

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 27. September 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 21. September 2017 (St. Nr.: xxx), betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert - im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 16. Oktober 2017.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe der als Beilage angeschlossenen Beschwerdevorentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nichtzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit **Schreiben vom 24. Oktober 2013** ersuchte der Masseverwalter die belangte Behörde hinsichtlich der Abgabenerklärungen Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2012 eine Schätzung der Abgaben 2012 vorzunehmen.

Dabei werde ersucht, die Einkommensteuer mit null und die Umsatzsteuer entsprechend den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen festzusetzen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2012** vom 7. November 2012 wurde diesem Ansuchen gefolgt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0,00 € festgesetzt.

Mit Bescheid über die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend Einkommensteuer 2012 vom 21. September 2017 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012 wieder aufgenommen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Erstveranlagung aufgrund der Eingabe vom 24. Oktober 2013 des Insolvenzverwalters erfolgt sei.

Aufgrund von Ermittlungen iZm der Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2015 sei neu hervorgekommen, dass der anteilige Sanierungsgewinn iHv 20% (Abschlagsquote lt. Beschluss des Landesgerichtes vom 15. Oktober 2012) bisher nicht versteuert worden sei.

Im **Einkommensteuerbescheid 2012** vom 21. September 2017 (nach der genannten Wiederaufnahme) seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einem Betrag von 255.160,70 € berücksichtigt worden.

Bei der Ermittlung der betrieblichen Einkünfte sei ein Gewinn aus einem Schuldnachlass im Rahmen des Insolvenzverfahrens gemäß § 36 EStG 1988 in Höhe von 259.060,70 € berücksichtigt worden. Die darauf entfallende Steuer sei in Höhe der nachgelassenen Quote nicht festgesetzt worden. Der Grundfreibetrag iHv 3.900,00 € sei berücksichtigt worden.

Mit Eingabe vom 27. September 2017 wurde **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 21. September 2017 eingereicht.

Der durch das Finanzamt angenommene Schuldennachlass von 259.060,70 € sei durch die Zahlung von 20% durch den Masseverwalter nicht realisiert worden, weil es sich bei der Zahlung um eine Zwischenverteilung gehandelt hätte und durch diese Zahlung kein Schuldennachlass erfolgt sei.

Der Schuldennachlass werde erst mit dem Zahlungsplan erreicht, welcher in 7 gleichen, jährlichen Raten zu je 0,945% zu leisten sei. Als Nachweis werde die Insolvenzdatei (Ediktsdatei) beigelegt.

Aus der **Ediktsdatei** (Insolvenzdatei) ist ersichtlich, dass über das Vermögen des Beschwerdeführers, Betreiber eines Steinbruchs, am 23. Juni 2010 ein Konkursverfahren eingeleitet worden sei.

< Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 2. Juli 2010 sei die Schließung des Unternehmens angeordnet worden.

< Mit Beschluss vom 7. September 2012 wurde bekanntgegeben, dass der Masseverwalter einen Verteilungsentwurf vorgelegt hätte.

Verteilungsquote: Zwischenverteilungsquote für Konkursgläubiger: 20%

Mit Beschluss vom 15. Oktober 2012 sei der Zwischenverteilungsentwurf des Masseverwalters genehmigt worden.

Abschlagsquote für Konkursgläubiger: 20%

< Beschluss vom 27. März 2014 (Zahlungsplanvorschlag):

„Die Insolvenzgläubiger erhalten eine Quote von 4,2%, zahlbar in / Teilquoten zu je 0,6%, wobei die erste Teilquoten jeweils vom zweiten bis siebten Jahr ab Annahme zur Zahlung fällig sind.

Verteilungsquote: 25,1%; Zahlungsplanquote: 4,2%

Gesamtquote daher: 29,3%“

< Mit Beschluss vom 28. April 2014 sei der Zahlungsplan angenommen worden.

Wesentlicher Inhalt:

Die Insolvenzgläubiger erhalten auf ihre festgestellten Forderungen eine Quote von 6,615%, zahlbar in 7 gleichen jährlichen Raten zu je 0,945%, wobei die erste Rate mit 25. April 2015 geleistet wird.

< Mit Beschluss vom 20. Mai 2014 wurde bekanntgegeben, dass der Zahlungsplan rechtskräftig bestätigt sei. Der Konkurs sei aufgehoben.

Ende der Zahlungsfrist: 25. April 2021.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16. Oktober 2017 wurde der Bescheid vom 21. September 2017 geändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien mit einem Betrag von 183.708,19 € festgesetzt worden.

Bei der Ermittlung der betrieblichen Einkünfte sei ein Gewinn aus einem Schuldnachlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens gemäß § 36 EStG 1988 in Höhe von 225.756,57 € berücksichtigt worden.

Nach dem Schlussbericht des Insolvenzverwalters vom 18. März 2014 sei eine Konkursquote von 29,374% und Verbindlichkeiten von 469.471,12 € festgestellt worden.

In der angeführten Quote sei die Zwischenverteilung von 20% im Jahr 2012 enthalten und würde insoweit zu einem Sanierungsgewinn führen.

Sanierungsgewinn: $469.471,12 \text{ mal } (1 - 0,29374) = 331.568,67 \text{ €}$

Davon würden 225.756,57 € auf das Jahr 2012 entfallen, wobei der Gewinnfreibetrag von 3.900,00 € sowie Kosten des Insolvenzverwalters und Gerichtsgebühren iHv 38.148,38 € noch abzuziehen seien.

Mit Eingabe vom 31. Oktober 2017 wurde ein **Vorlageantrag** eingereicht.

Gegen den Beschwerdeführer sei am 23. Juni 2010 ein Konkursverfahren bekanntgemacht worden. Dieser Konkurs sei als Hauptkonkurs geführt worden. Die Schließung des Betriebes sei ebenso angeordnet worden. Am 7. September 2012 sei eine Zwischenverteilungsquote als Abschlagsquote für die Konkursgläubiger mit 20% festgelegt und am 15. Oktober 2012 beschlossen worden. Diese Zahlung hätte in Höhe von 124.959,56 € stattgefunden.

Am 27. März 2014 sei festgelegt worden, dass die Quote für die Gläubiger 4,2% ausmachen würde und in 7 Teilquoten (7 Jahre zu je 0,6%) zu begleichen seien. Diese Abschlagsquote vom 15. Okt ober 2012 in Höhe von schlussendlich 25,1% werde vom Konkursgericht als Begleichung offener Verbindlichkeiten gewertet.

In der Bekanntmachung vom 29. April 2014 sei der endgültige Zahlungsplan angenommen worden.

Wesentlicher Inhalt:

Die Insolvenzgläubiger würden auf ihre festgestellten Forderungen eine Quote von 6,615%, zahlbar in 7 gleichen jährlichen Taten zu je 0,945% erhalten, wobei die erste Rate in Höhe von 4.476,10 € am 25. April 2015 geleistet worden sei.

Aufgrund dieser Bekanntmachung sei klar, dass die Zahlungen der 25,1% als Rückzahlung von Schulden gewertet worden sei. Mit Bekanntgabe vom 29. April 2014 werde festgestellt, dass die noch offenen Forderungen der Gläubiger, nach Abzug der Abschlusszahlung, mit einer Quote von 6,615% in 7 jährlichen Raten zu zahlen seien. Erst mit den Zahlungen der 7 Quoten werde in den jeweiligen Jahren 1/7 des Sanierungsgewinnes realisiert.

Es werde der Antrag gestellt, den Betrag von 183.708,19 € im Einkommensteuerbescheid zu stornieren und ohne diesen Betrag den Bescheid zu erlassen.

Mit **Vorlagebericht** vom 20. November 2017 wurde gegenständlich Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens der belangten Behörde wurde darin beantragt, die Einkommensteuer 2012 entsprechend der Neuberechnung vom 20. November 2017 in Höhe von 24.640,47 € festzusetzen.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 13. November 2018** seitens des nunmehr zuständigen Richters wurde der Beschwerdeführer ersucht, weitere Angaben nachzureichen:

„Zum Sachverhalt:

*Offene Forderungen (aus dem Schlussbericht des Masseverwalters): 469.471,12 €
Unter Beachtung der Quote von 29,374% errechnet sich ein Sanierungsgewinn von 331.568,67 €.*

Zur Aufteilung des Sanierungsgewinnes verweise ich auf die Beilage. Das Finanzamt hat hier 68,087% für das Jahr 2012 als Sanierungsgewinn angesetzt (20% :: 29,374%).

aus Ediktsdatei:

Konkurseröffnung: 23.6.2010

Tagsatzung 15.10.2012: Der Masseverwalter hat einen Verteilungsentwurf vorgelegt:

Verteilungsquote: Zwischenverteilungsquote: Abschlagsquote für Konkursgläubiger: 20%

Mit Beschluss vom 15.10.2012 wurde der Zwischenverteilungsentwurf des Masseverwalters genehmigt.

Abschlagsquote für Konkursgläubiger: 20%

Tagsatzung 28.4.2014:

Verteilungsquote: 25,1%; Zahlungsplanquote 4,2%

Gesamtquote daher: 29,3%

Dieser Zahlungsplan wurde angenommen

Die Insolvenzgläubiger erhalten auf ihre festgestellten Forderungen eine Quote von 6,615% zahlbar in 7 gleichen jährlichen Raten zu je 0,945%, wobei die erste Rate mit 25.4.2015 geleistet wird.

Mit Beschluss vom 20.5.2014 wurde der Konkurs aufgehoben (Zahlungsplan ist rechtskräftig bestätigt).

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass auch die Zwischenverteilung (Abschlagsquote 20%) zum Sanierungsgewinn beiträgt und in die Gesamtquote miteinzubeziehen ist.

Wie aus dem Auszug aus der Ediktsdatei klar ersichtlich ist, wurde die Gesamtquote mit rd. 29,3% festgesetzt.

Würde die Abschlagsquote aus dem Jahr 2012 (20%) nicht in die Gesamtquote miteinbezogen, wie sollte diese Quote dann erreicht bzw. errechnet werden?

Ich ersuche um Stellungnahme hierzu.

Meines Erachtens geht aus der Höhe der Gesamtquote klar hervor, dass diese die Abschlagsquote aus dem Jahr 2012 miteinbezieht und somit bereits im Jahr 2012 ein Sanierungsgewinn angefallen ist. Diese Zahlung wurde unmissverständlich im Zeitraum des Insolvenzverfahrens geleistet und ist somit auch diesem Verfahren zuzurechnen.

Auch in der Literatur wird die Meinung vertreten, dass Zwischenverteilungen (im Rahmen des Konkursverfahrens) vorzunehmen sind.

Kanduth-Kristen/Treer in Insolvenz und Steuern, 3. Verteilung:

"... nach Genehmigung der Schlussrechnung ist die Schlussverteilung vorzunehmen. Ist bereits davor genügend Verwertungserlös erzielt worden, hat eine Zwischenverteilung stattzufinden. Vor der Entscheidung über die Verteilung ist eine Verteilungstagsatzung über einen vom Masseverwalter vorgelegten Verteilungsentwurf abzuhalten."

Ein Sanierungsgewinn entsteht mit dem Schuldwegfall. Erfolgt dieser etwa bei sukzessiver Erfüllung der Ausgleichsquote über mehrere Perioden verteilt, entsteht auch der Sanierungsgewinn entsprechend anteilig (vgl. w.o.).

Auch die Insolvenzordnung sieht Zwischenverteilungen und die Schlussverteilung vor. Entsprechend § 132 IO sind Zwischenverteilungen an Konkursgläubiger immer dann vorzunehmen, wenn hinreichendes Massevermögen vorhanden ist.

Die Schlussverteilung ist also als Restzahlung (neben der Zwischenverteilung) zu sehen.

Meine Fragen beziehen sich also im Wesentlichen darauf,

< wie sollte die Gesamtquote von über 29% erreicht werden, wenn die Zwischenverteilung nicht zu berücksichtigen ist.

Ich ersuche sie auch, die beiliegende Berechnung des Finanzamtes auf ihre betraglichen Werte zu kontrollieren und allfällige Fehler bekannt zu geben. Offensichtlich wurden im Jahr 2014 auch Zahlungen geleistet.

Würde man die Zahlung im Jahr 2012 nicht als für die Quote maßgeblich betrachten, so wären vom Restbetrag 29,374% zu berechnen - dies kann aber weder aus der Ediktsdatei, noch aus dem Schlussbericht des Masseverwalters herausgelesen werden.

In diesem Schlussbericht (Seite 9) wird in der Tabelle unmissverständliche die Quote für die Zwischenverteilung mit 20% und die Schlussverteilung mit 9,374% angegeben - in Summe also 29,374%.

Warum also die Zwischenverteilung nicht dem Sanierungsverfahren zuzurechnen sein sollte, kann hier nicht erkannt werden.

In ihrer Beschwerde gegen die Beschwerdeentscheidung (Vorlageantrag) haben sie angeführt, dass tatsächlich eine Zahlung in Höhe von 124.959,56 € geleistet wurde (2012).

Im Schlussbericht des MV (Seite 9) wurde hier ein Betrag von 94.402,89 € ("Aufwand Zwischenverteilung gesamt") angeführt.

Ersuche um Stellungnahme hierzu."

Nach Versenden dieses Schreibens an den Beschwerdeführer wurde dem zuständigen Richter bekannt, dass betreffend den Beschwerdeführer ein Konkursverfahren eingeleitet wurde (Ediktsdatei; bekanntgemacht am 26. November 2018).

Zuständigkeitshalber wurde deshalb oben genanntes Schreiben auch dem Masseverwalter übermittelt (11. Dezember 2018).

Im **Antwortschreiben vom 15. Jänner** 2019 wurde hierzu angeführt, dass grundsätzlich den Daten der Ediktsdatei zu folgen ist. Es ist davon auszugehen, dass die darin angeführten Daten auch stimmen. Demnach ist die angeführte Zwischenverteilung jedenfalls dem Konkursverfahren zuzurechnen und somit ist bereits im Jahr 2012 ein Sanierungsgewinn zu berücksichtigen. Ob der damals vereinbarte Zahlungsplan auch tatsächlich eingehalten wurde, kann nicht bestätigt werden.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer war Betreiber eines Steinbruches. Das Konkursverfahren wurde 23.6.2010 eröffnet.

Im Jahr 2012 wurde vom Masseverwalter ein Verteilungsentwurf vorgelegt. Darin wurde eine Verteilungsquote: Zwischenverteilungsquote: Abschlagsquote für Konkursgläubiger von 20% vereinbart.

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 15. Oktober 2012 wurde der Zwischenverteilungsentwurf des Masseverwalters genehmigt.

Mit Beschluss vom 27. März 2014 (Tagsatzung) wurde die Gesamtquote seitens des LG Linz mit 29,3% (Verteilungsquote 25,1%; Zahlungsplanquote 4,2%) festgesetzt.

Im April/2014 wurde der Zahlungsplan angenommen. Die Insolvenzgläubiger erhalten auf ihre festgestellten Forderungen eine Quote von 6,615%, zahlbar in 7 gleichen jährlichen Raten zu je 0,945%.

Der Konkurs ist mit diesem Datum aufgehoben.

Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass die Zahlung im Jahr 2012 nicht als Zahlung im Zusammenhang mit dem Konkursverfahren zu betrachten ist, sondern als Rückzahlung von Verbindlichkeiten.

Dieser Ansicht kann sich das erkennende Gericht nicht anschließen.

Die Zahlung im Jahr 2012 ist als Zwischenverteilungsquote im Zusammenhang mit dem Konkursverfahren zu beurteilen und somit ist bereits im Jahr 2012 ein anteiliger Sanierungsgewinn zu berücksichtigen.

B) Beweiswürdigung:

Aus der **Ediktsdatei** des LG Linz geht klar hervor, dass der Konkurs am 23. Juni 2010 eröffnet wurde. Der **Masseverwalter** einen Verteilungsentwurf auch über die

Zwischenverteilung vorgelegt hat (September 2012). Es besteht also ein klarer Zusammenhang dieser Zwischenverteilung mit dem Konkursverfahren. Ebenso ist der Ediktsdatei eine Gesamtquote von 29,3% zu entnehmen (Beschluss vom 27. März 2014).

Weiters geht dieser Sachverhalt auch aus dem **Schlussbericht** des Masseverwalters hervor.

Auf Seite 9 des Berichtes wird die „Konkursquote gesamt“ mit 29,37417779% angegeben, die sich aus der Zwischenverteilung von 20% und einer Schlussverteilung von 9,37417779% zusammensetzt.

Die vom Finanzamt vorgenommene Zuordnung zum Jahr 2012 wurde seitens des Beschwerdeführers überprüft. Diesbezüglich wurden keine wesentlichen Einwendungen bzw. Gegendarstellungen vorgebracht.

C) Rechtliche Würdigung:

„Sanierungsgewinn“ ist der Gewinn aus dem Wegfall betrieblicher Verbindlichkeiten zu Sanierungszwecken.

Der Sanierungsgewinn entsteht mit dem Schuldwegfall. Erfolgt dieser etwa bei sukzessiver Erfüllung der Ausgleichsquote über mehrere Perioden verteilt, entsteht auch der Sanierungsgewinn entsprechend anteilig (vgl. Kanduth-Kristen/Treer in Insolvenz und Steuern, SWK-Spezial Juni/2009).

Die Insolvenzordnung sieht Zwischenverteilungen und die Schlussverteilung vor. Entsprechend § 128 IO sind Zwischenverteilungen an Konkursgläubiger dann vorzunehmen, wenn hinreichendes Massevermögen vorhanden ist.

Sobald die Masse vollständig verwertet wurde und über sämtliche bestrittene Forderungen endgültig entschieden ist, ist nach Feststellung der Entlohnung des Masseverwalters und Genehmigung der Schlussrechnung die Schlussverteilung vorzunehmen (§ 136 IO). Ist bereits davor genügend Verwertungserlös erzielt worden, hat eine Zwischenverteilung stattzufinden. Vor der Entscheidung über die Verteilung ist eine Verteilungstagsatzung über einen vom Masseverwalter vorgelegten Verteilungsentwurf abzuhalten.

Aus der Tagsatzung vom 15.10.2012 geht klar hervor, dass der Masseverwalter einen Verteilungsentwurf vorgelegt hat (Verteilungsquote: Zwischenverteilungsquote: Abschlagsquote für Konkursgläubiger: 20% - Quelle: Ediktsdatei des LG Linz).

Die festgesetzte Einkommensteuer (vom Sanierungsgewinn) ist im Ausmaß der Quote nicht festzusetzen (§ 206 lit. b BAO und § 6 Z 6 lit. b EStG 1988).

Die belangte Behörde hat in der Beschwerdeentscheidung vom 16. Oktober 2017 diese Zahlung rechtmäßig berücksichtigt und die entsprechende Steuer unter Beachtung der Nichtfestsetzung entsprechend richtig festgesetzt.

Das erkennende Gericht schließt sich dieser Festsetzung uneingeschränkt an.

D) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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 des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegenständlich ist die Entscheidung durch die gesetzlichen Bestimmungen klar gedeckt. Somit war einer ordentlichen Revision nicht zuzustimmen.

Linz, am 16. Jänner 2019