



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Steuerberater, vom 29. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwältin, vom 7. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war bis 2000 bei der beim auswärtigen Finanzamt geführten Mitunternehmerschaft beteiligt. Mit Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 4. Juli 2001 teilte das auswärtige Finanzamt dem Finanzamt die auf den Berufungswerber im Jahr 2000 entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO in Höhe von 916.501,00 S mit. In der am 15. Mai 2002 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 erklärte der Berufungswerber diesen Betrag als Beteiligter an obiger Gesellschaft. Diesen Einkünften würde jedoch ein Schuld nachlass auf Grund eines Zwangsausgleiches (Ausgleichsquote 16%) zugrunde liegen.

Mit E-Mail vom 10. Juni 2005 ersuchte das Finanzamt das auswärtige Finanzamt zwecks Steuererhebung um Übermittlung des Steueraktes der Mitunternehmerschaft. Mit E-Mail vom 13. April 2006 urgierte das Finanzamt erneut beim auswärtigen Finanzamt die Übermittlung des Steueraktes der Gesellschaft bzw. um eine Mitteilung, ob es sich bei dem vom Berufungswerber erklärten Gewinn um einen steuerfreien Sanierungsgewinn handle oder

nicht. Beide E-Mails wurden laut Empfangsbestätigungen vom auswärtigen Finanzamt (Wiener Sachbearbeiter) entgegengenommen bzw. „gelesen“. Weitere (telefonische) Ermittlungen der Abgabenbehörde beim auswärtigen Finanzamt ergaben, dass bei der Mitunternehmerschaft kein Sanierungsgewinn ausgewiesen ist (Mitteilung vom 7. Mai 2007).

Das Finanzamt berechnete hieraufhin unter Verweis auf obige amtliche Mitteilung des auswärtigen Finanzamtes im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 (mit Ausfertigungsdatum 4. Mai 2007) das Einkommen bzw. die Einkommensteuer des Abgabepflichtigen ohne Ansatz eines Sanierungsgewinnes. In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 29. Mai 2007 führte der Berufungswerber ua. aus, es sei hinsichtlich der Festsetzung der gegenständlichen Abgabe bereits gemäß § 207 BAO Festsetzungsverjährung eingetreten, da die Steuererklärung bereits am 15. Mai 2002 beim Finanzamt eingereicht worden wäre. Aus der Erklärung der Einkünfte der GmbH sei zudem ersichtlich, dass die Einkünfte aus dieser Beteiligung ausschließlich aus Sanierungsgewinnen resultieren würden. Die amtliche Mitteilung des auswärtigen Finanzamtes, wonach es im betreffenden Jahr keine Sanierungsgewinne geben würde, entspreche somit nicht den Tatsachen. Am 10. Februar 2000 sei es zum Zwangsausgleich bei der GmbH gekommen, sodass im Jahr 2000 in logischer Schlussfolgerung jedenfalls ein Sanierungsgewinn entstanden sein müsse.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 18. Juni 2007 begründete das Finanzamt ua. damit, das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjähre gemäß § 209 Abs. 3 BAO spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. § 252 Abs. 1 bis 3 BAO schränke das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide dahingehend ein, dass Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen lediglich im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden könnten.

Mit Schreiben vom 13. Juli 2007 begehrte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und gab hierin ergänzend an, die Festsetzung der Einkommensteuer 2000 hätte spätestens im Jahr 2006 erfolgen müssen, um noch innerhalb der Verjährungsfrist Rechtskraft entfalten zu können. Die telefonische Auskunft vom Teamleiter, die Verjährungsfrist sei durch die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides um ein zweites Jahr verlängert worden, sei unzutreffend, da im Jahr 2006 keine entsprechende Amtshandlung getätigt worden sei. Des Weiteren könne ein Umsatzsteuerbescheid nicht die Verjährung zur Festsetzung der Einkommensteuer unterbrechen. § 309 Abs. 3 BAO beziehe sich auf die absolute Verjährung, sohin auf den spätestens möglichen Zeitpunkt des Eintrittes der Verjährung. Wenn die Verjährung nach Berücksichtigung aller Verlängerungstatbestände bereits gemäß §§ 207 und 209 Abs. 1 BAO zu einem früheren Zeitpunkt eingetreten sei, sei die Regelung zur absoluten Verjährung in logischer Konsequenz irrelevant.

Das Finanzamt händigte dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers am 8. August 2008 Kopien obiger zwei E-Mails des Finanzamtes an das auswärtige Finanzamt aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Im vorliegenden Fall ist vorerst strittig, ob die Abgabenbehörde im Jahr 2007 zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 berechtigt war oder nicht.

A 1) Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO idF des SteuerReformG 2005, BGBl. I 2004/57). Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Der Abgabenanspruch entsteht bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 und 3 BAO).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich nach § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 209 Abs. 3 BAO).

Die Verlängerung gemäß § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO jeweils um ein weiteres Jahr setzt voraus, dass in jenem Jahr, in dem die nach dem ersten Satz um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist endet, eine Amtshandlung (iSd § 209 Abs. 1 BAO) erfolgt. Weitere Verlängerungen um jeweils ein Jahr setzen voraus, dass jeweils im (weiteren) verlängerten Jahr die betreffende Amtshandlung vorgenommen wird (Ritz, BAO³, § 209 Tz 1).

Die Fristverlängerung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (VwGH 23.1.2003, 2002/16/0027; VwGH 29.11.2001, 2001/16/0364). Was die Anforderungen an die Verknüpfung von Amtshandlung und konkret bestimmtem Abgabenanspruch betrifft, so genügt es, dass nach der Aktenlage und den Ergebnissen des Verwaltungsverfahrens ein nachvollziehbarer Bezug zu den betroffenen Abgabenansprüchen besteht. Die Konkretisierung

des Abgabenanspruches durch die bzw. mit der Amtshandlung ist nicht Tatbestandselement für die Verlängerung der Verjährung (VwGH 29.11.1988, 86/14/0134).

Eine Amtshandlung muss, soll sie zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist führen, aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; VwGH 14.11.1996, 96/16/0217; VwGH 10.6.1991, 90/15/0115) und aus den Akten nachweisbar sein (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Als aktenmäßiger Nachweis kommt beispielsweise ein Aktenvermerk in Betracht (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0130; Stoll, BAO Kommentar II, 2189). Schriftliche Erledigungen verlängern die Verjährungsfrist nur dann, wenn sie ihren Empfänger erreicht haben, diesem somit zugestellt wurden (VwGH 12.11.1997, 97/16/0217; VwGH 29.1.1981, 15/1296/79). Die Amtshandlung muss nicht gegen den Abgabenschuldner selbst gerichtet sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115). Die behördlichen Schritte müssen der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person nicht zur Kenntnis gelangt sein (VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; VwGH 23.6.1992, 92/14/0036), damit ihnen Verlängerungswirkung zukommt (Ritz, BAO³, § 209 Tz 2ff). Amtshilfeersuchen wirken verjährungsverlängernd. Dies gilt auch für auf § 158 BAO gestützte Ersuchen an eine andere (österreichische) Abgabenbehörde (VwGH 24.4.2002, 2002/16/0068; VwGH 19.1.1994, 93/16/0086; Ritz, BAO³, § 209 Tz 26). Es ist weder erforderlich, dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegt (VwGH 12.8.1994, 94/14/0055), dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen (VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080; VwGH 29.11.1988, 86/14/0134) noch dass sie notwendig sind (VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080; VwGH 23.2.1987, 85/14/0131).

A 2) Im vorliegenden Fall steht für den Referenten außer Zweifel, dass die beiden E-Mails des Finanzamtes an das auswärtige Finanzamt vom 10. Juni 2005 und 13. April 2006 Amtshandlungen darstellen, welche eine Verlängerung der jeweiligen Verjährungsfristen begründet haben. Es handelt sich hierbei um nach außen wirksam und einwandfrei erkennbare Ersuchen des Finanzamtes an das auswärtige Finanzamt zum Zwecke der Geltendmachung bzw. der Konkretisierung (Abgabenhöhe) des gegenüber dem Berufungswerber gegebenen Abgabenanspruches auf Einkommensteuer 2000. Die Anfragen an die den Steuerakt der Mitunternehmerschaft führenden Abgabenbehörde auswärtige Finanzamt verfolgten das Ziel, die steuerliche Beurteilung des vom Berufungswerber im Einkommensteuerveranlagungsverfahren geltend gemachten Sanierungsgewinnes abzuklären. Die E-Mails gingen nachweislich dem Empfänger zu (siehe „gelesen“-Bestätigungen) und haben somit die Sphäre der Behörde (Finanzamt) verlassen.

A 3) Der Abgabenanspruch (Einkommensteuer) für das Jahr 2000 und sohin auch die Verjährung begannen mit Ablauf des Jahres 2000, sodass das binnen der („normalen“) Verjährungsfrist von fünf Jahren (§ 207 Abs. 1 BAO) ergangene E-Mail des Finanzamtes vom 10. Juni 2005 als Amtshandlung eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr, sohin bis zum 31. Dezember 2006, bewirkte. Das in diesem Zeitraum ergangene zweite E-Mail des Finanzamtes vom 13. April 2006 verlängerte als Amtshandlung gemäß § 209 Abs. 1 BAO erneut die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, sohin bis zum 31. Dezember 2007. Das Finanzamt erließ den bekämpften Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 am 7. Mai 2007 und damit innerhalb der offenen Verjährungsfrist. Entgegen der Ansicht des Berufungswerbers war sohin bei Bescheiderlassung noch keine Festsetzungsverjährung gemäß § 207 BAO eingetreten, weshalb die Berufung diesbezüglich abzuweisen ist.

B) Der Berufungswerber begeht in seinem anhängigen Einkommensteuerveranlagungsverfahren (in eventu) die steuerliche Berücksichtigung des in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2000 der Mitunternehmerschaft (vom 28. Februar 2001) ausgewiesenen (Sanierungs-)Gewinnes aus einem Schuldnachlass auf Grund eines Zwangsausgleiches im Betrag von 2.749.083,05 ATS mit einer Ausgleichsquote von 16 %. Diesem Begehr kann auf Grund nachfolgender Überlegungen nicht entsprochen werden:

B 1) In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden gemäß § 192 BAO zugrunde gelegt. Die Bindung betont § 192 BAO für die in Feststellungsbescheiden enthaltenen Feststellungen. Es besteht eine Bindung im Einkommensteuerverfahren an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (VwGH 5.6.2003, 99/15/0150; VwGH 28.5.1998, 96/15/0083; VwGH 13.3.1997, 96/15/0102). Die Verbindlichkeit von Bescheiden (Bindungswirkung, Gestaltungs- und Feststellungswirkung) als typische Bescheidwirkung besteht nicht nur für die Partei, sondern auch gegenüber Behörden für andere Verfahren.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Bestimmung schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069; VwGH 19.3.2002, 2002/14/0005; VwGH

23.3.2000, 2000/15/0001; VwGH 28.5.1997, 94/13/0273). Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO stellen Grundlagenbescheide für die Einkommensteuerbescheide dar (VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069; VwGH 25.9.2002, 97/13/0098; VwGH 19.3.2002, 2002/14/0005; VwGH 15.12.1994, 94/15/0164).

Die steuerliche Begünstigung für Sanierungsgewinne bezweckt, Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren, damit sie als Wirtschaftsfaktor erhalten bleiben. Die bloße Sanierung des Unternehmers reicht nicht aus. Bei Mitunternehmerschaften sind dementsprechend die Voraussetzungen eines begünstigungsfähigen Sanierungsgewinnes auf Ebene der Personengesellschaft zu prüfen und nicht auf Ebene der Mitunternehmer, wenngleich diese schlussendlich die Steuern zu zahlen haben bzw. die Ermäßigung für Steuern auf den Sanierungsgewinn in Anspruch nehmen können. Verfahrensrechtlich entspricht dieser gesellschaftsbezogenen Betrachtung des Sanierungsgewinns, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Feststellung, ob ein begünstigter Sanierungsgewinn vorliegt, ausschließlich im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 188 BAO zu treffen ist (VwGH 28.11.2001, 97/13/0204; Doralt/Heinrich, EStG¹¹, § 36 Tz 98). Bei einer Unternehmergemeinschaft (Personengesellschaft), für welche ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO vorgesehen ist, ist sohin über den Sanierungsgewinn, dessen Höhe und dessen Aufteilung unter den Gesellschaftern im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 188 BAO abzusprechen (VwGH 28.11.2001, 97/13/0204; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154); die Berechnung der festzusetzenden Steuer erfolgt sodann im Einkommensteuerverfahren des Gesellschafters (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2009, § 36 Rz. 25; Doralt/Heinrich, EStG, § 36 Tz 59; Zorn in Hofstätter/Reichel, § 36 Tz 10, 17). An die im Feststellungsbescheid nach § 188 BAO getroffene Feststellung über den im Einkunftsanteil eines Mitunternehmers enthaltenen Sanierungsgewinn ist die Abgabenbehörde im nachgelagerten Verfahren nach § 192 BAO gebunden (VwGH 28.11.2001, 97/13/0204). Eine nochmalige Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für einen begünstigten Sanierungsgewinn (insbesondere eine Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit) hat somit im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren zu unterbleiben (Doralt/Heinrich, EStG¹¹, § 36 Tz 102).

Das den Steueramt der Mitunternehmerschaft führende auswärtige Finanzamt hat der Gesellschaft im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2000 (mit Ausfertigungsdatum 4. Juli 2001) den begehrten Sanierungsgewinn in Höhe von 2.779.083,00 S verwehrt. Der Bescheid wurde von der Mitunternehmerschaft nicht bekämpft und erwuchs in Rechtskraft.

Nachdem vom auswärtigen Finanzamt im Jahr 2000 der Mitunternehmerschaft kein (und sohin auch dem Berufungswerber kein anteiliger) steuerlich begünstigter Sanierungsgewinn zuerkannt wurde, kann im gegenständlichen Einkommensteuerveranlagungsverfahren dem Abgabepflichtigen - auf Grund der oben ausgeführten Bindungswirkung des Feststellungsbescheides betreffend Feststellungen über einen in den Einkünften enthaltenen Sanierungsgewinn - die steuerliche Begünstigung eines (anteiligen) Sanierungsgewinns nicht gewährt werden.

Das Vorbringen des Berufungswerbers, die erklärten Einkünfte der Mitunternehmerschaft würden ausschließlich aus einem Sanierungsgewinn resultieren, können der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, stellen diese doch Einwendungen gegen den Feststellungsbescheid der Gesellschaft dar. Derartige Ausführungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen sind im Verfahren des abgeleiteten Bescheides jedoch unbeachtlich.

B 2) Dem Begehrn wäre jedoch auch im Falle einer fehlenden Bindungswirkung kein Erfolg beschieden, da § 36 EStG 1988, der eine steuerliche Begünstigung von Sanierungsgewinnen vorsah, durch Art. 39 Z 43 Strukturanpassungsgesetz 1996, (StrukturAnpG 1996), BGBl. 1996/201, mit Wirkung für Veranlagungszeiträume nach 1997 ersatzlos aufgehoben wurde. Das Bundesministerium für Finanzen hat mit Erlass vom 16. Juli 1999, AÖFV 180, bzw. in den EStR 2000, Rz 1008, für Sanierungsgewinne ab 1998 unter Berufung auf § 206 lit. b BAO in Fällen des gerichtlichen Ausgleiches und in Zwangsausgleichsfällen angeordnet, dass von der Festsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Einkommensteuer insoweit Abstand zu nehmen ist, als sie (dem Prozentsatz nach) die Ausgleichsquote übersteigt. Dem Steuerpflichtigen wurde damit jedoch kein durchsetzbarer Anspruch auf die Steuerermäßigung eingeräumt (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). Der gegenständliche Erlass bzw. die EStR 2000 stellen allerdings eine Weisung des Finanzministeriums an die Finanzämter dar, die einer gesetzlichen Grundlage entbehren. Der Unabhängige Finanzsenat ist verpflichtet, ausschließlich die vom Bundesgesetzgeber erlassenen Gesetze anzuwenden. Eine Bindung an Verwaltungsanordnungen, wie dies ein Erlass ist, ist mit der Unabhängigkeit des unabhängigen Finanzsenats unvereinbar (§ 271 BAO).

Mit dem StrukturAnpG 1996, BGBl. 1996/201, wurden die steuerlichen Begünstigungen für Sanierungsgewinne mit Wirkung ab dem Jahr 1998 aufgehoben. Eine legistische Verankerung einer Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne erfolgte wiederum im § 36 EStG in der Fassung BGBl I 2003/71, welche jedoch erst auf Sanierungsgewinne, die nach dem 20. August 2003 (Tag der Kundmachung im BGBl) entstanden sind, anzuwenden ist (Doralt/Heinrich, EStG, § 36 Tz 9ff).

Eine steuerliche Begünstigung der Sanierungsgewinne war sohin im strittigen Jahr 2000 legalisch nicht vorgesehen, sodass dem Berufungswerber eine derartige nach dem EStG idF für das Jahr 2000 auch nicht zuerkannt werden hätten können.

B 3) Die Verwaltungspraxis des strittigen Jahres 2000 auf Grundlage des Erlasses des Bundesministerium für Finanzen, AÖFV 180, bzw. der EStR 2000 setzt für eine Gewährung des Sanierungsgewinnes einen Zwangsausgleich (§§ 140ff Konkursordnung) bzw. ua. eine Sanierungseignung bzw. -fähigkeit (Fortbestand des Unternehmens) voraus. Stille Gesellschaften (unabhängig von einer steuerrechtlichen Behandlung als Mitunternehmerschaft) und nach hL Gesellschaften nach bürgerlichem Recht sind nicht insolvenzfähig (Doralt/Heinrich, EStG, § 36 Tz. 54).

Der Berufungswerber begründet seinen begehrten Sanierungsgewinn mit einem Zwangsausgleich der GmbH, an welcher der Berufungswerber jedoch nie als Gesellschafter beteiligt war (siehe Firmenbuchauszug zur FN vom 13. Oktober 2009). Der Mitunternehmerschaft kam (nach Aktenlage) kein Zwangsausgleich zu. Die Mitunternehmerschaft wurde mit Ausscheiden des Berufungswerbers im Jahr 2000 beendet.

Die Mitunternehmerschaft hätte sohin nach der Aktenlage auch nicht die nach der Verwaltungspraxis geforderten obigen Voraussetzungen für eine Gewährung des Sanierungsgewinnes erfüllt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. November 2009