jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2001/11/28 97/13/0204

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.11.2001

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §188;
BAO §192;
BAO §295 Abs1;
BAO §295;
EStG 1972 §37;
EStG 1972 §38 Abs4;
EStG 1988 §36;
VwRallg;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):97/13/0205 E 28. November 2001 97/13/0206 E 28. November 2001

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der Mag. W in N, vertreten durch Dr. Peter Balogh, Rechtsanwalt in Wien III, Strohgasse 10/7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat X, vom 16. September 1997, Zl. RV/118-17/12/97, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.400,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Über das Vermögen der mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Jänner 1991 gegründeten W. GmbH wurde mit Wirkung vom 21. August 1992 das Ausgleichsverfahren eröffnet. Nach Annahme des Ausgleichsantrages der W. GmbH durch ihre Gläubiger am 6. Oktober 1992 und gerichtlicher Bestätigung des Ausgleichs wurde das Ausgleichsverfahren mit 5. Februar 1993 wieder aufgehoben.

Mit Vertrag vom 23. Oktober 1992 ging die Beschwerdeführerin, eine Gesellschafterin jener Steuerberatungsgesellschaft, welche die W. GmbH vor der Abgabenbehörde vertrat, mit der W. GmbH eine atypisch stille Beteiligung im Umfang einer Bareinlage von S 100.000,-- ein. Die wesentlichen Bestimmungen dieses Vertrages vom 23. Oktober 1992 haben folgenden Inhalt:

"§ 2: Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter:

Der stille Gesellschafter ist am Gewinn und Verlust des Unternehmens des Geschäftsherren ab Beginn des Geschäftsjahres 1992 gemäß den Bestimmungen des § 6 beteiligt. Der stille Gesellschafter ist auch am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes des Geschäftsherren beteiligt (atypisch stille Gesellschaft). Bei Ausscheiden aus dem Gesellschaftsverhältnis stehen ihm Ansprüche nach § 12 zu.

§ 3: Konten des stillen Gesellschafters:

Der stille Gesellschafter leistet binnen 14 Tagen ab Unterzeichnung dieses Vertrages eine Bareinlage von S 100.000,--...

Die Gewinn- und Verlustanteile und Ausschüttungen einschließlich Entnahmen werden über variable Konten abgerechnet; sie berühren das Beteiligungsverhältnis nicht. Solange das variable Verlustkonto negativ ist, sind steuerliche Gewinnanteile bis zum Ausgleich diesem Konto gutzubringen.

§ 5: Keine Nachschusspflicht:

Den stillen Gesellschafter trifft keine Nachschusspflicht. Er ist nicht verpflichtet, empfangene Gewinnbeteiligungsbeträge oder Zinsen für seine Einlagen wegen späterer Verluste ganz oder zum Teil zurückzuzahlen.

§ 6: Beteiligung am Vermögen, Gewinn und Verlust:

Kapitalbasis für die Beteiligung am Gewinn und Verlust ist das Stammkapital des Geschäftsherren zuzüglich der eingezahlten Einlagen aller stillen Gesellschafter. Das konkrete Ausmaß der auf den stillen Gesellschafter entfallenden Beteiligung ergibt sich aus dem Verhältnis seiner Einlage zu der so festgelegten Kapitalbasis.

§ 9: Dauer der Gesellschaft, Kündigung:

Die stille Gesellschaft beginnt mit der Einzahlung der Gesellschaftereinlage des stillen Gesellschafters. Sie ist auf unbestimmte Zeit begründet ..."

Mit Bescheid vom 20. Oktober 1994 stellte das Finanzamt die von der W. GmbH und ihren atypisch stillen Gesellschaftern im Kalenderjahr 1993 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO mit S 3,858.386,-- fest und sprach aus, dass in diesen Einkünften ein Sanierungsgewinn in Höhe von S 3,751.053,-- enthalten sei. Der auf die Beschwerdeführerin entfallende Anteil an den Einkünften wurde mit S 385.839,-- beziffert und ausgesprochen, dass in diesem Einkunftsanteil ein Sanierungsgewinn von S 375.105,-- enthalten sei.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1993 deklarierte die Beschwerdeführerin neben ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit als Beteiligte an der Steuerberatungsgesellschaft und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der W. GmbH im Betrag von S 385.838,-- und begehrte gleichzeitig die Anerkennung eines Betrages von S 375.105,-- als Sanierungsgewinn nach § 36 EStG 1988.

Nach Ergehen einer Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Einkünfte vom 20. Oktober 1994 wurde die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 1993 mit Bescheid des Finanzamtes vom 20. Oktober 1994 erklärungsgemäß veranlagt und dabei vom Gesamtbetrag der Einkünfte der geltend gemachte Sanierungsgewinn von S 375.105,-- abgezogen.

Im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden nach Wiederaufnahme des Einkünftefeststellungsverfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO die im Kalenderjahr von der W. GmbH und ihren atypisch stillen Gesellschaftern erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Bescheid des Finanzamtes vom 28. November 1996 gemäß § 188 BAO vorläufig mit einem Betrag von S 5,083.085,-- festgestellt, wobei erneut ausgesprochen wurde, dass in diesen Einkünften ein Sanierungsgewinn in Höhe von S 3,751.053,-- enthalten sei. Der auf die Beschwerdeführerin entfallende Einkünfteanteil wurde mit S 508.309,-- festgestellt und wiederum ausgesprochen, dass in diesem Einkunftsanteil ein Sanierungsgewinn von S 375.105,-- enthalten sei.

Nach dem Ergehen einer entsprechend geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung setzte das Finanzamt unter Berufung auf § 295 Abs. 1 BAO die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 1993 mit Bescheid

vom 29. Jänner 1997 unter Ansatz der neu festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der W. GmbH und ohne Abzug des in der Feststellung der Einkünfte ermittelten Anteils am Sanierungsgewinn fest. In der zu diesem Bescheid ergangenen Begründung wird ausgeführt, dass Voraussetzung eines steuerfreien Sanierungsgewinnes die Sanierungsbedürftigkeit sei, welche nur angenommen werden könne, wenn weder aus dem Vermögen anderer Betriebe noch aus dem Privatvermögen des Unternehmers Abhilfe geschaffen werden könne. Bei Personengesellschaften sei damit auch das Privatvermögen der Gesellschafter maßgeblich. Auf Grund der persönlichen Vermögensverhältnisse der Beschwerdeführerin sei eine Sanierungsbedürftigkeit nicht gegeben, was einer Anerkennung des angefallenen Gewinns "von S 375.105,--" als steuerfreien Sanierungsgewinn entgegen stehe.

In ihrer gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung verwies die Beschwerdeführerin darauf, dass sich an der im Einkünftefeststellungsbescheid festgesetzten Höhe ihres Anteils am Sanierungsgewinn von S 375.105,-- auch nach der abgabenbehördlichen Prüfung der Mitunternehmerschaft nichts geändert habe. Die Höhe des Sanierungsgewinnsanteils sei unstrittig. Ebenso bleibe unbestritten, dass eine Sanierungsbedürftigkeit auf Gesellschafterebene in Bezug auf die Beschwerdeführerin nicht gegeben sei. Es verkenne das Finanzamt mit seiner Auslegung allerdings die Rechtslage, weil nach Feststellung des Vorliegens eines Sanierungsgewinnes beim Unternehmen eine weitere Prüfung der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns beim Unternehmer (in diesem Fall beim Mitunternehmer) nicht mehr vorzunehmen sei. Entgegen der in der Begründung des bekämpften Bescheides aufgestellten Behauptung lasse sich die Rechtsauslegung des Finanzamtes weder durch verwaltungsgerichtliche Judikatur noch durch Auffassungen des Schrifttums überzeugend stützen. Es stelle die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Gegenteil ausdrücklich auf die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens und nicht auf die Sanierungsbedürftigkeit eines Unternehmers (Gesellschafters) ab. Primärer Zweck und sachliche Rechtfertigung der Steuerbefreiung stelle die Erhaltung des Unternehmens als Faktor des Wirtschaftslebens dar. Wenn die Behörde die Steuerbegünstigung auf die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmers (Gesellschafters) abstelle, löse sie den vom Gesetzgeber gerade nicht gewollten Effekt aus, weil das bei einer Sanierung benötigte Risikokapital in der Regel nur durch Personen aufgebracht werden könne, die eben nicht sanierungsbedürftig seien. Das Fehlen einer höchstgerichtlichen Judikatur zu der von der Behörde aufgestellten "Zwei-Stufen-Theorie" lasse erkennen, dass es auch der Verwaltungsübung entspreche, die Sanierungsbedürftigkeit nur beim Unternehmen zu prüfen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Beschwerdeführerin noch vorgetragen, dass die stille Gesellschaft, weil sie nach außen nicht aufscheine, am Ausgleichsverfahren der W. GmbH nicht habe teilnehmen können. In Schuldverhältnisse der W. GmbH sei die Beschwerdeführerin weder eingetreten noch solchen beigetreten. Die von der Behörde gebrauchte betriebsinhaberbezogene Auslegung sei gleichheitswidrig, weil bei Kapitalgesellschaften eine solche Betrachtung gar nicht möglich sei. Auch im Schrifttum werde daran festgehalten, dass die Steuerbefreiung für den Sanierungsgewinn nicht auf die Person des Steuerpflichtigen abstelle, sondern auf das Unternehmen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung des angefochtenen Bescheides gab die belangte Behörde die wesentlichen Bestimmungen des Vertrages vom 23. Oktober 1992 über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft wieder und stellte fest, dass die stille Gesellschaft mit 1. Jänner 1996 auf Grund Kündigung durch die Beschwerdeführerin beendet und die Beschwerdeführerin dabei mit S 120.000,-- abgeschichtet worden sei. Des Weiteren gab die belangte Behörde den Gang des Ausgleichsverfahrens und das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung der Mitunternehmerschaft ebenso wieder wie die vom Prüfer in seinem Bericht angestellten Überlegungen. Die Steuerfreiheit des festgestellten Sanierungsgewinnes auf der Unternehmensebene sei bejaht worden, während die Steuerfreiheit auf Ebene der Mitunternehmer im Wege der Veranlagung zu prüfen sei. Nach der Auffassung des Prüfers könne im Grundlagenbescheid nach § 188 BAO keine Feststellung hinsichtlich der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes bei den einzelnen Gesellschaftern getroffen werden, zumal eine Prüfung des Privatvermögens den Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung übersteige. Dies sei auch aus Geheimhaltungsinteressen der Gesellschafter geboten. Die in den Feststellungsbescheid aufgenommene Aufteilung des Sanierungsgewinnes habe nach § 192 BAO Bindungswirkung deshalb nur hinsichtlich der betriebsbezogenen Faktoren, während die personenbezogenen Voraussetzungen, insbesondere die Höhe des Privatvermögens, erst im Veranlagungsverfahren geprüft werden müssten. Eine solche Prüfung in zwei Stufen entspreche auch dem Zweck der Vorschrift des § 36 EStG 1988 vor dem

Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes, weil es nach Ansicht des Prüfers nicht angehen könne, dass bei Einzelunternehmen das Privatvermögen in die Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit einbezogen werde, bei atypisch stillen Gesellschaftern hingegen nicht. Schließlich stellte die belangte Behörde noch fest, dass der den Ausgleich bestätigende Gerichtsbeschluss sich ausschließlich auf einen zwischen der Schuldnerin, nämlich der W. GmbH und deren Gläubigern geschlossenen Ausgleich beziehe.

Rechtlich folgerte die belangte Behörde aus dem von ihr festgestellten Sachverhalt, dass die Bestimmung des § 36 EStG 1988 als Steuertarifvorschrift einen Tatbestand beschreibe, der auf den Betriebsinhaber bezogen sei. Es würden von diesem Tatbestand daher nur solche Schulderlässe erfasst, für welche der Betriebsinhaber - bei Vorliegen der weiteren sonstigen Voraussetzungen - ganz oder teilweise einzustehen habe. Ein solcher Sachverhalt sei bei der Beschwerdeführerin nicht vorgelegen, weil der nach Eröffnung des Ausgleichsverfahrens geschlossene Vertrag über die atypische Gesellschaft für die Beschwerdeführerin keinerlei Verpflichtung gegenüber Gläubigern der W. GmbH begründet habe. Auch im Innenverhältnis sei sie zu Nachschüssen nicht verpflichtet gewesen und habe solche auch nicht geleistet. Der Ertrag aus dem ausschließlich zwischen der W. GmbH und deren Gläubigern zu Stande gekommenen Ausgleich betreffe lediglich Verbindlichkeiten der W. GmbH, weshalb der der Beschwerdeführerin diesbezüglich zugewiesene Gewinnanteil keinen der Beschwerdeführerin von ihren Gläubigern eingeräumten Erlass von Schulden enthalte. Darüber hinaus sei Voraussetzung einer Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes im Sinne der Bestimmung des § 36 EStG 1988 auch die Sanierungsbedürftigkeit, welche vorliege, wenn der Betrieb ohne den Schulderlass nicht in der Lage wäre, seinen Verpflichtungen nachzukommen, und daher zusammenbrechen müsste. In näher genannten Schrifttumsauffassungen werde bestätigt, dass auch bei einer Personengesellschaft das Privatvermögen oder das Vermögen anderer Betriebe der Gesellschafter in der Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit mit zu berücksichtigen sei, wobei die Sanierungsbedürftigkeit bei einer Personengesellschaft auch nur hinsichtlich einzelner Mitunternehmer verneint werden könne, wenn nur diesen ausreichendes Vermögen zur Verfügung stünde. Es könne die Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit bei einzelnen Gesellschaftern einer Personengesellschaft dementsprechend zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Der einzelne Gesellschafter erhalte den Sanierungsgewinn dann steuerfrei, wenn er gemessen an seinem Anteil das Unternehmen mit seinem Privatvermögen nicht sanieren könnte. Wäre er aber, wie dies für die Beschwerdeführerin unstrittig zutreffe, gemessen an seinem Gesellschaftsanteil in der Lage, das Unternehmen mit seinem Privatvermögen zu sanieren, dann sei bei ihm ein Sanierungsgewinn nicht als steuerfrei anzusehen. Hinsichtlich dieser einer steuerfreien Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes bei der Beschwerdeführerin entgegenstehenden Umstände könne auch der Gewinnfeststellungsbescheid keine Bindungswirkung entfalten. Die im Feststellungsbescheid vorgenommene Aufteilung des Sanierungsgewinnes könne Bindungswirkung nur hinsichtlich der betriebsbezogenen Faktoren äußern, weil die personenbezogenen Voraussetzungen (somit die Frage der Sanierungsbedürftigkeit des Mitunternehmers) erst im jeweiligen Veranlagungsverfahren zu prüfen sei. Der im Feststellungsbescheid getroffene Ausspruch über den im Einkunftsanteil der Beschwerdeführerin enthaltenen Sanierungsgewinn in Höhe von S 375.105,-- verweise "in keiner Weise auf die Bestimmungen des § 36 EStG 1988" und bringe "mithin in keiner Weise die Steuerfreiheit des gegenständlichen Gewinnanteiles zum Ausdruck".

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über welche der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Einheitlich und gesondert festgestellt werden gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden nach § 192 BAO diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er nach der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO 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. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Gemäß § 36 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO lagen für den Einkommensteuerbescheid der Beschwerdeführerin für das Jahr 1993, was von ihr auch nicht in Abrede gestellt wird, im Beschwerdefall vor, weil das Finanzamt in seinem nach Wiederaufnahme des Einkünftefeststellungsverfahrens erlassenen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO vom 28. November 1996 zu einem anderen Einkünftebetrag aus Gewerbebetrieb als jenem gelangt war, den es mit seinem Bescheid vom 20. Oktober 1994 festgestellt hatte. Dies erlaubte, was die Beschwerdeführerin im Grundsätzlichen ebenso nicht bestreitet, der Behörde eine Abänderung des abgeleiteten Bescheides auch in solchen Belangen, die über den Änderungsgrund hinausreichten, weil der bisherige abgeleitete Bescheid zur Gänze außer Kraft trat (siehe das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0083).

Nun enthält jedoch auch der im wieder aufgenommenen Verfahren ergangene Feststellungsbescheid nach § 188 BAO des Finanzamtes vom 28. November 1996 im Spruch die ausdrückliche Feststellung, dass im Einkunftsanteil der Beschwerdeführerin von S 508.309,-- ein Sanierungsgewinn von S 375.105,-- enthalten ist. Gegen die Ablehnung einer Bindungswirkung dieses Abspruches im Grunde des § 192 BAO für den nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten abgeleiteten Einkommensteuerbescheid der Beschwerdeführerin für das Jahr 1993 aber setzt sich die Beschwerdeführerin mit Recht zur Wehr.

Dass im Abspruch des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO die Gesetzesbestimmung des § 36 EStG 1988 nicht erwähnt und "die Steuerfreiheit dieses Gewinnanteiles damit nicht zum Ausdruck gebracht" worden sei, ist kein tragfähiges Argument des angefochtenen Bescheides. Der Ausdruck "Sanierungsgewinn" überschreibt die Gesetzesvorschrift des § 36 EStG 1988, welche die Tatbestandsvoraussetzungen des steuerfreien Sanierungsgewinnes und die Weise seiner Behandlung bei der Einkommensermittlung regelt. Wurde im Spruch des Feststellungsbescheides vom 28. November 1996 ausgesprochen, dass im Einkunftsanteil der Beschwerdeführerin von S 508.309,-- ein "Sanierungsgewinn" von S 375.105,-- enthalten ist, dann wurde damit die rechtliche Qualifikation dieses Teilbetrages aus dem Einkunftsanteil als Einkommensteil im Sinne des § 36 EStG 1988 bindend festgelegt, worin der Beschwerdeführerin beigepflichtet werden muss. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, ist nämlich aus dem Normengefüge und der Systematik der Bundesabgabenordnung hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften auf den Willen des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung betreffen, im Feststellungsverfahren mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden sollen, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. Oktober 1991, 88/13/0240, vom 22. September 1992, 89/14/0112, vom 19. Mai 1993, 91/13/0113 und 89/13/0151, vom 5. Oktober 1993, 93/14/0039, und vom 28. Februar 1995, 95/14/0021). Wie der Gerichtshof etwa gerade in dem von der belangten Behörde zitierten Erkenntnis vom 19. Mai 1993, 89/13/0151, ausgeführt hat, ist das der Einkommensteuerfestsetzung vorgelagerte Feststellungsverfahren, wenngleich es zunächst dazu dient, alle Fragen, die sämtliche Gesellschafter gemeinsam betreffen, mit Wirkung für und gegen alle gemeinsam zu lösen, dennoch nicht daran gehindert, die unterschiedlichen persönlichen Verhältnisse einzelner Gesellschafter zu berücksichtigen.

Lediglich im Falle des Vorliegens von Einkünften im Sinne des § 38 Abs. 4 EStG 1972 hat der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. November 1991, 91/13/0075, die Möglichkeit einer Klärung des Vorliegens von Einkünften im Sinne des § 37 EStG 1972 schon im Feststellungsverfahren mit der Begründung verneint, dass nur im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für den an den gemeinsamen Einkünften beteiligten Steuerpflichtigen festgestellt werden kann, ob nicht die Urheberrechtseinkünfte entsprechend dem zweiten Satz des § 38 Abs. 4 EStG 1972 die anderen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 leg. cit. übersteigen. Eine mit der diesem Erkenntnis zu Grunde gelegenen Fallkonstellation vergleichbare Hinderung der Abgabenbehörde an der Feststellung der rechtserheblichen Umstände ist für den Fall des Sanierungsgewinnes aber nicht zu sehen.

Soweit die belangte Behörde meint, eine Beurteilung eines Teilbetrages des auf die Beschwerdeführerin entfallenden Einkunftsanteiles als steuerfreier Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG 1988 könne deswegen nicht in Betracht

kommen, weil es gar nicht Schulden der Beschwerdeführerin gewesen seien, deren Erlass im Sinne des § 36 EStG 1988 zur Vermehrung des Betriebsvermögens geführt habe, ist diesem Argument Überzeugungskraft grundsätzlich gewiss nicht abzusprechen. Nicht einsichtig ist allerdings, weshalb der Umstand, dass die Beschwerdeführerin gar nicht Schuldnerin der erlassenen Schulden war, im Verfahren zur Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO nicht hätte getroffen und der im Beschwerdefall im Feststellungsbescheid getätigte Abspruch über den auf die Beschwerdeführerin entfallenden Sanierungsgewinn damit nicht hätte vermieden werden können. Gerade das von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid hiezu zitierte hg. Erkenntnis vom 19. Mai 1993, 89/13/0151, spricht in diesem Sinne nicht für, sondern gegen den behördlichen Standpunkt über das Fehlen einer Bindungswirkung des Gewinnfeststellungsbescheides, in welchem eben die unterschiedlichen persönlichen Verhältnisse der einzelnen Mitunternehmer auch schon im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen sind, soweit dem nicht unübersteigbare Hindernisse entgegen stehen. Nichts anderes gilt für die von der belangten Behörde an anderer Stelle herangezogene Auffassung des Schrifttums (Nolz, FS Bauer, 196). Vertritt doch der genannte Autor gerade an der herangezogenen Belegstelle die Ansicht, der zur Verneinung der Sanierungsbedürftigkeit eines einzelnen Mitunternehmers führende Umstand, dass diesem ausreichendes Vermögen zur Verfügung stehe, müsste im Gewinnfeststellungsbescheid, in dem über das Vorliegen des Sanierungsgewinnes abzusprechen sei, diesbezüglich zu einer entsprechenden Feststellung führen.

Der von der belangten Behörde im Einklang mit der Erstbehörde vertretenen Auffassung, eine Prüfung des Vorliegens der Sanierungsbedürftigkeit als Voraussetzung eines steuerfreien Sanierungsgewinnes nach § 36 EStG 1988 auch unter Bedachtnahme auf Sonderbetriebsvermögen und Privatvermögen der einzelnen Mitunternehmer würde den Umfang eines Einkünftefeststellungsverfahrens sprengen, weshalb eine Bindungswirkung des Feststellungsbescheides in dieser Hinsicht für das Einkommensteuerverfahren der Mitunternehmer zu verneinen sei, ist auch unter weiteren Gesichtspunkten nicht beizupflichten. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof das Tatbestandselement "zum Zwecke der Sanierung" in der Bestimmung des § 36 EStG 1988 auf das Unternehmen und nicht auf den Unternehmer bezieht (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 31. März 1998, 95/13/0265, und vom 29. Juli 1997, Slg. N.F. Nr. 7.201/F). Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmers ist für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 36 EStG 1988 weder erforderlich noch hinreichend, entscheidend ist vielmehr Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens. Eine solche wird freilich dann nicht vorliegen, wenn es ohnehin in der Hand des Unternehmers liegt, einen in Schwierigkeiten geratenen Betrieb aus eigenen Mitteln vor dem Zusammenbruch zu bewahren, in welchem Falle der Erlass von Schulden nicht als "zum Zwecke der Sanierung" erfolgt anzusehen ist (vgl. hiezu etwa das hg. Erkenntnis vom 14. April 1993, 90/13/0288). Weshalb diese Voraussetzung im Verfahren zur Feststellung der Einkünfte von Mitunternehmern nicht geprüft werden könnte, vermag der Gerichtshof nicht zu erkennen. Darf doch nicht außer Acht gelassen werden, dass im Falle des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft privates Vermögen der Mitunternehmer ohnehin nur insoweit in die Betrachtung miteinbezogen werden darf, als die Gläubiger auf solches Vermögen greifen können (siehe das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 1993, Slg. N.F. Nr. 6.776/F), was im Falle einer stillen Gesellschaft für Gläubiger des Geschäftsherrn gegenüber den stillen Gesellschaftern von vornherein nicht in Betracht kommt. Das Sonderbetriebsvermögen einzelner Mitunternehmer wiederum hat nach der an früherer Stelle bereits angeführten Judikatur (siehe im Übrigen auch die Nachweise bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung2, Tz 11 zu § 188 BAO) ohnehin einen Gegenstand des Einkünftefeststellungsverfahrens zu bilden. Soweit die belangte Behörde eine Bezogenheit des Tatbestandes des § 36 EStG 1988 entgegen der wiedergegebenen hg. Judikatur nicht auf den Betrieb, sondern auf den Betriebsinhaber mit dem Argument zu begründen versucht, dass die in Rede stehende Gesetzesbestimmung eine Steuertarifvorschrift sei, ist sie daran zu erinnern, dass die Bestimmung des § 36 EStG 1988 anders als ihre Vorläuferbestimmung rechtsdogmatisch nicht mehr als Tarifbestimmung, sondern als Regelung der Einkommensermittlung konzipiert wurde (siehe hiezu das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1995, Slg. N.F. Nr. 7.009/F). Die aus § 192 BAO erfließende Bindungswirkung der im Feststellungsbescheid nach § 188 Abs. 1 lit. b BAO getroffenen Feststellung über den im Einkunftsanteil der Beschwerdeführerin enthaltenen Sanierungsgewinn ließ sich auch mit dem Argument einer Erforderlichkeit der Sanierungsbedürftigkeit "des Unternehmers" nicht erfolgreich verneinen. Das vom Prüfer ins Treffen geführte "Geheimhaltungsinteresse" der einzelnen Mitunternehmer hinsichtlich ihres dem Zugriff der Gesellschaftsgläubiger offen stehenden Vermögens schließlich ist ein Argument, dessen Gewicht nicht dazu ausreicht,

jenen Verlust an Rechtssicherheit und Rechtsklarheit zu kompensieren, der mit der behördlichen Auslegung im Ergebnis ihrer "Zwei-Stufen-Theorie" dazu führen würde, Inhalten eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO die in § 192 BAO statuierte Bindungskraft partiell abzusprechen.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde einen Bescheid des Finanzamtes nach § 295 Abs. 1 BAO aufrecht erhalten, der somit gegen das in § 192 BAO normierte Gebot verstieß. Dem nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1993 war zufolge § 192 BAO die im Feststellungsbescheid nach § 188 BAO getroffene Feststellung über den im Einkunftsanteil der Beschwerdeführerin enthaltenen Sanierungsgewinn auch dann zu Grunde zu legen, wenn diese Feststellung aus dem von der belangten Behörde gesehenen Grund einer fehlenden Zurechenbarkeit des Schulderlasses an die Beschwerdeführerin, weil diese für die erlassene Schuld nicht gehaftet hatte, rechtlich verfehlt war. Zufolge des dem angefochtenen Bescheid anhaftenden Verstoßes gegen die Bestimmung des § 192 BAO erwies sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig und war daher gemäß § 42 Abs. 1 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die gemäß § 59 Abs. 1 VwGG in Bindung an den gestellten Antrag zu treffende Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 28. November 2001

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1997130204.X00

Im RIS seit

03.04.2002

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at