

TE Vwgh Erkenntnis 2011/3/30 2008/13/0010

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.03.2011

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §36;

1. EStG 1988 § 2 heute
 2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
 3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
 10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
 11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
 12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
 13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
 14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
 15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
 16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
 18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
 23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
-
1. EStG 1988 § 36 heute
 2. EStG 1988 § 36 gültig ab 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
 3. EStG 1988 § 36 gültig von 01.07.2010 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
 4. EStG 1988 § 36 gültig von 01.07.2010 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2010

5. EStG 1988 § 36 gültig von 31.12.2005 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
6. EStG 1988 § 36 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
7. EStG 1988 § 36 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1997

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des P in B, vertreten durch die Consultatio Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG in 1210 Wien, Holzmeistergasse 7-9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 29. November 2007, Zl. RV/1010-W/07, betreffend Abweisung eines Antrages auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ausländische Einkünfte. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb resultieren aus atypisch stillen Beteiligungen des Beschwerdeführers an der X GmbH sowie der Y GmbH und wurden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Mit der Beteiligung an der X GmbH wurden vom Beschwerdeführer 2004 negative Einkünfte von 20.455,94 EUR und mit der Beteiligung an der Y GmbH ein (Sanierungs-)Gewinn von 18.189,02 EUR realisiert. Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ausländische Einkünfte. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb resultieren aus atypisch stillen Beteiligungen des Beschwerdeführers an der X GmbH sowie der Y GmbH und wurden gemäß Paragraph 188, BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Mit der Beteiligung an der X GmbH wurden vom Beschwerdeführer 2004 negative Einkünfte von 20.455,94 EUR und mit der Beteiligung an der Y GmbH ein (Sanierungs-)Gewinn von 18.189,02 EUR realisiert.

Das Finanzamt erließ am 28. Juni 2006, aufgrund der bis dahin ergangenen Feststellungsbescheide, einen gemäß § 295 BAO geänderten vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2004. Das Finanzamt erließ am 28. Juni 2006, aufgrund der bis dahin ergangenen Feststellungsbescheide, einen gemäß Paragraph 295, BAO geänderten vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2004.

Am 13. Dezember 2006 stellte der Beschwerdeführer einen "Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für 2004" und begründete diesen damit, dass die im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der atypisch stillen Beteiligung an der X GmbH (20.455,94 EUR) um den Gewinn aus der atypisch stillen Beteiligung an der Y GmbH (18.189,02 EUR) gekürzt worden seien. Rechnerisch sei die Ermittlung der im Bescheid vom 28. Juni 2006 ausgewiesenen negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (2.266,92 EUR) richtig, das Finanzamt habe aber übersehen, dass es sich beim Gewinn aus der atypisch stillen Beteiligung an der Y GmbH um einen Sanierungsgewinn handle, der der begünstigten Besteuerung nach § 36 EStG 1988 unterliege. Am 13. Dezember 2006 stellte der Beschwerdeführer einen "Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für 2004" und begründete diesen damit, dass die im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der atypisch stillen Beteiligung an der X GmbH (20.455,94 EUR) um den Gewinn aus der atypisch stillen Beteiligung an der Y GmbH (18.189,02 EUR) gekürzt worden seien. Rechnerisch sei die Ermittlung der im Bescheid vom 28. Juni 2006 ausgewiesenen negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (2.266,92 EUR) richtig, das Finanzamt habe aber übersehen, dass es sich beim Gewinn aus der atypisch stillen Beteiligung an der Y GmbH um einen Sanierungsgewinn handle, der der begünstigten Besteuerung nach Paragraph 36, EStG 1988 unterliege.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Berichtigung mit Bescheid vom 31. Jänner 2007 ab und führte begründend aus, dass der Sanierungsgewinn gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 mit Verlusten aus der gleichen oder anderen Einkunftsarten ausgeglichen werde, weshalb im Streitfall "keine Steuer auf Sanierungsgewinn erhoben wird". Das Finanzamt wies den

Antrag auf Berichtigung mit Bescheid vom 31. Jänner 2007 ab und führte begründend aus, dass der Sanierungsgewinn gemäß Paragraph 2, Absatz 2, EStG 1988 mit Verlusten aus der gleichen oder anderen Einkunftsarten ausgeglichen werde, weshalb im Streitfall "keine Steuer auf Sanierungsgewinn erhoben wird".

Gegen den Abweisungsbescheid brachte der Beschwerdeführer am 22. Februar 2007 Berufung ein. Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2007 abgewiesen, woraufhin der Beschwerdeführer, mit Schriftsatz vom 21. März 2007, deren Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid wurde der Berufung gegen den Abweisungsbescheid keine Folge gegeben.

In der Begründung dieser Entscheidung führt die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dem begünstigten Steuersatz unterlägen nur jene Sanierungsgewinne, die nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches verblieben und nach Vornahme des vertikalen Verlustausgleiches im Einkommen gedeckt seien.

Im gegenständlichen Fall sei der Sanierungsgewinn - so die belangte Behörde weiter - zur Gänze mit Verlusten aus Gewerbebetrieb zu verrechnen gewesen, weshalb die Begünstigung des § 36 EStG nicht zur Anwendung kommen könne. Im gegenständlichen Fall sei der Sanierungsgewinn - so die belangte Behörde weiter - zur Gänze mit Verlusten aus Gewerbebetrieb zu verrechnen gewesen, weshalb die Begünstigung des Paragraph 36, EStG nicht zur Anwendung kommen könne.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

§ 36 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2004 anzuwendenden Fassung BGBl I Nr. 71/2003 lautet: Paragraph 36, EStG 1988 in der für das Streitjahr 2004 anzuwendenden Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 71 aus 2003, lautet:

"Sanierungsgewinne

§ 36. (1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. Paragraph 36, (1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

1. (2) Absatz 2, Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140 ff Konkursordnung) entstanden sind, so gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes: Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (Paragraphen 140, ff Konkursordnung) entstanden sind, so gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.
2. Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Betrag anzusetzen, der sich aus der Anwendung des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses (100% abzüglich Ausgleichsquote) ergibt.
3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen." 3. Das Ergebnis ist von der nach Ziffer eins, ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen."

Die Begünstigung des § 36 EStG 1988 liegt in einer Ermäßigung der Steuer, die auf einen aus einem Schuldnerlass resultierenden Gewinn entfällt, in dem Umfang, in dem auch die Gläubiger im Rahmen des gerichtlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs auf ihre Schulden verzichten. Der Begünstigung sind nur jene Teile eines Sanierungsgewinnes zugänglich, die in einem positiven Einkommen enthalten sind und damit überhaupt einer Besteuerung unterliegen. Die Begünstigung des Paragraph 36, EStG 1988 liegt in einer Ermäßigung der Steuer, die auf einen aus einem Schuldnerlass resultierenden Gewinn entfällt, in dem Umfang, in dem auch die Gläubiger im Rahmen des gerichtlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs auf ihre Schulden verzichten. Der Begünstigung sind nur jene Teile eines Sanierungsgewinnes zugänglich, die in einem positiven Einkommen enthalten sind und damit überhaupt einer Besteuerung unterliegen.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug von

Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und bestimmten Freibeträgen. Gemäß Paragraph 2, Absatz 2, EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Absatz 3, bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und bestimmten Freibeträgen.

§ 2 Abs. 2 EStG 1988 sieht - nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ein zweistufiges Verlustausgleichsverfahren vor, bei dem in die zweite Stufe nur mehr Größen eingehen, die bei mehreren Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart den Saldo der daraus entspringenden Teileinkünfte darstellen. Da sich die Frage nach der Tarifiermäßigung erst im Anschluss daran stellt, sind im zu steuernden Einkommen mit einem ermäßigten Steuersatz zu steuernde Teileinkünfte nur mehr insoweit für die Besteuerung vorhanden, als sie nicht mit anderen Teileinkünften derselben Einkunftsart (horizontal) oder mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten (vertikal) ausgeglichen worden sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2011, 2011/15/0035). Paragraph 2, Absatz 2, EStG 1988 sieht - nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ein zweistufiges Verlustausgleichsverfahren vor, bei dem in die zweite Stufe nur mehr Größen eingehen, die bei mehreren Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart den Saldo der daraus entspringenden Teileinkünfte darstellen. Da sich die Frage nach der Tarifiermäßigung erst im Anschluss daran stellt, sind im zu steuernden Einkommen mit einem ermäßigten Steuersatz zu steuernde Teileinkünfte nur mehr insoweit für die Besteuerung vorhanden, als sie nicht mit anderen Teileinkünften derselben Einkunftsart (horizontal) oder mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten (vertikal) ausgeglichen worden sind vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2011, 2011/15/0035).

Die vom Beschwerdeführer im Jahr 2004 erzielten positiven und negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden demnach im Hinblick auf das zweistufige Verlustausgleichsverfahren bereits im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs zu Recht saldiert (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1995, 95/13/0118, VwSlg 7005/F). Der sich ergebende Saldo ist unstrittig negativ, weshalb für die Anwendung des § 36 Abs. 2 EStG 1988 kein Raum verbleibt. Die vom Beschwerdeführer im Jahr 2004 erzielten positiven und negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden demnach im Hinblick auf das zweistufige Verlustausgleichsverfahren bereits im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs zu Recht saldiert vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1995, 95/13/0118, VwSlg 7005/F). Der sich ergebende Saldo ist unstrittig negativ, weshalb für die Anwendung des Paragraph 36, Absatz 2, EStG 1988 kein Raum verbleibt.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 30. März 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2008130010.X00

Im RIS seit

19.04.2011

Zuletzt aktualisiert am

14.07.2011

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>