



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 9. und 13. November 2006, mit denen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 vom 15. November 2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurden, und gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 14. November 2006 betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung gegen die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO vom 9. und 13. November 2006 wird Folge gegeben. Diese angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 14. November 2006 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 14. November 2006 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen.

Einkommen 1999: 153.163,96 €; Einkommensteuer: 68.806,64 €.

Die Fälligkeit der Abgabe bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Rechtsanwalt. Neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit (Gewinnanteile aus einer Kanzleigemeinschaft) erklärte er für die Jahre 1998 und 1999 jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus Beteiligungen an verschiedenen, gewerblich

tätigen Personengemeinschaften) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Weiters wurden in den Einkommensteuererklärungen Sonderausgaben, u.a. ein Verlustabzug aus dem Jahr 1995, geltend gemacht. Der weitere Verfahrensverlauf gestaltete sich wie folgt:

I. Hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 11. Februar 2000 einen Bescheid, mit dem die Abgabe - wegen der Unsicherheit in Bezug auf die Einkunftsquelleneigenschaft einer Wohnungsvermietung in W. - gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt wurde. Auf Grund einer Änderung des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Kanzleigemeinschaft wurde mit Ausfertigungsdatum 29. Juni 2001 ein gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid erlassen; nach Ergehen weiterer Feststellungsbescheide betreffend Personengemeinschaften, an denen der Bw. beteiligt war, wurde mit Ausfertigungsdatum 10. Juni 2002 neuerlich ein gemäß § 295 BAO geänderter Bescheid erlassen. Im Anschluss an eine im September 2005 abgeschlossene, die Jahre 2000 bis 2002 betreffende Außenprüfung wurde die Einkommensteuer 1998 mit Bescheid vom 15. November 2005 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt, wobei das Finanzamt die Einkünfte aus der Wohnungsvermietung in W. außer Ansatz ließ, weil es diese Betätigung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei beurteilte.

Mit Bescheid vom 9. November 2006, dem Bw. zugestellt am 16. November 2006, hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 15. November 2005 gemäß § 299 BAO auf. Begründend führte das Finanzamt aus, im Bescheid vom 15. November 2005 sei der Verlustvortrag mit einem unrichtigen Betrag berücksichtigt worden, wobei es ergänzend auf die Begründung des neuen Sachbescheides verwies. Im neuen, dem Bw. gleichfalls am 16. November 2006 zugestellten Einkommensteuerbescheid vom 14. November 2006 wurden - bei einem gegenüber dem Vorbescheid unveränderten Gesamtbetrag der Einkünfte von 3,232.363 ATS - unter der Kennzahl 450 der Einkommensteuererklärung (*Renten und dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherungen und Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung*) angegebene Sonderausgaben im Betrag von 400.000 ATS mangels Vorlage von Belegen nicht mehr gewährt; unter Hinweis auf § 117a Abs. 1 EStG 1988 wurde weiters der vortragsfähige Verlust aus dem Jahr 1995 (von 5,014.082 ATS) um einen steuerfreien Sanierungsgewinn des Jahres 1997 aus der Beteiligung des Bw. an der S.KG (von 4.257.650 ATS) auf 756.432 ATS gekürzt, sodass sich nunmehr (nach Abzug von 1.000 ATS Kirchenbeitrag) ein positives Einkommen von 2,474.931 ATS und eine Steuernachforderung von 82.153,01 € (1,130.450 ATS) errechnete.

II. Auch die Einkommensteuer 1999 wurde zunächst - im Hinblick auf die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft der Wohnungsvermietung in W. - mit Bescheid vom 23. Mai 2001 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. Nach Ergehen weiterer Feststellungsbescheide

betreffend Personengemeinschaften, an denen der Bw. beteiligt war, wurden ein gemäß § 295 BAO geänderter Bescheid mit Ausfertigungsdatum 16. September 2002 und im Anschluss an die im September 2005 abgeschlossene Außenprüfung ein weiterer gemäß § 295 BAO geänderter Bescheid mit Ausfertigungsdatum 6. September 2005 erlassen, in dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 309.842 ATS (bisher: -576.607 ATS) und erstmals sonstige Einkünfte von 88.200 ATS angesetzt wurden; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bisher: -24.055 ATS) scheinen im Bescheid vom 6. September 2005 nicht mehr auf. Dagegen wendete der Bw. mit Berufung vom 10. Oktober 2005 ein, die vorgenommenen Änderungen seien nicht nachvollziehbar. Überdies sei die Einkommensteuer 1999 bereits verjährt und es sei für den Bw. auch nicht ersichtlich, warum die Abgabe vorläufig festgesetzt worden sei. Das Finanzamt sprach über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2005 ab, wobei es auf eine gesonderte Bescheidebegründung verwies. In dieser, dem Bw. erst am 23. Dezember 2005 zugestellten Begründung erläuterte das Finanzamt die (aus Beteiligungen resultierenden) Einkünfte aus Gewerbebetrieb und führte aus, dass auf Grund einer Selbstanzeige eine Aufsichtsratsvergütung von 88.200 ATS angesetzt worden sei. Es sei festgestellt worden, dass die Wohnungsvermietung in W. steuerlich keine Einkunftsquelle darstelle. In der Berufungsvorentscheidung sei die Festsetzung der Abgabe daher nunmehr endgültig erfolgt (Anmerkung: der Spruch der Berufungsvorentscheidung enthält eine solche „Endgültigerklärung“ der bisher vorläufigen Abgabefestsetzung allerdings nicht). Nach Erhalt der Berufungsvorentscheidung hatte der Bw. bereits am 15. Dezember 2005 einen Vorlageantrag eingebracht und darin die fehlende Begründung urgiert. Nach Zustellung der gesonderten Bescheidebegründung teilte der Bw. mit Schriftsatz vom 19. Jänner 2006 mit, dass er den Vorlageantrag (dennoch) aufrecht halte.

Mit Bescheid vom 13. November 2006, dem Bw. zugestellt am 16. November 2006, hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid (Berufungsvorentscheidung) 1999 vom 15. November 2005 gemäß § 299 BAO auf, wobei es zur Begründung auf den neuen Sachbescheid verwies. Im neuen, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheid vom 14. November 2006 (Zustelldatum 16. November 2006) wurde - bei einem gegenüber dem Vorbescheid unveränderten Gesamtbetrag der Einkünfte von 4.291.301 ATS - ein Einkommen (nach Abzug des Kirchenbeitrages von 1.000 ATS) von 4.290.301 ATS ausgewiesen. Ein Verlustabzug wurde nicht mehr gewährt. Dazu führte das Finanzamt begründend aus, der Verlustvortrag aus dem Jahr 1995 sei durch den Ansatz des Sanierungsgewinnes (S.KG) zur Gänze im Jahr 1998 aufgebraucht worden. Der Bescheid vom 14. November 2006 führte zu einer Abgabennachforderung von 77.752,67 €.

III. Gegen die Aufhebungsbescheide und gegen die neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 wurde Berufung erhoben. In den Schriftsätzen vom

13. Dezember 2006 wendete der Bw. ein, die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1998 sei allein unter Berücksichtigung der Verjährungsbestimmungen rechtswidrig gewesen; schon der Vorbescheid sei außerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden. Der Aufhebungsbescheid stelle einen „Willkürakt“ dar, da dem Finanzamt der entscheidungsrelevante Sachverhalt schon bei Erlassung des Vorbescheides bekannt gewesen sei. Auch die Aufhebung des Bescheides vom 15. November 2005 betreffend Einkommensteuer 1999 sei zu Unrecht erfolgt, da sie an die Aufhebung des Vorjahresbescheides anknüpfe. Mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin des Bw. vom 14. Dezember 2006 wurde gegen die neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 vorgebracht, die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung des Verlustvortrages sei nicht richtig. Weiters seien für 1998 die beantragten Sonderausgaben von 400.000 ATS für den Nachkauf von Versicherungszeiten auf Grund der beigegebenen Belege zu gewähren.

Zum Verlustvortrag wurde ausgeführt, auf Grund des Einkommensteuerbescheides 1995 habe sich ein Verlustvortrag von 5,014.082 ATS für die nächsten Veranlagungsjahre ergeben. In den Jahren 1996 und 1997 sei gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ein Verlustabzug nicht zulässig gewesen, sodass sich der Verlustvortrag grundsätzlich auf die Jahre 1998 ff verschoben habe. Im Jahr 1997 habe der Bw. einen steuerfreien Sanierungsgewinn aus der Beteiligung an der S.KG erzielt und steuermindernd verrechnet. Gegenstand dieser Berufung sei die Regelung des § 117a Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988. Mit dieser etwas unklaren und schwer lesbaren Regelung habe der Gesetzgeber erreichen wollen, dass ein in den Jahren 1996 und 1997 angefallener steuerfreier Sanierungsgewinn dann den Verlustvortrag kürze, „wenn dies auch unter Anwendung der alten Rechtslage so gewesen wäre“. Damit habe der Gesetzgeber eine doppelte Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes vermeiden wollen. Dies lasse sich aus der Entstehungsgeschichte der Regelung ableiten. Zudem hätten die Erläuternden Bemerkungen jeden Zweifel am Zweck der Regelung beseitigt. Der Bw. habe „normale“ Einkünfte von 2,861.842 ATS im Jahr 1996 und 2,625.804 ATS im Jahr 1997 erzielt. Der Verlustvortrag aus 1995 wäre (fiktiv) mit diesen Einkünften zu verrechnen gewesen, zu einer Kürzung des steuerfreien Sanierungsgewinnes wäre es daher nicht gekommen. Durch die Neuregelung dürfe es zu keinem Vorteil, aber auch zu keinem Nachteil für den Steuerpflichtigen kommen. Wenn das Finanzamt den Verlustvortrag aus dem Jahr 1995 von 5,014.082 ATS einfach um den Sanierungsgewinn kürze, komme dies einem Entfall der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes gleich. Dies habe der Gesetzgeber nicht gewollt und stehe nicht im Einklang mit dem Gesetz. In den Jahren 1998 und 1999 sei daher der Verlustvortrag aus 1995 in Höhe von 5,014.082 ATS zu berücksichtigen.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. am 11. März 2010 weiters vor, bei allen mit Berufung bekämpften Bescheiden handle es sich infolge von

Zustellmängeln um Nichtbescheide. Die einem Wirtschaftstreuhänder erteilte allgemeine Vollmacht enthalte außer bei explizitem Ausschluss auch Zustellvollmacht, ohne dass sich der Vertreter gesondert darauf berufen müsste. Die erstinstanzlichen, dem Bw. selbst zugestellten Erledigungen seien daher ins Leere gegangen. In der Sache selbst sei noch zu bedenken, dass die Verfassungsbestimmung des § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 aus Sicht des Normunterworfenen nicht nur das Verbot, in den Jahren 1996 und 1997 Verlustabzüge ansetzen zu dürfen, beinhalte, sondern - wie im Fall eines in diesen beiden Jahren entstehenden Sanierungsgewinnes - auch das Recht, diese nicht ansetzen zu müssen. Mit § 117a Abs. 1 EStG 1988 werde in dieses verfassungsrechtlich gewährleistete Recht mit einer nur einfachgesetzlichen Bestimmung eingegriffen, was verfassungsrechtlich problematisch wäre.

In einer weiteren Berufungsergänzung vom 18. März 2010 wurde ausgeführt, die aktenkundige Vollmacht vom 11. Juni 1980 (Anmerkung: der ehemaligen Einzelkanzlei WT) sei in vollem Umfang auf die nunmehrige steuerliche Vertreterin des Bw., die WT.GmbH, übergegangen. Diese Bevollmächtigung habe eine Zustellvollmacht nicht ausgeschlossen, sondern diese nach der Rechtsprechung des VwGH jedenfalls umfasst. Sie habe auch das Recht zur Bestellung von Unterbevollmächtigten umfasst, weshalb auch das spätere Einschreiten der WT.GmbH von dieser Unterbevollmächtigung im selben Umfang inhaltlich gedeckt sei. Die WT.GmbH habe „seit dem Jahr 2003“ die steuerliche Vertretung des Bw. im Umfang der ehemals an WT erteilten Vollmacht vom 11. Juni 1980 übernommen. Die elektronische Anzeige des Vollmachtsverhältnisses sei „wesentlich später als die angefochtenen Bescheide“ erfolgt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

I. Die aktenkundige, vom Bw. als Vollmachtgeber und WT als Vollmachtnehmer unterfertigte schriftliche Vollmacht vom 11. Juni 1980 lautet:

„Hiemit bevollmächtige ich WT, Wirtschaftstreuhänder in K., mich in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden und Personen rechtsgültig zu vertreten und für mich Eingaben, Steuererklärungen etc. zu unterfertigen, Akteneinsicht zu nehmen sowie alles in meinem Interesse zweckdienlich Erscheinende zu verfügen.

Ebenso gilt die Vollmacht auch für alle Kassenangelegenheiten, die mit der Finanzbehörde abzuwickeln sind, wie Umbuchungs- und Rückzahlungsanträge, in meinem Namen. Ferner umfasst die Vollmacht auch das Recht zur Bestellung von Unterbevollmächtigten.“

Die Vollmachtsurkunde ist noch am Tag der Ausstellung (11. Juni 1980) - gleichzeitig mit Bekanntgabe der Gründung der Kanzleigemeinschaft - beim Finanzamt eingereicht worden. Im August 1980 hat das Finanzamt für den Bw. eine Steuernummer vergeben, ohne im Eingabebeleg für die EDV eine Zustellvollmacht des steuerlichen Vertreters einzutragen. Die

Zustellung von Bescheiden und sonstigen Schriftstücken des Finanzamtes erfolgte in den folgenden Jahren bzw. Jahrzehnten stets an den Bw. persönlich. Nach so langer Zeit, in der weder der Bw. noch dessen (damaliger) steuerlicher Vertreter jemals darauf hingewiesen haben, dass die Vollmacht vom 11. Juni 1980 auch eine Zustellvollmacht beinhalte, wird von einem solchen Verständnis - im Nachhinein - nicht mehr auszugehen sein.

Darauf kam es aber für die Frage, ob das Finanzamt den angefochtenen Bescheid der nunmehrigen steuerlichen Vertreterin des Bw., der WT.GmbH, zustellen hätte müssen, gar nicht an. Ein Übergang der Vertretungsvollmacht des WT, dessen Einzelunternehmen die WT.GmbH zum 1. Jänner 2004 gekauft hatte, auf die genannte GmbH (oder deren Einschreiten als Unterbevollmächtigte des WT) ist dem Finanzamt nach der Aktenlage in dieser Form nämlich nicht mitgeteilt worden. Am 11. Mai 2004 wurde im Verfahren *FinanzOnline* seitens der WT.GmbH (als registrierter Teilnehmerin) ein Vollmachtsverhältnis umfassend die (elektronische) *Akteneinsicht* gemäß § 90a BAO, die *steuerliche Vertretung*, *Geldvollmacht* sowie die Einreichung der Steuererklärungen ab 2003 („Quote“) für den Bw. angezeigt. Eine Zustellvollmacht wurde nicht eingetragen. Die Zustellung der Erledigungen des Finanzamtes erfolgte, wie schon in den vorangegangenen 23 Jahren, weiterhin - und bis zum 11. März 2010 unbeanstandet - an den Bw. persönlich.

Gemäß § 9 Abs. 1 ZustG in der ab 1. März 2004 geltenden Fassung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 10/2004 können die Parteien und Beteiligten, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, andere natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde ausdrücklich zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht). Nach der Rechtsprechung des VwGH schließt eine allgemeine Vollmacht grundsätzlich die Zustellvollmacht ein; dies - zumindest bei der anwaltlichen Vollmacht - auch nach der Novelle des Zustellgesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 10/2004 (VwGH 23.10.2008, 2007/16/0032).

Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) wird jedoch erst mit der Bekanntgabe - etwa durch Vorlage der Vollmachtsurkunde oder auch durch Berufung auf die erteilte Vollmacht (zB im Sinne des § 88 Abs. 9 WTBG) - gegenüber der Behörde wirksam (siehe aus letzter Zeit VwGH 5.11.2009, 2009/16/0214). Für Parteienvertreter bietet das Verfahren *FinanzOnline* die Möglichkeit, die Begründung, Änderung oder Beendigung von Vollmachtsverhältnissen der Abgabenbehörde auf elektronischem Weg anzuzeigen („Verwaltung Klientendaten“), wobei technisch vorgegeben ist, dass eine Zustellbevollmächtigung gesondert eingetragen wird. Unterbleibt bei Benützung von *FinanzOnline*

der gesonderte Eintrag einer Zustellvollmacht, so ist dem folglich der Erklärungswert beizumessen, dass eine Zustellvollmacht (ausdrücklich) ausgeschlossen sein soll.

Nach der Aktenlage hat die WT.GmbH das Vollmachtsverhältnis dem Finanzamt über *FinanzOnline* angezeigt, und zwar ohne Angabe einer Zustellvollmacht (Eintrag vom 11. Mai 2004). Von einer Zustellvollmacht der Steuerberatungsgesellschaft hatte das Finanzamt bei Erlassen des angefochtenen Bescheides demnach nicht auszugehen. Erst am 16. März 2010 wurden die Vollmachtsdaten mittels *FinanzOnline* dahin geändert, dass der Vertretungsumfang nun auch die Zustellbevollmächtigung der Steuerberatungsgesellschaft umfasst.

Die angefochtenen Bescheide sind daher mit der Zustellung an den Bw. rechtswirksam geworden. Angemerkt sei, dass sowohl die Berufung vom 10. Oktober 2005 (gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 6. September 2005) als auch der Vorlageantrag vom 16. Dezember 2005 (gegen die Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2005 betreffend Einkommensteuer 1999) und die Berufungen vom 13. Dezember 2006 (gegen die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO) vom Bw. selbst eingebracht wurden, ohne dass ein Zustellmangel gerügt worden wäre. Dies spricht nicht dafür, dass der Bw. selbst von einer der Abgabenbehörde gegenüber bestehenden Zustellvollmacht seiner steuerlichen Vertreterin ausging, zumal nicht anzunehmen ist, dass er als Rechtsanwalt auf eine fehlerhafte Empfängerbezeichnung und die daraus resultierende mangelnde Bescheidqualität nicht hingewiesen hätte.

II.1. 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 (§ 2 Abs. 2) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuschneiden, 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 (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Rz 11 ff zu § 36, und die dort angeführten Beispiele; VwGH 3.10.1984, 83/13/0064 zur Vorgängerbestimmung des § 36 EStG 1972; VwGH 18.1.1983, 82/14/0113, zur Parallelbestimmung des § 11 Abs. 3 GewStG). Nach der

zitierten Rechtsprechung entsprach es dem Sinn des Gesetzes, einen vorhandenen Sanierungsgewinn nach Möglichkeit steuerfrei zu belassen.

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde § 36 EStG 1988 mit Wirkung ab der Veranlagung 1998 aufgehoben.

II.2. Nach der (mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 geschaffenen) Verfassungsbestimmung 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 mit § 117a Abs. 1 EStG 1988 folgende ergänzende Regelung angefügt:

*„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, wodurch 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 Zeiträumen 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 zu vergleichbaren Fällen abgestützte – gegenteilige Gesetzesinterpretation entgegengetreten werden. Zur Vermeidung von Unklarheiten soll dies allerdings auf legistischem 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 werden und nur mehr im restlichen Ausmaß ab 1998 steuerlich zum Tragen kommen.“

II.3. In den an den Bw. ergangenen Bescheiden (Berufungsvorentscheidungen) vom 15. November 2005 betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 wurde das Einkommen wie folgt berechnet (Beträge in ATS):

| | 1996 | 1997 |
|--|------------------|------------------|
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit | 2.966.939 | 2.574.367 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligungen) | -158.992 | 20.097 |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -64.305 | 0 |
| nicht ausgleichsfähige Verluste | 205.820 | <u>31.340</u> |
| verrechenbare Verluste der Vorjahre | <u>-86.620</u> | |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 2.862.842 | 2.625.804 |
| Sonderausgaben (Kirchenbeitrag) | <u>-1.000</u> | <u>-1.000</u> |
| Einkommen | 2.861.842 | 2.624.804 |

Unstrittig ist, dass der Bw. im Jahr 1997 zudem Einkünfte aus der Beteiligung an der S.KG erzielte, und zwar in Höhe von insgesamt 4,471.653 ATS (davon Anteil am steuerfreien Sanierungsgewinn: 4,257.650 ATS, Anteil am laufenden Gewinn: 214.003 ATS, welcher mit nichtausgleichsfähigen Vorjahresverlusten von gleichfalls 214.003 ATS verrechnet werden konnte). In den Einkommensteuerbescheid 1997 wurden diese Beteiligungseinkünfte - wohl deshalb, weil sie insgesamt keine Auswirkung auf die Höhe des zu versteuernden Einkommens hatten - nicht aufgenommen.

Weiters ist unstrittig, dass der vortragsfähige Verlust aus dem Jahr 1995 (laut Einkommensteuerbescheid vom 15. November 2005) 5,014.082 ATS beträgt.

Ohne Sistierung des Verlustvortrages (und unter Einbeziehung der Einkünfte aus der Beteiligung an der S.KG im Jahr 1997) hätten sich in den Jahren 1996 und 1997 folgende Verlustabzüge ergeben (Beträge in ATS):

| | 1996 | 1997 |
|--|-------------------|-------------------|
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit | 2.966.939 | 2.574.367 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligungen) | -158.992 | 4.491.750 |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | -64.305 | 0 |
| nicht ausgleichsfähige Verluste | 205.820 | 31.340 |
| verrechenbare Verluste der Vorjahre | <u>-86.620</u> | <u>-214.003</u> |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 2.862.842 | 6.883.454 |
| Kirchenbeitrag | -1.000 | -1.000 |
| Verlustabzug aus 1995 | <u>-2.861.842</u> | <u>-2.152.240</u> |
| Einkommen vor Abzug des Sanierungsgewinns | | 4.730.214 |
| Sanierungsgewinn | | <u>-4.257.650</u> |
| zu versteuerndes Einkommen | 0 | 472.564 |

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 15. November 2005 betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 das zu versteuernde Einkommen mit 2,861.842 ATS (1996) bzw. 2,624.804 ATS (1997) ausgewiesen.

II.4. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre nun der Gesamtbetrag des in das Jahr 1998 und Folgejahre zu übertragenden Verlustabzuges (von 5,014.082 ATS) um den steuerfreien Sanierungsgewinn des Jahres 1997 (von 4,257.650 ATS) zu kürzen, sodass nur mehr ein Restbetrag von 756.432 ATS verblieb, der zur Gänze im Jahr 1998 verbraucht worden wäre. Dazu ist zunächst festzustellen, dass jener Teilbetrag des vortragsfähigen Jahresverlustes 1995, der ohne Sistierung des Verlustvortrages bereits im Jahr 1996 verbraucht worden wäre, von der Ausschlussbestimmung des § 117a Abs. 1 EStG 1988 keinesfalls erfasst sein konnte, war doch in den Einkünften des Jahres 1996 gar kein Sanierungsgewinn enthalten. Der Teilbetrag von 2,861.842 ATS durfte daher jedenfalls in das Jahr 1998 übertragen werden.

Auch im Einkommensteuerbescheid 1997 ist kein Sanierungsgewinn ausgewiesen (die betreffenden Beteiligungseinkünfte wurden, wie ausgeführt, in den angesetzten Gesamtbetrag der Einkünfte gar nicht aufgenommen). Davon abgesehen ist der Rechtsansicht des Bw. beizupflichten, dass § 117a 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 (in der Fassung vor BGBl. Nr. 201/1996) vorgegebenen Reihenfolge der Verrechnung hat sich auf Grund des § 117a Abs. 1 EStG 1988 nichts geändert. Ohne Sistierung des Verlustvortrages wäre der nicht schon 1996 verbrauchte Teilbetrag des Jahresverlustes 1995 (5,014.082 ATS abzüglich 2,861.842 ATS = 2,152.240 ATS) im Jahr 1997 nicht etwa vorrangig mit dem Sanierungsgewinn (von 4,257.650 ATS) zu verrechnen gewesen. Vielmehr hätte dieser Verlust, wie aus dem oben unter Punkt II.3 dargestellten Rechengang ersichtlich, zur Gänze die nicht begünstigten Einkünfte des Jahres 1997 gekürzt.

Nach Verlustabzug und nach Ausscheiden des steuerfreien Sanierungsgewinnes wäre immer noch ein positives Einkommen verblieben.

Somit ergibt sich aber, dass § 117a Abs. 1 EStG 1988 einem Abzug des vortragsfähigen Verlustes 1995 in den Jahren 1998 und 1999 insgesamt nicht entgegenstand.

III. Bei den in der Einkommensteuererklärung 1998 geltend gemachten Sonderausgaben in Höhe von 400.000 ATS handelt es sich, wie der Berufungswerber durch die der Berufung beigegebenen Belege nachgewiesen hat, um eine am 2. Dezember 1998 an die Tiroler Rechtsanwaltskammer geleistete Zahlung für den Nachkauf von Pensionsversicherungszeiten. Der (gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige) Einkommensteuerbescheid vom 15. November 2005, in dem diese Sonderausgaben abgezogen wurden, erweist sich somit auch in diesem Punkt als rechtmäßig (§ 18 Abs. 1 Z 2 in Verbindung mit § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988). Verjährung war zum Zeitpunkt der Erlassung dieses Bescheides - entgegen dem Vorbringen des Bw. - noch nicht eingetreten, weil nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO das Recht, eine endgültige Abgabenfestsetzung (nach einer vorläufigen) vorzunehmen, erst mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Ist der vorläufige Bescheid in Rechtskraft erwachsen (und daher von einer Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO zum Zeitpunkt des Ergehens dieses Bescheides auszugehen), so kann auch die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Bescheides beginnen (VwGH 23.6.1998, 98/14/0069). Da in den Jahren 2000, 2001 und 2002 jeweils vorläufige Abgabenfestsetzungen erfolgten, konnte das Recht der Abgabenbehörde, die Einkommensteuer 1998 endgültig festzusetzen, im Jahr 2005 keinesfalls verjährt sein.

IV. Der Berufung gegen die vom Finanzamt erlassenen Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO war daher stattzugeben. Die Aufhebungsbescheide vom 9. und 13. November 2006 waren aufzuheben. Mit der Aufhebung tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Der Einkommensteuerbescheid 1998 vom 14. November 2006 gehört damit nicht mehr dem Rechtsbestand an, weshalb die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung als unzulässig (geworden) zurückzuweisen war.

Anders verhält es sich hinsichtlich des gemäß § 200 Abs. 2 BAO ergangenen Einkommensteuerbescheides 1999 vom 14. November 2006: Da der Spruch des Vorbescheides (Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2005) keine Endgültigerklärung der (vorläufigen) Abgabenfestsetzung enthielt, vielmehr erst mit dem Bescheid vom 14. November 2006 eine endgültige Festsetzung erfolgte, konnte sich dieser Bescheid verfahrensrechtlich auf eine eigenständige Rechtsgrundlage (§ 200 Abs. 2 BAO) stützen. Ein gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültiger Bescheid tritt an die Stelle des (vorangegangenen) vorläufigen Bescheides, der vorläufige Bescheid scheidet damit kraft Gesetzes aus dem Rechtsbestand aus. Einer

(gesonderten) Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2005 gemäß § 299 BAO hätte es somit nicht bedurft. Denn diese Rechtsfolge wäre mit dem Ergehen des endgültigen Bescheides vom 14. November 2006 ohnedies kraft Gesetzes eingetreten. Auf Grund des oben dargestellten Verfahrensstandes war über die gegen den (vorläufigen) Einkommensteuerbescheid 1999 vom 6. September 2005 eingebrachte Berufung, die gemäß § 274 BAO als gegen den endgültigen Bescheid vom 14. November 2006 gerichtet gilt und mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin des Berufungswerbers vom 14. Dezember 2006 ergänzt wurde, meritorisch zu entscheiden.

V. Der für 1999 verbleibende Verlustvortrag errechnet sich nach Abzug des im Jahr 1998 verbrauchten Teilbetrages von 2.831.363 ATS (siehe den Bescheid vom 15. November 2005) mit 2.182.719 ATS. Hinsichtlich der Berechnung der Einkünfte des Jahres 1999 wird auf die ausführliche Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2005 verwiesen. Verjährung war bei Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides vom 6. September 2005 nach dem oben wiedergegebenen Verfahrensverlauf nicht eingetreten (§ 209 Abs. 1 BAO).

Die Neuberechnung der Einkommensteuer 1999 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 29. März 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei