



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inXY, vertreten durch Mag. Jürgen Siebeneichler, Steuerberater, 4873 Frankenburg, Marktplatz 1, vom 25. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 28. September 2006 betreffend **Einkommensteuer 2001** entschieden:

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

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	713.649,00 S	Einkommensteuer	243.282,94 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				17.680,06 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

1. Der Berufungswerber war im berufungsanhängigen Jahr als alleiniger Kommanditist an der R GmbH & Co KG beteiligt.

2. Mit **Bescheid vom 15. November 2002** wurden die im Jahr 2001 erzielten (negativen) Einkünfte der R GmbH & Co KG in Höhe von -1,576.248,00 S (erklärungsgemäß) gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Auf den Berufungswerber entfielen dabei Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von -1,623.265,00 S. Diese negativen Einkünfte wurden im **Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11. Juni 2003** erfasst. Die im Jahr 2001 auf Ebene der Gesellschaft erzielten und im Jahresabschluss erfolgsmäßig erfassten endbesteuerten Kapitalerträge und die Kapitalertragsteuer wurden außerbücherlich vom Jahresergebnis wieder saldiert, sodass in den bescheidmäßig festgestellten Einkünften aus Gewerbebetrieb diese endbesteuerten Kapitalerträge bzw die Kapitalertragssteuer nicht enthalten waren.

3. Im Rahmen einer Betriebsprüfung der R GmbH & Co KG stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die gegenüber der Firma S GmbH bestehenden Verbindlichkeiten in Höhe von 9,670.573,99 S deshalb gewinnerhöhend aufzulösen seien, weil die Firma S GmbH infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens seit 20. Februar 2001 aufgelöst sei und die bestehenden Verbindlichkeiten weder eingemahnt noch bezahlt worden seien. Der Geschäftsführer und Gesellschafter der Firma S GmbH sei laut Meldeauskunft mit 11. September 2001 nach Mazedonien an eine unbekannte Adresse verzogen. Mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger sei daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, nahm das Verfahren wieder auf und stellte mit **Bescheid vom 23. Jänner 2004** die (positiven) Einkünfte für das Jahr 2001 gemäß § 188 BAO in Höhe von 2,921.838,00 S einheitlich und gesondert (Anteil Berufungswerber: 2,830.468,00 S) fest, wobei die endbesteuerten Kapitalerträge sowie die aufwandswirksame Kapitalertragsteuer nicht ausgeschieden wurden und somit in den Einkünften enthalten sind. Im gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten **Einkommensteuerbescheid 2001 vom 28. September 2006** wurden diese Einkünfte der Besteuerung unterworfen. 75 % (2,153.596,00 S) des Gesamtbetrages der Einkünfte (2,871.461,00 S) fanden als Verlustabzug steuerliche Berücksichtigung.

4. In der gegen den **Einkommensteuerbescheid 2001** erhobenen **Berufung vom 25. Oktober 2006** wendete der Berufungswerber ein, dass die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb anteilig enthaltenen, bereits endbesteuerten Kapitalerträge in Höhe von 22.172,00 S nicht gewinnmindernd berücksichtigt worden seien. Zudem seien in dem die Änderung des Einkommensteuerbescheides bewirkenden Feststellungsbescheid Gewinnerhöhungen in Höhe von 7,484.272,25 S enthalten, die aus der Berücksichtigung eines

Konkursverfahrens stammen würden und deshalb eine Kürzung der Verlustverrechnung gemäß § 2 Abs 2b EStG nicht vorzunehmen sei.

5. Am 29. Jänner 2007 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

6. In Beantwortung des **Vorhaltes vom 18. Juni 2009** brachte der Berufungswerber vor, dass dem Unabhängigen Finanzsenat zuzustimmen sei, dass § 2 Abs 2b Z 3 EStG in der Fassung BGBl. I 2000/142 anzuwenden sei.

Da der Geschäftsführung der R GmbH & Co KG diese Umstände nicht bekannt gewesen seien, hätten diese auch nicht in der Bilanz berücksichtigt werden können. Außerdem habe die Firma R GmbH & Co KG nach deren Wissensstand zu dieser Zeit immer noch mit der Geltendmachung der Schulden rechnen müssen, zumal ein ordentlicher Kaufmann nicht auf die Einforderung von Forderung in dieser Höhe verzichten würde. Da der Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsprüfung mit der Konkurseröffnung der Firma R GmbH & Co KG zusammengefallen sei und zuvor noch ein Wechsel in der Geschäftsführung stattgefunden habe, sei nicht verifizierbar gewesen, ob diese Umstände tatsächlich im Jahr 2001 stattgefunden haben oder gar früher. Der seinerzeitige Masseverwalter habe aber den Bescheid in Rechtskraft erwachsen lassen. Der Berufungswerber sei nun mit der Rechtslage konfrontiert, welche die Gewinne aus einem Konkursverfahren zwingend mit dem Sanierungsgewinn zum Zwecke der Sanierung verknüpft. Es sei aber dem Unabhängigen Finanzsenat zuzustimmen, dass im vorliegenden Fall nicht von einer Sanierungsabsicht ausgegangen werden könne.

Andererseits müsse der Berufungswerber auch das Faktum, dass der Masseverwalter damals die Bescheide der R GmbH & Co KG in Rechtskraft habe erwachsen lassen, gegen sich gelten lassen, weil der jetzt im Rechtsmittelverfahren bekämpfte Gewinn seinerzeit möglicherweise hätte gemindert werden können.

7. Der Berufungswerber zog mit Schreiben vom 16. Oktober 2009 den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bindungswirkung des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO

1. Die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft sind gemäß **§ 188 BAO** einheitlich, d.h. für alle Mitunternehmer in einem einheitlichen Verfahren, und gesondert, d.h. nicht im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, sondern in einem gesonderten Verfahren zu ermitteln. Der

Bescheid nach § 188 BAO stellt Art und Höhe des einheitlichen Gewinnes oder Überschusses fest, der für die Personenvereinigung nach einkommensteuerlichen Vorschriften zu ermitteln ist. Er stellt fest, welcher Anteil am Gewinn oder Überschuss jedem Beteiligten zuzurechnen ist (VwGH 20.02.2008, 2008/15/0019; 28.02.1995, 95/14/0021).

Gemäß **§ 192 BAO** werden in *„einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.“*

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

Grundsätzlich sind daher alle Feststellungen, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung betreffen, im Feststellungsbescheid mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber zu treffen, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann. Eine Bindungswirkung an im Feststellungsverfahren getroffene Entscheidungen kann allerdings nur dann vorliegen, wenn auch entsprechende Aussagen mit normativer Wirkung für die Erlassung der abgeleiteten Abgabenbescheide der Beteiligten getroffen wurden (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154).

2. Der Spruch des gegenständlichen Feststellungsbescheides vom 23. Jänner 2004 enthält keine Feststellung über das Vorliegen eines die Vortragsgrenze des § 2 Abs 2b EStG ausschließenden und im Einkommensteuerverfahren geltend zu machenden Sanierungsgewinnes. Folglich kann der Bescheid hinsichtlich (nur) dieser Frage keine Bindungswirkung für den in Streit stehenden Einkommensteuerbescheid 2001 entfalten, sodass im abgeleiteten Verfahren darüber abzusprechen war.

Im Hinblick auf die Einwendungen gegen eine eventuelle Unrichtigkeit bei der Ermittlung und der Höhe der Einkünfte der R GmbH & Co KG im Jahr 2001 vermag der Berufungswerber keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides aufzuzeigen, da in diesem Fall die gesetzliche Bindungswirkung des Feststellungsbescheides (über die Höhe der Einkünfte wurde bereits rechtskräftig abgesprochen) zum Tragen kommt.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass zwar mit Konkurseröffnung am 17. Februar 2004 die Aktivlegitimation zur Einbringung einer Berufung auf den Masseverwalter übergegangen war, dem Berufungswerber es jedoch unbenommen geblieben wäre, zuvor gemäß § 246 BAO

Berufung gegen den bereits am 23. Jänner 2004 ergangenen Feststellungsbescheid zu erheben.

II. Sanierungsgewinn

1. § 18 Abs 6 EStG 1988 bestimmt: *„Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.“*

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 wurde mit Wirkung ab 2001 (§ 124b Z 45 EStG idF BGBl. I 2000/142) in **§ 2 Abs 2b Z 2 EStG** eine Verrechnungsgrenze für Verluste im Sinne des § 18 Abs 6 und 7 EStG normiert. Demnach können vortragsfähige Verluste *„nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen.“*

Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze kommen nach der Bestimmung der **Ziffer 3 leg.cit.** insoweit nicht zur Anwendung, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte **Sanierungsgewinne**, *„das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens in Folge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind“*, enthalten sind.

Diese Definition des Sanierungsgewinnes entspricht jener des ab 1998 nicht mehr geltenden § 36 EStG, weshalb zur Auslegung des Begriffes „Sanierungsgewinn“ auf die zu dieser Begriffsbestimmung ergangene langjährige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zurückgegriffen werden kann.

Demnach kann von einem begünstigten Sanierungsgewinn nur gesprochen werden, wenn *„es sich um einen in Sanierungsabsicht vorgenommenen Nachlass betrieblicher Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen.“* Diese Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen (zB VwGH 21.04.2005, 2001/15/0188; 28.04.2004, 98/14/0196).

„Allgemeine Sanierungsmaßnahme“ bedeutet, dass zumindest ein nicht unerheblicher Anteil der Schulden von den Gläubigern erlassen werden muss, wobei bei Vorhandensein mehrerer Gläubiger sämtliche oder zumindest die Mehrheit der Gläubiger bereit sein müssen,

auf ihre Forderungen ganz oder teilweise zu verzichten. „**Sanierungsbedürftigkeit**“ eines Betriebes liegt vor, wenn dieser ohne Schuldenerlass nicht in der Lage wäre, seinen Verpflichtungen nachzukommen und daher vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch steht. Die „**Sanierungsabsicht**“ besteht darin, die wirtschaftliche Gesundung des Unternehmens wieder herbeizuführen. Der Schuldennachlass „**zum Zweck der Sanierung**“ muss im Rahmen eines Sanierungskonzeptes erfolgt sein, wobei nicht bloß das Ergebnis des Schuldenerlasses, sondern die objektivierbaren Beweggründe hierfür von maßgebender Bedeutung sind (VwGH 07.06.2001, 98/15/0037; 20.04.1999, 98/14/0120). Zudem ist die Sanierungseignung zu überprüfen, nämlich ob der Schuldenerlass zur Sanierung und Rettung des Unternehmens überhaupt „**geeignet**“ ist.

2. Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Firma S GmbH infolge des gemäß § 39 FBG rechtskräftigen Beschlusses auf Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens per 20. Februar 2001 aufgelöst wurde. Die Forderungen der Firma S GmbH gegenüber der Firma R GmbH & Co KG wurden weder bezahlt noch jemals eingemahnt, zudem verzog der geschäftsführende Gesellschafter im Jahr 2001 unbekannten Aufenthalts nach Mazedonien. Auf Grund dieser eindeutigen Sachlage nahm der Prüfer eine gewinnerhöhende Auflösung der per 31. Dezember 2001 bestehenden Verbindlichkeiten vor und begründete dies damit, dass mit deren Einforderung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen war. Der Berufungswerber vermeint nun, dass diese gewinnerhöhende Auflösung als Sanierungsgewinn den Tatbestand des § 2 Abs 2b Z 3 EStG erfülle und damit ein Verlustabzug in voller Höhe zulässig sei.

Wie oben ausgeführt, gehört zu den Voraussetzungen für die Annahme eines Sanierungsgewinnes im Sinne des § 2 Abs 2b Z 3 EStG der Erlass von Schulden „**zum Zwecke der Sanierung**.“ Die gegenständliche gewinnerhöhende Auflösung von Verbindlichkeiten beruhte jedoch ganz klar nicht auf einen Erlass der Schulden in der Absicht des Gläubigers eine Gesundung des Unternehmens herbeizuführen, sondern war lediglich Ausfluss einkommensteuerrechtlicher sowie handelsrechtlicher Gewinnermittlungsvorschriften. Eine Sanierung der Firma R GmbH & Co KG stand weder bei der Firma S GmbH, noch bei anderen Gläubigern zur Diskussion, was schlussendlich auch im Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 13. Juli 2009 vom Berufungswerber zugestanden wurde.

Das Finanzamt hatte daher zu Recht im Feststellungsverfahren keinen Sanierungsgewinn festgestellt, womit die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

III. Endbesteuerter Kapitalerträge

1. Gemäß **§ 93 Abs 1 EStG** wird *„bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (**Kapitalertragsteuer**).“* Nach **Absatz 2** dieser Bestimmung liegen inländische Kapitalerträge u.a. vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz im Inland hat und es sich um Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten (**Z 3 lit a**) oder um Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten handelt, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt (**Z 3 lit b**).

Die **Steuerabgeltung** wird in **§ 97 EStG** geregelt. Demnach gilt für natürliche Personen die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs 2 Z 3 durch den Steuerabzug als abgegolten (**Absatz 1**). *„Soweit die Steuer nach Abs 1,... abgegolten ist, sind die Kapitalerträge weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2) zu berücksichtigen. Dies gilt nur bei Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen“* (**Absatz 3**).

2. Nach vorliegender Gewinn- und Verlustrechnung der R GmbH & Co KG wurden im Jahr 2001 endbesteuerte Zinserträge in Höhe von 22.711,98 S sowie Kapitalertragsteuer im Ausmaß von 5.677,96 S als Aufwand erfolgsmäßig erfasst. Während in der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2001 der Jahresverlust außerbücherlich um den Saldo zwischen endbesteuerten Zinsen und Kapitalertragsteuer bereinigt wurde, nahm der Prüfer im wiederaufgenommenen Verfahren diese Saldierung (zu Recht) nicht vor, sodass im Ergebnis in den dem Berufungswerber zurechenbaren Einkünften aus Gewerbebetrieb der Saldo zwischen endbesteuerten Zinserträge und Kapitalertragsteuer anteilmäßig enthalten war. Im gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid wurden diese Einkünfte schließlich auch in dieser Höhe der Besteuerung unterworfen, was im Ergebnis zu einer Doppelbesteuerung führte. Eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer im Sinne des § 97 Abs 4 EStG wurde nicht beantragt.

Der Berufungswerber befindet sich daher im Recht, wenn er vermeint, dass die anteiligen endbesteuerten Kapitalerträge **im Einkommensteuerverfahren** gemäß § 97 Abs 3 EStG einkünftemindernd zu berücksichtigen sind. Im Bescheid vom 23. Jänner 2004 stellte das Finanzamt den auf den Berufungswerber entfallenden Anteil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2,830.468,00 S sowie die **in den Einkünften enthaltenen** endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge (22.485,00 S) bzw die von diesen Kapitalerträgen einbehaltene Kapitalertragsteuer (5.621,00 S) gemäß § 188 BAO fest. Davon ausgehend waren daher die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Berufungswerbers (2,830.468,00 S) um die endbesteuerten Kapitalerträge (22.485,00 S) zu vermindern, aber auch um die einbehaltene und als Aufwand erfasste Kapitalertragsteuer (5.621,00 S) zu

erhöhen. Im Ergebnis belaufen sich daher die Einkünfte aus der Beteiligung an der R GmbH & Co KG nunmehr auf 2,813.604,00 S. Abzüglich des unbestrittenen deutschen Verlustes in Höhe von 65.154,00 S waren **Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt 2,748.450,00 S** der Besteuerung zu unterwerfen.

Diesem Berufungsbegehren war somit stattzugeben.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 27. Oktober 2009