

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache A. GmbH & atypisch stille Gesellschaft als Rechtsnachfolger der A. GmbH & Co KG, A-Straße 5, 1XXX Wien, vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, in Theobaldgasse 19, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 6. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 4. November 2011, mit dem der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 vom 20. Juni 2006 gemäß § 293b BAO berichtigt wurde, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Partei (Bf.) ist eine Personengesellschaft in der Textilbranche.

Aus dem kassatorischen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. September 2016, 2013/13/0090, über die Bf.-Beschwerde gegen die abweisende Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 8. Juli 2013, RV/0523-W/12, betreffend die gemäß § 293b berichtigte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 ist folgender Sachverhalt zu entnehmen:

"Mit dem beim Finanzamt am 4. November 2003 eingebrachten „Antrag auf außergerichtlichen Schulderrlass“ teilte die Bf. mit, sie habe (gemeint offenbar: schon 1996, mit Ausführungen darüber in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. März 2000 zu einer u.a. das Jahr 1996 betreffenden Betriebsprüfung) in einem außergerichtlichen Entschuldungsverfahren mit den kreditgewährenden Banken eine Forderungsreduktion auf durchschnittlich 20% erzielt und ersuche nun hinsichtlich des Rückstandes von 726.000 € auf dem Abgabekonto um Entschuldung vom Restbetrag in der Höhe von 580.800 € nach Entrichtung je einer 10%igen Abschlagszahlung bis Ende Februar 2004 und Ende Februar 2005.

Es ist nicht strittig, dass das Finanzamt - das nach neuem Vorbringen in der Beschwerde zuvor noch einen Konkursantrag einbrachte - diesen außergerichtlichen Schuldnachlass in der Folge gewährte.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2005 gab der steuerliche Vertreter der Gesellschaft unter Kennzahl 386 („Gewinne aus einem Schuldnachlass auf Grund eines gerichtlichen Ausgleiches, eines Zwangsausgleiches oder aus anderen Gründen“) einen Betrag von 634.000 € an, der auch einen Schuldnachlass der Steuerberatungsgesellschaft einschloss.

Unter Kennzahl 496 („Bei gerichtlichem Ausgleich oder Zwangsausgleich: Prozentsatz der Ausgleichsquote“) gab er - ohne das Wort „gerichtlichem“ zu streichen - die Zahl 20 an. Eine Beilage zur Erklärung enthielt u.a. eine Aufteilung des „Sanierungsgewinns“ auf fünf Gesellschafter.

Zehn Tage nach der Überreichung der Erklärung (und einer Umsatzsteuererklärung für 2005) kam es am 12.Juni 2006 zu einem Telefonat zwischen einer Mitarbeiterin des Finanzamts und einem Mitarbeiter der Steuerberatungsgesellschaft. Ein von letzterem angelegter Vermerk darüber lautete:

*„Telefonischer Ergänzungsauftrag zu Steuererklärungen 2005
Feststellungserklärung und USt-Erklärung O.K.
nur USt-Nachweis senden für USt-Guthaben!“*

Mit Schreiben vom 13.Juni 2006 übermittelte die steuerliche Vertretung dem Finanzamt „wie in Ihrem Telefonat vom 12.Juni 2006 gewünscht“ einen Nachweis zum Umsatzsteuerguthaben. Die Feststellungserklärung kam in diesem Schreiben nicht vor.

Mit Bescheid vom 20.Juni 2006 stellte das Finanzamt die Einkünfte der Gesellschaft im Jahr 2005 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 645.997,99 € und in den Einkünften enthaltener „Sanierungsgewinn“ in der Höhe von 634.000 €) sowie deren Aufteilung auf die Gesellschafter fest. Dabei wurde - der Erklärung insoweit folgend - einer sechsten Gesellschafterin kein Anteil an den Einkünften („Einkünfte 0,00 €“), dessen ungeachtet - und entgegen der Erklärung - aber ein „im Einkunftsanteil enthaltener“ Anteil am Sanierungsgewinn („17.688,65 €“) zugeordnet. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Im März 2007 begann eine Außenprüfung der Gesellschaft mit dem Sanierungsgewinn 2005 als einem der Prüfungsschwerpunkte. In der Niederschrift vom 4.Oktober 2007 über die Schlussbesprechung, auf die der Bericht vom selben Tag in Bezug auf die Wiederaufnahme verwies, wurde zum Sanierungsgewinn u.a. ausgeführt:

„Infolge hoher Verbindlichkeiten bei nachstehend angeführten Gläubigern wurde von der Abgabepflichtigen ein Entschuldungsverfahren angestrebt, das im Jahr 2005 in Form eines außergerichtlichen Vergleichs mit einer Ausgleichsquote von 20% abgeschlossen wurde.

Der außergerichtliche Ausgleich wurde von folgenden Gläubigern [...] angenommen [...]:

Finanzamt [...] € 581.000,--

Kanzlei [...]	€	53.000,--
Summe Sanierungsgewinn	€	634.000,--

Für den als Erlös gebuchten Sanierungsgewinn wurde die begünstigte Besteuerung im Sinne des § 36 EStG in Verbindung mit dem § 206 BAO beantragt, die eine Nichtfestsetzung des Abgabenanspruches in Höhe des Schuldennachlasses vorsieht.

b) Rechtliche Beurteilung

Die Anwendung des § 36 EStG setzt ein gerichtliches Entschuldungsverfahren in Form eines Ausgleichs oder Zwangsausgleichs voraus. Für außergerichtliche Ausgleichsverfahren, wie im konkreten Fall dargestellt, kann die Begünstigung des § 36 nicht zur Anwendung kommen. Für Sanierungsfälle außerhalb eines gerichtlichen Verfahrens ist daher eine begünstigte Besteuerung des Sanierungsgewinnes nur nach Maßgabe des § 206 BAO möglich. Bei Anwendung dieser Bestimmung ist jedoch darauf Bedacht zu nehmen, inwiefern die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist, bzw. inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben.

Im konkreten Fall wurden die Verluste der KG der Jahre 1995 bis 2004 von allen Gesellschaftern mit Ausnahme der Komplementär-GesmbH zur Gänze gegen andere positive Einkünfte verrechnet. Eine begünstigte Besteuerung hätte eine Benachteiligung von jenen Abgabepflichtigen (z.B.: Einzelunternehmen) zur Folge, für die eine solche Verlustverwertung nicht möglich wäre, und ihre Verluste nur nach Maßgabe des § 18 EStG mit dem begünstigt besteuerten Sanierungsgewinn verrechnen könnten. Außerdem ist darauf zu verweisen, dass das Vorliegen anderer positiver Einkünfte dem Erfordernis der Sanierungsbedürftigkeit entgegensteht.

Mangels gesetzlicher Grundlage kann daher weder die Begünstigung des § 36 EStG, noch eine Nichtfestsetzung des Abgabenanspruches nach Maßgabe des § 206 BAO zur Anwendung kommen. Der auf die Komplementär-GesmbH entfallende Sanierungsgewinn ist gegen die bestehenden Verlustvorträge zu verrechnen.

[...]

2. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 (4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen durchzuführen, wenn Beweismittel oder Tatsachen neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im konkreten Fall konnte die Tatsache, dass die Verluste der Vorjahre 1995 bis 2004 von den Gesellschaftern [...] zur Gänze gegen andere Einkünfte betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte verrechnet wurden, erst im Zuge des durchgeführten Außenprüfungsverfahrens festgestellt werden. Die steuerliche Verwertung der an die

Gesellschafter zugewiesenen Verluste kann vom feststellenden Finanzamt nicht ohne Einsichtnahme in die betreffenden Aktenteile sämtlicher Gesellschafter festgestellt werden. In der Kenntniserlangung der steuerlichen Verwertung durch die Gesellschafter liegen somit neue Tatsachen vor, die eine Wiederaufnahme des ESt-Verfahrens 2005 rechtfertigen.“

Das Finanzamt erließ auf dieser Grundlage unter Wiederaufnahme des Verfahrens einen neuen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005, in dem kein Sanierungsgewinn mehr aufschien.

Der von der Gesellschaft dagegen erhobenen Berufung gab die belangte Behörde mit Bescheid vom 18.März 2011, RV/0233, 0235-W/08, in Bezug auf die Wiederaufnahme Folge. Sie hob den Wiederaufnahmebescheid auf und wies die Berufung gegen den dadurch aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen neuen Feststellungsbescheid zurück. Zur Begründung legte sie im Wesentlichen dar, die als Wiederaufnahmegrund herangezogene steuerliche Verwertung von Verlusten spreche „weder für, noch gegen das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes im Sinn des § 36 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung“. Es fehle daher an „einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid bewirkt hätte“.

Eine Mitarbeiterin des Finanzamtes richtete daraufhin eine Anfrage an den Bundesweiten Fachbereich, worin sie zum Sachverhalt u.a. mitteilte, die Gesellschaft habe für 2005 „eine begünstigte Besteuerung eines Sanierungsgewinn[es] im Sinne des § 36 EStG in Verbindung mit § 206 BAO geltend“ gemacht, was ihr „bei der Erstveranlagung gewährt“ worden sei. Nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides stelle sich die „Frage: Mit welchem Verfahrenstitel kann der Sanierungsgewinn aberkannt werden bzw. besteht überhaupt noch eine Möglichkeit, diesen abzuerkennen?“

Dem folgten in dieser Anfrage auszugsweise Wiedergaben des § 36 EStG 1988, der Rz.7268 (vgl. jetzt Rz.7272) der EStR 2000, wonach Finanzämter gemäß § 206 BAO „befugt“ seien, „auch“ in Sanierungsfällen außerhalb eines gerichtlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs „von der Abgabensatzung in einer dem § 36 EStG 1988 [...] vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen“, und der Voraussetzungen des § 206 BAO sowie daran anschließend - mit Blickrichtung auf ein Vorgehen nach § 293b BAO - die Formulierung, es sei „zu prüfen, ob die analoge Anwendung des § 36 auf außergerichtliche Ausgleichs vertretbar ist, oder nicht“.

Mit Bescheid vom 4. November 2011 berichtigte das Finanzamt den Feststellungsbescheid vom 20.Juni 2006 gemäß § 293b BAO im Sinne des zuvor mit dem Wiederaufnahmebescheid verbundenen neuen Feststellungsbescheides. In der Begründung wurde im Wesentlichen dargelegt, „bereits der Wortlaut“ des § 36 Abs.2 EStG 1988 hätte „mit aller Deutlichkeit erkennen lassen müssen, dass der in der gegenständlichen Feststellungserklärung ausgewiesene Schuldnachlass auf Grund eines außergerichtlichen Ausgleichs nicht unter den gesetzlichen Tatbestand des § 36 EStG 1988 fallen konnte“. „Mithin“ seien die Voraussetzungen für das „Vorliegen“ einer

offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO „erfüllt“. Nach der Aktenlage habe „auch nicht der geringste Hinweis gegeben sein“ können, dass die Voraussetzungen des § 206 BAO erfüllt gewesen seien.

Nur zur Begründung des Ermessens wurde in diesem Bescheid ins Treffen geführt, dass „auch die Richtlinienvoraussetzungen für eine § 36 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2005 vergleichbare Anwendung der Sanierungsgewinnbesteuerung auch auf außergerichtliche Ausgleichsfälle infolge der Verlustverwertungen bei den Gesellschaftern nicht erfüllt“ worden seien.

Schließlich wurde „betreffend materieller Begründung der Nichtanerkennung des Sanierungsgewinnes auf den Betriebsprüfungsbericht vom 04.10.2007 verwiesen“.

Gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenats vom 8.Juli 2013, RV/0523-W/12, richtete sich die Verwaltungsgerichtshofbeschwerde der Bf., über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer von der Bf. mit einer Replik beantworteten Gegenschrift durch die belangte Behörde zu erwägen hatte. Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21.September 2016, 2013/13/0090, wurde der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Das schriftliche Ersuchen des Bundesfinanzgerichts an die belangte Behörde vom 7.November 2016 um Abgabe einer Stellungnahme zum beigelegten VwGH-Erkenntnis vom 21.September 2016, 2013/13/0090, blieb unbeantwortet.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 12.Juli 2017 wurden die im Beschwerdeverfahren gegen den "Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2005 - Berichtigung gem. § 293b BAO zu Bescheid vom 20.06.2006" eingebrachten Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 293b BAO lautet:

"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht."

Die Bestimmung soll eine Handhabe für Fälle bieten, in denen „im Vertrauen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben der Parteien Unrichtigkeiten, selbst wenn diese offensichtlich sind, aus den Abgabenerklärungen (einschließlich Beilagen) in Bescheide übernommen werden“ (vgl. den Bericht des Finanzausschusses zum Abgabenänderungsgesetz 1989, 1162 BlgNR 17. GP 15). Ihre Voraussetzungen sind nicht erfüllt, wenn die unrichtige Rechtsauffassung, auf der die Abgabenerklärung beruht, von der Abgabenbehörde (bewusst) geteilt wird.

Nach Ritz, BAO⁵, § 293 b, Rz.2, ist eine Unrichtigkeit dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht (BMF, AÖF 1990/100; Ritz, ÖStZ 1990, 180; VwGH 18.Dezember 1996, 94/15/0157; 9.Juli 1997, 95/13/0124).

Nach Ritz, BAO⁵, § 293b, Rz.4, ist der maßgebliche Zeitpunkt, zu welchem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides (VwGH 16.Dezember 2003, 2003/15/0110; 23.Mai 2007, 2004/13/0052; UFS 3.Mai 2007, RV/1459-W/02; 30.März 2011, RV/0616-I/09; BMF, AÖF 2009/157, Abschn 2).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.April 1998, 93/13/0277, VwSlg 7273/F, stellen bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung - mögen sie auch berechtigt sein - noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung, als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Dabei ist zu beachten, daß Sachverhaltselemente regelmäßig erst aus der Sicht der anzuwendenden Rechtsnormen relevant werden.

Im Fall des Vortrags eines bestimmten Sachverhalts durch den Abgabepflichtigen kann die Übernahme einer offenkundigen Unrichtigkeit in den Bescheid im wesentlichen auf zwei Ursachen zurückzuführen sein: Entweder der Sachverhalt ist als solcher offenbar widersprüchlich, kann also mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmen, wird aber von der Behörde dennoch ihrem Bescheid zugrunde gelegt, weil sie die offensichtliche Unrichtigkeit mangels entsprechender Prüfung nicht erkennt, oder der Sachverhalt ist durchaus denkbar, führt aber als Folge einer offenbar unrichtigen Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zu einem unrichtigen Ergebnis, wobei die Behörde entweder die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung, d.h. die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge nicht wahrnimmt (Mißverständnis, Mängel im Denkprozeß, fehlende Willensbildung), oder aber selbst (bewußt) diese unrichtige Rechtsauffassung teilt. Nur im letztgenannten Fall kann nicht gesagt werden, daß die Rechtswidrigkeit des Bescheides "auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht", denn kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides wäre diesfalls nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Behörde. In den beiden anderen aufgezeigten Fällen wird der Inhalt einer Abgabenerklärung von der Behörde übernommen, sodaß als Voraussetzung für eine Bescheidberichtigung gem. § 293b BAO nur mehr die Frage zu prüfen ist, ob eine OFFENSICHTLICHE Unrichtigkeit vorliegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Behörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen. Wollte man dem Abgabepflichtigen darin folgen, es sei "unglaublich", daß die Behörde in einem ordnungsmäßig geführten Verfahren eine offensichtliche Unrichtigkeit nicht erkenne und daraus den Schluß ziehen, daß eine solche nicht vorliegen könne, so bliebe praktisch kein Anwendungsbereich für die Berichtigungsbestimmung des § 293b BAO.

Aus folgenden Gründen war der angefochtene Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 4.November 2011, mit dem die belangte Behörde den Feststellungsbescheid gemäß

§ 188 BAO für das Jahr 2005 vom 20. Juni 2006 gemäß § 293b BAO berichtigt hatte, aufzuheben:

Nach den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. September 2016, GZl. 2013/13/0090-6, und 22. April 1998, 93/13/0277, VwSlg 7273/F, ist kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides in einem Fall des § 293b BAO nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde.

Im gegenständlichen Beschwerdefall steht sachverhaltsmäßig fest, dass die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften nur insoweit unrichtig war, als zur Kennzahl 496- ohne Streichung des Wortes „*gerichtlichem*“ - ein Prozentsatz angegeben wurde.

Wider die Offensichtlichkeit der Unrichtigkeit der Angabe in der Erklärung wurde von der Bf. geltend gemacht, dass das Finanzamt sich im Sinne der damaligen Erlassregelung (Rz 7268 der EStR 2000) gemäß § 206 BAO „*befugt*“ erachtet habe, auch in außergerichtlichen Sanierungsfällen von der Abgabenfestsetzung „*in einer dem § 36 EStG 1988 vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen*“. Zwar hatte eine solche Befugnis zur, wie es in der Anfrage an den Bundesweiten Fachbereich hieß, „*analogen Anwendung des § 36 auf außergerichtliche Ausgleiche*“ nicht bestanden, jedoch fehlte ein Beweis dafür, dass dies die Rechtsmeinung des Finanzamts bei der Erlassung des ursprünglichen Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 gewesen war.

Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 enthielten sowohl eine Wiedergabe der Rechtsprechung der Höchstgerichte und der relevanten Lehrmeinungen, als auch die Rechtsansichten des Finanzministeriums. Da sich die Annahme, dass ein anderer Bescheid erlassen worden wäre, wenn der steuerliche Vertreter der Gesellschaft in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften das Wort „*gerichtlichem*“ gestrichen hätte, nicht mit schlüssiger Begründung feststellen ließ, fehlte es im Sinne der oben zitierten Judikatur zum gemeinsamen Rechtsirrtum an der für eine Rechtswidrigkeit infolge „Übernahme“ einer Unrichtigkeit erforderlichen Kausalität der Unrichtigkeit in der Erklärung für die Fehlerhaftigkeit des Bescheides.

Die Tatsache, dass es erst einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung bedurft hatte, um das Nichtvorliegen der Begünstigung wegen der steuerlichen Verwertung der Verluste festzustellen, sprach gegen das Vorliegen einer offensichtlich unrichtigen Rechtsmeinung, die zur Erlassung des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 geführt hatte.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

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. Im gegenständlichen Beschwerdefall ist das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts Folge des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 2016, 2013/13/0090-6 und der Bestimmung des § 293b BAO samt der diesebezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 293 b BAO , womit die Revision unzulässig ist.

Wien, am 17. Juli 2017