

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 21.02.2011 der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 des Finanzamtes ***FA*** vom 29.11.2010, Steuernummer ***StNr***

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. oder W.P. genannt) und ihr Ehegatte J. P. (J.P. genannt) sind seit Jahrzehnten im Baunebengewerbe tätig. Die Eheleute betrieben in Ort1 einen Steinmetzbetrieb mit eigenem Serpentinsteinsbruch sowie eine Schottergrube einschließlich dem Handel mit Schotter- und Steinprodukten und die Verlegung von Stein- und Terrazzoplatten.

Die Geschäfte waren auf J.P. und W.P. sowie der ***Bf1*** GmbH aufgeteilt. Auf Grund einer J.P. erteilten umfassenden Handlungs- und Prozessvollmacht bestimmte dieser faktisch alle maßgeblichen geschäftlichen Belange. Zwischen den Steuerpflichtigen wurde das Betriebsvermögen mehrfach transferiert.

Die Geschäftstätigkeit der GmbH (Terrazzoplattengeschäft) wurde 1995 beendet und die Gesellschaft liquidiert. Das gesamte Anlagevermögen einschließlich dem Betriebsgebäude der Gesellschaft hatte die Bf. um netto ATS 6.620.942 erworben. Als Gegenleistung für das

erworbene Anlagevermögen wurden von der Bf. die damit im Zusammenhang stehenden Bankkredite der ***Bf1*** GmbH übernommen. Dabei handelte es sich insbesondere um die Bankverbindlichkeiten der GmbH bei der B1. Diese betrugen zum 31.12.1989 bei Kt. ***Kt1*** ATS. 1.799.369 und bei Kt. ***Kt2*** ATS 5.044.553 (Beweis: Buchhaltungsunterlagen).

J.P. hatte aus einer langjährigen Geschäftsverbindung mit D. Interesse an dessen Immobilienprojekt zur Aufschließung der A- Badeseen in Ort2 erlangt. Er übernahm für A- eine Bürgschaft für einen Bankkredit, der für die Aufschließung von Badeparzellen und der Errichtung einer Kläranlage auf dem Grundstück E1, Nr. X1 investiert wurde.

Im Jahr 1985 wurde diese Bürgschaft schlagend, weshalb J.P. rund ATS 5,7 Mio. Bankverbindlichkeiten für A- bezahlte und im Gegenzug dafür das erstrangige Höchstpfandrecht an der Liegenschaft KG Ort2, XXX1 erhielt.

In weiterer Folge ersteigerte J.P. im Jahr 1988 um ATS 6,5 Mio. aus dem Insolvenzverfahren betreffend A- das Grundstück E1 (8.175m²), mit der darauf errichteten Klär- Kanal- und Wasserpumpanlage. Der Kaufpreis wurde zur Gänze mit Kredit der B1 finanziert.

Im Jahr 1990 erwarb J.P. aus der Zwangsversteigerung gegen A- um ATS 6,5 Mio. die Liegenschaft X1x, an der er auf Grund der Bürgschaftsübernahme bereits erstrangig besicherter Pfandrechtsgläubiger war. Dieses rund 23.700 m² große Grundstück bestand aus teilweise bebauten und unbebauten Flächen im Bereich des Ost- und Westufers des A;- II einschließlich einer Wasserfläche.

Zudem kaufte J.P. im Juni 1990 von der B- GmbH (der Familie A-) die Liegenschaft XX9 (20.300m² Wasserfläche an der Westseite, A;- II,) und das Grundstück Ez0 (Westufer, A;- samt Straße, 3.020m²) um insgesamt ATS 7,0 Mio. Auch dieser Liegenschafts Kauf wurde mit Kredit fremdfinanziert (B2).

Die Bf. erwarb im Juli 1988 in der KG Ort2 die Grundstücke XX1, 333 (Seegrundstücke, Trockenparzellen, Wege beim A;- I) um ATS 5,4 Mio. Die Finanzierung erfolgte ebenfalls mit einem Kredit der B1.

Die Ehegatten J. und ***Bf1*** hatten mit diesen Anschaffungen zwischen 1988 und 1990 einen großen Teil der Grundstücke an den ehemaligen Schottergruben „A;- I und II“ samt Straßen, Kläranlage und Wasserversorgung im Gemeindegebiet Ort3/Ort2 fremdfinanziert erworben. Sowohl die Bf. als auch J.P. nahmen die Liegenschaftsanschaffungen und die dafür aufgenommenen Bankverbindlichkeiten als Betriebsvermögen in die Jahresabschlüsse ihrer nichtprotokollierten Einzelunternehmen auf. Die Gewinnermittlung erfolgte von beiden Einzelunternehmern durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

In der Folge betrieben die Bf. und ihr Ehegatte jeweils mit ihren Einzelunternehmen in einem aufeinander abgestimmten Vorgehen umfangreiche Immobilienentwicklungen und Immobilienverwertungen.

Es erfolgten Vermessungen und strategische Liegenschaftsteilungen, die Schaffung von kleinflächigen Bauparzellen und der weitere Ausbau der Infrastruktur. Vom Bauamt der Gemeinde Ort3 wurden Baubewilligungen zur Errichtung von unterkellerten Bungalows eingeholt. Im Mai 1993 wurde die Genehmigung für 34 Gebäude und im September 1993 für weitere 28 Gebäude erteilt. Die gesamten Bauwerke wurden als Superädifikate von der Bf. als Bauherrin auf dem Grund und Boden des J.P. errichtet.

Von der Bf. und J.P. erfolgten bereits Anfang der 90er Jahre auch erste Liegenschaftsverwertungen durch den Verkauf von Teilflächen. Unter anderem wurde das ersteigerte Grundstück XX2 um ATS 1.500.000 an die Gemeinde Ort3 verkauft. Zudem wurde bei der Liegenschaft, X8/X2x eine Teilfläche von 2.109 m² (XX3) um ATS 1.265.400 ebenfalls an die Gemeinde Ort3 verkauft. An die Familie AA wurden 3/90tel des Grundstückes (XX9, anteilige AK: ATS 222.666) um ATS 500.000 verkauft. Von der Bf. wurde der Wassergenossenschaft A;- I von der Liegenschaft XX4 Straßenflächen verkauft (ATS 1.188.000). Diese Veräußerungserlöse wurden von der Bf. und J.P. im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung ihrer Einzelunternehmen erfasst (und deshalb keine Spekulationsgewinne gemäß § 30 EStG erklärt).

Im Jahr 1995 verkaufte J.P. wesentliche Teile seines Unternehmens um netto ATS 18.846.000 an die Bf. Darunter auch das Kläranlagengebäude um ATS 4,5 Mio. (€ 327.027,75) sowie die Kanalanlagen und die Pumpstation um ATS 2,75 Mio. (€ 199.850,29) des Grundstückes E1, welches J.P. mit einem Kredit der B1 1988 um ATS 6,5 Mio. erworben hatte. Die Anschaffungskosten der beiden Bauanlagen wurden von der Bf. über eine Nutzungsdauer von 25 Jahre (Gebäude) und 20 Jahre (Pumpstation u. Kanalanlagen) abgesetzt.

Die Bf. erzielte mit ihrem Unternehmen folgende Erlöse (lt. Jahresabschlüsse):

	1998 - ATS	2003 - Euro	2005 - Euro	2006 - Euro
Erlöse				
Gebühren Wasser, Abwasser 10%	511.748	46.226,20	77.715,92	80.992,52
Erlöse Mieten 10%	29.011	13.143,54	19.682,43	25.520,00
Erlöse 20%	309.503	4.052,37	75.509,90	358.175,80
Erlöse Anlagenverkauf ohne USt		501.900,24	92.000,00	0,00

Bereits im Herbst 1993 war von der Bf. als Bauherrin der Bau von 13 Doppelhäusern und einem Einzelhaus mit jeweils 120m² verbauter Fläche aufgenommen worden. Anlässlich einer Baustellenbesichtigung im Mai 1994 durch eine von der Wirtschaftskammer NÖ. beauftragte Detektei wurde festgestellt, dass die 14 Häuser zu 90% im Rohbaustadium aufgemauert waren und bei 5 Häusern bereits die Dachsparren aufgelegt worden waren. Anstelle der bei der Baubehörde gemeldeten Baufirma (K- GmbH) seien 5 ausländische Arbeiter an der Baustelle

angetroffen worden, die nach Angaben von J.P. im Unternehmen der Bf. (W.P.) als Arbeiter angemeldet seien (Bericht v. 13.5.1994).

Ein weiteres Bauprojekt der Bf. Anfang 2000 war die Errichtung von 40 baugleichen, unterkellerten Bungalows, mit ca. 70m² Nutzfläche, auf der sogenannten Trockenzeile beim A;-I (GstNr. 362/12). Bei einer dortigen Baustellenbesichtigung im Auftrag der WK NÖ durch eine Detektei im September 2001 wurde festgestellt, dass die Rohbauten bereits fertiggestellt waren und bei den Gebäuden teilweise die Vollwärmeschutzfassade geklebt und verspachtelt war. Der bei Innenausbauarbeiten angetroffene Arbeiter (T.) habe angegeben, seit 6 Jahren bei der Bf. beschäftigt zu sein. Von J.P. werde ihm gesagt, welche Arbeiten er an den Bungalows zu verrichten habe. Der Arbeiter habe den Bungalow 33 bewohnt, wo auch sein Pkw parkte, (Bericht v. 12.9.2001).

In der nachfolgenden Tabelle sind zum Überblick über die betrieblichen Aktivitäten der Bf. und ihres Ehegatten J.P relevante Bilanzansätze der Jahresabschlüsse 1998, 2003 2005 und 2006 dargestellt:

[...]

(Tabelle 1)

J. P.	1998 - ATS	2003 - Euro	2005 - EURO	2006- Euro
Anlagevermögen				
Grund-Kläranlage,E1	497.976,00	36.189,33	36.189,33	36.189,33
Seegrund EZ X2, Nr. X3,	6.268.775,47	316.313,82	322.618,95	322.618,95
Straße, X8, Nr. 568/25	99.821,61	7.254,35	7.254,35	0,00
Wasserfl., X1x, Nr. a3,	6.927.500,00	503.441,06	503.441,06	503.441,06
Gebäude	180.000,00	13.081,11	13.081,11	13.081,11
Wasserleitung, Kanal erworben von Bf. 2005	0,00	0,00	138.846,67	91.140,81
Bankverbindlichkeiten				
Bank Bgld. x5/01	--	363.364,17	363.364,17	0,00
B4. x5/00	9.023.373,55	332.569,78	332.560,78	0,00
B4. x5/01	5.000.000,00	--	--	--
B4. x5/02	6.300.000,00	--	--	--
B5 x6	30.873.973,71	--	--	--
B7.4161 -0040.58	--	1.912.454,37	1.951.762,90	2.458.452,27*
B7.4161-0029.46	--	400.592,13	400.594,89	533.519,31*
Bankkredite gesamt	51.197.347,26	3.039.774,87	3.048.282,74	2.991.971,58
Bankkredite gesamt in Euro	3.720.656,32			*lt. Bankbestätigung
Bankzinsen	728.103,06	25.000,00	29.982,54	2,41
Erlöse Mieten 10%	26.889,01	2.266,92	4.080,73	2.300,90
Gesamterlöse	26.889,01	530.745,16	123.549,43	39.876,73

(Tabelle 2)

In einer vom Finanzamt (FA) am 26.9.1990 durchgeführten niederschriftlichen Befragung des J.P. zu den Liegenschaftskäufen beim A- See I und II gab dieser an, dass die Gesamtinvestitionen samt Kläranlage, Wege, Parzellen und Schottergrube einschließlich Finanzierungskosten um die 40 Mio. Schilling betragen habe. Er belegte mit Buchhaltungsunterlagen, dass sich die betrieblichen Bankverbindlichkeiten von ihm und seiner Gattin sowie der W. P. GmbH zum 31.12.1989 auf etwas über ATS 27 Mio. beliefen. Dieser Schuldenstand bestand bereits vor einigen der vorgenannten Immobilienankäufen und dem Bau der großen Anzahl von Bungalows durch die Bf.

Im Zuge einer bei der Bf. durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2006 wurde vom Prüfer Folgendes festgestellt:

Faktum 1 - VSt-Berichtigung:

Von den Herstellungskosten für die Gebäude sei von der Bf. der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden. Die Herstellungskosten für die Gebäude seien in der Buchhaltung der Bf. auf dem Konto 710 „Anlagen im Bau“ und teilweise auch auf dem Konto 1100 „Materialvorräte“ (Baumaterial für Superädifikate) aktiviert worden.

Noch vor vollständiger Fertigstellung der Bungalows sei der Verkauf der Gebäude mit einem dazugehörigen ideellen Grundanteil von J.P. und der Bf. aktiv betrieben worden. J.P. habe den Verkauf im Internet sowie durch großflächige Verkaufsplakate beworben und er habe auch mehrere Immobilienmakler mit der Verkaufsvermittlung betraut.

Die Erwerber hätten in einer niederschriftlichen Befragung Auskunft zu ihrer Anwerbung zu den Immobilienkäufen erteilt. Sie hätten zu Protokoll gegeben, dass ihnen von J.P. die Kaufoption als einzige Möglichkeit angeboten worden sei. Den Interessenten seien jeweils mehrere Bungalows in unterschiedlichen Ausbaustufen zur Besichtigung bereitgestanden. Die Objekte seien vor den Verkäufen nicht vermietet gewesen, da sie als „Rohbauten“ nicht bezugsreif fertiggestellt und noch nicht sogleich bewohnbar gewesen seien.

Bereits in den Vorjahren vor dem Prüfungszeitraum seien Bungalows verkauft worden. Der Verkauf von drei Objekten im Jahr 1994 und einem Objekt 1997 sei evident.

Im Jahr 2000 seien vier „Ausbauhäuser“ direkt von der Bf. an die Erwerber verkauft worden, wobei zugleich der anteilige Grundstücksverkauf jeweils durch den Ehegatten erfolgt sei. Die Gebäudeverkäufe im Jahr 2000 seien von der Bf. auch umsatzsteuerpflichtig behandelt worden.

In den Folgejahren habe die Bf. den Verkauf der „Ausbauhäuser“ dann jedoch anders gestaltet. Die Bf. verkaufte zunächst die Superädifikate umsatzsteuerfrei an J.P. und dieser verkaufte dann die Bungalows mitsamt einem ideellen Miteigentumsanteil an Grund und Boden an die

Erwerber. Von der Bf. sei der Verkauf der Superädifikate an J.P. als Anlagenabgang auf dem Buchhaltungskonto 710 „Anlagen in Bau“ erfasst worden.

Die Bf. habe 2003 den Verkauf von 8 Häusern, 2004 den Verkauf von 5 Häusern und 2005 den Verkauf von 1 Haus verbucht. Zudem seien nach den Feststellungen der BP auf dem Grundstück S1 (auf Westseite des A;- II) auch im Jahr 2002 4 Häuser (Nr. 18, 22, 26, 27) und 2005 insgesamt 2 Objekte (Nr. 20 u. 35) von der Bf. umsatzsteuerfrei veräußert worden.

Von der Bf. sei auf Grund des steuerfreien Verkaufs der Superädifikate an J.P. eine Umsatzsteuerberichtigung des Anlagevermögens gemäß § 12 Abs. 10 UStG wegen Eintritts geänderter Verhältnisse vorgenommen worden.

Die Rechnungen über die Herstellungskosten für die errichteten Gebäude seien nicht vorhanden gewesen. Diese seien auch dem StV nicht vorgelegen. Der StV habe die Vorsteuerberichtigungen auf Grund der ihm von J.P. bekanntgegebenen umsatzsteuerpflichtigen Herstellungskosten von € 70.000 pro Gebäude vorgenommen. Diese pauschale Ermittlung der vorsteuerrelevanten Herstellungskosten sei erforderlich gewesen, weil die Vorsteuern für die Materialeinkäufe (z.B. Ziegeln, Bauholz, sonstiges Baumaterial) und für die bezogenen Leistungen (Arbeitsstunden) nicht detailliert einzelnen Objekten zuordenbar waren.

Vom steuerlichen Vertreter wurde auf dieser Grundlage für die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG ein von der Bf. erfolgter Vorsteuerabzug pro Haus von € 11.441,41 ermittelt. Das entspricht umsatzsteuerpflichtigen Herstellungskosten pro Haus von netto € 57.207,05 (20% USt/VSt € 11.441,41). Vom StV wurde für 2003 eine VSt-Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG je verkauftem Haus von € 2.027,11 (für 8 Hausverkäufe somit eine Vst-Berichtigung von € 16.216,88) erklärt. 2004 wurde für 5 Hausverkäufe eine VSt-Berichtigung von € 4.414,85 (pro Haus € 882,97) erklärt und 2005 für einen Hausverkauf eine VSt-Berichtigung von € 79,43 vorgenommen.

Bei den veräußerten Objekten handle es sich um Ausbauhäuser, die bis zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht bewohnbar gewesen seien und daher auch nicht entgeltlich vermietet worden seien. Die Objekte seien in den Büchern der Bf. als „Im Bau befindliche Anlagen“ geführt worden und seien im Betriebsvermögen der Bf. tatsächlich Umlaufvermögen gewesen. Auf Grund der durch die steuerbefreiten Verkäufe dieses Umlaufvermögens eingetretenen Änderung der Verhältnisse, sei von der gesamten für diese Superädifikate in Abzug gebrachten Vorsteuer – ohne eine Aliquotierung – die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.11 UStG vorzunehmen gewesen.

Die von der Bf. durchgeführte VSt-Berichtigung gemäß § a1 Abs. 10 UStG sei eindeutig unrichtig, weil die verkauften Rohbauten niemals zur dauerhaften Verwendung im Geschäftsbetrieb bestimmt und eingesetzt waren und daher eindeutig kein Anlagevermögen

gewesen seien. Von der Bf. sei die geringere, aliquote VSt-Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG bloß zur Steuervermeidung herangezogen worden, weil es offenkundig gewesen sei, dass es sich bei den Superädifikaten um Verkaufsobjekte und daher kein Anlagevermögen gehandelt habe.

Von der BP wurde auf Basis der Unterlagen des StV über die Ermittlung und Berechnung der VSt-Korrektur pro „Gebäude“ eine VSt-Berichtigung für Umlaufvermögen gemäß § 12 Abs. 11 UStG in folgender Höhe ermittelt:

	VSt-Abzug lt. StV pro Haus Euro	Anzahl verkaufter Häuser lt. BP Objekt-Nr.		VSt-Berichtigung/UV § 12 Abs. 11 UStG lt. BP - Euro
2002	€ 11.441,41	4	18, 22, 26, 27	45.765,65
2003	€ 11.441,41	8	19, 21, 23, 24, 25, 33, 34	91.531,31
2004	€ 11.441,41	6	11, 16, 17, 30, 31, 32	68.648,48
2005	€ 11.441,41	2	20, 35	22.882,83
Gesamt		20		228.828,27

(Tabelle 3)

Faktum 2 – außergerichtlicher Erlass der Kreditschuld der Bank 11 im Jahr 2006 – Behandlung als Sanierungsgewinn:

Für das Einzelunternehmen der Bf. sind im Jahresabschluss zum 31.12.1989 folgende Bankverbindlichkeiten ausgewiesen:

BH-Konto 31.12.1989	Betriebliche Kredit- und Bankschulden - Bf.	Betrag - ATS
03100	Bb, Kt. x1/00	8.240.974,27
03101	Bb, Kt. x1/01	1.000.943,65
03102	Bb, Kt. x1/02	2.908.442,65
03103	bb1, Kt. 30010	401.109,00
	Betr. Bankverbindlichkeiten Bf. gesamt	12.551.469,50

(Tabelle 4)

Die Bankverbindlichkeit (BH-Kt. 03102) zu der Bank-KontoNr.: x1/02 war in der Bilanz zum 31.12.2005 mit € 374.289,12 ausgewiesen. In der Buchhaltung und im Jahresabschluss zum 31.12.2006 wurde von der Bf. der Nachlass dieser Bankschuld durch die Bank 11 in Höhe von € 374.289,12 als außerordentlicher Ertrag erfasst. In der Einkommensteuererklärung für 2006 wurde in Höhe dieses Betrages ein steuerbegünstigter Sanierungsgewinn gemäß § 36 EStG 1988 erklärt.

Hauptgläubiger der Bf. zum 31.12.2006 war weiterhin die Bb2 Ö.x mit einem offenen Kreditsaldo von Euro 3.281.791,79 (Kt. xx4). Es handelte sich um einen außergerichtlichen Schuldenerlass eines einzelnen Gläubigers, nämlich der Bank 11. Ein genereller Schuldenerlass im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens lag daher nicht vor.

Von der Bf. und ihrer steuerlichen Vertretung wurden während der Außenprüfung und im nachfolgenden abgabenbehördlichen Verfahren kein einziger Bankbeleg oder sonstige

Unterlagen zu dem gänzlichen Nachlass der Bankschuld bei der Bank 11 vorgelegt. Die vom FA ausgefolgten schriftlichen Vorhalte (11.3.2009, 15.4.2009 und 29.01.2010) zum Nachweis dieses Schulderrlasses und der Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn blieben unbeantwortet.

Im Zuge der Außerprüfung gab die Bf. durch ihren StV im Schreiben vom 19.02.2010 zu dem erklärten Sanierungsgewinn 2006 folgende Stellungnahme ab

„In der Buchhaltung des Jahres 2006 ist ein Bankkonto bei der Bank 11, Kt.-Nr.: x1/02 erfasst. Dieses Konto wies zum 1.1.2006 einen Schuldenstandsald von € 374.289,12 auf. Die Bank 11 hat diese Forderung der Bf. zur Gänze erlassen und daraus resultiert der erklärte Sanierungsgewinn. Kontoauszüge und Dokumente zu diesem Schuldennachlass existieren nicht. Es wurden bei der Bank 11 diese Unterlagen angefordert, diese sind uns aber noch nicht zugekommen.

Für die steuerliche Beurteilung dieses Schuldennachlasses ist zu prüfen, zu welchem Zweck die Kreditaufnahme erfolgt ist. Wenn es sich um einen Privatkredit zur Anschaffung von Liegenschaften für die Vermietung und Verpachtung handelt, wäre dieser Schuldennachlass nicht im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Dies bleibt einer weiteren Prüfung des Sachverhaltes vorbehalten.

Im Übrigen werden durch diesen Schulderrlass die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes gemäß den Ausführungen in Rz 7250ff der Einkommensteuerrichtlinien erfüllt. Es liegt eine allgemeine Sanierungsmaßnahme vor, weil der Nachlass durch den Hauptgläubiger „Bank 11“ erfolgte. Der Betrieb war sanierungsbedürftig und wäre ohne den Schulderrlass nicht in der Lage gewesen, seinen Verpflichtungen nachzukommen. Auch die Sanierungsabsicht, Sanierungseignung und Sanierungsfähigkeit waren gegeben.“

Das Finanzamt (FA) folgte der Feststellung der Außenprüfung (BP-Bericht vom 29.11.2010, Tz. 3) und erließ als Erstbescheid den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 29.11.2010, der einschließlich dem BP-Bericht vom 29.11.2010, der Bf. am 3.12.2010 mit Rückschein zugestellt wurde.

Die Bf. erhob – nach rechtswirksamer Verlängerung der Rechtsmittelfrist - durch ihren bevollmächtigten Ehegatten, J.P. mit Schreiben vom 21.02.2011 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 rechtzeitig und formgerecht Berufung und beantragte die erklärungskonforme Festsetzung der Einkommensteuer. Zur Begründung wurde Folgendes vorgebracht:

Dem Nachlass der Bank 11 seien umfangreiche mehrjährige Sanierungsbemühungen vorausgegangen. Es seien von der Bf. und ihrem Gatten oftmals Planrechnungen, wirtschaftliche Analysen und Vermietbarkeitsstudien der Bank vorgelegt worden. Der Schulderrlass bei der Bank 11 habe auch dortige Kreditschulden von J.P. betroffen, nämlich

auch die Kredite, KontoNr. ***Kt3*** in Höhe von € 363.364,17 und KontoNr. ***Kt4*** in Höhe von € 332.560,78 seien erlassen worden. Meines Erachtens liege ein typischer Sanierungsgewinn vor. Der Erlass dieser Bankschulden habe letztlich dazu geführt, dass die Baufirma nicht in Konkurs gehen musste. Zu den Sanierungsgesprächen könnten auch die zuständigen Bankmitarbeiter befragt werden.“

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 30.09.2011 bringt die Bf. vor, dass sie mit sämtlichen Gläubigern Kontakt aufgenommen habe. Aus den vorgelegten Bilanzen ergebe sich eindeutig, dass die Bank 11 der einzige Gläubiger war, der einen Schuldenerlass erteilt habe.

Nach der Rechtsprechung des VwGH könne für einen Sanierungsgewinn auch der Nachlass des einzelnen Hauptgläubigers genügen. Die Sanierungsbedürftigkeit sei zum Zeitpunkt des Nachlasses der Bankschulden vorgelegen. Die Bank 11 wäre eine Exekutionsführung möglich gewesen. Die zwangsweise Versteigerung von Liegenschaften hätte zu einem Zusammenbruch des Unternehmens geführt.

Die Sanierungsabsicht der Bank 11 habe darin bestanden, durch den Nachlass eine weitere Finanzierung von einzelnen Objekten und deren Veräußerung zu ermöglichen. Durch den Nachlass habe im Wege einer Umschuldung die Bank 11 befriedigt werden können und sei es letztlich gelungen, ein Insolvenzverfahren bei der Bf. zu vermeiden. Dadurch sei es ermöglicht worden, die Bautätigkeit fortzusetzen und einzelne Objekte gemäß dem Bankerfordernis zu veräußern, um den verbleibenden Kredit abzudecken. Da das Unternehmen der Bf. gegenwärtig noch bestehe, könne davon ausgegangen werden, dass der Sanierungseffekt eingetreten ist. Ein Sanierungsplan sei nicht gewesen. Die Bank 11 sei der einzige große Gläubiger der Bf. und sämtliche Gespräche seien daher direkt mit den Vertretern der Bank 11 geführt worden. Die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn gemäß § 36 EStG 1988 würden daher erfüllt sein.

Unterlagen zu dem Schuldenerlass bei der Bank 11 wurde auch im Zuge der Einbringung der Berufung und Abgabe der ergänzenden Stellungnahme nicht vorgelegt.

Das Rechtsmittel wurde von der Abgabenbehörde mitsamt dem Verwaltungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und ist gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerde zu erledigen.

Angemerkt wird, dass über den unter Faktum 1 dargestellten Sachverhalt betreffend Vorsteuerberichtigungen der Bf. vom BFG in dem Erkenntnis vom 25.02.2021, RV/7100672/2012 gesondert abgesprochen wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat durch Einsicht in die Unterlagen des Verwaltungsaktes und Würdigung der Parteierklärungen Beweis erhoben. Der vorstehende Sachverhalt liegt der Entscheidung zu Grunde. Soweit entscheidungsrelevante Sachverhaltselemente strittig sind, wird in der rechtlichen Beurteilung die Beweiswürdigung dargelegt, aus welchen Überlegungen das BFG zu welcher Tatsachenfeststellung gelangt ist.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG auch in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 130 Abs. 3 B-VG).

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist durch die Sache begrenzt. Sache ist im gegenständlichen Fall die Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2006, weil das der Spruchinhalt des angefochtenen Einkommensteuerbescheides ist.

In Streit steht die Frage, ob der Erlass einer Bankschuld bei der Bank 11 im Jahr 2006 in Höhe von € 374.289,12 die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung eines sogenannten Sanierungsgewinnes gemäß § 36 EStG 1988 erfüllt.

[§ 36 EStG 1988](#) in der für die Est-Veranlagung 2006 maßgebenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes, BGBl. 161/2005 lautet:

„Steuerfestsetzung bei Schulderrass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens

(1) Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderrass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen.

(2) Aus dem Schulderrass resultierende Gewinne sind solche, die entstanden sind durch:

- 1. Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder durch*
- 2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der Konkursordnung) oder durch*
- 3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193ff der Konkursordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199ff der Konkursordnung).*

(3) Für die Steuerfestsetzung gilt:

1. *Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schuldnerlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.*
2. *Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schuldnerlass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.*
3. *Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schuldnerlass resultierenden Gewinne ergibt.“*

Der betrieblich bedingte Wegfall einer Verbindlichkeit infolge eines Schuldnerlasses führt zu einer Betriebsvermögensvermehrung und ist daher als Ertrag zu erfassen.

Der Bf. wurde von der Bank 11 die auf dem Bankkonto x1/02 bestehende Bankschuld, die im Jahr 2006 einen Saldostand von € 374.289,12 aufwies, erlassen. Feststeht, dass dieser Schuldnerlass nicht im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens erfolgte. Es lag ein außergerichtlicher Schuldnerlass vor, sodass aus diesem Grunde bereits die Voraussetzungen des § 36 Abs. 2 Ziffer 1 bis 3 EStG eindeutig nicht erfüllt sein können.

Erwiesen ist, dass diese Bankschuld (Bankkonto x1/02) bereits im Jahr 1989 als betriebliche Verbindlichkeit in den Büchern der Bf. ausgewiesen wurde. Sie wies damals zum 31.12.1989 einen Saldostand von ATS 2.908.442,65 (= Euro 211.364,77) auf. Aus den historischen Jahresabschlüssen ist zu ersehen, dass bis Ende 1998 diese Kreditschuld auf ATS 4.750.000 (= Euro 345.195,96) angestiegen ist.

Der Umstand das diese 2006 erlassene Bankverbindlichkeit bereits im Jahr 1989 in maßgeblicher Höhe bestanden hat, indiziert, dass diese Geldmittel für die anderen betrieblichen Aktivitäten der Bf. verwendet worden sind, weil zu diesem Zeitpunkt die Liegenschafts- und Baugeschäften beim A;- noch nicht in großem Stil angelaufen sind. Es wurde diese 2006 erlassene Bankschuld seit 1989 von der Bf. als betriebliche Verbindlichkeit erklärt und auch in der Berufung und Berufungsergänzung wird weder behauptet noch nachgewiesen, dass die Geldmittel aus dieser Bankverbindlichkeit für außerbetriebliche Zwecke verwendet worden seien.

Zu Recht wurde daher von der Bf. im Jahresabschluss 2006 der Wegfall der gegenständlichen Bankverbindlichkeit durch Schuldnerlass der Bank 11 ertragswirksam erfasst. Die Steuerbegünstigung für sogenannte Sanierungsgewinne kommt im gegenständlichen Fall nicht zum Tragen, weil der der Bf. gewährte Schuldnerlass nicht im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens eingetreten ist.

Verlustvortrag und Verlustverrechnung gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988:

Nach den Feststellungen des FA weist die Bf. im Jahr 2006 vortragsfähige Verluste von € 1.674.064,28 auf.

§ 2 Absatz 2b EStG 1988 idF BGBl. 100/2006 lautet:

„Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.
2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.
3. Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:
 1. TS Gewinne aus einem Schuldverlass gemäß § 36 Abs. 2,
 2. TS Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind,
 3. TS Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,
 4. TS Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind,
 5. TS Liquidationsgewinne im Sinne des § 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988.“

Aus § 2 Abs. 2b Z. 2 dieser Bestimmung folgt, dass die vortragsfähigen Verluste der Bf. nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte in Abzug gebracht werden können. Diese Vortragsgrenze ist nicht anzuwenden, insoweit im Gesamtbetrag der Einkünfte Sanierungsgewinne im Sinne des 4. Teilstriches nach § 2 Abs. 2b Ziffer 3 EStG 1988 enthalten sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH liegt ein solcher Sanierungsgewinn nur dann vor, wenn es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Nachlass betrieblicher Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelt.

Im Jahresabschluss 2006 wurde weiterhin noch die Bankverbindlichkeit bei der Bb2 Ö.x mit einem Saldo von € 3.281.791 ausgewiesen. Die betrieblichen Kreditschulden der Bf. blieben trotz des Schulderrlasses bei der Bank 11 in einer im Wesentlichen gleichgebliebenen Höhe bestehen.

Vom Vorliegen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme kann bei diesem im Jahr 2006 eingetretenen Schulderrlass der Bf. daher keine Rede sein. Im Übrigen hat die Bf. zwar andeutungsweise auf die Hintergründe des Schulderrlasses Bezug genommen, jedoch bewusst unterlassen die dazu bestehenden Dokumente vorzulegen. Aus welchen Gründen und unter welchen Voraussetzungen die Bank 11 auf ihre Kreditforderung verzichtet hat, worden von der Bf. – trotz mehrmaligem ausdrücklichem Verlangen – nicht offengelegt. Das Vorliegen einer Sanierungsabsicht ist daher nicht nachgewiesen und auch nicht zu vermuten.

Zu Recht wurde vom FA bei der Ermittlung des Verlustvortrages die Ausnahme für Sanierungsgewinne gemäß § 2 Abs. 2b Ziffer 3 4. Teilstrich EStG 1988 nicht angewandt. Die vortragsfähigen Verluste wurden daher im Ausmaß von 75% des von der Bf. erklärten Gewinnes aus Gewerbebetrieb (€ 341.165,66), der zugleich den Gesamtbetrag der Einkünfte im Veranlagungsjahr 2006 der Bf. bildet, mit € 255.874,24 zutreffend in Ansatz gebracht.

Zur Zulässigkeit der 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 war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu behandeln. Die maßgebende Rechtsfrage des Vorliegens eines Sanierungsgewinnes im Sinne des § 36 EStG 1988 und § 2 Abs. 2b Z. 3 4. TS EStG 1988 in der für die Veranlagung 2006 maßgebenden Fassung folgt aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut dieser Bestimmungen und steht im Einklang mit der dazu bestehenden Rechtsprechung des VwGH.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. März 2021