



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr.R., vom 20. Juli 2002 bzw. vom 19. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 26. April 2002 bzw. vom 14. August 2002 betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1997 wird mit € 55.936,20 (ATS 769.700,00) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im Streitzeitraum 1997 neben Einkünften aus selbständiger Tätigkeit als praktischer Arzt auch gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellende Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Beteiligungen als atypisch stiller Gesellschafter sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Das Finanzamt erließ am 26. April 2002 für das Jahr 1997 auf Grundlage der bis zu diesem Zeitpunkt bezüglich der Beteiligungen ergangenen Feststellungsbescheide unter Berücksichtigung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sowie aus Vermietung und Verpachtung einen Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO.

In der gegen diesen Bescheid infolge gewährter Fristverlängerungen fristgerecht erhobenen Berufung vom 20. Juli 2002, eingebracht am 22. Juli 2002, begehrte der steuerliche Vertreter

- die volle Berücksichtigung des vom Finanzamt Landeck bezüglich der Beteiligung E (siehe unten) als steuerfrei ausgewiesenen Sanierungsgewinnes. Der Abzug eines Sanierungsgewinnes nur in (positiver) Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei rechtswidrig, da bei dieser Vorgangsweise Verluste aus Gewerbebetrieb aus anderen Einkunftsquellen die Höhe des steuerfreien abzugsfähigen Sanierungsgewinnes verminderten und steuerrelevante Tatbestände bei Steuerpflichtigen ungleich und abhängig davon behandelt würden, inwieweit diese anderweitig Einkünfte bezögen.

Zudem wandte er ein, dass

- die Feststellungen bzw. Zuweisungen gemäß § 188 BAO durch die festsetzenden Finanzämter Landeck bezüglich der Beteiligung E und Schwaz bezüglich der Beteiligung F unrichtig erfolgt seien und entsprechende Berichtigungen erfolgen würden.

Aufgrund des bezüglich der Beteiligung F ergangenen Feststellungsbescheides vom 3. Juli 2002 erließ das Finanzamt am 14. August 2002 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997.

Im als Berufung titulierten, mangels Erledigung der Berufung vom 20. Juli 2002 als Berufungsergänzung zu wertenden Schreiben vom 19. September 2002, wurden die o. a. Ausführungen im Wesentlichen wiederholt und auf eine zu erwartende Verlustzuweisung aus der Beteiligung B hingewiesen.

Im Ergänzungsschreiben vom 21. Februar 2005 wurde der Ansatz dieses Verlustanteiles aus der Beteiligung B in Höhe von ATS 756.529,00 und die Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes in voller Höhe unter Hinweis auf nachfolgend zitierten Artikel in der SWK vom 15.02.2005, S.303 begehrt:

Berechnung des Hälftesteuersatzes bei Vorhandensein von Verlusten (BMF):

In SWK -Heft 2/2005, Seite T 11 wurde mitgeteilt, dass der „Finanzcomputer falsch programmiert“ sei, weil der Hälftesteuersatz zu Unrecht nicht gewährt werde. Es handelte sich dabei um Fälle, in denen neben halbsatzbegünstigten Einkünften andere, allerdings negative Einkünfte vorliegen. In derartigen Fällen wurde der vertikale Verlustausgleich nicht - wie es richtig wäre - in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Weise so vorgenommen, dass die halbsatzbegünstigten Einkünfte möglichst erhalten bleiben.

*Das BMF teilt dazu mit, dass die tatsächlich erfolgte unrichtige Berechnung mittlerweile richtig gestellt wurde. Ab sofort erfolgt in derartigen Fällen die Vornahme des **vertikalen** Verlustausgleiches in der Weise, dass halbsatzbegünstigte Einkünfte möglichst erhalten bleiben.*

Im Zuge des durchgeführten Erörterungstermins verwies der steuerliche Vertreter auf die bisherigen Vorbringen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer aus verschiedenen Beteiligungen an den nachfolgend dargestellten Unternehmen wurden

besprochen und basieren diese auf den von den zuständigen Finanzämtern gemäß § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheiden bzw. ergangenen Mitteilungen:

		Mitteilung vom	Gewinn/Ver- lust in ATS	Enthaltener nicht ausglf. Verlust	Ansatz im E- Bescheid 1997
A.) C.S.GmbH	Wien für I. Bez. 851/4463	07.09.1999	Null		
		22.10.2001	- 607.366,- -		
Nicht ausglf. Verlust				227.983,-	- 379.383,--
B.) R1KEG	Klagen- furt 019/1452	04.11.2004	- 756.529,- -		- 756.529,--
C.) SSMitges	Wiener Neustadt 353/2877				
D.) SVMitges	Wiener Neustadt 350/7580				
E.) BergGmbH	Landeck2 10/2857	11.08.1999	1,602.502,-		
Sanierungsgewinn			1,602.502,-		
		17.05.2000	1,577.262,-		
		05.09.2000	1,577.262 ,-		
Sanierungsgewinn *			1,577.262 ,-	Steuerfrei	

Ausglf. Verl. Vorjahre*			114.602,- -		
<i>Nach Verr. gemäß § 2 Abs. 2 EStG</i>			1,462.660 ,-		1,462.660,- -
F.) JKKG	Schwaz 051/9131	13.06.2001	687.855,-		
Sanierungsgewinn			484.072,-	Steuerfrei	
		18.02.2002	465.306,-		
Sanierungsgewinn			79.659,57	Steuerfrei	
		03.07.2002	- 51.010,- -		
Nicht ausglf. Verlust				9.403,-	- 41.607,-
Einkünfte aus GW			47.755,-	237.386,-	285.141,-

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Ansatz des Verlustanteiles aus der Beteiligung B in Höhe von ATS - 756.529,- (aus St. Nr. 019/1452):

Diesem Begehren war auf Basis der zwischenzeitig gemäß § 188 BAO erfolgten bescheidmäßigen Feststellung dieser Einkünfte zu St. Nr. 019/1452 zu entsprechen, wobei ergänzend darauf hingewiesen wird, dass aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO ein (abgeleiteter) Einkommensteuerbescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem vorgelagerten Feststellungsverfahren getroffen worden sind, nicht zielführend mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen oder zu treffenden Entscheidungen (z.B. Vorliegen eines Sanierungsgewinnes, Höhe bzw. Steuerfreiheit desselben) unzutreffend seien.

2.) Berücksichtigung der Einkünfte aus der Beteiligung F:

Da im Feststellungsbescheid vom 03. Juli 2002 betreffend die Beteiligung F die auf den Bw. entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die darin enthaltenen nicht ausgleichsfähigen Verluste in Höhe von minus ATS 51.010,00 bzw. in Höhe von ATS 9.403,00

festgesetzt wurden, sind im Streitjahr aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus ATS 41.607,00 zu berücksichtigen.

3.) Abzug des bezüglich der Beteiligung E festgestellten Sanierungsgewinnes in voller Höhe von ATS 1,577.262,00 bei Ermittlung des Einkommens:

§ 2 Abs. 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

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.

§ 36 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung normiert:

*Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG 1988) **jene** Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.*

Demgemäß sind vor Anwendung des Einkommensteuertarifes jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. Die durch den Wegfall von Schulden im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen entstandene gewinnerhöhende Betriebsvermögensvermehrung wird primär bei der normalen Gewinnermittlung berücksichtigt. Sie vermindert also einen im laufenden Betrieb entstandenen Verlust oder erhöht den laufenden Gewinn und wird gemäß **§ 2 Abs. 2 EStG 1988 zum Ausgleich mit Verlusten zuerst aus der gleichen oder nachfolgend aus anderen Einkunftsarten** herangezogen. Von dem unter Einbeziehung des Sanierungsgewinnes ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte werden die Sonderausgaben einschließlich des Verlustabzuges in Abzug gebracht. Verbleibt nach dem Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug der Sonderausgaben ein positives Einkommen, so ist der **darin enthaltene** Sanierungsgewinn gemäß § 36 EStG 1988 vor Anwendung des Einkommensteuertarifes auszuscheiden.

Durch die in § 36 erfolgte Bezugnahme auf § 2 Abs. 2 EStG wird eindeutig bestimmt, dass der Systematik des EStG 1988 entsprechend die Verrechnung von Verlusten zuerst innerbetrieblich (einkunftsquellenbezogen), dann innerhalb der einzelnen Einkunftsart (**horizontaler** Verlustausgleich) und schließlich zwischen den einzelnen Einkunftsarten (vertikaler Verlustausgleich) zu erfolgen hat.

Im Erkenntnis vom 22. Februar 1993, 93/15/0020 (ergangen für den Anwendungsbereich der Tarifiermäßigung des § 37 Abs. 1 EStG 1988) hat der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich

festgehalten, dass auch die Norm des § 2 Abs. 2 EStG 1988 ebenso wie ihre Vorläuferbestimmung im EStG 1972 ein zweistufiges Verlustausgleichsverfahren vorsieht, bei dem in die zweite Stufe nur mehr Größen eingehen, die bei mehreren Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart den Saldo der daraus entspringenden Teileinkünfte darstellen. Diese Auffassung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. März 1995, 95/14/0011, bekräftigt und ausgesprochen, dass die Systematik des Einkommensteuerrechts es nicht zulässt, einzelne positive oder negative Komponenten des Ergebnisses einer bestimmten Einkunftsquelle oder Gruppen positiver und negativer Elemente einer bestimmten Einkunftsquelle herauszulösen und vom Schicksal der verbleibenden Einkunftsquelle zu trennen. Im genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof dargestellt, dass zum Zwecke der Ermittlung des Einkommens nach der Ermittlung des Ergebnisses der einzelnen Einkunftsquellen diese Ergebnisse zum Gesamtbetrag der Einkünfte zusammenzufassen sind, wobei ein Ausgleich der positiven Ergebnisse mit den negativen Ergebnissen erfolgt, und sich als weiterer Schritt der Einkommensermittlung nach dem erfolgten Verlustausgleich der Abzug der Sonderausgaben, der außergewöhnlichen Belastungen, der Sanierungsgewinne und Freibeträge nach den §§ 104 und 105 EStG 1988 anzuschließen hat.

Auf Basis dieser Ausführungen ist der dem Bw. zugewiesene Sanierungsgewinn im Ausmaß von ATS 1.577.26,00 um die aus derselben Einkunftsquelle stammenden nicht ausgleichsfähigen Verluste aus den Vorjahren (ATS 114.602,00) zu kürzen, sodass der restliche verbleibende Sanierungsgewinn in Höhe von ATS 1.462.660,00 sodann mit den weiteren (hier Beteiligungs-) Einkünften aus der Einkunftsart Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu verrechnen (auszugleichen) ist.

In Anwendung dieser Vorgangsweise errechnen sich – wie oben dargestellt - Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 285.141,--.

Sodann ist der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten (im Rahmen des vertikalen Verlustausgleiches) zu ermitteln.

Im sich ergebenden positiven Einkommen im Ausmaß von ATS 1.753.398,00 ist nach Vornahme des vertikalen Verlustausgleiches und nach Abzug der Sonderausgaben ein (Rest) Sanierungsgewinn in Höhe von ATS 285.141,-- enthalten, der gemäß der Bestimmung des § 36 EStG als steuerfreier Sanierungsgewinn in Abzug zu bringen ist. Für eine volle Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes bleibt aufgrund der genannten Gesetzesstellen kein Raum.

Aus dem Umstand, dass in einem früheren Bescheid ein voller Abzug der (zu diesem Zeitpunkt gemäß § 188 BAO festgestellten) steuerfreien Sanierungsgewinne erfolgte, vermag der Bw.

für sich kein Anrecht auf eine Fortführung dieser – nicht dem Gesetz entsprechenden – Vorgangsweise abzuleiten.

Auch durch den Hinweis auf die – nicht in Gesetzesform ergangenen - zitierten Ausführungen des BMF ist für den Bw. nichts zu gewinnen. Die rechtliche Beurteilung hat nach den gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen. Den genannten Ausführungen lag der Umstand zugrunde, dass der „Finanzcomputer falsch programmiert“ gewesen war, sodass der Halftesteuersatz zu Unrecht nicht gewährt wurde. Es handelte sich um Fälle, in denen neben halbsatzbegünstigten Einkünften auch andere, allerdings negative Einkünfte vorlagen. In diesen Fällen wurde der **vertikale** Verlustausgleich nicht in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Weise derart vorgenommen, dass die halbsatzbegünstigten Einkünfte möglichst erhalten blieben.

Zudem liegt im gegenständlichen Fall keine Frage eines vertikalen Verlustausgleiches vor, da der Sanierungsgewinn bereits im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches mit den Verlusten zu verrechnen ist.

Eine für den Bw. günstigere Berechnungsmodalität ergibt sich aus dem Gesetz nicht.

Auf Grund dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden und die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

	In ATS	In €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	1,972.755,00	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	285.141,00	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 218.357,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte	2,039.539,00	
Sonderausgaben (Kirchenbeitrag)	- 1.000,00	
Sanierungsgewinn	- 285.141,00	
Einkommen	1,753.398,00	
Einkommen gerundet	1,753.400,00	
Die Einkommensteuer beträgt:		
10 % für die ersten 50.000,00	5.000,00	
22 % für die weiteren 100.000,00	22.000,00	

32% für die weiteren 200.000,00	48.000,00	
42% für die weiteren 400.000,00	168.000,00	
50% für die restlichen 1,053.400,00	526.700,00	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	769.700,00	
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	769.700,00	
Einkommensteuer	769.700,00	55.936,28

Klagenfurt, am 27. April 2005