

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Mag. M als ehemaliger Masseverwalter im Konkurs der Fa. Bf., Adr., vertreten durch Fidas Graz Steuerberatung GmbH, Petersbergenstraße 7, 8042 Graz gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 14. November 2011, betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 zu Recht erkannt:

Adressat des Erkenntnisses ist die Fa. Bf., zH. Y, Adr.2.

Der Beschwerde wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2012 teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird daher lediglich hinsichtlich der verrechenbaren Verluste abgeändert. Diese werden mit 86.393,03 € festgestellt und sind bei der Einkommensermittlung des Herrn Y zu berücksichtigen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin, im Folgenden kurz Bf. genannt, handelt es sich um eine 1979 gegründete Kommanditgesellschaft, die einen KFZ-Handel mit einer Werkstatt betrieb. Mit Beschluss vom 20. März 2001 wurde über das Vermögen der Bf. das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde am 04/02 nach einem Zwangsausgleich mit einer Quote von 25 % aufgehoben. Mit Gesellschafterbeschluss vom 17. Dezember 2002 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft bestimmt.

Mit Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2002/2003 gab die Bf. die Gewinne aus dem Schuldennachlass aufgrund des Zwangsausgleiches mit 553.670,69 € bekannt. Nach einer Betriebsprüfung wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Bescheid des Finanzamtes vom 14. September 2011 nach § 188 BAO in Höhe von 1.100.936,95 € festgestellt. In der Berufung vom 29. Dezember 2011 wurde die Anpassung des Sanierungsgewinnes 2003 oder die Korrektur von

Aufwandspositionen bei der Veranlagung 2002 begeht, weil nachträglich noch nicht als Aufwand erfasste Positionen (zB Krankenkassa- und Lohnforderungen) zu berücksichtigen seien. Hinsichtlich der Bescheidbegründung, dass nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage keine Begünstigung nach § 36 EStG bzw. § 206 BAO gewährt werden könne und daher der Gewinn zur Gänze steuerpflichtig sei wurde entgegnet, dass die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 7258) besagen würden, dass das Unternehmen saniert werden müsse und nicht der Unternehmer. Der Betrieb sei vom Masseverwalter verpachtet und in weiterer Folge veräußert worden. Rz 7260 der EStR sprächen von einer Sanierungseignung bzw. Sanierungsfähigkeit. Eine Betriebsveräußerung nach dem Schuldennachlass oder der Fortführung des Unternehmens in einer Nachfolgegesellschaft oder Auffanggesellschaft spräche nicht gegen die Sanierungsfähigkeit. Ein gezielt erstellter Sanierungsplan (durch das Insolvenzverfahren), der konsequent umgesetzt sei, sei ein Indiz für die Sanierungseignung.

Der Betrieb in X sei nach der Verpachtung an die Fa. 1 in weiterer Folge durch die Fa. 2 fortgeführt worden, sodass die Rechtsmeinung in Rz 7260 EStR zutreffe, dass eine gezielte Sanierung des Betriebes (nicht des Unternehmers) vorgelegen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2012 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Es erfolgte eine Berichtigung des Steuerbescheides 2002, was zu einer Erhöhung des verrechenbaren Verlustes im strittigen Jahr 2003 führte. Hinsichtlich der Höhe des Gewinnes aus dem Schuldennachlass kam es zu keiner Änderung, weil weder eine Begünstigung nach § 36 EStG noch nach § 206 BAO in Betracht käme. Dazu müssten die wesentlichen Unternehmensgrundlagen übergehen. Es sei zwar die Betriebsanlage in X zunächst von der Fa. 1 gepachtet und Jahre später durch die Fa. 2 erworben worden. Weder die Fa. 1 noch die Fa. 2 hätten jedoch den Betrieb der Bf. (KFZ-Handel mit Neu- und Gebrauchtwagen, Neuwagen insbes. der Marke Opel und KFZ-Reparaturwerkstätte insbes. Vertragswerkstätte der Marke Opel) fortgeführt. Auch sei die Belegschaft der Bf. nicht von der Pächterin übernommen worden. Vielmehr habe nach dem Wissensstand des Finanzamtes die Fa. 1 das Gelände als Oldtimerausstellungshalle und die Fa. 2 für Landmaschinenverkauf und -reparatur genutzt. Eine begünstigte Besteuerung käme nicht in Frage, weil somit die wesentlichen Grundlagen des zu sanierenden Unternehmens nicht auf die Nachfolgeunternehmen übergegangen seien.

Am 01/12 wurde neuerlich ein Konkurs über das Vermögen der Bf. eröffnet. Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde im Auftrag des Masseverwalters vom Steuerberater der Bf. am 17. Februar 2012 der Vorlageantrag eingebracht und ein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt. Darin wurde ausgeführt, es stelle sich die Frage, ob eine Begünstigung nach § 36 EStG bzw. § 206 BAO zustehe und sei eine Entscheidung zu treffen, ob die Verpachtung des Betriebes an einen anderen KFZ-Händler eine Sanierungsfähigkeit des insolventen Betriebes der Bf. darstelle. Auch wenn der Unternehmenspächter keinen Vertriebsvertrag der Marke Opel gehabt hätte, habe sich die Fa. 1 doch mit dem An- und Verkauf von Fahrzeugen beschäftigt, also mit dem gleichen Unternehmensgegenstand wie der seinerzeitige Betrieb der Bf. Es

wurde angeregt, den bereits bestehenden Vorlageantrag des Gesellschafters bzgl. des Einkommensteuerbescheides 2003 mit dem nunmehrigen Antrag zu verbinden.

Das BFG teilte dem Steuerberater mit, dass eine Verbindung der Verfahren aufgrund einer getrennten Aktenzuteilung nicht möglich wäre und dass der § 36 EStG 1988 erst mit 21. August 2003 - somit nach Entstehung des Sanierungsgewinnes - wiedereingeführt worden sei. Dieser antwortete, dass nichtsdestotrotz die Praxis gezeigt habe, dass die volle Durchsetzbarkeit der Versteuerung des Sanierungsgewinnes nicht gegeben gewesen sei und das Bundesministerium für Finanzen mit Erlass vom 16. Juli 1999, GZ 140206/1-IV/14/99 unter Berufung auf § 206 BAO angeordnet habe, dass von der Abgabenfestsetzung der Einkommensteuer für einen Sanierungsgewinn insoweit Abstand zu nehmen sei, als die Abgabenansprüche durch die Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines Zwangsausgleiches entstanden sind und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag übersteigen. Mit Schreiben vom 12. Mai 2015 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Parteifähigkeit der Beschwerdeführerin

An die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft wurde am 14. November 2011 der bekämpfte Bescheid erlassen, welcher an ihren bevollmächtigten Steuerberater zugestellt wurde. Die Berufung erfolgte nach einem Fristverlängerungsantrag am 29. Dezember 2011. Die Berufungsvorentscheidung wurde am 18. Jänner 2012 an die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft zH ihres Steuerberaters erlassen. Kurz darauf, am 01/12 wurde der Konkurs über das Vermögen der KG eröffnet (GZ). Im Auftrag des Masseverwalters Mag. Mario Kapp stellte der Steuerberater am 17. Februar 2012 den Vorlageantrag. Mit 14. Mai 2012 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben (GZ w.o.). Die Löschung im Firmenbuch erfolgte mit 28. Juli 2012. Als letzter unbeschränkt haftender Gesellschafter ist die Fa. B Gesellschaft m.b.H. eingetragen, als Kommanditist Y. Letztgenannter ist auch als Geschäftsführer und Gesellschafter der Fa. B Gesellschaft m.b.H. im Firmenbuch eingetragen. Diese Gesellschaft wurde am 5. Dezember 2012 aufgelöst und deren Firma am 10/13 amtswegig nach § 40 FBG gelöscht.

Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO (VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373; VwGH 29.3.2007, 2005/15/0130). Mit rechtskräftiger Aufhebung des Konkurses am 14. Mai 2012 war die Vertretungsbefugnis des Masseverwalters beendet (vgl. VwGH 23.5.2007, 2005/08/0123).

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der Feststellungsbescheid hat nach § 191 Abs. 1 lit. c BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu ergehen, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Ist eine

Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Bundesabgabenordnung (BAO) (zB VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142; VwGH 27.5.1999, 99/15/0014; VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161) verlieren im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaften des Unternehmensrechts (OG oder KG) ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Vollbeendigung. Ihre Auflösung und Löschung im Firmenbuch beeinträchtigt ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind. Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt werden müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (Ritz, BAO, § 79, Tz 10). Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben. Die Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaft hat daher bloß deklaratorischen Charakter (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 19 Tz 11, § 79 Tz 7). Somit ist die Parteifähigkeit der beschwerdeführenden KG in Hinblick auf das noch offene Feststellungsverfahren auch nach deren Auflösung und Löschung im Firmenbuch weiter gegeben und sie als Adressat der Entscheidung nach § 191 Abs. 1 lit. c BAO anzuführen.

## 2) Sanierungsgewinn

§ 36 EStG 1988 idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl. 1996/201) lautete: "Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind."

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde diese Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne aufgehoben. Nach § 124b Z 14 EStG 1988 war der § 36 EStG letztmals bei der Veranlagung für 1997 anzuwenden. Ab dem Jahre 1998 waren Sanierungsgewinne daher grundsätzlich wie laufende Gewinne zu behandeln. Mit dem Strukturanpassungsgesetz wurde die bis dahin bestehende Beschränkung des Verlustvortrages auf Verluste der sieben vorangegangenen Jahre mit Wirkung ab 1998 beseitigt. Die damit geschaffene "Verewigung" der Verlustvorträge nahm der Gesetzgeber zum Anlass, die Begünstigung für Sanierungsgewinne ebenfalls mit 1998 aufzuheben (Doralt, EStG, § 36 Tz 9).

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 (BGBl. 2003/71) wurde wiederum in einem neuen § 36 EStG 1988 eine Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne verankert. Diese

Bestimmung ist auf Sanierungsgewinne anzuwenden, die nach dem 20. August 2003 (Tag der Kundmachung im BGBl) entstanden sind (Doralt, EStG, § 36, Tz 11).

Im gegenständlichen Fall kam es am 20. März 2001 zur ersten Konkurseröffnung (GZ2) und nach einem Zwangsausgleich mit einer Quote von 25 % wurde der Konkurs am 04/02 aufgehoben. Unbestritten ist, dass der Sanierungsgewinn vor dem 21. August 2003 entstanden ist. Eine Anwendung einer Begünstigung nach § 36 EStG 1988 kann - mangels gesetzlicher Regelung - daher nicht zur Anwendung kommen (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). Im Veranlagungsjahr war der Sanierungsgewinn daher zu Recht als laufender Gewinn zu behandeln und eine Feststellung über einen im Einkunftsanteil enthaltenen Sanierungsgewinn war nicht vorzunehmen. In diesem Sinne ist auch bereits Rechtsprechung des UFS (zB UFS 15.5.2013, RV/0116-L/08; UFS 24.4.2006, RV/1105-W/05) ergangen.

Die Bf. verweist auf den Erlass vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99, in dem das Bundesministerium für Finanzen unter Berufung auf § 206 lit. b BAO angeordnet hat, dass von einer Festsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Einkommensteuer insoweit Abstand zu nehmen ist, als die Abgabenansprüche durch die (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines Zwangsausgleichs entstanden sind und den der Ausgleichsquote übersteigenden Betrag übersteigen. § 206 BAO ist eine Maßnahme, die bei der Abgabenfestsetzung in Frage kommen kann, nicht aber im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO, weshalb schon aus diesem Grund eine Behandlung dieses Beschwerdepunktes unterbleiben muss. Darüber hinaus ist aber anzumerken, dass es sich bei einem Erlass - mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt - um keine für den VwGH und das BFG beachtliche Rechtsquelle handelt und werden damit auch keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründet (VwGH 28.01.2003, 2002/14/0139). D.h. dem Steuerpflichtigen wurde damit kein durchsetzbarer Anspruch auf die Steuerermäßigung eingeräumt (vgl. VwGH 30.6.2010, 2005/13/0034).

3) Nach einer Berichtigung des Feststellungsbescheides für das Veranlagungsjahr 2001/02 durch das Finanzamt war hinsichtlich der Feststellung der verrechenbaren Verluste eine Abänderung des bekämpften Bescheides - wie in der Berufungsvorentscheidung ausgewiesen - vorzunehmen.

4) Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Da bei der Beurteilung der vorliegenden Rechtsfragen auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zurückzugreifen war, kommt ihnen keine grundsätzliche Bedeutung zu.

Graz, am 12. Juni 2015