



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vom 14. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bekämpfte den gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 18.2.2008 mit Berufung vom 14.3.2008 und beantragte, einen Sanierungsgewinn aus der atypisch stillen Beteiligung an der I-GmbH (St.Nr. XX/XXX) als gemäß § 36 EStG tarifbegünstigt zu behandeln.

Der Berufung ist ein Schreiben der E-GmbH. vom 20.2.2008 beigelegt, worin dem Bw. „bezugnehmend auf Ihre atypisch stille Beteiligung an der I-GmbH (vormals ii-GmbH) aus dem Jahr 2001 in Höhe von ATS 200.000,00 (Euro 14.53,57)“ mitgeteilt wird, dass „aufgrund des Finanzamtsbescheides der I-GmbH (St.Nr. XX/XXX) vom 07.02.2008 ein Sanierungsgewinn in der Höhe von 118,19 % festgesetzt wurde“.

Mit ergänzendem Schreiben vom 20.3.2008 legte der Bw. eine „Musterberufung“ vor, welche als Ergänzung zur Berufsbegründung zu betrachten sei. In diesem Schreiben wird für den Fall der Vorlage an den UFS „vorsorglich schon jetzt“ der Antrag auf Entscheidung durch den

gesamten Berufungssenat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 19.5.2008 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 16.6.2008 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus:

In den bescheidmäßig festgesetzten Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von - € 4.121,38 sei ein bescheidmäßig festgestellter Sanierungsgewinn aus der (atypisch stillen) Beteiligung an der I-GmbH, St.Nr. XX/XXX, in der Höhe von € 17.178,40 enthalten. Dieser Sanierungsgewinn sei nach den Regeln des § 36 zu behandeln.

Seit dem Budgetbegleitgesetz 2003 seien gerichtliche Sanierungsgewinne (nur) in Höhe der festgestellten Quote einkommensteuerpflichtig. Die Steuerbegünstigung bestehe in einem Steuernachlass. Die Einkommensteuer, die auf den Sanierungsgewinn entfalle und aus dem Schuldennachlass resultiere, werde im gleichen Verhältnis erlassen, in dem auch die Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten.

Die formelle Rechtslage zu Sanierungsgewinnen sei von 1996 bis 2006 mehrfach geändert worden. Die frühere Überschrift zu § 36 EStG 1988 "*Sanierungsgewinn*" laute nunmehr "*Steuerfestsetzung bei Schulderlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens*" (AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161 ab Veranlagung 2006). Die Rechtslage für das Veranlagungsjahr 2005 und Folgejahre sei hinsichtlich der Behandlung von Verlustabzügen vergleichbar (§ 36 EStG 1988 in der Fassung Budgetbegleitgesetz BGBl I 2003/71 ab 21.8.2003; es sei die frühere Erlassregelung in das Gesetz übernommen worden). Die weiteren Ausführungen seien daher auf das Veranlagungsjahr 2005 und Folgejahre bezogen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe sich mit der Verrechnung von Sanierungsgewinnen schon oft beschäftigt (so z.B. VwGH 30.5.1995, 95/13/0118; 21.3.1995, 95/14/0011; 22.2.1993, 93/15/0020; 23.10.2002, 98/08/0187 und die dort angeführte Vorjudikatur). Für die Frage der Verlustverrechnung sei es allerdings fraglich, ob die frühere umfangreiche Judikatur anzuwenden ist. Aus Sicht der Bw. ergebe sich aufgrund der formal und materiell neuen Rechtslage und der Neufassung in § 36 EStG 1988 (einschließlich der Überschrift) eine neue materiell-rechtliche Situation, so dass die frühere Rechtsprechung eine nur sehr eingeschränkte Gültigkeit besitze.

Die Steuerbegünstigung des Sanierungsgewinnes sei gemäß § 36 EStG 1988 (bzw. gemäß der bis 2005 geltenden, dem § 36 EStG 1988 in der derzeitigen Fassung entsprechenden erlassmäßigen Regelung (vgl. EStR, Rz 7250 ff) wie folgt zu ermitteln:

Es sei die entstandene Einkommensteuerschuld jener Steuerschuld gegenüber zu stellen, die entstanden wäre, wenn der durch die Erfüllung des gerichtlichen Ausgleichs (Zwangsausgleichs) resultierende Sanierungsgewinn nicht angefallen wäre (Vergleich der Steuerbelastung mit und ohne Sanierungsgewinn; § 36 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der 2005 geltenden Fassung). Von einer Festsetzung der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuer (= Differenzbetrag) sei in jenem Ausmaß Abstand zu nehmen, welches sich durch Anwendung des dem Forderungsnachlass entsprechenden Prozentsatzes (100 % abzüglich Ausgleichsquote) auf diesen Differenzbetrag ergibt (§ 36 Abs. 2 Z 2 und 3 EStG 1988 in der 2005 geltenden Fassung).

Die Berechnung des Schuld nachlasses im gegenständlichen Fall ergebe sich daher wie folgt:

- 1) Die Einkommensteuer ohne Sanierungsgewinn betrage € 8.286,59 (Bemessungsgrundlage € 30.818,37).
- 2) Die Einkommensteuer mit Sanierungsgewinn betrage € 15.775,71 (Bemessungsgrundlage € 47.996,77).
- 3) Die Ausgleichsquote betrage 20 %. 80 % des Unterschiedsbetrages von € 7.489,12 ergebe somit € 5.991,30. Um diesen Betrag sei die Einkommensteuerschuld (Einkommen mit Sanierungsgewinn) zu ermäßigen.

Der Verlustabzug (horizontaler Verlustausgleich) sei in beiden Berechnungen berücksichtigt worden. Details dazu seien den beiliegenden Berechnungen zu entnehmen. Diese Berechnungsmethode entspreche daher den Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien hinsichtlich der Verrechnung von Verlustabzügen (EStR 2000, Rz 7250 ff).

Weder sei aus der Bestimmung des § 2 Abs. 2 EStG 1988 betreffend die Verrechnung von positiven mit negativen Einkünften, noch aus der Bestimmung des § 36 EStG 1988 (in der jeweils anzuwendenden Fassung) zu entnehmen, dass Verluste im gleichen Jahr, in dem ein Sanierungsgewinn entstanden sei, mit den positiven Einkünften aus einem Sanierungsgewinn vorab zu verrechnen seien, die Regeln über die Steuerfestsetzung des § 36 EStG aber hinfällig wären.

Auf Grundlage des eindeutigen Wortlautes von § 36 EStG 1988 sei die Einkommensteuerbelastung einmal mit Sanierungsgewinn und ein zweites Mal ohne

Sanierungsgewinn - aber in beiden Varianten mit Berücksichtigung des Verlustabzuges - zu berechnen, und sodann 80 % des ermittelten Unterschiedsbetrages von der Steuer, die sich aus dem Einkommen einschließlich Sanierungsgewinn ergibt, abzuziehen. Diese Rechtsansicht sei mit den Aussagen des BMF in den EStR, Rz 7250 ff, vereinbar.

Die Begründung der Berufungsvorentscheidung gehe auf die genannten Argumente nicht ein. Der Sanierungsgewinn werde auch in der vom Bw. vertretenen Berechnungsvariante mit dem horizontalen Verlustausgleich verrechnet, so dass sich kein Widerspruch zu der in Rz 7250 ff der EStR dokumentierten Rechtsansicht des BMF ergebe.

Aus den dargelegten Gründen werde beantragt, den angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wie folgt abzuändern:

Gemäß dem Auszug aus der Ediktsdatei des Landesgerichts Wiener Neustadt sei im Jahr 2005 die Bestätigung des Gerichts über den angenommenen Zwangsausgleich erfolgt. Die Ausgleichsquote betrage 20 %.

Nach § 36 EStG 1988 sei die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als ausschließlich der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln. Dieser Unterschiedsbetrag belaufe sich im vorliegenden Fall auf € 7.489,12. 80 % (der dem Schulderlass entsprechende Prozentsatz) dieses Unterschiedsbetrages (das seien im vorliegenden Fall € 5.991,30) sei nunmehr von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich des Sanierungsgewinnes ergebe. Daraus ergebe sich laut der beiliegenden Berechnung eine Einkommensteuer in Höhe von € 9.784,41.

Im Berufungsfall wurden nach Erlassung des bekämpften Bescheides und der Berufungsvorentscheidung zwei weitere Einkommensteuerbescheide 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassen. Dabei wurde in der Begründung des Einkommensteuerbescheides vom 15.12.2010 darauf hingewiesen, dass Änderungen aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen zu St.Nr. YY/YYYY vorgenommen wurden. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides vom 23.02.2012 wurde darauf verwiesen, dass die Mitteilungen zu den St.Nr. YY/YYYY und XX/XXX vom 9.11.2011 des Finanzamtes Neunkirchen/Wiener Neustadt berücksichtigt wurden.

Betreffend die „I-GmbH (angef. ehem.) atypisch stille Gesellschafter“, St.Nr. XX/XXX hatte das Finanzamt Neunkirchen/ Wiener Neustadt mit Datum 9.11.2011 einen „Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO“ erlassen. Dieser ist an sämtliche vormals Beteiligten, so auch an den Bw., adressiert und wurde dem Bw. zugestellt. Laut Bescheidspruch unterbleibt

eine Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2005 für die im Bescheid angeführten 116 Personen. Der Bw. ist dabei unter Position 62 angeführt. Zur Begründung wird auf den Feststellungsbescheid 2003 vom gleichen Tag verwiesen.

In der Begründung des letztgenannten Bescheides wird unter Punkt 4.4. ausgeführt, dass durch die Eröffnung des Konkursverfahrens mit 21.3.2003 die Mitunternehmerschaft beendet wurde. In Punkt 3.7 Konkurseröffnung-Zwangsausgleich wird ausgeführt: „In Folge der Eröffnung des Konkursverfahrens über den Geschäftsherrn mit 21.3.2003 nehmen die atypisch stillen Gesellschafter nur bis zu diesem Zeitpunkt am Betriebsergebnis des Geschäftsjahres 2003 teil“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 251 Abs 1 BAO sind Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, in vollem Umfang anfechtbar.

Gemäß § 274 BAO gilt die Berufung, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

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

Gemäß § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken einheitliche Feststellungsbescheide gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188 BAO).

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrundegelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Gemäß § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Gemäß § 188 BAO erlassene Bescheide sind Grundlagenbescheide und entfalten Bindungswirkung für die Einkommensteuer der Beteiligten. Dasselbe gilt infolge § 190 Abs. 1 zweiter Satz sinngemäß für Nichtfeststellungsbescheide (Ritz, BAO, § 191 Tz 7 und § 185 Tz 7).

Für den Berufungsfall bedeutet dies:

Da mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 23.2.2012 dem Berufungsbegehren betreffend Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes nicht Rechnung getragen wurde, gilt die gegenständliche Berufung gemäß § 274 BAO als gegen letzteren Bescheid eingebracht. In diesem Bescheid wurde ua. die Mitteilung bzw. der Feststellungsbescheid zur St.Nr. XX/XXX vom 9.11.2011 berücksichtigt (siehe Bescheidbegründung).

Mit diesem Feststellungsbescheid vom 9.11.2011 hat das Finanzamt Neunkirchen/Wiener Neustadt zu St.Nr. XX/XXX nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO ausgesprochen, dass eine Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2005 der I-GmbH & (angef. ehem.) atypisch stille Gesellschaft (ua.) für den Bw. unterbleibt. Diese Aussage ist für die Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2005 bindend.

Zur Begründung wird im Feststellungsbescheid vom 9.11.2011 auf die Begründung des Bescheides gleichen Datums über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der I-GmbH & (angef. ehem.) atypisch stille Gesellschaft für 2003 verwiesen. Demnach wurde durch die Eröffnung des Konkursverfahrens mit 21.3.2003 die Mitunternehmerschaft beendet (Punkt 4.4.) und nahmen infolge des Eröffnung des Konkursverfahrens die atypisch stillen Gesellschafter nur bis zu diesem Zeitpunkt am Betriebsergebnis des Geschäftsjahres 2003 teil (Punkt 3.7.).

Mangels steuerlicher Zuweisung eines Gewinnanteils der I-GmbH & (angef. ehem.) atypisch stille Gesellschaft für das Jahr 2005 an den Bw. ist somit auch kein Raum für die strittige Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes.

Es erübrigt sich daher, im Einzelnen auf die vom Bw. vorgebrachten Argumente in Bezug auf § 36 EStG in der ab 2003 geltenden Fassung einzugehen. Nur grundsätzlich sei darauf verwiesen, dass eine gleichlautende Berufung vom UFS abschlägig entschieden wurde (RV/2502-W/08 vom 3.6.2008; vgl. weiters UFS RV/1010-W/07 vom 29.11.2007 und VwGH 2008/13/0010 vom 30.3.2011).

Zum Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat, wenn es in der Berufung (§ 250) oder im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) beantragt wird. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (Ritz, BAO, § 284 Tz 2). Dasselbe gilt gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 für den Antrag auf Entscheidung durch den

gesamten Berufungssenat (Ritz, BAO, § 282 Tz 4). Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat war somit abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. April 2012