

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Wolfholzgasse 1, 2345 Brunn/Gebirge, über die Beschwerde vom 30. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 29. Juli 2019 (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 2017 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		84.907,87 €
In den Einkünften sind enthalten:		
Gewinne aus einem Schuldnerlass gem. § 36		27.316,02 €
Zu leistende Quote in Prozent		10,00 %
1. ***1*** Adr.1	Anteil (35%) an den Einkünften aus Gewerbebetrieb: 29.717,75 €	Anteil (35%) am Gewinn aus Schuldnerlass gem. § 36: 9.560,61 €
2. ***2*** Adr.2	Anteil (62,5%) an den Einkünften aus Gewerbebetrieb: 53.067,42 €	Anteil (62,5%) am Gewinn aus Schuldnerlass gem. § 36: 17.072,51 €
3. ***3*** Adr.3	Anteil (2,5%) an den Einkünften aus Gewerbebetrieb: 2.122,70 €	Anteil (2,5%) am Gewinn aus Schuldnerlass gem. § 36: 682,90 €

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Über die Beschwerdeführerin (Bf.), die in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft eine Werbeagentur betrieb, wurde mit 16.08.2017 ein Sanierungsverfahren eröffnet, in dessen Verlauf der Nachlass eines Teils der Schulden gewährt wurde. Der Gewinn wird gem. § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2017 wurden die Einkünfte erhöht um einen Sanierungsgewinn festgestellt.

Begründend wurde ausgeführt:

„Der anteilige Sanierungsgewinn für 2017 in Höhe von € 33.460,41 wurde als Einnahme angesetzt.

Berechnung:

Gesamte Quote 20%, davon zu bezahlen im Jahr 2017 5%, das sind 25% der Gesamtquote.

Gesamte Verbindlichkeiten lt. Vorhaltsbeantwortung € 167.302,67 davon 80%
Sanierungsgewinn in Höhe von € 133.841,66, davon anzusetzen 25%= € 33.460,41.

Im Übrigen wurden die Zahlen der übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Ansatz gebracht.“

Mit Eingabe vom 30.07.2019 wurde über FinanzOnline von der steuerlichen Vertreterin der Bf. Beschwerde erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bf. den Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittle. Wenn nun im Sanierungsverfahren Schulden erlassen worden seien, sei zu berücksichtigen, dass diese Schulden beim Einnahmen-

Ausgaben-Rechner noch nicht zu einer Betriebsausgabe geführt hätten (mangels Zahlungsfluss). Daher könne der sanierungsbedingte Wegfall von Verbindlichkeiten keinen steuerpflichtigen Gewinn darstellen. Das Beschwerdebegehren laute daher, den Sanierungsgewinn in Höhe von € 33.460,41 im angefochtenen Bescheid zu stornieren.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21. Oktober 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

„Sanierungsgewinn der Bf. (Werbeagentur):

Für die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 36 EStG 1988 besteht kein Unterschied, ob es sich um einen Bilanzierer oder einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner handelt. Wird eine Betriebsschuld aus betrieblichen Gründen erlassen, ist der wegfallende Betrag bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in allen Fällen – somit auch dann, wenn er eine Warenschuld oder eine Verbindlichkeit, die Betriebsausgaben betrifft – der Begünstigung des § 36 EStG 1988 insoweit zugänglich, als der Betrag des Schuldnachlasses im Betriebsgewinn gedeckt ist.

Die steuerliche Begünstigung gem. § 36 Abs. 3 EStG des festgestellten Sanierungsgewinnes hat im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Beteiligten zu erfolgen.“

Mit Eingabe vom 4. November 2019 stellte die steuerliche Vertretung der Bf. einen Vorlageantrag.

Begründend wurde ausgeführt:

„Strittig ist die Frage, ob die sanierungsbedingt weggefallenen Betriebsschulden bei unserer Mandantin, die den Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, einen steuerpflichtigen Ertrag darstellen. Unstrittig ist aber, dass § 36 EStG 1998 auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1998 zur Anwendung gelangt. Die Beschwerdevorentscheidung geht aber nur auf diesen unstrittigen Punkt ein und führt dazu zutreffend aus, dass § 36 leg. cit. im gegenständlichen Beschwerdefall anwendbar sei. Entscheidend ist im gegenständlichen Verfahren aber die Frage, ob der Wegfall einer Verbindlichkeit einen Ertrag darstellt, wenn es sich um einen „Einnahmen-Ausgaben-Rechner“ handelt. Dazu bringen wir vor: Der Nachlass einer Schuld wirkt sich beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner aufgrund der unterschiedlichen Gewinnermittlungstechnik anders als beim Bilanzierer aus. Beim Bilanzierer führt der Nachlass der Schuld im Jahr des Verbindlichkeitenwegfalls zum Ertrag, während sich beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner die Gewinnerhöhung durch den ungekürzten Veräußerungserlös (ohne Berücksichtigung der damit zusammenhängenden Aufwendungen) auswirkt. Beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner kann daher der Wegfall der Verbindlichkeit nicht zu einem Ertrag führen, weil er ohnehin die ungekürzten Einnahmen versteuert. Beim Bilanzierer muss hingegen der Wegfall der Verbindlichkeit einen Ertrag darstellen, weil bereits mit Entstehung der Verbindlichkeit eine Betriebsausgabe entstanden ist, die gemeinsam mit der Verbindlichkeit wegfällt.

Die Sichtweise des Finanzamtes, dass auch beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner der Wegfall einer Verbindlichkeit einen Ertrag darstellt, widerspricht dem Nettoprinzip und würde dazu führen, dass der Einnahmen-Ausgaben-Rechner den gleichen Ertrag höher versteuern muss, als ein Bilanzierer. In diesem Fall würden wir die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 und die Berücksichtigung der sanierungsbedingt weggefallenen Verbindlichkeiten als Übergangsverlust beantragen.

Unser Beschwerdebegehren lautet, den angefochten Bescheid aufzuheben und den Wegfall der Verbindlichkeit nicht als zusätzlichen Gewinn zu besteuern.“

Mit Eingabe vom 5. Dezember 2019 ergänzte der steuerliche Vertreter den Vorlageantrag dahingehend, dass er die korrigierte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2017, in der nachträglich hervorgekommene Rechnungen als Betriebsausgaben verbucht wurden, beilegte.

Mit Bericht vom 26. 11.2020 legte die belangte Behörde die oa Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass ein Schuldenerlass jedenfalls als positive betriebliche Einkünfte zu werten sei. Dies gelte unabhängig davon, ob die Gewinnermittlung des Betriebes gemäß § 5, § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG erfolge. Der Unterschied liege in diesem Zusammenhang ausschließlich im Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung. Diese steuerliche Behandlung berücksichtige das Zufluss-Abfluss-Prinzip je nach Art der erlassenen Verbindlichkeit in jedem Fall. Werden Warenverbindlichkeiten erlassen, wirkt sich der Nachlass als Zufluss im Jahr der Veräußerung der gegenständlichen Waren aus, gerade weil hier dem ungekürzten Ertrag eine gekürzte Betriebsausgabe für die gegenständliche Ware gegenübersteht.

Im Zuge des Verfahrens vor dem BFG legte der steuerliche Vertreter der Bf. die Quotenberechnung im Sanierungsverfahren der Bf. vor., in welcher die Namen der Gläubiger und der jeweils angemeldete Betrag angeführt sind. Die Summe der zu berücksichtigenden Verbindlichkeiten beträgt € 167.302,07. Die Quote betrug 10%.

Dazu führte der steuerliche Vertreter aus, dass eine Steuerpflicht aus dem Erlass von Schulden seines Erachtens nur dann geben sei, wenn bereits die Entstehung der (später erlassenen) Schuld zu einer Betriebsausgabe geführt hat. Das sei beim Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG aber nie der Fall.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Bf. wurde aufgrund eines Sanierungsverfahrens ein Nachlass der Schulden gewährt. Der anteilige Sanierungsgewinn für das Jahr 2017 wurde seitens des Finanzamtes in Höhe von € 33.460,41 berechnet. Hinsichtlich dieses Nachlasses wurde im Rahmen der Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2017 ein Ertrag festgestellt, welcher der steuerlichen Begünstigung des § 36 EStG 1988 unterzogen wurde. Die Quote wurde mit 20% angesetzt. Die Summe der zu berücksichtigenden Verbindlichkeiten beträgt € 167.30,07.

Strittig ist, ob der Wegfall von Betriebsschulden für Unternehmer, die den Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, einen steuerpflichtigen Ertrag darstellt.

Unstrittig ist, dass § 36 EStG 1988 auch bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 zur Anwendung gelangt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Unterlagen und ist auch nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

§ 36 EStG 1988 betrifft Gewinne, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens zufolge eines Erlasses von Schulden entstanden sind. Sie sind auf den betrieblich bedingten Wegfall von Verbindlichkeiten zurückzuführen. Der Wegfall einer Schuld führt zu einer Betriebsvermögensmehrung. Bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist offensichtlich, dass daraus ein (steuerpflichtiger) Gewinn resultieren kann.

Bilanztechnisch entsteht der Sanierungsgewinn aus einer Betriebsvermögenserhöhung durch den betrieblich bedingten Wegfall von Verbindlichkeiten. Die Verbindlichkeiten erlöschen dabei nicht durch Zahlung, sondern durch einen Schuldenerlass der Gläubiger. Da Schuldenerlässe außerhalb der betrieblichen Einkunftsarten steuerlich nicht erfasst werden, ist

die Anwendung des § 36 EStG 1988 von vornherein auf die betrieblichen Einkunftsarten beschränkt (Quantschnigg/Schuch EStG Kommentar § 36 Tz 1).

Seitens des steuerlichen Vertreters wird in der Beschwerde die Ansicht vertreten, dass Schulderrlässe mangels eines Geldflusses zu keiner Einnahme iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 führen und somit § 36 schon aus diesem Grund keine Anwendung findet.

Dem ist nach Ansicht des BFG entgegenzuhalten, dass bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ein aus Schulderrlass resultierender Gewinn entstehen kann. Dies ist aber nur dann der Fall, wenn der Schulderrlass Verbindlichkeiten betrifft, deren Bezahlung beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht zu Betriebsausgaben führt, z.B. bei einem Bankkredit.

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ist eine gegenüber § 4 Abs. 1 vereinfachte Gewinnermittlung. Von der Erstellung einer Bilanz abgesehen gelten jedoch die gleichen Grundsätze: So ist Anlagevermögen gedanklich zu aktivieren – nur die Absetzung für Abnutzung kann gewinnmindernd geltend gemacht werden – und Verbindlichkeiten sind gedanklich zu passivieren, andernfalls wäre der Zufluss des Kapitals gewinnerhöhend und die Rückzahlungen gewinnmindernd zu erfassen. In einer Totalgewinnbetrachtung über die gesamte Existenzdauer des Unternehmens haben die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und eine Gewinnermittlung auf Grundlage einer doppelten Buchführung zumindest im Wesentlichen zu dem gleichen Ergebnis zu führen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG ¹⁷ § 4 Tz 179). Daher kann ein Forderungsverzicht bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gleich wie bei einem bilanzierenden Unternehmen zu einer Betriebseinnahme führen (ebenso Ruppe, Sanierungsgewinn, 277; Quantschnigg/Schuch, § 36 Tz 5.1.).

Zu Betriebseinnahmen bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führen jedenfalls Verzichte auf Schulden, die im Zusammenhang mit der Anschaffung von Anlagevermögen stehen sowie der Verzicht auf Darlehensschulden (vgl. Doralt/Heinrich, EStG ¹⁵, § 36 Tz 48 und 49).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies:

Aus der im Zuge des Verfahrens vor dem BFG vorgelegten Liste der Verbindlichkeiten ist eine einzige Position erkennbar, bei der der Schulderrnachlass nicht automatisch berücksichtigt wird, indem der verringerte Betrag als Betriebsausgabe verbucht wird, und zwar handelt es sich dabei um den aushaftenden Betrag bei der Raiffeisenlandesbank.

Die Tatsache, dass die Bf. statt € 30.351,13 nur € 3.035,11 an die Raiffeisenlandesbank bezahlen musste, ist durch eine fiktive Betriebseinnahme in Höhe von € 27.316,02 auszugleichen, damit die Totalgewinnungleichheit zwischen § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 EStG gewährleistet ist (vgl. Doralt/Heinrich, EStG ¹⁵ § 36 Tz 48 und 49).

Bei Umlaufvermögen und sonstigen Betriebsausgaben erfolgt die Berücksichtigung durch entsprechend geringere Höhe der Betriebsausgaben, weshalb sich der Ansatz von fiktiven Betriebseinnahmen erübrigt.

Die Berechnung durch das BFG erfolgte auf Basis der mit Schreiben vom 5. Dezember 2019 nachgereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, in welcher nachträglich hervorgekommene Rechnungen als Betriebsausgaben verbucht wurden.

Festzuhalten ist, dass die Quote 10 % - und nicht wie vom Finanzamt angesetzt 20% - beträgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 Fall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da es sich um eine reine Sachverhaltsfrage gehandelt hat.

Wien, am 18. Februar 2021