerliche Vertreterin erfolgen müssen.

Weiters wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 insofern eingeschränkt, als die Einrede der Verjährung (Punkte 2 und 3 der Berufung vom 28.02.2007) zurückgenommen wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Gemäß § 36 EStG 1988 in der letztmalig bei der Veranlagung für 1997 anzuwendenden Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. Nr. 201/1996 waren bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen jene

Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Der Abzug des Sanierungsgewinnes war nach Verlustausgleich sowie nach Abzug der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen als letzter Abzug vor Anwendung des Einkommensteuertarifes vorzunehmen. Ein Sanierungsgewinn war daher weder mit ausgleichsfähigen Verlusten noch mit „Wartetastenverlusten“ gemäß § 10 Abs. 8 noch mit Verlustabzügen gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 vorrangig zu verrechnen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Rz 11 ff zu § 36 und dort angeführte Beispiele; VwGH 03.10.1984, 83/13/0064 zu § 36 EStG 1972; VwGH 18.01.1983, 82/14/0113 zu § 11 Abs. 3 GewStG).

II. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996 wurde § 36 EStG 1988 mit Wirkung ab der Veranlagung 1998 aufgehoben. Nach der neu geschaffenen Bestimmung des § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 war bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) nicht zulässig.

Mit dem AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797/1996, wurde im § 117 a EStG 1988 folgende Regelung angefügt:

*„(1) Für den ab der Veranlagung 1998 vorzunehmenden Verlustabzug gilt folgendes: Der Verlustabzug für in den Kalenderjahren 1989 bis 1996 entstandene Verluste ist insoweit nicht zulässig,
- als bei der Veranlagung für das Jahr 1996 bzw. 1997 ein steuerfreier Sanierungsgewinn angefallen ist und
- unter Außerachtlassung der Bestimmungen des § 117 Abs. 7 Z 1 ein Verlustabzug anzusetzen wäre.“*

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 1996, 497 BlgNR XX.GP, heißt es dazu:

„Im Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde das Auslaufen der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen ab dem Jahr 1998 vorgesehen. Dies deshalb, weil Sanierungsgewinne ohnedies durch den – ab 1998 zeitlich unbeschränkten – Vortrag jener Verluste, die zur Sanierungsbedürftigkeit geführt haben, aufgerechnet, also steuerlich neutralisiert werden. Die Streichung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen soll eine doppelte Verlustverwertung hintanhaltend. Soweit nämlich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits früher (etwa durch einen Verlustausgleich) berücksichtigt wurden, war bereits damit eine steuerliche Entlastung verbunden. Die abermalige Steuerfreistellung der durch die Verluste entstandenen Sanierungsbedürftigkeit hat zu einer nochmaligen steuerlichen Entlastung geführt.“

Nach der vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 gegebenen Rechtslage hat sich bei Zusammentreffen von Verlustvorträgen und Sanierungsgewinnen folgender Effekt – allerdings nach Maßgabe des siebenjährigen Verlustvortragszeitraumes – gleichsam automatisch eingestellt: Der Verlustvortrag ist bei der Einkommensermittlung vor Abzug von Sanierungsgewinnen vorzunehmen. Die Verrechnung erfolgte also auch mit Sanierungsergebnissen, wo-

durch sich der Verlustvortrag aufbrauchte. Es war damit zumindest in Fällen, in denen keine anderweitige Verwertung der zur Sanierung führenden Verluste als durch den Verlustvortrag möglich war, eine Doppelberücksichtigung ausgeschlossen.

Aus der in der Phase der Jahre 1996 und 1997 gegebenen Sondersituation – nämlich Sistierung der Verlustvorträge für diese Jahre bei gleichzeitigem Hinausschieben auf das Jahr 1998 und die Folgejahre bei Weiterbestehen der Sanierungsgewinnfreiheit noch für die Jahre 1996 und 1997 – könnte sich folgende Auslegung ergeben: Ein in diesen Jahren anfallender Sanierungsgewinn bliebe steuerfrei, die zum Sanierungsbedarf führenden Verlustvorträge werden hingegen ungekürzt auf das Jahr 1998 und Folgejahre verschoben. Dadurch entgingen diese Verlustvorträge der vorstehend erwähnten Gegenverrechnung. Diese hätte eine noch weitergehende doppelte steuerliche Berücksichtigung von zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verlusten zur Folge, als dies nach der vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 geltenden Rechtslage der Fall war. Einer derartigen Auslegung könnte zwar durch eine – auch auf Judikatur zur vergleichbaren Fällen abgestützte – gegenteilige Gesetzesinterpretation entgegengetreten werden. Zur Vermeidung von Unklarheiten soll dies allerdings auf legislatischem Weg unterbunden werden.

Es soll daher gesetzlich vorgesehen werden, dass in den Jahren 1996 und 1997 noch steuerfrei anfallende Sanierungsgewinne zu einer Verrechnung mit jenen Verlustvorträgen führen, die in diesen Zeiträumen ohne Sistierung des Verlustvortrages zum Tragen kämen. Diese ab dem Jahr 1998 wieder vortragsfähigen Verluste sollen damit fiktiv im Ausmaß steuerfreier Sanierungsgewinne verbraucht und nur mehr im restlichen Ausmaß ab 1998 steuerlich zum Tragen kommen.“

III. In den an den Berufungswerber ergangenen Bescheiden betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 wurde das Einkommen wie folgt berechnet (Beträge in ATS):

	1996	1997
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	2.302.245	1.928.363
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-109.087	50.805
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	560.083	483.817
Einkünfte aus V+V	10.371	17.041
Sonstige Einkünfte	61.441	48.149
Nicht ausgleichsfähige Verluste	207.270	67.500
Verluste Vorjahre	-84.857	
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.947.466	2.595.675
Kirchenbeitrag	-1.000	-1.000
agB	-18.000	-18.000
Verlustabzug	0	0
Einkommen	2.928.466	2.576.675

Der Berufungswerber erzielte 1997 weiters Einkünfte aus der Beteiligung an der M-KG in Höhe von 4.471.653 ATS (davon Anteil am Sanierungsgewinn: 4.257.650 ATS; Anteil am laufenden Gewinn: 214.003 ATS). In den Einkommensteuerbescheid 1997 wurden diese Beteiligungseinkünfte nicht aufgenommen (offenbar weil sie im Ergebnis keine Auswirkung auf das zu versteuernde Einkommen hatten).

Der vortragsfähige Verlust aus dem Jahr 1995 beträgt 5.062.943 ATS. Ohne Sistierung und unter Einbeziehung der Einkünfte aus der Beteiligung an der M-KG hätten sich 1996 und 1997 folgende Verlustabzüge ergeben (Beträge in ATS):

	1996	1997
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	2.302.245	1.928.363
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-109.087	50.805
Beteiligung M-KG		4.471.653
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	560.083	483.817
Einkünfte aus V+V	10.371	17.041
Sonstige Einkünfte	61.441	48.149
Nicht ausgleichsfähige Verluste	207.270	67.500
Verluste Vorjahre	-84.857	
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.947.466	7.067.328
Kirchenbeitrag	-1.000	-1.000
agB	-18.000	-18.000
Verlustabzug	-2.928.466	-2.134.477
Einkommen vor § 36	0	4.913.851
Sanierungsgewinn		-4.257.650
Einkommen nach § 36	0	656.201

Da ein Verlustabzug in den Jahren 1996 und 1997 auf Grund des § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 aber nicht zulässig war, wurde in den Bescheiden vom 28.09.2006 betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 das zu versteuernde Einkommen mit 2.928.466 ATS (1996) bzw. 2.576.675 ATS (1997) ausgewiesen.

IV. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre der Gesamtbetrag des in das Jahr 1998 und Folgejahre zu übertragenden Verlustabzuges (von 5.062.943 ATS) um den steuerfreien Sanierungsgewinn des Jahres 1997 (von 4.257.650 ATS) zu kürzen. Der verbleibende Restbetrag von 805.293 ATS wäre zur Gänze im Jahr 1998 verbraucht worden. Dazu ist festzustellen, dass jener Teilbetrag des vortragsfähigen Verlustes aus 1995, der ohne Sistierung des Verlustvortrages bereits im Jahr 1996 verbraucht worden wäre, von der Ausschlussbestimmung des § 117 a Abs. 1 EStG 1988 nicht erfasst sein konnte, da in den Einkünften des Jahres 1996 gar kein Sanierungsgewinn enthalten war. Der Teilbetrag von 2.928.466 ATS durfte daher jedenfalls in das Jahr 1998 übertragen werden.

Auch im Einkommensteuerbescheid 1997 ist ein Sanierungsgewinn nicht ausgewiesen (s.o.). Davon abgesehen ist der Ansicht des Berufungswerbers zuzustimmen, dass § 117 a Abs. 1 EStG 1988 den Verlustabzug ab 1998 nur insoweit unterbinden sollte, als ein vortragsfähiger Verlust ohne Sistierung des Verlustvortrages 1996 oder 1997 durch einen steuerfreien Sanierungsgewinn verbraucht worden wäre. An der in § 36 EStG 1988 (idF vor BGBl. Nr. 201/1996) vorgegebenen Reihenfolge der Verrechnung hat sich auf Grund des § 117 a Abs. 1 EStG 1988 nichts geändert. Ohne Sistierung des Verlustvortrages wäre der nicht schon 1996 verbrauchte Teilbetrag des Jahresverlustes 1995 (5.062.943 ATS abzgl. 2.928.466 ATS = 2.134.477 ATS) im Jahr 1997 nicht etwa vorrangig mit dem Sanierungsgewinn zu verrechnen gewesen. Vielmehr hätte dieser Verlust, wie aus dem oben dargestellten Rechengang ersichtlich, zur Gänze die nicht begünstigten Einkünfte des Jahres 1997 gekürzt. Nach Verlust-

abzug und nach Ausscheiden des steuerfreien Sanierungsgewinnes wäre immer noch ein positives Einkommen verblieben. Somit ergibt sich, dass § 117 a Abs. 1 EStG 1988 einem Abzug des vortragsfähigen Verlustes 1995 in den Jahren 1998 und 1999 nicht entgegenstand.

V. Zum Einwand, die bekämpften Bescheide hätten an die steuerliche Vertreterin als Zustellbevollmächtigte zugestellt werden müssen, ist festzustellen:

Die steuerliche Vertreterin, eine Steuerberatungsgesellschaft, hat das Vollmachtsverhältnis dem Finanzamt über Finanz Online angezeigt. Eine Zustellvollmacht wurde dabei nicht bekannt gegeben. Bei Erlassen der bekämpften Bescheide konnte das Finanzamt daher nicht vom Vorliegen einer Zustellvollmacht ausgehen. Die Bescheide sind mit der Zustellung an den Berufungswerber rechtswirksam geworden. Bemerkt wird, dass bisher alle Bescheide an den Berufungswerber zugestellt wurden, ohne dass darin jemals ein Zustellmangel erblickt worden wäre. Die steuerliche Vertretung teilte mit, dass auch die nunmehr auszufertigende Berufungsentscheidung an den Berufungswerber zuzustellen ist (Telefonat mit der steuerlichen Vertretung vom 15.03.2010).

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter (ESt 1998 und 1999 in ATS und Euro)

Innsbruck, am 17. März 2010