

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 19.Jänner 2010 idF des nach § 295 Abs.1 BAO geänderten Bescheides vom 24.Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer 2003 zu Recht erkannt:

Die Berufung, nunmehr Beschwerde vom 22.Februar 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2003 in der Fassung des Bescheides vom 24.Jänner 2012 bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren ist das Vorliegen der Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung des Gewinnanteiles des Beschwerdeführers (Bf) aus dessen Beteiligung an der Autohaus GmbH & Co KG im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2003 strittig (Anwendbarkeit des § 36 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) idF BGBI I 71/2003 bzw. eventueller Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung nach § 206 BAO für 75% dieser Einkünfte).

Während der Bf mit dem Rechtmittel gegen den Einkommensteuer- (ESt-) Bescheid 2003 die begünstigte Besteuerung bzw. teilweise Nichtbesteuerung seines Gewinnanteiles durchzusetzen trachtet, verweist das Finanzamt X (FA) darauf, dass die Frage der Begünstigungsfähigkeit des aus einem Schulderlass im Zuge eines gerichtlichen Zwangsausgleichs der Autohaus GmbH & Co KG (in der Folge auch kurz Gesellschaft) stammenden Gewinnes mit verbindlicher Wirkung für die ESt-Festsetzung des Bf im Gewinnfeststellungsverfahren dieser Gesellschaft festgestellt wurde und das Rechtsmittel des Bf daher gemäß § 252 BAO abzuweisen ist. Im Übrigen seien auch inhaltlich die Voraussetzungen für keine der vom Bf angeführten Begünstigungsmaßnahmen erfüllt,

da der strittige Gewinn mit der Konkursaufhebung über das Vermögen der Gesellschaft am 18.April 2002 - und damit vor der Anwendbarkeit des § 36 EStG idF BGBI I 71/2003 - entstanden sei und § 206 lit b BAO mangels Sanierungseignung der Gesellschaft nicht zum Tragen kommen könne.

Es wurde erwogen:

Nach der Aktenlage war der Bf jahrelang als einzige natürliche Person (Kommanditist und Geschäftsführer der als Arbeitsgesellschafterin beteiligten Komplementär-GmbH) an der Autohaus GmbH & Co KG beteiligt. Entsprechend wurden die - nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelten - Betriebsergebnisse der Gesellschaft in der Vergangenheit im Rahmen von Gewinnfeststellungsbescheiden nach § 188 BAO jeweils zur Gänze dem Bf zugerechnet.

Ein am 20.März 2001 über das Vermögen der Gesellschaft eröffnetes Konkursverfahren wurde am 18.April 2002 nach Abschluss eines Zwangsausgleichs aufgehoben. Die Überweisung der vereinbarten 25% Barquote an die Gläubiger erfolgte am 13.Mai 2002 (AP-Bericht 18.Juli 2005, Tz 9).

Lt. Firmenbuch wurde die Gesellschaft in der Folge fortgeführt (Fortführungsbeschluss vom 17.Dezember 2002), jedoch infolge Verlustes der Vollkaufmanneigenschaft ab 24.Jänner 2013 in der Rechtsform einer KEG mit der Firmenbezeichnung Autohaus GmbH & Co KEG (formändernde Umwandlung unter Beibehaltung der Rechtssubjektsidentität). Nach einem weiteren Insolvenzverfahren im Jahr 2012 wurde die Gesellschaft am 24.Juli 2012 im Firmenbuch gelöscht.

Im Gefolge der Feststellungen anlässlich einer im Jahr 2005 durchgeführten Außenprüfung (AP) der Autohaus GmbH & Co KG ging das FA im Zusammenhang mit der Betriebsschließung durch den Masseverwalter im Zuge des Insolvenzverfahrens zunächst von einer Betriebsaufgabe per 31.August 2001 aus.

Auf Basis dieser Beurteilung ergingen am 19.Jänner 2010 einerseits mangels gemeinschaftlich erzielter Einkünfte ein Nichtfeststellungsbescheid an die Gesellschaft für 2003 und die Folgejahre bzw. anderseits ein Einkommensteuerbescheid für 2003 an den Bf, mit welchem diesem die Erträge aus der Verpachtung des ehemaligen Betriebsobjektes der Autohaus GmbH & Co KG als Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet wurden. Zugleich wurde mit diesem ESt-Bescheid ein aus dem Zwangsausgleich der Autohaus GmbH & Co KG resultierender Sanierungsgewinn besteuert. Letzterer wurde dem Normaltarif für laufende Gewinne unterworfen, da das FA davon ausging, dass infolge der Betriebseinstellung im Zuge des Insolvenzverfahrens kein begünstigter Sanierungsgewinn vorlag.

In der Berufung gegen den ESt-Bescheid 2003 vom 19.Jänner 2010 verwehrte sich der Bf gegen die aus der Annahme einer vorangegangenen Betriebsaufgabe bei der Gesellschaft resultierende Zurechnung der Erträge aus der Verpachtung des

ehemaligen Betriebsobjekts als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und begehrte einerseits deren Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte der Gesellschaft und Zugrundelegung eines Ergebnisanteils aus dem nach § 188 BAO durchzuführenden Gewinnfeststellungsverfahren für 2003 im angefochtenen ESt-Bescheid bzw. anderseits eine Versteuerung des Sanierungsgewinns mit dem „*begünstigten Steuersatz*“.

Nachdem im Rechtsmittelverfahren der Autohaus GmbH & Co KG für 2001 der Fortbestand des insolventen Betriebes über den 31.August 2001 hinaus festgestellt worden war, ergingen für die Folgejahre Feststellungsbescheide nach § 188 BAO.

Auf Basis einer Mitteilung zum Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO über die im Wirtschaftsjahr 2002/2003 von der Gesellschaft erzielten Einkünfte, erließ das FA am 29.November 2011 in Erledigung der Berufung des Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 19.Jänner 2010 eine Berufungsvorentscheidung (BVE), mit welcher dem Berufungsbegehren des Bf sowohl hinsichtlich der Zuordnung der strittigen Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, als auch hinsichtlich der Übernahme seines Ergebnisanteiles aus dem an die Gesellschaft ergangenen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO Rechnung getragen wurde. Dagegen hielt das FA in der BVE mit Verweis auf die Begründung des zugrundeliegenden Feststellungsbescheides am Standpunkt fest, dass ein begünstigungsfähiger Sanierungsgewinn nicht vorliege.

In dem gegen die BVE vom 29.November 2011 eingebrochenen Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) begehrte der Bf „*ergänzend*“ die Abstandnahme von der Vorschreibung von Ertragsteuern im Ausmaß der Sanierungsquote im Zwangsausgleich der Gesellschaft im Rahmen einer Ermessensentscheidung nach § 206 BAO, da die Anwendbarkeit des § 36 EStG in der ab 21.August 2003 geltenden Fassung wegen der bereits am 18.April 2002 erfolgten Konkursaufhebung „*unsicher*“ sei. Es werde daher beantragt, die Einkommensteuer nur von dem der Konkursquote (25%) entsprechenden Gewinnanteil zu erheben. Sanierungseignung und Sanierungsfähigkeit seien im zwischenzeitig gegen den Feststellungsbescheid 2003 eingebrochenen Rechtsmittel dargelegt.

Nach Einbringung des verfahrensgegenständlichen Vorlageantrages erging aufgrund einer BVE im Gewinnfeststellungsverfahren 2003 der Autohaus GmbH & Co KG eine geänderte Mitteilung über die Gewinntangente des Bf, aufgrund welcher das FA am 24.Jänner 2012 gemäß § 295 BAO eine Änderung der BVE vom 29.Nov.2011 zur ESt 2003 verfügte. Die Änderung betraf die Höhe der verrechenbaren Verluste aus Vorjahren und des Verlustabzuges. Eine „*Begünstigung für Sanierungsgewinne*“ wurde mit Verweis auf die im Feststellungsverfahren der Gesellschaft im Wesentlichen unter Anwendung der Grundsätze des VwGH-Erkenntnisses vom 25.2.2003, 98/14/0151 ergangene BVE weiterhin nicht gewährt.

Im Vorlagebericht an den UFS verwies das FA darauf, dass die Frage der Anwendbarkeit einer begünstigten Besteuerung des Sanierungsgewinns im Feststellungsverfahren der

Autohaus GmbH & Co KG zu klären sei (Grundlagenbescheid) und beantragte eine Abweisung des Rechtsmittels auf Basis des § 252 BAO. Im Übrigen lägen auch im Feststellungsverfahren weder die Voraussetzungen für die Anwendung des § 36 EStG idF BGBl 2003/71, noch für jene des § 206 lit. b BAO vor.

Das BFG sieht aufgrund des Verfahrensergebnisses keine Veranlassung, an der Richtigkeit der dargestellten Aktenlage zu zweifeln und legt diese als festgestellten Sachverhalt der rechtlichen Beurteilung im anhängigen Verfahren zugrunde. Dies betrifft insbesondere auch den Umstand, dass sowohl die Zuordnung des im anhängigen ESt-Verfahren strittigen Gewinnanteiles des Bf zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, als auch die Klärung der Anwendbarkeit von Begünstigungsbestimmungen bei der Besteuerung dieses Gewinnanteiles, im Feststellungsverfahren der Gesellschaft erfolgt ist.

Sind an der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb mehrere Personen beteiligt, hat gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO eine rechtsverbindliche Feststellung der Einkünfte mittels Bescheid zu erfolgen.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden nach § 192 BAO diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er nach der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO 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.

Für das Rechtsmittelverfahren normiert § 253 BAO (bzw. vor 1.1.2014 § 274 erster Satz BAO) für den Fall, dass ein Bescheid (etwa infolge einer Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO) an die Stelle eines mit Beschwerde (Berufung) angefochtenen Bescheides tritt, dass die Beschwerde (Berufung) als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt.

Liegen einem Abgabenbescheid (z.B. einem ESt-Bescheid) Inhalte zugrunde, über die in einem Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid entschieden wurde, schränkt § 252 Abs. 1 BAO die Rechtsmittelmöglichkeit gegen den abgeleiteten Abgabenbescheid insofern ein, als dieser Abgabenbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Ein solcherart begründetes Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid ist als unbegründet abzuweisen. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Feststellungen im Grundlagenbescheid können mit Erfolgsaussicht nur im Rechtsmittel gegen diesen Feststellungsbescheid vorgebracht werden (vgl. VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069; 19.3.2002, 2002/14/0005; 23.3.2000, 2000/15/0001; 28.5.1997, 94/13/0273 u.a.).

Der VwGH hat in der Vergangenheit bereits wiederholt darauf verwiesen, dass in Feststellungsbescheiden nach § 187 bzw. § 188 BAO grundsätzlich alle Feststellungen,

welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen, mit Bindungswirkung für die davon abgeleiteten Abgabenbescheide der Teilhaber zu treffen sind. Dazu gehören explizit auch Feststellungen darüber, ob Einkunftssteile den begünstigten Steuersätzen (z.B. § 37 EStG) unterliegen bzw. ob negative Einkünfte iSd § 18 Abs 6 bzw 7 EStG vortragsfähig sind (z.B. VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054; 18.10.2005, 2004/14/0154; 28.11.2001, 97/13/0204 mwV).

Im anhängigen Verfahren wurde der Berufung des Bf gegen den ESt-Bescheid 2003 vom 19.Jänner 2010 im Umfang der bekämpften Direktzurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an den Bf aufgrund des zwischenzeitig im Feststellungsverfahren 2003 der Gesellschaft nach § 188 BAO ergangenen Bescheides mittels BVE vom 29.Nov.2011 bereits Rechnung getragen.

Dagegen wurde dem Berufungsbegehren des Bf in Bezug auf eine begünstigte Besteuerung des auf ihn als Kommanditist der Autohaus GmbH & Co KG entfallenden Gewinnes aus dem Teilschulderlass im Zuge des gerichtlichen Zwangsausgleichsverfahrens weder mit der BVE vom 29.Nov.2011 noch mit dem nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten ESt-Bescheid vom 24.Jänner 2012 entsprochen.

Aufgrund des eingebrachten Vorlageantrages gilt das Rechtsmittel gegen den ESt-Bescheid 2003 vom 19.Jänner 2010 gem. § 253 BAO als gegen den ESt-Bescheid 2003 vom 24.Jänner 2012 gerichtet.

Da festgestellt wurde, dass im zu beurteilenden Fall die Entscheidung über eine begünstigte Besteuerung des aus dem Zwangsausgleich der Autohaus GmbH & Co KG resultierenden Gewinnes im Grundlagenbescheid über die Gewinnfeststellung 2003 der Gesellschaft nach § 188 BAO getroffen wurde, sind die dazu im anhängigen ESt-Verfahren des Jahres 2003 vorgebrachten Einwendungen des Bf keiner inhaltlichen Überprüfung zu unterziehen. Der Berufung bleibt insofern in Hinblick auf die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO der Erfolg versagt.

Doch selbst unter der Annahme, dass § 206 BAO (auch) eine eigenständige Beurteilung im Bereich der Einkommensteuerveranlagung der an der Personengesellschaft Beteiligten erfordert, ist das Begehren des Bf zur Besteuerung seines Sanierungsgewinnanteiles aus Sicht des BFG nicht anders als im ESt-Bescheid 2003 vom 24.Jänner 2012 zu beurteilen.

Dass Steuerbürger aus erlasmäßigen Regelungen keine Rechtsansprüche ableiten können, hat der VwGH gerade im Zusammenhang mit der Besteuerung von Sanierungsgewinnen in Veranlagungszeiträumen nach Außerkrafttreten des § 36 EStG in der Stammfassung des BGBl Nr. 400/1988 wiederholt betont (z.B. VwGH 23.11.2011, 2009/13/0041; 25.10.2006, 2005/15/0012). Für die steuerliche Beurteilung maßgeblich sind nur gehörig kundgemachte generelle Rechtsvorschriften. Allein solche Normen vermögen neben dem VwGH auch das BFG zu binden, nicht dagegen etwa Aussagen des BMF in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR).

Im Zusammenhang mit der vom Bf „*eventualiter*“ bzw. „*ergänzend*“ begehrten Abstandnahme von der Festsetzung der Einkommensteuer 2003 im Umfang von 75% des

dem Bf zugerechneten Sanierungsgewinns der Autohaus GmbH & Co KG kommt es daher ausschließlich auf die durch § 206 BAO vorgegebene Rechtslage an.

§ 206 BAO idF BGBl I Nr.14/2013 lautet, soweit für das anhängige Verfahren relevant:

„Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen,

a)

b) soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein wird;

c)

Abgesehen vom Fehlen der Abgabenbehördeneigenschaft des BFG steht einer erstmaligen Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung in einer finanzgerichtlichen Rechtsmittelentscheidung auch der Umstand entgegen, dass die Entscheidungsbefugnis des BFG mit der „Sache“ begrenzt ist, die den Gegenstand des Spruchs im angefochtenen abgabenbehördlichen Bescheid bildet. So wie der Zuständigkeitsbereich des BFG mit dem „Austausch“ eines Wiederaufnahmegrundes in einer Beschwerdeentscheidung überschritten wird, verließe auch das BFG im anhängigen Verfahren im Fall einer erstmaligen Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung nach § 206 lit. b BAO seinen Kompetenzbereich, da im angefochtenen Bescheid keine meritorische Entscheidung über eine Maßnahme nach dieser Bestimmung getroffen, sondern der Besteuerung des Sanierungsgewinnanteiles gemäß § 192 BAO das Ergebnis des Gewinnfeststellungsverfahrens der Gesellschaft zugrunde gelegt wurde.

Neben den formellen Erfordernissen für die Beurteilung einer Maßnahme nach § 206 lit.b BAO fehlt es im anhängigen Verfahren aber auch an den inhaltlichen Voraussetzungen für eine Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung, setzt die Anwendung dieser Bestimmung doch eine mit Bestimmtheit anzunehmende, dauerhafte Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld gegenüber dem Steuerschuldner voraus (vgl. VwGH 31.3.2011, 2010/15/0150; 30.6.2010, 2005/13/0034 zur Rechtslage vor BGBl I Nr. 14/2013).

Lt. Einbringungsakt des FA fließen von den Pensionseinkünften des Bf seit Februar 2012 regelmäßig im Pfändungsweg Teilbeträge zur Abstattung der aushaftenden Abgabenschuld auf dessen Abgabenkonto. Im Jahr erreichen diese Pfändungsbeträge eine Höhe von etwa 7.000,- €. In Hinblick auf das Alter des Bf (geb. 1950) kann unter diesen Umständen von einer *mit Bestimmtheit* anzunehmenden, dauerhaften Uneinbringlichkeit der (ältesten aushaftenden) Abgabenschuld aus dem ESt-Beschied 2003 vom 24.Jänner 2012 von 117.712,- € keine Rede sein. Damit fehlt es aber an einem zwingenden Tatbestandserfordernis des § 206 lit. b BAO, sodass für eine Ermessensentscheidung zur Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung kein Raum bleibt. § 206 lit. b BAO ist im Einkommensteuerfeststellungsverfahrens des Bf

für 2003 damit insgesamt nicht anwendbar. Allfällige Maßnahmen im Rahmen der Abgabeneinhebung sind von dieser Rechtsfolge nicht betroffen und bedürfen einer gesonderten Prüfung.

Doch selbst wenn man - entgegen der Ansicht des BFG - davon ausgehe, dass die Pfändung der Pensionsbezüge des Bf in Hinblick auf dessen Alter und die Höhe der strittigen Einkommensteuer mit hinreichender Bestimmtheit nicht zur Gänze zur Abstattung der Abgabenschuld aus der Besteuerung des strittigen Sanierungsgewinns führen wird, wäre die Anwendung des § 206 lit. b BAO aus Sicht des BFG im Rahmen einer vorzunehmenden Ermessensentscheidung abzulehnen. Hätte eine Ermessensbeurteilung doch zu berücksichtigen, dass der Bf im November 2012 – zu einem Zeitpunkt als er in Kenntnis der (zumindest konkret drohenden) Abgabenschuld aus dem Einkommensteuerbescheid 2003 war – die Übergabe seines gesamten Immobilienvermögens an den Sohn und die Schwiegertochter vollzogen hat, ohne für die Abstattung seiner Abgabenverbindlichkeiten Vorsorge zu treffen. Dieser bewussten Verminderung der Mittel zur Abstattung bestehender bzw. zumindest konkret drohender Abgabenverbindlichkeiten käme aus Sicht des BFG im Rahmen einer Ermessensentscheidung entscheidende Bedeutung zu und ließe eine auch nur teilweise Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung unzulässig erscheinen.

Im Ergebnis war das Rechtsmittelbegehr des Bf somit im Umfang der mit der BVE vom 29.Nov.2011 vorgenommenen Änderungen berechtigt, im Übrigen jedoch im Sinne der angeführten Rechtslage und VwGH-Judikatur als unbegründet abzuweisen.

Da gegen die Richtigkeit der Änderungen im ESt-Bescheid 2003 vom 24.Jänner 2012 weder Einwendungen vorgebracht wurden, noch Bedenken aufgrund des Verfahrensergebnisses bestehen, geht das BFG davon aus, dass der Inhalt dieses Bescheides der zum gegenwärtigen Zeitpunkt im ESt-Veranlagungsverfahren 2003 des Bf zum Tragen kommenden Rechtslage entspricht. Sollte sich aus der Rechtsmittelerledigung im Feststellungsverfahren der Gesellschaft eine vom ESt-Bescheid 2003 vom 24.Jänner 2012 abweichende Besteuerung für den Ergebnisanteil des Bf ergeben, wird dieser im Rahmen einer Bescheidänderung nach § 295 Abs. 1 BAO Rechnung zu tragen sein.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf keine Rechtsfragen, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Die Entscheidung folgt unstrittigen Grundsätzen des Abgabenrechts und der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Graz, am 12. Juni 2015