

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat

durch die Richterin

RR

in der Beschwerdesache

B F , Adresse, gegen den Bescheid des FA, St.Nr. xxxx, vom 19.04.2012 betreffend  
Einkommensteuer 2010

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I) Verfahrensablauf:

**1.** Aus der Beantwortung eines Fragebogens des Finanzamtes vom 9. April 2008 anlässlich der Gründung der Fa. G OG geht hervor, dass der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) im Ausmaß von 50% an der Gesellschaft beteiligt war. Der zweite Gesellschafter hielt ebenfalls einen Anteil von 50%. Die Gesellschaft hatte den Betrieb eines Gastgewerbes per 6. März 2008 aufgenommen. Als für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zuständiger Vertreter gemäß § 81 BAO wurde der Bf namhaft gemacht.

**2.** Über das Vermögen der Gesellschaft wurde am Datum der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolge des Konkursverfahrens aufgelöst (Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum).

**3.** Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum2 wurde der Zwangsausgleich angenommen und die Schlussrechnung des Masseverwalters genehmigt. Danach sollten die Konkursgläubiger auf ihre Forderungen zur vollständigen Befriedigung eine Zwangsausgleichsquote von 20% (Barquote), zahlbar binnen vier Wochen ab Annahme, nicht jedoch vor Rechtskraft der Zwangsausgleichsbestätigung erhalten (siehe Insolvenzdatei des Bundesministeriums für Justiz).

Mit Beschluss vom Datum3 – bekannt gemacht am selben Tag – wurde der Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben. Als Ende der Zahlungsfrist wurde der Datum4 festgehalten.

Am Datum5 wurde die Löschung der Firma im Firmenbuch eingetragen.

**4.** Laut **Feststellungsbescheid 2008** betreffend die Fa. G OG vom 1. Dezember 2010 wurde dem Bf ein Verlustanteil in Höhe von -9.736,49 € zugewiesen, welcher in dessen **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 3. Dezember 2010 zu einem Verlustausgleich herangezogen wurde, sodass sich nach Ausgleich mit positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 7.192,45 € ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von -2.544,04 € ergab.

**5.** Der **Feststellungsbescheid 2009** vom 16. Monat 2010 wies einen positiven Einkunftsanteil von 6.000,00 € aus.

Der positive Gesamtbetrag der Einkünfte laut Einkommensteuerbescheid 2009 vom 5. März 2013 betrug ohne Verlustabzug 8.033,30 € (6.000,00 €/Anteil G OG; 2.000,00 €/Anteil Ehem. Gesellsch. F C. u. S Z.; 33,30 € Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) und führte zu einer Einkommensteuerbelastung von 0,00 €.

**6.** Am 11. Monat 2011 erging seitens des Finanzamtes an die Fa. G OG zu Handen des Bf's der **"Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010"**.

In diesem Bescheid wurden die Einkünfte der Gesellschaft aus Gewerbebetrieb mit 106.800,00 € festgestellt, wobei gleichzeitig festgehalten wurde, dass es sich bei diesen Einkünften um "Gewinne aus einem Schuldnachlass auf Grund eines gerichtlichen Ausgleiches, Zwangsausgleiches oder aus anderen Gründen" handle und die zu leistende Quote 20,00 % betrage.

Ebenso wurden die Einkünfte je zur Hälfte auf die beiden Gesellschafter D S und Ing. B F (= Bf) aufgeteilt und wurde bei jedem Einkunftsanteil von 53.400,00 € dessen Qualifikation als Gewinn aus einem Schuldnachlass sowie die zu leistende Quote von 20,00 % angemerkt.

Gleichzeitig mit der Bescheiderlassung wurde bezüglich beider Gesellschafter jeweils eine "Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2010" an die für die Festsetzung der Einkommensteuer zuständigen Organisationseinheiten des Finanzamtes übermittelt, aus der die Höhe des jeweils festgestellten Anteiles jedes Gesellschafters an den Einkünften aus Gewerbebetrieb (53.400,00 €), dessen Qualität als Gewinn aus einem Schuldnachlass und die zu leistende Quote von 20,00 % hervorgingen.

**7.** Aufgrund der Mitteilung des feststellenden Finanzamtes betreffend das Jahr 2010 vom 11. Monat 2011 erging an den Bf am **19. April 2012 ein gemäß § 295 Abs.**

**1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2010**, womit der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2010 vom 1. September 2011 insofern abgeändert wurde, als nunmehr entsprechend der Mitteilung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 53.400,00 € in Ansatz gebracht wurden. Von der errechneten Einkommensteuer von 19.240,17 € wurden unter Hinweis auf § 206 lit. b BAO 15.433,60 € nicht festgesetzt. In der Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass die Änderung gemäß § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des FA zu Steuernummer xxx vom 11.11.2011 erfolgt sei.

8. Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid 2010 vom 19. April 2012 erhab der Pflichtige mit Schreiben vom 14. Mai 2012 **Berufung** und führte im Wesentlichen Folgendes aus:

*1.0 Im Schlussrechnungsbescheid vom Massekonto der G OG seien die vinkulierten Lebensversicherungen an die Bank A nicht berücksichtigt. Zur Finanzierung des Zwangsausgleichs durch die Bank A sei in Absprache mit dem Masseverwalter die vollständige Bezahlung der Forderung durch die Bank in Höhe von 39.617,60 (lt. Forderungskatalog) zur Bedingung gemacht worden. Die verwertbare Forderung durch die frühzeitige Auflösung von 6 Lebensversicherungen habe 17.592,63 € betragen excl. Verluste durch Provisionen und dadurch entstandene Boni. Weiters sei durch die Bank A ein von ihr verwahrtes Sparbuch der SA mit einer Einlage von 1.000 € aufgelöst worden.*

*1.1 In der Einspruchsfrist sei es nicht vollständig möglich gewesen, von den Versicherungen die durch die frühzeitige Vertragsauflösung entstandenen tatsächlichen Verluste und Kosten zu ermitteln. Den angefügten Unterlagen sei zu entnehmen, dass ein Versicherungsträger sich weigere, die tatsächlich entstandenen Kosten preiszugeben. Einem weiteren Dokument könne die Verpfändungserklärung sowie der Versicherungsbetrag von 3.738,00 € nach Prämienfreistellung zum 5.9.2009 der BE Versicherungs AG entnommen werden. Der Betrag von 1.986,00 € entfalle alleine auf einbehaltene Kosten und Boni. Zum Zeitpunkt der Verpfändung im April 2008 habe das Depotvermögen ca. 26.000,00 € betragen, wobei weiterlaufende Prämieneinzahlungen noch nicht eingerechnet seien. Die restlichen angeforderten Abrechnungen der einzelnen Versicherungsträger würden unmittelbar nach Erhalt nachgereicht.*

*2.0 Nach der insolvenzrechtlichen Verhandlung im Monat 2009 hätten sämtliche gewerbe- und geschäftsführerrechtlichen Verantwortungen und Pflichten an den Masseverwalter abgetreten werden müssen; ebenso seien damit sämtliche Vollmachten erloschen. Im Mai 2010 sei ein ausgewiesenes Steuerguthaben, entstanden aus den Einkommensteuererklärungen 2008 und 2009, in der Höhe von ca. 2.900,00 € vom FinanzOnline-Konto von der Fa. C Wirtschaftsberatung GmbH, ehemaliger Gläubiger und Abwickler der Insolvenzbuchhaltung, auf deren Konto überwiesen worden. Nach Erhalt der schriftlichen Benachrichtigung sei ihm in einem Telefonat mit einem Finanzbeamten mitgeteilt worden, dass das Guthaben ausbezahlt worden sei. Da es sich bei der fragwürdigen Vorgangsweise des ehemaligen Steuerberaters bzw. der von ihm abgebuchten Geldsumme um keinen firmenrelevanten Bezug handle, sei dieser Betrag*

*eindeutig berufsrelevanten Zwecken seiner Person (= jener des Bf's) zuzurechnen und als Sonderabgabe zu beurteilen oder auf sein Steuerkonto rückzuführen.*

*3.0 In der von der Rechtsanwaltskanzlei RB angeführten Abrechnung durch den Masseverwalter Mag. MV seien auch die durch die Wirtschaftskanzlei c durchgeführten Jahresabschlüsse der G OG angeführt. Verlustvorträge aus den Jahren 2008 und 2009 seien aber rechnerisch nicht bei der Aufstellung des Einkommensteuerbescheides berücksichtigt worden.*

*4.0 Noch vor Ende des Zwangsausgleichsverfahrens sei durch den Masseverwalter ein Überschuss der Vorsteuer in Höhe von 1.321,3 € ausgewiesen und angemeldet worden. Im Monat 2011 habe er aber eine Verzichtserklärung § 6 Abs. 3 UStG 1994 unterzeichnen oder gegebenenfalls eine Umsatzsteuererklärung einreichen müssen. Zu diesem Zeitpunkt sei er noch nicht im Besitz der Unterlagen über die Schlussabrechnung gewesen.*

Dem Berufungsschreiben waren folgende Unterlagen beigelegt:

- Bestätigung der Bank A vom 7.5.2012 betreffend Sicherheiten im Konkursfall G OG über 6 Lebensversicherungen
- Schreiben der BE Versicherung AG Österreich vom 11.5.2012
- Verpfändungserklärung/BE Competence Center vom 5.9.2009
- Forderungsanmeldung der Bank A vom 9.12.2009 über 39.617,60 €
- Kopie der Umsatzsteuervoranmeldung/Mag. MV als MV im Konkurs G OG

**9. Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2012** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt abgewiesen, wobei begründend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wurde:

*Die Steuernachforderung ergebe sich aus der Versteuerung des Sanierungsgewinnes der G OG, wobei gemäß § 206 lit. b BAO aufgrund der geleisteten Quote von 20% die auf den Sanierungsgewinn entfallende Steuer nicht festgesetzt worden sei. Nach Aktenlage seien keine offenen Verlustvorträge zu berücksichtigen.*

*Es werde darauf hingewiesen, dass der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Feststellungsbescheid der G OG getroffenen Entscheidungen unzutreffend wären.*

**10. Mit Schreiben vom 3. Juli 2012** erhob der Bf abermals "Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 19.04.2012" und führte Folgendes aus:

*Aus den bereits übermittelten Unterlagen gehe eindeutig hervor, dass der berechnete Sanierungsgewinn viel zu hoch verrechnet worden sei. Bereits im Monat 2011 sei per Mail und telefonisch mit Herrn M auf dieses Versäumnis hingewiesen worden. Ebenso liege beim Landesgericht die Bestätigung der höheren Quotenerfüllung an die Bank A vor.*

**11.** Das zitierte Schreiben wurde vom Finanzamt als Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (= **Vorlageantrag**) gewertet und mit Vorlagebericht vom 7. August 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

**12.** Die unter Punkt 1.1 des ursprünglichen Berufungsschreibens angekündigten Unterlagen (= Abrechnungen der Versicherungsträger) wurden bis dato nicht nachgereicht.

**13.** Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

## **II) Streitpunkt:**

Wie sich aus dem dargestellten Verfahrensablauf ergibt, waren im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Höhe der Einkünfte des Bf's aus Gewerbebetrieb bzw. des zugrunde liegenden Gewinnes aus einem Schuldnachlass aufgrund des Zwangsausgleiches sowie die Ermittlung des der Berechnung der Einkommensteuer zugrunde zu legenden Einkommens strittig.

## **III) Sachverhalt:**

Als entscheidungswesentlich wurde zusammenfassend folgender Sachverhalt festgestellt:

Der Bf bezog seit 2008 aus seiner 50%-igen Beteiligung an der in diesem Jahr gegründeten Firma G OG Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Monat 2009 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolge des Konkursverfahrens aufgelöst.

Im Konkurs wurden auch vinkulierte Lebensversicherungen des Bf's verwertet (siehe Schreiben der Bank A vom 7.7.2012).

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum2 wurde der Zwangsausgleich angenommen und die Schlussrechnung des Masseverwalters genehmigt. Danach sollten – wie sich aus der Insolvenzdatei des Bundesministeriums für Justiz ergibt – die Konkursgläubiger auf ihre Forderungen zur vollständigen Befriedigung eine Zwangsausgleichsquote von 20% erhalten. Mit Beschluss vom Datum3 wurde der Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben; die Firma wurde am Datum5 im Firmenbuch gelöscht.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Fa. G OG wurden vom Finanzamt für die Jahre ab 2008 mittels Feststellungsbescheiden, die dem Bf als gemäß § 81 BAO namhaft gemachten Vertreter zugestellt wurden, einheitlich und gesondert festgestellt.

Laut Feststellungsbescheid 2008 vom 1. Dezember 2010 betrug der Anteil des Bf's an den Einkünften dieser Gesellschaft -9.736,49 € (Verlustanteil) und wurde

dieser Einkunftsanteil in Abänderung des Erstbescheides vom 3. Mai 2010 auch in dessen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 3. Dezember 2010 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt. Nach Ausgleich mit den positiven Einkünften des Bf's aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 7.192,45 € verblieb im Jahr 2008 somit ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von -2.544,04 €.

Laut Feststellungsbescheid 2009 vom 16. Monat 2010 betrug der Anteil des Bf's an den Einkünften der Gesellschaft 6.000,00 €. Dieser wurde der Berechnung des Einkommens des Bf's zusammen mit dessen weiterem Einkunftsanteil aus der Beteiligung an der "Ehem. Gesellsch. F C. u. S Z." in Höhe von 2.000,00 € (ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb) und den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 33,30 € im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 5. März 2013 (Abänderung des Erstbescheides vom 17. Mai 2010) zugrunde gelegt; der aus 2008 verbliebene Verlustvortrag wurde im Einkommensteuerbescheid 2009 nicht ausgewiesen bzw. unterblieb dessen Berücksichtigung bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2009. Es ergab sich jedoch insgesamt für 2009 eine Einkommensteuerbelastung von 0,00 €. Der Einkommensteuerbescheid 2009 erwuchs in Rechtskraft.

Mit **Feststellungsbescheid 2010 vom 11. Monat 2011** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit insgesamt 106.800,00 € festgestellt und auf die beiden Beteiligten je zur Hälfte aufgeteilt. Festgehalten wurde auch, dass es sich dabei um "Gewinne aus einem Schuldnachlass auf Grund eines gerichtlichen Ausgleiches, Zwangsausgleiches oder aus anderen Gründen" handle und die zu leistende Quote 20,00 % betrage. Gleichzeitig mit der Bescheiderlassung wurden entsprechende Mitteilungen an die jeweiligen Organisationseinheiten des Einkommensteuer-Finanzamtes der Beteiligten übermittelt.

Am **19. April 2012** erging an den Bf gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein geänderter **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010**, der die Einkünfte laut Mitteilung berücksichtigte. Von der errechneten Einkommensteuer von 19.240,17 € wurden unter Hinweis auf § 206 lit. b BAO 15.433,60 € nicht festgesetzt.

Dagegen erhob der Pflichtige **Berufung**, indem er darauf hinwies, dass im Schlussrechnungsbescheid die vinkulierten Lebensversicherungen an die Bank A nicht berücksichtigt worden seien (Punkt 1.0). In der Einspruchsfrist sei es nicht möglich gewesen, von den Versicherungen die durch die Vertragsauflösung entstandenen tatsächlichen Verluste und Kosten zu ermitteln. Die restlichen angeforderten Abrechnungen der einzelnen Versicherungsträger würden unmittelbar nach Erhalt nachgereicht (Punkt 1.1; Anmerkung: entsprechende Unterlagen wurden bis dato nicht beigebracht). Ein Guthaben aus den Einkommensteuererklärungen 2008 und 2009 sei von der Abwicklerin der Insolvenzbuchhaltung auf deren Konto überwiesen worden; mangels firmenrelevantem Bezug sei dieser Betrag von 2.900,00 € als Sonderabgabe zu beurteilen oder auf das Steuerkonto des Bf's zurückzuführen (Punkt 2.0). Verlustvorträge aus den Jahren 2008 und 2009 seien rechnerisch im Einkommensteuerbescheid nicht berücksichtigt worden (Punkt 3.0). Ein Vorsteuerüberschuss in Höhe von 1.321,3 € sei ausgewiesen worden. Im Monat 2011 habe er eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs.

3 UStG unterzeichnen oder eine Umsatzsteuererklärung einreichen müssen. Zu diesem Zeitpunkt sei er noch nicht im Besitz der Unterlagen über die Schlussabrechnung gewesen (Punkt 4.0).

In der **Berufungsvorentscheidung** des Finanzamtes vom 4. Juni 2012 wurde der Bf darauf hingewiesen, dass der Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Feststellungsbescheid der G OG getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Die Steuernachforderung ergebe sich aus der Versteuerung des Sanierungsgewinnes, wobei gemäß § 206 lit. b BAO aufgrund der geleisteten Quote von 20% die auf diesen entfallende Steuer nicht festgesetzt worden sei. Nach Aktenlage seien keine offenen Verlustvorträge zu berücksichtigen.

Im abermals als "Berufung" bezeichneten **Schreiben vom 3. Juli 2012** führte der Bf aus, dass sich aus den übermittelten Unterlagen ergebe, dass der Sanierungsgewinn viel zu hoch verrechnet worden sei. Auf dieses Versäumnis sei im Monat 2011 bereits per Mail und telefonisch mit Herrn M hingewiesen worden. Beim Landesgericht X liege die Bestätigung der höheren Quotenerfüllung an die Bank A vor.

### **III) Beweiswürdigung:**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt übermittelten Veranlagungsakten betreffend den Bf sowie die Fa. G OG.

Dass sich seine Einwendungen auf die Ermittlung der Höhe des im Feststellungsverfahren festgestellten "Sanierungsgewinnes" und die Quote bezogen, bekräftigte der Bf in seinem Schreiben vom 3. Juli 2012 in Reaktion auf die Berufungsvorentscheidung, in welcher bereits auf die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides hingewiesen worden war, abermals.

Der festgestellte Einkunftsanteil bzw. der Gewinn aus dem Schuld nachlass aufgrund des Zwangsausgleiches für das Jahr 2010 sowie die Höhe der Quote sind jedoch eindeutig dem Feststellungsbescheid bzw. der hiezu ergangenen Mitteilung zu entnehmen. Die Höhe der Quote von 20% ergibt sich zudem aus der Insolvenzdatei des Bundesministeriums für Jusitz (Wiedergabe des rechtskräftigen Beschlusses des Landesgerichtes über die Genehmigung der Schlussabrechnung des Masseverwalters). Die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach laut Aktenlage keine offenen Verlustvorträge zu berücksichtigen seien, blieben vom Bf im Schreiben vom 3. Juli 2012 unwidersprochen.

### **IV) Rechtliche Beurteilung:**

#### **A) Verfahrensrechtliche Beurteilung:**

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid erging, wie sich auch aus dessen Spruch und der Begründung ergibt, auf Grundlage der gesetzlichen Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO.

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.*

§ 295 Abs. 1 BAO ist Teil eines Normengefuges im Abgabenverfahrensrecht, das das Verhältnis von Grundlagenbescheiden und von diesen abgeleiteten Bescheiden regelt.

So legt **§ 192 BAO** fest, dass *in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt werden.*

Die Erlassung von Feststellungsbescheiden ist auch in Fällen wie dem beschwerdegegenständlichen vorgesehen, **wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind**. Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 188 Abs.1 BAO.

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

Nach **Abs. 3** der zitierten Bestimmung ist *Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.*

Der Sinn dieser Bestimmung liegt – wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in seinem Erkenntnis vom 28.2.1995, 95/14/0021, ausgeführt hat – darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet (Stoll, BAO-Kommentar, 1980). Durch die Regelung des § 188 BAO wird somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer von den hiefür zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in einem einheitlichen Sonderverfahren zusammengezogen.

Alle Feststellungen, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen, sollen im Feststellungsbescheid mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154)

Dementsprechend sind bei einer Personengesellschaft **Höhe und Voraussetzungen eines begünstigungsfähigen Gewinnes** aus einem Schuldnachlass auch **auf Ebene der Gesellschaft zu prüfen** und nicht auf Ebene der Mitunternehmer, wenngleich diese schlussendlich die Steuern zu zahlen haben bzw. die Ermäßigung für Steuern auf diesen Gewinn in Anspruch nehmen können.

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 ausschließlich 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; Doralt/Heinrich, EStG<sup>15</sup>, § 36 Tz 98); die Berechnung der festzusetzenden

Steuer erfolgt sodann im Einkommensteuerverfahren des Gesellschafters (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2009, § 36 Rz. 25; Doralt/Heinrich, EStG<sup>15</sup>, § 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).

Ebenso sind Sonderbetriebsausgaben, also Aufwendungen eines Gesellschafters im Zusammenhang mit seinem Mitunternehmeranteil bzw. den daraus resultierenden Einkünften aus Gewerbebetrieb, im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen (VwGH 19.3.2002, 99/14/0134; Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 188 Rz 11). Werden solche Beträge im Feststellungsverfahren nicht erfasst, so können sie im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters nicht angesetzt werden (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 188 Rz 11 und die dort zit. Jud., zB VwGH 10.9.98, 96/15/0198).

Eine nochmalige Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für einen begünstigten Gewinn aus einem Schuld nachlass bzw. von damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben hat somit im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren zu unterbleiben (Doralt/Heinrich, EStG<sup>15</sup>, § 36 Tz 102).

Aufgrund der oben angeführten Regelungen in der Bundesabgabenordnung besteht im Einkommensteuerverfahren somit eine **Bindung 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). Die Verbindlichkeit von Bescheiden besteht nicht nur für die Partei, sondern auch gegenüber Behörden für andere Verfahren.

Für das Berufungsverfahren gilt Folgendes:

*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 erhoben, 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).

Wenn sich also – wie im gegenständlichen Fall – der Pflichtige darauf beruft, dass Einkünfte in anderer Höhe aus einer Gesellschaft, an deren Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, angefallen seien, so kann er diese Einwendungen entsprechend der zitierten Bestimmung nicht im Einkommensteuerverfahren vorbringen, sondern muss dies im Feststellungsverfahren machen. Der Einkommensteuerbescheid kann erst –

wiederum nach § 295 Abs. 1 BAO – abgeändert werden, wenn diese Einwendungen im Feststellungsverfahren zum Erfolg geführt haben.

**Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes:**

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2012 mitgeteilt, konnten Einwendungen gegen die im Feststellungsbescheid betreffend die G OG hinsichtlich des Vorliegens und der Höhe des aus dem Schuldnachlass aufgrund des Zwangsausgleiches resultierenden Gewinnanteiles und allfälliger damit in Zusammenhang stehender Aufwendungen gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht im Einkommensteuerverfahren des Bf's nachgeholt werden.

Dass ein solcher Feststellungsbescheid ergangen ist, ist im gegenständlichen Fall unbestritten (siehe Feststellungsbescheid 2010 vom 11. Monat 2011).

Wenn der Bf in seinem Schreiben vom 3. Juli 2012 in Reaktion auf die Berufungsvorentscheidung darauf hinwies, dass der berechnete Sanierungsgewinn viel zu hoch verrechnet und bereits im Monat 2011 per Mail bzw. telefonisch auf dieses Versäumnis hingewiesen worden sei, so ist dem zu entgegnen, dass entsprechende Einwendungen im Rahmen einer Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010 der G OG vom 11. Monat 2011 erhoben hätten werden müssen. Auf telefonischem Wege oder per E-Mail erfolgte Hinweise können jedoch nicht als Berufungseingaben gewertet werden (siehe *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, Wien 2011, § 85 Rz 9, wonach telefonische Anbringen nur zulässig sind, wenn sie gesetzlich vorgesehen sind; VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082, wonach einer E-Mail nicht die Qualität einer Eingabe zukommt).

Der Feststellungsbescheid 2010 wurde vom Finanzamt bis dato nicht geändert bzw. erging kein neuerlicher Feststellungsbescheid 2010.

Aufgrund der oben beschriebenen Bindungswirkung war es jedoch der Abgabenbehörde von Gesetzes wegen verwehrt, im Einkommensteuerbescheid 2010 einen vom Feststellungsbescheid 2010 abweichenden Anteil des Bf's an den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Gewinn aus einem Schuldnachlass auf Grund eines Zwangsausgleiches) in Ansatz zu bringen.

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO konnte dieser Bescheid auch nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid 2010 getroffenen Feststellungen bezüglich Höhe des Gewinnes aus dem Schulderlass aus dem Zwangsausgleich unzutreffend seien.

Das entsprechende Begehrten musste daher abgewiesen werden (siehe hiezu auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 252 Rz 3; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069).

Anzumerken ist an dieser Stelle im Übrigen, dass auch die unter Pkt. 1.1 des Berufungsschreibens angekündigten Abrechnungen der einzelnen Versicherungsträger bis dato nicht nachgereicht wurden. Da diese aber ohnehin wiederum nur die im Einkommensteuerverfahren nicht eigenständig abänderbare Höhe des Gewinnes bzw. der im Feststellungsverfahren festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb betroffen hätten,

hätte deren Vorlage den Ausgang des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens aus den dargelegten Gründen nicht beeinflussen können.

## **B) Zur Ermittlung der Einkommensteuer:**

Die Festsetzung der Einkommensteuer hatte im gegenständlichen Fall auf Basis der gesetzlichen Bestimmung des § 36 EStG 1988 zu erfolgen, da die entsprechenden Einkünfte aus einem Schuldnachlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens entstanden waren.

Eine Nichtfestsetzung auf Basis des § 206 lit. b BAO kann allenfalls bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen bei außergerichtlichen Ausgleichen in Betracht kommen.

Die Berechnung des gemäß § 36 EStG 1988 nicht festzusetzenden Betrages hatte jedoch analog zu der vom Finanzamt gemäß § 206 lit. b BAO durchgeführten Berechnung zu erfolgen.

**§ 36 EStG 1988** in der gemäß § 124b Z 172 EStG 1988 auf den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung lautet folgendermaßen:

*"(1) Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderlass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen.*

*(2) Aus dem Schulderlass resultierende Gewinne sind solche, die entstanden sind durch:*

- 1. Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder durch*
- 2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der Konkursordnung) oder durch*
- 3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193ff der Konkursordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199ff der Konkursordnung).*

*(3) Für die Steuerfestsetzung gilt:*

*1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinn zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.*

*2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schulderlass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.*

*3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinne ergibt."*

Entsprechend Abs. 3 der zitierten Bestimmung wurde die Einkommensteuer zunächst ohne und dann unter Einbeziehung des aus dem Schulderlass resultierenden Gewinnes ermittelt.

Auf den Unterschiedsbetrag von 19.292,00 € wurde der dem Schulderlass entsprechende Prozentsatz (100% abzüglich Quote von 20%) angewendet, sodass im Ergebnis 80 % dieses Betrages (= 15.433,60 €) an Einkommensteuer nicht festzusetzen waren.

Die Höhe der Quote betrug laut Ausweis im Feststellungsbescheid 20% und war auch rechtskräftig mit Beschluss des Landesgerichtes X vom Datum2 – ersichtlich auch aus der Insolvenzdatei des Justizministeriums – in dieser Höhe festgestellt worden.

Wenn nun der Bf in seinem Vorlageantrag (Schreiben vom 3. Juli 2012) einwendete, dass die Quotenerfüllung gegenüber der Bank A höher gewesen sei, so widerspricht dies dem rechtskräftigen Beschluss des Landesgerichtes X.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang außerdem, dass die Anwendung einer höheren Quote und die dadurch bewirkte Verringerung des auf den Unterschiedsbetrag anzuwendenden Prozentsatzes zu einer geringeren Reduktion der Einkommensteuerschuld laut § 36 Abs. 3 EStG 1988 geführt hätte, was sich insgesamt nachteilig für den Bf ausgewirkt hätte.

### **C) Weitere Erwägungen:**

1. In Punkt 3.0 seines Schreibens vom 14. Mai 2012 (Berufung) bemängelte der Bf, dass **Verlustvorträge** aus den Jahren 2008 und 2009 im Einkommensteuerbescheid nicht berücksichtigt worden seien.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

**a) § 2 EStG 1988** in den für den gegenständlichen Fall relevanten Passagen lautet:

#### **Absatz 2:**

*"Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a."*

#### **Abs. 2b EStG 1988:**

*"Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:*

....

*2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können 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. ...."*

**b) § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988** lauten folgendermaßen:

*"(6) Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,*

*- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und - soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.*

*Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.*

*(7) Bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, können Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind."*

Wie sich aus den oben dargestellten Bestimmungen des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 ergibt, sind Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind, unter den dort angeführten Voraussetzungen als Sonderausgaben bei der Einkommensermittlung gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 abzugsfähig.

Eine dieser Voraussetzungen ist, dass die Verluste bei der Veranlagung für die vorangegangen Kalenderjahre nicht bereits berücksichtigt worden sind. Vor allem können Verluste aus den drei betrieblichen Einkunftsarten nur insoweit in den Folgejahren als Sonderausgaben berücksichtigt werden, als sie nicht im Verlustentstehungsjahr im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können. Somit stehen die Verluste nur mit dem die positiven Einkünfte des Verlustentstehungsjahrs übersteigenden Betrag für den Verlustvortrag zur Verfügung (VwGH 25.6.2008, 2008/15/0144).

Die Höhe des abzugsfähigen Verlustes ergibt sich grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres. Damit wird der Verlustabzug der Höhe nach mit Bindung für die Folgejahre rechtskräftig festgestellt (*Doralt*, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 297 und die dort zit. Jud.).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus der Aktenlage, dass dem Bf im Feststellungsbescheid der Fa. G OG für das Jahr 2008 (= Verlustentstehungsjahr) vom 1. Dezember 2010 ein Verlustanteil in Höhe von -9.736,49 € zugewiesen worden war.

Im Einkommensteuerbescheid des Bf's für das Jahr 2008 wurde dieser negative Einkunftsanteil (= Einkünfte aus Gewerbebetrieb) zum Teil mit positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 7.192,45 € ausgeglichen, sodass ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von -2.544,04 € verblieb.

Das positive Einkommen laut Einkommensteuerbescheid 2009 betrug ohne Verlustabzug 7.973,30 € (nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben in Höhe von 60,00 € vom Gesamtbetrag der Einkünfte) und führte zu einer Einkommensteuerbelastung von 0,00 €. Der verbleibende fiktive Verlustabzug aus dem Jahr 2008 in Höhe von 2.544,04 € ist im Bescheid zwar nicht ausgewiesen, fand aber im gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 mit 75% der positiven Einkünfte 2009 in Höhe von 8.033,30 € zu berechnenden Betrag (= 6.024,98 €) Deckung.

Ein Verlustabzug ist zwingend, das heißt gegebenenfalls von Amts wegen vorzunehmen und zwar nach Abzug aller anderen Sonderausgaben, zum frühestmöglichen Zeitpunkt und im höchstmöglichen Ausmaß (siehe Jakom/Baldauf, EStG, 2012, § 18 Rz 166 und die dort zit. Jud.). Unterbleibt ein Verlustabzug, obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestand, dann darf in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Verlustabzug; siehe *Doralt*, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 313 und die dort zit. Jud.).

Der vortragsfähige Verlust war somit durch Ausgleich mit positiven Einkünften des Jahres 2009 aufgebraucht, sodass für das Jahr 2010 kein solcher mehr verblieben war.

**2.** Zum unter Pkt. 2.0 der Berufung angesprochenen Steuerguthaben aus den Einkommensteuerveranlagungen 2008 und 2009 ist festzustellen, dass Personensteuern wie die Einkommensteuer und demgemäß auch damit zusammenhängende Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 den nichtabzugsfähigen Ausgaben zuzuordnen sind. Eine Berücksichtigung als "**Sonderabgabe**", wie vom Bf beantragt, ist im Einkommensteuergesetz 1988, das die Grundlage für die Ermittlung der Höhe des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 sowie der darauf entfallenden Einkommensteuer ist, nicht vorgesehen. Eine allfällige unzulässige Abbuchung des Steuerguthabens durch den Bevollmächtigten im Insolvenzverfahren könnte nur auf zivilrechtlichem Wege geklärt werden, wobei in diesem Zusammenhang auf die unbeschränkte Haftung der Gesellschafter einer OG hinzuweisen ist.

**3.** Der unter Punkt 4.0 vorgebrachte Einwand bezüglich **Umsatzsteuer** betreffend die Gesellschaft hat keinen Einfluss auf die Berechnung des Einkommens bzw. die Ermittlung der Einkommensteuer des Bf's.

#### **VI) Zum Abspruch über die Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, zumal der Verwaltungsgerichtshof die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides gegenüber dem Einkommensteuerbescheid hinsichtlich Höhe und Qualität in ständiger Judikatur zu §§ 188, 295 und 252 Abs. 1 BAO bestätigt hat (siehe zB VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154; 7.7.2004, 2004/13/0069; 28.11.2001, 97/13/0204) und auch die Rechtsprechung zur Vortragsfähigkeit von Verlusten gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 (siehe zB VwGH 25.6.2008, 2008/15/0144) eindeutig ist. Eine Revision konnte sohin nicht als zulässig erachtet werden.