



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des b, vertreten durch Kröll Steuerberatungs GmbH, 6020 Innsbruck, Eduard-Boden-Gasse 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 16. Oktober 2007 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 295a BAO auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Datum 23. August 2001 hat das Finanzamt Innsbruck betreff den Berufungswerber (Bw.) den Einkommensteuerbescheid 2000 erlassen, wobei die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Grund der Mitteilung vom 18. Juli 2001 über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 betreffend die a erfolgte, bei welcher Gesellschaft der Bw. als Kommanditist zu 100 % beteiligt ist (Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreff Bw. aus Veräußerungs- und Aufgabegewinn ATS 28.273.684,00 = € 2.054.728,75).

Mit der am 26. Juli 2004 betreffend die a erlassenen teilweise stattgebenden zweiten Berufungsvorentscheidung erfolgte eine geänderte einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000, wobei die Einkünfte des Bw. aus Veräußerungs- und Aufgabegewinn nunmehr mit € 1.337.951,13 (ATS 18.410.609,00) festgestellt wurden. Am 2. November 2004 wurde schließlich ein neuer Einkommensteuerbescheid 2000 betreff den Bw. erlassen, bei welchem diese Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO berücksichtigt wurde. Beide Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Mit Datum 27. März 2007 stellte Herr c durch seinen steuerlichen Vertreter einen Antrag gemäß § 295a BAO auf steuerliche Erfassung eines rückwirkenden Ereignisses. Er beantrage die Berücksichtigung der im Jahre 2006 erfolgten Rückzahlung der Brennermaut in Höhe von € 220.701,21 an die a bei seiner Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2000. Die Gesellschaft habe ihre Tätigkeit mit Wirkung 31. Dezember 2000 eingestellt und sei zu diesem Zeitpunkt auch liquidiert worden. Die ASFINAG Maut Service GmbH habe im Jahre 2006 einen Betrag von € 220.701,21 an ursprünglich zu viel bezahlter Maut an die a rückerstattet, welche Rückzahlung bisher steuerlich nicht erfasst worden sei. An der Gesellschaft sei Herr c als Kommanditist zu 100 % beteiligt, die Gesellschaft erhalte nur eine fixe Geschäftsführerentschädigung. Die Gesellschaft sei sowohl im Firmenbuch als auch beim Finanzamt gelöscht.

Nach Rz 6902 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 seien nachträgliche betriebliche Einkünfte, die aus Wertänderungen von Positionen der letzten Bilanz resultierten, zwingend nach den Regeln des Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln. Demnach sei eine unrichtige letzte Bilanz nicht durch Ansatz von nachträglichen Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben in den Folgeperioden auszugleichen, sondern vielmehr sei die Bilanz zum Betriebsende zu berichtigen und die daraus resultierende Gewinnänderung im Veranlagungszeitraum der Beendigung des Betriebes zu berücksichtigen, sofern dies verfahrensrechtlich möglich sei.

Nach § 295a BAO könne ein Bescheid auf Antrag der Partei insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintrete, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe. Knüpfe die Besteuerung an stichtagsbezogene Umstände (wie z.B. beim Aufgabegewinn), so seien Ereignisse, die diesen Gewinn nachträglich beeinflussten (wie z.B. die spätere Rückerstattung von ursprünglich zu viel bezahlter Mautbeträge), unter § 295a BAO fallende rückwirkende Ereignisse (vgl. Ritz BAO³, § 295a Tz 16 bis 19). Die Anwendbarkeit des § 295a BAO bejahe auch Doralt (RdW 2004, 57) und ebenso habe sich das Bundesministerium für Finanzen dieser Meinung angeschlossen (vg. Rz 5561, 5677 und 5678 der EStR 2000). Laut Rz 6904a der Einkommensteuerrichtlinien 2000 sei eine Berücksichtigung nachträglicher Änderungen im Wege des § 32 EStG 1988 nicht möglich, wenn § 295a BAO anwendbar sei.

Auf Grund der eindeutigen Rechtslage werde die Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 von Herrn c laut beiliegender Steuererklärung beantragt. Es werde dabei auf die Änderung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2000 bei der a aus verfahrensökonomischen Gründen verzichtet.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 16. Oktober 2007 diesen Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2000 abgewiesen.

Begründend wurde hiezu ausgeführt, dass der Bw. die Anwendung des Hälftesteuersatzes der zu viel bezahlten Brennermaut der a bei seiner Einkommensteuerveranlagung 2000 als bei der Gesellschaft zu 100 % beteiligter Kommanditist begehre. Die Rückzahlung sei im Jahr 2006 erfolgt, die Gesellschaft sei mit Liquidationsbilanz zum 31. Dezember 2000 gelöscht worden. Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich hier bei der a um nachträgliche Betriebseinnahmen, deren Ergebnis zum Zeitpunkt der Liquidation der KG am 31. Dezember 2000 nicht bekannt war. Die Rückerstattung sei somit voll zu versteuern und zwar im vorliegenden Fall im Jahre des Zuflusses, also bei der Einkommensteuerveranlagung 2006.

In der dagegen erhobenen Berufung wird zum bisherigen Vorbringen im Wesentlichen ausgeführt, dass am 26. September 2000 der Europäische Gerichtshof sein Urteil betreffend eine Klage der Kommission gegen Österreich, wonach die Erhöhungen der Mautbeträge für die Benützung der Brennerautobahn diskriminierend und überhöht wären (vg. EuGH Rs. C-205/98, Urteil vom 26.9.2000, Kommission gegen Österreich, "Brennermaut") verkündet habe. Dieses Urteil sei die unmittelbare Rechtsgrundlage für die innerstaatlichen Rückerstattungsansprüche der betroffenen Frächter, wenngleich dies von der ASFINAG zunächst bestritten worden sei. Im Frühjahr 2004 habe der OGH schlussendlich entschieden, dass die betroffenen Frächter einen Anspruch auf Rückzahlung der Brennermaut hätten, ohne jedoch deren Höhe festzulegen. Ein Musterprozess zwischen einem Transporteur und der Republik Österreich sei im Jahr 2005 durch Abschluss eines Vergleiches rechtskräftig beendet worden, wonach eine Quote von 38,5 % der zu viel entrichteten Maut vergütet werde. Auf Basis dieses Vergleiches habe die ASFINAG auch allen anderen Frächtern eine inhaltsgleiche Regelung angeboten, die von der a auch angenommen worden sei und schließlich im Jahre 2006 zur Rückzahlung der zu viel entrichteten Brennermaut geführt habe. Die a habe ihre Tätigkeit mit Wirkung 31. Dezember 2000 eingestellt und sei zu diesem Zeitpunkt auch liquidiert worden, siehe Liquidationsbilanz vom 31. Dezember 2000. Die ASFINAG Maut Service GmbH habe im Jahre 2006 einen Betrag in Höhe von € 220.701,21 an ursprünglich zu viel bezahlter Maut an die a rückerstattet. Diese Rückerstattung sei bisher steuerlich nicht erfasst worden. An der a sei Herr c als Kommanditist zu 100 % beteiligt gewesen, die Gesellschaft habe nur eine fixe Geschäftsführerentschädigung erhalten, sie sei als Abgabepflichtige beim Finanzamt bereits gelöscht worden.

Das Finanzamt verneine nunmehr die Anwendung des § 295a BAO auf den vorliegenden Sachverhalt, zumal das "Ergebnis" der nunmehrigen Betriebseinnahmen zum 31. Dezember 2000 noch nicht bekannt gewesen sei. Sollte nun das Finanzamt mit dem Terminus "Ergebnis" den Anspruch auf Rückerstattung der Mautbeträge gemeint haben, so stehe dem das angeführte EuGH Urteil entgegen, insoweit sei das "Ergebnis" sehr wohl bekannt. Beziehe sich jedoch der vom Finanzamt verwendete Begriff "Ergebnis" lediglich auf die exakte Höhe der

rückerstatten Maut, so verkenne das Finanzamt insoweit die Rechtslage, als es damit § 295a BAO als inhaltsleere Bestimmung auslegen würde. Denn welche Sachverhalte sollten sonst die Anwendbarkeit des § 295a BAO ermöglichen, wenn dies nicht Ereignisse sein sollten, die eine nachträgliche Veränderung der ursprünglichen Einkunftshöhe bewirkten? Der durch BGBl I 2003/124 in die BAO eingefügte § 295a sollte ja gerade die Frage klären, mit welchem Verfahrenstitel vorzugehen sei, wenn sich aus Abgabenvorschriften die rückwirkende Bedeutsamkeit nach Bescheiderlassung verwirklichter Sachverhalte ergeben würde (vgl. Ritz, BAO³, § 295a Tz 1). Und dass der im Jahre 2006 erfolgte Zufluss von ursprünglich zu viel bezahlter Mautbeträge für den Abgabenbescheid 2000 eine rückwirkende Bedeutsamkeit habe, stehe außer Zweifel, da in der Liquidationsbilanz zum 31. Dezember 2000 diese Betriebseinnahmen als Richtigstellung der zunächst in falscher Höhe erfassten Mautbeträge berücksichtigt werden hätten müssen und demgemäß zu einer veränderten Einkunftshöhe geführt hätten.

Auf Grund der eindeutigen Rechtslage werde die Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 von Herrn c laut der dem Antrag vom 27. März 2007 beigeschlossenen Steuererklärung beantragt (Berücksichtigung von Betriebseinnahmen in der Höhe von € 220.710,21).

Nachdem die a nicht mehr existiere und als ehemaliger Gesellschafter nur mehr Herr c vorhanden sei, wäre der Feststellungsbescheid entsprechend der Bestimmung des § 191 Abs. 2 BAO an Herrn c zu erlassen (vgl. auch § 81 Abs. 7 BAO). Aus verfahrensökonomischen Gründen werde jedoch auf die Erlassung eines Feststellungsbescheides verzichtet, insoweit die Änderungen bei Herrn c antragsgemäß durchgeführt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängigen Finanzsenat führt zum Berufungsbegehren aus:

Gemäß § 188 Abs. 1 lit b BAO werden einheitlich und gesondert die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Feststellungsbescheide sind Grundlagenbescheide zB für die Einkommensteuer der Beteiligten.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, wenn er von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, 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.

Zuständig hierfür ist die Abgabenbehörde erster Instanz; dies gilt auch für die Änderung bzw. Aufhebung von Berufungsentscheidungen.

Der Bw. führt in seinem Schriftsatz vom 27. März 2007 aus: *"Auf Grund der eindeutigen Rechtslage wird die Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 von Herrn g laut beiliegender Steuererklärung beantragt. Es wird dabei auf die Änderung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2000 bei der a aus verfahrensökonomischen Gründen verzichtet."*

Der Antrag war daher, wie aus dem o.a. erhellt, eindeutig auf die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2000 gerichtet und kann demzufolge auch nicht anders interpretiert werden.

Aus dem vom Bw. bei seinem Antrag ins Treffen geführten "Verzicht aus verfahrensökonomischen Gründen" auf die Änderung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2000 bei der a kann für das Antragsbegehren nichts gewonnen werden, da auf Grund der Bindungswirkung der im Grundlagenbescheid (hier: Feststellungsbescheid 2000) enthaltenen Feststellungen für den Abgabenbescheid (hier: Einkommensteuerbescheid 2000) es eine unabdingbare – und nicht verzichtbare – Voraussetzung für das Begehren des Bw., nämlich die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2000, darstellt, dass vorerst der Feststellungsbescheid abgeändert wird, wobei die Abänderung des (abgeleiteten) Einkommensteuerbescheides durch die Abgabenbehörde I. Instanz in einem solchen Falle keines weiteren Antrages bedarf.

Ein Antrag auf Abänderung des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 (Feststellungsbescheid 2000) betreff die a ist vom Bw. jedoch nicht gestellt worden.

Die Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2000 gemäß § 295a BAO war daher aus den o.a. Gründen als unbegründet abzuweisen.

Der Unabhängige Finanzsenat führt ergänzend aus:

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

§ 295a BAO trat mangels ausdrücklicher In-Kraft-Tretens-Regelung am Tag nach Kundmachung im Bundesgesetzblatt, also am 20. Dezember 2003 in Kraft und ist als Verfahrensvorschrift auch dann anzuwenden, wenn der betroffene Bescheid vor In-Kraft-Treten ergangen ist, sowie auch dann, wenn das rückwirkende Ereignis vor In-Kraft-Treten eingetreten ist (Ritz, SWK 35/36/2003, S 880).

Grundsätzlich verändern nach Entstehen des Abgabenanspruches eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches. Für den nun – nach Vorbild der deutschen Bestimmung § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO – neu geschaffenen § 295a BAO gilt, dass sich die Rückwirkung von Ereignissen aus den Abgabenvorschriften ergeben muss. § 295a BAO ist nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden (Ritz, BAO³, § 295a, Tz 3).

Das Ereignis muss deshalb nachträglich eintreten, weil nur dann die Notwendigkeit besteht, die Bestandskraft zu durchbrechen. Es kommen somit nur Ereignisse in Frage, die sich nach dem Wirksamwerden eines Erstbescheides ergeben (nova producta). Die Änderung führt zur Teilrechtskraft der Festsetzung. Der Bescheid wird in einem einstufigen Verfahren und nur in dem Teil korrigiert, der sich auf die neu geschaffenen Sachverhaltselemente bezieht.

Ereignisse iSd § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt; gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind idR keine Ereignisse im vorgenannten Sinn, es sei denn, dass eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder ggf ein (anderes) Tatbestandselement ändert (Ellinger/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295a BAO, Tz 13).

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2003, das diesen neuen Verfahrenstitel geschaffen hat, führen dazu u.a. Folgendes aus:

"Im Unterschied zu § 175 Abs. 1 Z 2 (deutsche) Abgabenordnung enthält die BAO keinen Verfahrenstitel zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse. Gemeint sind Ereignisse, von denen sich aus Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Dies gilt beispielsweise für die (nachträgliche) Entrichtung ausländischer Quellensteuern, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen auf österreichische Abgaben anzurechnen sind. Diesfalls ist zweifelhaft, mit welchem Verfahrenstitel eine nachträgliche Berücksichtigung erfolgen kann."

Die Bestimmung des § 295a BAO ist eine Verfahrensvorschrift. Als solche vermag diese Bestimmung weder neues materielles Recht zu schaffen, noch in bestehendes materielles

Recht einzugreifen. Zweck dieser Bestimmung ist es, für jene Fälle, in denen das materielle Abgabenrecht nachträglich eingetretenen Ereignissen rückwirkende Bedeutsamkeit für bereits entstandene Abgabenansprüche beimisst bzw., wie das o.a. Beispiel aus den Erläuternden Bemerkungen zeigt, schon bisher beigemessen, für deren tatsächliche rückwirkende Berücksichtigung aber bislang kein Verfahrenstitel bestanden hat, einen Verfahrenstitel zu schaffen.

Es ist folglich eine Frage des Inhalts bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften (im vorliegenden Fall des EStG 1988), welchen Ereignissen bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruchs Rückwirkung zukommt (vgl. Ritz, BAO³, § 295a Tz 4). Ob ein bereits entstandener Steueranspruch wegen nachträglicher Änderung des ursprünglich gegebenen Sachverhalts mit steuerlicher Rückwirkung geändert werden darf, bestimmt das jeweils einschlägige materielle Recht.

Die Anwendung des § 295a BAO erfordert somit, dass der materiellen Abgabenvorschrift zu entnehmen ist, anstelle des vor dem Eintritt des Ereignisses gegebenen Sachverhaltes den zufolge dieses Ereignisses anders gearteten Sachverhalt nunmehr der Besteuerung zugrunde zu legen (VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085, ÖStZB 2009/110, 129).

Beispiel eines rückwirkenden Ereignisses iSd § 295a BAO ist unter Bezugnahme auf die konkrete materielle Abgabenvorschrift die nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides entrichtete Erbschafts- oder Schenkungssteuer, deren nachträgliche Berücksichtigung gemäß § 24 Abs. 5 EStG 1988 mit Hilfe des Verfahrenstitels des § 295a BAO erfolgt.

Auch gilt gemäß § 24 Abs. 6 Z 3 EStG die Veräußerung des Gebäudes (Gebäudeteiles) innerhalb fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das beim Steuerpflichtigen zur Erfassung der stillen Reserven höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Betriebsaufgabe führt. Die zu erfassenden Reserven sind als Aufgabegewinn zu versteuern.

Kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO ist eine Änderung der Rechtsprechung, was auch für Urteile des EuGH gilt (Ritz, aaO, Anm 43 unter Hinweis auf die deutsche Rechtsprechung zu § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO; weiters: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 175 Tz 45).

Gleiches gilt für die erstmalige höchstgerichtliche Rechtsprechung, die ebenfalls nur "inter pares" gilt: Eine höchstgerichtliche Entscheidung hat nur Wirkung für den Einzelfall. Eine generelle rückwirkende Anpassung anderer vom Höchstgericht nicht entschiedener Sachverhalte, die andere Abgabepflichtige betreffen, würde die Rechtskraftwirkung aushöhlen und dem im Verwaltungsrecht geltenden Grundsatz der Rechtskraft zuwiderlaufen.

Nach einem Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) aus dem Jahr 2000 hat der Umstand, dass zwischen Mitte 1995 und Ende Jänner 2001 auf der Brenner Autobahn A13 für die Gesamtstrecke mehr Maut als in der Summe für die drei Teilstrecken eingehoben worden ist, vor allem den Transitverkehr diskriminiert. Der Oberste Gerichtshof (OGH) hat im Frühjahr 2004 entschieden, dass die betroffenen Frächter einen Anspruch auf Rückzahlung haben, ohne jedoch deren Höhe fest zu legen. Ein Musterprozess zwischen einem Transporteur und der Republik Österreich wurde schließlich durch Abschluss eines Vergleiches rechtskräftig beendet, wonach eine Quote von 38,5 % für zu viel entrichtete Maut vergütet wird. Auf Basis dieses Vergleiches wurde auch allen anderen Frächtern eine inhaltsgleiche Regelung angeboten.

In weiterer Folge wurde seitens der a mit Datum 24.1.2006 ein Antrag an die ASFINAG auf Mautrückerstattung in Höhe von € 220.710,21 gestellt, welcher Betrag 2006 bei der Gesellschaft auch einging.

Wie ersichtlich, hat der EuGH die Diskriminierung und der OGH den Rückerstattungsanspruch nur dem Grunde, aber nicht der Höhe nach festgestellt, wobei das vom Bw. ins Treffen geführte EuGH Urteil vor dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe Ende 2000 und auch der Bilanzerstellung zum 31.12.2000 und daher nicht nachträglich erging und somit auf keinen Fall einen Anwendungsfall des § 295a BAO darstellen könnte.

Tatsächlich ist der Jahresabschluss (Liquidationsbilanz) der a zum 31.12.2000, eingegangen beim Finanzamt am 6.3.2001, wie aus dem o.a. erhellt, richtig erstellt worden, da die Höhe einer allfälligen Rückerstattung von Mautbeträgen zum damaligen Zeitpunkt noch nicht festgestanden ist und demzufolge auch nicht erfasst werden konnte.

Bei der schließlich im Jahr 2006 zugeflossenen Mautrückerstattung handelt es sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher ohne irgendeinen Zweifel um einen nachträglichen Eingang aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit.

Die Bestimmungen der §§ 24 und 32 EStG 1988 hiezu sind einschlägig.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei:

1. der Veräußerung und 2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG sind Veräußerungsgewinne für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe zu ermitteln.

Gemäß § 32 Z 2 Teilstrich 1 EStG gehören zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen).

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 führen zu dieser Bestimmung aus, die Einfügung des Klammerausdruckes stelle im Sinne der Rechtsprechung klar, dass sowohl nachträgliche Einnahmen (wie etwa der Eingang einer abgeschriebenen Forderung oder der Wegfall einer Verbindlichkeit) als auch Vermögensverluste (z.B. Verluste aus dem Ausfall von Forderungen) aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit steuerlich zu berücksichtigen sind. Da dieser Verlust auch ohne "formell ordnungsmäßiger Buchführung" dem Grund und der Höhe nach ermittelt werden könne, stehe gegebenenfalls ein Verlustvortrag gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 zu.

Bei Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes ist somit auf den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe ein Veräußerungsgewinn nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln (§ 24 Abs. 2 EStG).

Damit sind insbesondere auch Forderungen und Verbindlichkeiten (uU im Wege von Rückstellungen) erfasst.

Auf Grund der Bestimmung des § 32 Z. 2 EStG 1988 sind aber auch Vorgänge, die sich nach dem Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebes ereignen und im Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers auswirken, von einkommensteuerlicher Relevanz (vgl. VwGH vom 22.3.1993, 91/13/0091). Wie sich bereits aus der Aufzählung im Klammerausdruck des § 32 Z. 2 (erster Teilstrich) ableiten lässt, erfasst die Bestimmung Ansprüche und Verpflichtungen, die nach der Beendigung des Betriebes nicht eigenständig privat genutzt, sondern nur mehr abgewickelt werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 32 Tz 11.2.). Ausgehend von den Werten, mit denen diese Wirtschaftsgüter in der Bilanz auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung- bzw. Aufgabe anzusetzen sind, führen die späteren Veränderungen im Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers zu positiven bzw. negativen nachträglichen betrieblichen Einkünften. Aus dieser Systematik der Anknüpfung an die Bilanz auf den Veräußerungs- bzw. Aufgabezeitpunkt ergibt sich, dass die nachträglichen betrieblichen Einkünfte für die genannten Ansprüche und Verbindlichkeiten mit Veranlassung durch den seinerzeitigen Betrieb nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln sind. Die Anwendung der Grundsätze dieser Gewinnermittlungsart auf die nachträglichen betrieblichen Einkünfte folgt auch aus dem im Klammerausdruck des § 32 Z. 2 erwähnten Forderungsausfall und leuchtet weiters aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 32 EStG 1988 hervor, nach denen ein allfälliger (nachträglicher) Verlust aufgrund der Regelung des § 18 Abs. 6 EStG vortragsfähig sei.

Nur Einkünfte aus einer "ehemaligen Tätigkeit" werden nach § 32 Z 2 erfasst (vgl. VwGH vom 16.12.1998, 96/13/0006, 1999, 352). Eine "ehemalige Tätigkeit" liegt dann vor, wenn die Einkunftsquelle veräußert oder aufgegeben worden ist. Da bei den betrieblichen Einkünften mit der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe auch bei einer früheren Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ein Betriebsvermögensvergleich durchzuführen ist, sind die im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe noch offenen Forderungen und Verbindlichkeiten schon bei der Ermittlung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns berücksichtigt; der spätere Zu- und Abfluss bleibt ohne steuerliche Folgen (vgl. VwGH vom 19.03.1985, 84/14/0178, 1985, 342). Daher kann § 32 Z 2 nur solche Einkünfte bzw. Verluste erfassen, die sich nach dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe ereignen und daher im Veräußerungs- oder Aufgabegewinn noch nicht berücksichtigt sind (vgl. VwGH vom 22.10.1996, 95/14/0018, 1997, 656) (Doralt, EStG¹² § 32, Tz 60, 62).

Schließlich hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4.2.2009, 2006/15/0151, festgestellt, dass Änderungen des Veräußerungserlöses, die erst durch nach Ablauf des Jahres einer Betriebsveräußerung eingetretene Umstände bewirkt werden, als Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen sind (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151, zu einem nach der Betriebsveräußerung eingetretenen Forderungsausfall).

Der Unabhängige Finanzsenat stellt demzufolge fest:

Da – wie bereits ausgeführt – die teilweise Mautrückerstattung unbestrittenermaßen im Jahr 2006 und somit erst nach dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe erfolgte und zum damaligen Zeitpunkt der Höhe nach noch völlig unbestimmt war, konnte sie folgerichtig nicht in der Bilanz zum 31.12.2000 berücksichtigt werden. Es handelt sich daher auch nicht um eine vergessene, überzählige oder falsch bewertete Position – somit also um eine Wertänderung einer Position der letzten Bilanz – und ist die Bilanz demzufolge diesbezüglich zur Betriebsaufgabe richtig erstellt worden.

Die einschlägigen Abgabenvorschriften sehen für Veräußerungs- und Aufgabegewinne eine stichtagsbezogene Ermittlung vor. Sich allenfalls später ergebende Einnahmen aus Rückerstattungen von Betriebsausgaben – wie im gegebenen Fall durch die Mautrückerstattung in Höhe von € 220.701,21 – haben keine Auswirkung auf den Veräußerungs/Aufgabegewinn.

Der Zufluss ist vielmehr gemäß § 32 Z 2 EStG als nachträgliche Betriebseinnahme in dem Zeitraum zu erfassen, in welchem er eintritt.

Es wäre demzufolge auch bei einem auf den Feststellungsbescheid 2000 bezogenen Abänderungsantrag gemäß § 295a BAO dieser Antrag bzw. die gegen die Abweisung erhobene Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen, da kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vorliegt.

Hinsichtlich des Zustelladressaten eines Feststellungsbescheides wird darauf hingewiesen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. 10.12.1997, 93/13/0301) die Auflösung einer Personenhandelsgesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch – anders als die Auflösung etwa einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht – so lange ihre Parteifähigkeit nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – also auch zum Bund als Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind.

Feldkirch, am 17. Mai 2010