

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Dr. Christian Tschurtschenthaler, Kochstraße 47, 9201 Krumpendorf am Wörther See, über die Beschwerden vom 5. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2. Februar 2012, betreffend Einkommensteuer und Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berechnung der Anspruchszinsen ergibt für das Jahr 2008 eine Abgabenschuld in Höhe von 6.212,70 Euro.

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

Entscheidungsgründe:

Die steuerliche Vertretung der X- GmbH und atypisch stillen Gesellschaft beantragte mit Schreiben vom 11. Jänner 2012 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 mit der Begründung, dass mit Beschluss des BG Graz Ost am 11. März 2008 der Konkurs über das Vermögen eines Gesellschafters (Beschwerdeführer) eröffnet und mit Beschluss vom 31.3.2010 rechtskräftig aufgehoben worden sei.

Da gemäß § 185 Abs. 2 UGB eine stille Gesellschaft durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst sei, müsse die Steuererklärung für das Jahr 2008 berichtigt werden. Es komme zur Auffüllung des negativen Verrechnungskontos in Höhe von 207.921,28 Euro.

Das Finanzamt nahm in der Folge das Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 wieder auf. Der Anteil des Beschwerdeführers (Bf) wurde mit Bescheid vom 26. Jänner 2012 (nach Berücksichtigung des aliquoten

Verlustanteiles) mit 205.020,19 Euro festgestellt und in der Folge dem gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 zugrunde gelegt.

Dagegen wandte sich der Bf mit Beschwerde und führte darin aus, dass die gegenständliche Abgabennachforderung insolvenzrechtlich als Insolvenzforderung gemäß § 51 KO (nunmehr gleichlautend § 51 IO) zu qualifizieren sei. Darunter fielen sämtliche Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche gegenüber dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zustehen; dies unabhängig davon, ob der Gläubiger von seinen Rechten im Insolvenzverfahren Gebrauch mache oder nicht. Voraussetzung für das Vorliegen einer Insolvenzforderung sei, dass im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits sämtliche Tatbestandserfordernisse für die Entstehung der Forderung vorhanden seien. Das sei hier der Fall. Infolge der zwingenden Auflösung der stillen Gesellschaft mit Insolvenzeröffnung „entstanden“ gleichsam *uno actu* die sich aus seinem Kapitalkonto errechnenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Tatbestand, an den die Abgabepflicht anknüpft, sei daher mit Insolvenzeröffnung verwirklicht, weshalb gemäß § 4 Abs. 1 BAO der Abgabensanspruch bereits und zugleich spätestens in diesem Zeitpunkt entstanden sei. Hervorzuheben sei der Gleichlauf mit den insolvenzrechtlichen Bestimmungen, die auf die Sachverhaltsverwirklichung abstellen würden. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes fielen die insolvenzrechtliche Sachverhaltsverwirklichung und die abgabenrechtliche Tatbestandsverwirklichung ohnehin zusammen (VwGH 19.12.1999, 87/13/0070). Zum gleichen Ergebnis führe die „Gegenprobe“: so setzte die Qualifikation als Masseforderung unter anderem voraus, dass der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens, sohin nach Konkurseröffnung verwirklicht worden wäre. Das sei hier gerade nicht der Fall, da die Abgabenschuld bereits mit Konkurseröffnung entstanden sei.

Im Ergebnis sei die mit dem angefochtenen Bescheid vorgeschriebene Abgabennachforderung als Insolvenzforderung einzustufen.

Demnach hätte sie in seinem Schuldenregulierungsverfahren angemeldet werden müssen, was nicht erfolgt sei. Ein Versäumnis, das zunächst dem Finanzamt Graz-Stadt anzulasten sei, da das Bestehen der stillen Gesellschaft aktenkundig gewesen wäre und sich die zwingende Auflösung mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen infolge Eröffnung seines Schuldenregulierungsverfahren ausdrücklich aus dem Gesetz, konkret § 185 Abs. 2 UGB, ergeben hätte.

Der angefochtene Bescheid, mit dem seine Einkommensteuer für das Jahr 2008 neu festgesetzt worden sei, stehe sohin im Widerspruch sowohl zu den im Jahr 2008 als auch zu den nunmehr geltenden konkurs-/insolvenzrechtlichen Bestimmungen und sei daher als rechtswidrig aufzuheben.

In der Beschwerde gegen die Anspruchszinsen wies der Bf daraufhin, dass einerseits die GmbH ihrer steuerrechtlichen Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe einer Abgabenerklärung nicht oder nur unzureichend nachgekommen sei, andererseits die den Anspruchszinsen zu Grunde liegende Abgabennachforderung als Insolvenzforderung zu qualifizieren sei, weshalb der Festsetzung von Anspruchszinsen der „Zinsenstopp“

des § 58 KO (nunmehr gleichlautend § 51 IO) entgegen stehe. Demnach seien seit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens laufende Zinsen von Insolvenzforderungen ausgeschlossene Ansprüche, die nicht geltend gemacht werden könnten.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerde vorentscheidung) vom 18. November 2013 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 unter Hinweis auf die Bestimmung des § 252 BAO als unbegründet ab.

In der Berufungsvorentscheidung vom 27. Dezember 2013 die Anspruchszinsen betreffend, wies das Finanzamt die Beschwerde mit dem Hinweis, dass auch die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 als unbegründet abzuweisen war, ab.

Dagegen richtete sich der Bf mit rechtzeitig gestellten Vorlageanträgen. Im Vorlageantrag die Anspruchszinsen betreffend, führte der Bf ergänzend aus, dass das Finanzamt die in der Beschwerde dargelegte insolvenzrechtliche Unzulässigkeit der Anspruchsverzinsung nicht berücksichtigt habe. Da über sein Vermögen das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden sei, greife der Zinsenstopp des § 58 KO (nunmehr § 58 IO).

Am 27. August 2015 wurden die Beschwerden dem Bundefinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 185 Abs. 2 UGB wird eine stille Gesellschaft durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die atypische Gesellschaft zwingend mit dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung am 11. März 2008 aufgelöst worden ist.

Die steuerliche Folge der Konkurseröffnung ist das Entstehen eines Veräußerungsgewinnes beim atypisch stillen Gesellschafter. Nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Ein Veräußerungsgewinn entsteht auch dann, wenn der Gesellschafter im Zeitpunkt des Austritts vermögenslos und die Schuld uneinbringlich ist bzw. die Mitunternehmerschaft durch Zwangsmaßnahmen, zB Konkurs beendet wird (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 24, Tz 196).

Im vorliegenden Fall sind sowohl der Betrag des negativen Kapitalkontos als auch das Nichtvorliegen einer Auffüllungsverpflichtung unstrittig.

Da gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 jedenfalls ein Veräußerungsgewinn in der Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen muss,

entsteht, sind im gegenständlichen Beschwerdefall die geforderten Voraussetzungen erfüllt, weshalb der Veräußerungsgewinn steuerlich zu erfassen war.

Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7.300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteils am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300 Euro übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu, wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird (§ 24 Abs. 4 EStG 1988).

Da der Bf den für die Progressionsermäßigung, trotz diesbezüglichen Hinweis im Feststellungsbescheid und im Vorlagebericht, erforderlichen Antrag nicht gestellt hat, berücksichtigt das Bundesfinanzgericht aliquot diesen Freibetrag.

Vorliegendensfalls beträgt der Anteil des Bf 6,02%. Dem zur Folge steht ihm ein Freibetrag von 439,50 Euro zu, weshalb sich der Veräußerungsgewinn von 207.921,18 Euro auf 207.481,68 Euro verringert. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen folglich 204.580,69 Euro.

Wenn der Bf in seiner Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vorbringt, es handle sich dabei um eine Insolvenzforderung, so ist dem entgegen zu halten, dass die insolvenzrechtliche Einordnung der Einkommensteuer keine Auswirkungen auf die gegenständliche Frage der Abgabensfestsetzung hat.

Die korrekte Abgrenzung zwischen Konkurs- und Masseforderungen bzw. nach der seit 1.7.2010 in Geltung stehenden Insolvenzordnung nunmehr zwischen Insolvenz- und Masseforderungen ist nur für die insolvenzrechtliche Qualifikation von Abgabensforderungen von Bedeutung (OGH 28.11.2002, 8Ob92/02s zur Frage der Erfassung des Veräußerungsgewinnes im Konkursverfahren).

Der Vollständigkeit halber wird vermerkt, dass der VwGH im Erkenntnis vom 23.11.1994, 91/13/0259 jedoch zum Ausdruck gebracht hat, dass die Einkommensteuer des Konkursöffnungsjahres nach Maßgabe der Entstehung des Abgabensanspruchs mit Ablauf des Kalenderjahres zur Gänze als Masseforderung zu qualifizieren ist. Bezogen auf den vorliegenden Beschwerdefall heißt dies, dass die für das Jahr 2008 festgesetzte Einkommensteuer eine Masseforderung ist.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs.3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabensanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht

festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Anspruchszinsen im Sinne des § 205 BAO sind eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergeben. Die Bestimmung berücksichtigt nicht die Gründe, aus welchen im Einzelfall Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden ergeben, nicht bis 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres entrichtet wurden. Insbesondere kommt es nicht auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an. Damit hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass er die Ursachen, die zur Abgabentrückzahlung nach dem dort genannten Zeitpunkt geführt haben, im Anwendungsbereich des § 205 BAO grundsätzlich als unmaßgeblich erachtet (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175). Die Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen als objektive Rechtsfolge aber auch unabhängig von einem allfälligen Verschulden der Abgabenbehörde an einer späten Abgabefestsetzung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150) sind Anspruchszinsen zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.

Da die Einkommensteuer 2008 aufgrund dieser Entscheidung mit 104.279,85 Euro festgesetzt wird, verringert sich auch der Differenzbetrag auf 107.614,83 Euro und die Zinsen für den Zeitraum vom 1.10.2009-12.7.2011 auf 4.546,72 Euro, vom 13.7.2011-13.12.2011 auf 1.309,24 Euro, vom 14.12.2011-2.2.2012 auf 356,74 Euro, somit auf 6.212,70 Euro.

Zum dem Hinweis des Bf auf die Bestimmung des § 58 KO (§ 58 IO), wonach die seit der Konkurseröffnung (Eröffnung des Insolvenzverfahrens) laufenden Zinsen von Konkursforderungen (Insolvenzforderungen) nicht als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden können, wird nochmals auf die oben zitierte Entscheidung des VwGH vom 23.11.1994 verwiesen.

Bei der vorliegenden Sach-und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich im Beschwerdefall die Rechtslage aus dem Wortlaut der angewendeten gesetzlichen Bestimmung ergibt und sich die Entscheidung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientiert, handelt es sich um keine Rechtsfrage deren Lösung grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Graz, am 17. Oktober 2016