

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Oktober 2022 betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Über das Vermögen des Beschwerdeführers, der als Einzelunternehmer ein Architekturbüro betrieben hatte, war im Jahr 2014 der Konkurs eröffnet worden und ordnete das Konkursgericht im Jahr 2014 die Schließung des Unternehmens an. Im April 2018 wurde vom Konkursgericht der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters genehmigt und ein zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Gläubigern abgeschlossener Zahlungsplan bestätigt; im Mai 2018 erfolgte die Aufhebung des Konkurses.

Mit Bescheid vom 27. Oktober 2022 setzte das Finanzamt Österreich (im Folgenden: „belangte Behörde“) die Einkommensteuer für das Jahr 2018 – unter anderem von gemäß § 184 BAO geschätzten Einkünften aus Gewerbebetrieb von 1.906.433,80 Euro ausgehend – mit 71.043,00 Euro fest. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass dem Beschwerdeführer im Zuge des Konkursverfahrens Betriebsschulden in der Höhe von 2.044.620,38 Euro erlassen worden seien. Derartige Schuldenerlässe stellten betriebliche Einnahmen dar und sei die Einkommensteuer in diesem Zusammenhang nach der Maßgabe des § 36 EStG festzusetzen.

In seiner gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Beschwerde vertrat der Beschwerdeführer die Auffassung, dass die im angefochtenen Bescheid erfolgte Anführung von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu Unrecht erfolgt sei, da das Unternehmen laut Beschluss des Konkursgerichts vom ***tt.mm.*** 2014 an diesem Tag geschlossen worden sei und daher ab diesem Datum keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mehr möglich gewesen seien. Weiters wendete der Beschwerdeführer ein, dass im Jahr 2018 an den Masseverwalter erfolgte Zahlungen „für die Quote im Privatkonkurs“ von insgesamt 20.000,- Euro nicht als Ausgaben berücksichtigt worden seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. Dezember 2022 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Zum Beschwerdevorbringen der Unmöglichkeit der Erzielung betrieblicher Einkünfte nach Schließung des Unternehmens verwies die belangte Behörde dabei unter anderem auf die Bestimmung des § 36 EStG, die auch Gewinne, die durch den Nachlass betrieblicher Schulden im Privatkonkurs entstehen, erfasse. Der Gewinn aus dem Schuldnerlass entstehe der Rsp des VwGH zufolge dann, wenn die Schulden durch die Erfüllung der Quote des Sanierungsplanes endgültig erlöschen. Dies sei im Beschwerdefall mit Ende der Zahlungsfrist am ***tt.mm.***2018 erfolgt. Zum Einwand des Beschwerdeführers, dass „die Zahlung von 20.000 Euro im April 2018 für die Quote im Privatkonkurs nicht bei den Ausgaben berücksichtigt worden sei“, wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich bei den Überweisungen an den Masseverwalter nicht um Ausgaben des Beschwerdeführers handle, die bei Ermittlung des Sanierungsgewinnes in Abzug zu bringen sind, sondern um die Erfüllung der zusätzlichen Barquote durch den Beschwerdeführer als Bedingung für die Annahme und Bestätigung des Zahlungsplanes.

Mit rechtzeitig bei der belangten Behörde eingebrachtem Vorlageantrag brachte der Beschwerdeführer ergänzend zusammengefasst vor, dass zwei voneinander zu unterscheidende Konkurse vorlägen, nämlich der das Unternehmen des Beschwerdeführers betreffende Konkurs und der Antrag auf Privatkonkurs aus dem Jahr 2018, der auf der Höhe der Pensionseinkünfte des Beschwerdeführers basiere. Die aus den beiden Verfahren resultierenden Quoten würden auch in der Insolvenzdatei immer getrennt angeführt werden. Darüber hinaus führte der Beschwerdeführer nochmals aus, dass er im Jahr 2018 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr haben könne, da er bereits seit Juni 2017 in Alterspension sei.

Am 8. Februar 2023 erfolgte die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte die belangte Behörde dabei unter Verweis auf die in der Beschwerdeverentscheidung erfolgten Ausführungen die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am ***tt.mm.*** 2014 wurde über das Vermögen des Beschwerdeführers der Konkurs eröffnet und wurde mit Beschluss des Konkursgerichts vom ***tt.mm.*** 2014 die Schließung des vom Beschwerdeführer als Einzelunternehmen betriebenen Architekturbüros an der Adresse ***Adresse1*** angeordnet (siehe aktenkundiger Auszug aus der Insolvenzdatei ***Konkursgericht1***, Aktenzeichen ***AZ1***).

Nach vollständiger Verwertung der Konkursmasse wurden dem Konkursgericht vom Masseverwalter die Schlussrechnung und der Schlussverteilungsentwurf mit einer zur Verteilung gelangenden Quote von 5,80925 % vorgelegt. Die Summe der laut Schlussverteilungsentwurf zu berücksichtigenden Forderungen (=Summe der Quotenberechnungsgrundlage) belief sich auf 2.648.079,66 Euro, wobei diesen Forderungen ein zu verteilender Betrag von 153.833,70 Euro gegenüberstand (siehe zum Ganzen aktenkundiger Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters vom ***tt.mm.*** 2018).

Mit Beschluss des Konkursgerichts vom ***tt.mm.*** 2018 wurden die Schlussrechnung und der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters genehmigt (siehe aktenkundiger Auszug aus der Insolvenzdatei ***Konkursgericht1***, Aktenzeichen ***AZ1***).

Weiters wurde am ***tt.mm.*** 2018 nach Genehmigung der Schlussrechnung des Masseverwalters zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Gläubigern ein Zahlungsplan abgeschlossen, der mit Beschluss des Konkursgerichts vom ***tt.mm.*** 2018 bestätigt wurde. Dieser Zahlungsplan sah vor, dass die Konkursgläubiger zur Verteilungsquote eine weitere Quote von 0,75 % (Ausschüttung Masseverwalter), zahlbar binnen 14 Tagen ab Annahme des Zahlungsplans, jedoch nicht vor rechtskräftiger Bestätigung des Zahlungsplans, erhalten (siehe aktenkundiger Beschluss des ***Konkursgericht1*** vom ***tt.mm.*** 2018, ***AZ1***).

Mit Beschluss des Konkursgerichts vom ***tt.mm.*** 2018 wurde der Zahlungsplan rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben (siehe aktenkundiger Auszug aus der Insolvenzdatei ***Konkursgericht1***, Aktenzeichen ***AZ1***). Der Beschwerdeführer zahlte die Masseforderungen binnen der vom Konkursgericht festgesetzten Frist im Jahr 2018.

Unter den laut Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters zu berücksichtigenden Forderungen von insgesamt 2.648.079,66 Euro befanden sich Betriebsschulden von insgesamt 2.044.620,38 Euro:

- Verbindlichkeiten Finanzamt betreffend Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (44.148,26 Euro),
- ***Bank1*** (9.386,80 Euro),
- ***Bank2*** (19.567,45 Euro),
- ***Bank3*** (128.837,87) Euro und
- ***Bank4*** (1.842.680 Euro).

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Zu der oa Feststellung, dass sich unter den laut Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters zu berücksichtigenden Forderungen von insgesamt 2.648.079,66 Euro Betriebsschulden von insgesamt 2.044.620,38 Euro befanden, ist wie folgt auszuführen:

Das Vorliegen der betrieblichen Veranlassung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu beantwortende Tatfrage (vgl VwGH 26.4.2012, 2009/15/0158). Dass die oben angeführten Schulden jeweils betrieblich veranlasst waren, wurde von der belangten Behörde festgestellt und wurden die entsprechenden Feststellungen dem Beschwerdeführer von der belangten Behörde im Zuge des verwaltungsbehördlichen Verfahrens vorgehalten (siehe Ersuchen um Ergänzung/Auskunft vom 15.3.2022 sowie die gesondert ergangene Begründung zum angefochtenen Bescheid). Der Beschwerdeführer ist diesen Feststellungen lediglich mit dem Einwand, dass es sich bei den Verbindlichkeiten gegenüber der ***Bank4*** in Höhe von 1.842.680,00 Euro und der ***Bank2*** von 19.567,45 Euro um Haftungsverbindlichkeiten handle, entgegengetreten. Dass die Übernahme der betreffenden, den Verbindlichkeiten zugrundeliegenden Haftungen aus außerbetrieblichen Gründen erfolgte, behauptet der Beschwerdeführer hingegen nicht.

Dass der Beschwerdeführer die Masseforderungen binnen der vom Konkursgericht festgesetzten Frist im Jahr 2018 zahlte, beruht auf den diesbezüglichen Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der gesondert ergangenen Begründung des angefochtenen Bescheides und wurde diesen von der beschwerdeführenden Partei nicht entgegengetreten.

Im Übrigen beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen, deren Beweiskraft weder von der beschwerdeführenden Partei noch von der belangten Behörde in Zweifel gezogen wurde.

Vor diesem Hintergrund können die unter Punkt 1 angeführten Tatsachen gem § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 EStG 1988 ua auch Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988. Solche Einkünfte sind der Einkunftsart zuzurechnen, der die frühere Tätigkeit bzw das frühere Rechtsverhältnis zuzuordnen war.

Der Erlass von betrieblichen Verbindlichkeiten führt – so wie jeder Wegfall von Betriebsschulden, der nicht auf einem außerbetrieblichen Vorgang beruht – zu einer gewinnerhöhenden Betriebsvermögensvermehrung; die aus dem Erlass ehemals betrieblicher Verbindlichkeiten resultierenden Betriebsvermögensvermehrungen sind somit grundsätzlich im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 als positive nachträgliche Einkünfte steuerpflichtig (siehe VwGH 17.4.2008, 2006/15/0082, sowie das zur insoweit vergleichbaren Rechtslage nach dem EStG 1972 ergangene Erkenntnis des VwGH vom 24.5.1993, 92/15/0041).

Gemäß § 36 Abs 1 EStG 1988 hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des § 36 Abs 2 EStG 1988 nach Maßgabe des § 36 Abs 3 EStG 1988 zu erfolgen, wenn im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderrlass resultierende Gewinne enthalten sind.

Gemäß § 36 Abs 2 EStG 1988 sind aus dem Schulderrlass resultierende Gewinne solche, die entstanden sind durch:

1. Erfüllung eines Sanierungsplans gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung (IO) oder einer vergleichbaren außergerichtlichen Sanierung,
2. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193 bis 198 IO) oder
3. Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 bis 216 IO).

Gemäß § 36 Abs 3 EStG 1988 gilt für die Steuerfestsetzung:

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.

Bei dem in § 36 Abs 2 Z 2 EStG 1988 genannten Zahlungsplan iSd §§ 193 bis 198 IO handelt es sich um eine speziell auf die Bedürfnisse natürlicher Personen zugeschnittene Sonderform des Sanierungsplans und steht dieser Unternehmern und Nichtunternehmern offen, somit auch ehemaligen Unternehmern für ihre unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten (vgl *Mohr in Konecny/Schubert*, Insolvenzgesetze § 193 KO [Stand 1.2.1998, rdb.at] Rz 2). Betreibt der Schuldner ein Unternehmen, so ist dieses idR als Teil seines Vermögens vor der Zahlungsplantagsatzung zu verwerten (vgl *Schneider*, Privatin insolvenz⁴ [2021] Pkt 13.2.3.3.; vgl auch *Mohr in Konecny/Schubert*, Insolvenzgesetze § 193 KO Rz 14).

Der Erlös aus der Verwertung des gesamten zur Konkursmasse gehörenden Vermögens wird unabhängig vom Zahlungsplan an die Gläubiger verteilt; die Gläubiger erhalten folglich neben den im Zahlungsplan vorgesehenen Leistungen eine separate Sonderzahlung (vgl *Mohr in Konecny/Schubert*, Insolvenzgesetze § 193 KO Rz 12; *Schneider*, Privatin insolvenz⁴ Pkt 13.2.3.3. mwN). Im vorliegenden Beschwerdefall erhielten die Gläubiger demgemäß sowohl eine Verteilungsquote (5,80925 %) als auch eine im Zahlungsplan vorgesehene weitere Einmalquote von 0,75 %.

Ungeachtet des Umstandes, dass die Gläubiger des Beschwerdeführers somit neben dem Verwertungserlös (Verteilungsquote) eine weitere Quote nach der Maßgabe des Zahlungsplans erhielten, liegen entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Ansicht aber nicht zwei voneinander zu unterscheidende Konkursverfahren vor. So ist der Antrag auf Abschluss eines Zahlungsplans gemäß § 193 Abs 1 IO „*zugleich mit dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder danach bis zur Aufhebung des Insolvenzverfahrens*“ zu stellen; das Insolvenzverfahren darf aber noch nicht aufgehoben sein (vgl *Schneider*, Privatin insolvenz⁴ Pkt 13.2.2.). Mit Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung des Zahlungsplans ist das Insolvenzverfahren gemäß § 196 Abs 1 IO aufgehoben. Der Antrag auf Abschluss eines Zahlungsplans setzt somit kein von einem bereits eröffneten Insolvenzverfahren zu unterscheidendes, getrennt zu führendes Verfahren in Gang, sondern bildet der Zahlungsplan neben dem Sanierungsplan (§§ 140 bis 156 IO) und dem Abschöpfungsverfahren (§§ 199 bis 216 IO) eine von drei Varianten der Entschuldung für natürliche Personen **im Rahmen eines**

Insolvenzverfahrens (vgl *Fink*, Insolvenzrecht⁹ [2015] 86). Demgemäß wurde der am ***tt.mm.***2014 über das Vermögen des Beschwerdeführers eröffnete Konkurs mit Rechtskraft der Bestätigung des Zahlungsplans am ***tt.mm.***2018 aufgehoben und lagen entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers nicht zwei getrennte Konkurse vor.

Auch mit dem Einwand, dass nach der Konkurseröffnung der Betrieb des Beschwerdeführers eingestellt wurde und er ab diesem Zeitpunkt keine betrieblichen Einkünfte mehr haben könne, zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Wie oben bereits ausgeführt wurde, gehören gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 EStG 1988 ua auch **Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit** im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988. Im vorliegenden Zusammenhang hängt die Lösung der Frage, ob sich ein Schulderrlass einkommenserhöhend auswirkt, unter diesem Gesichtspunkt nicht davon ab, ob die Wirkungen des Schulderrlasses vor oder nach Schließung des Unternehmens eingetreten sind, sondern davon, ob die erlassene Schuld (ehemals) zum Betriebsvermögen gehörte (vgl VwGH 24.5.1993, 92/15/0041). Wie unter Punkt 1 festgestellt wurde, befanden sich unter den laut Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters zu berücksichtigenden Forderungen von insgesamt 2.648.079,66 Euro Betriebsschulden von insgesamt 2.044.620,38 Euro. Der Erlass der über die den Gläubigern zugekommene Verteilungsquote und Zahlungsplanquote hinausgehenden (ehemals) betrieblichen Verbindlichkeiten im Jahr 2018 führte gem § 32 Z 2 EStG 1988 somit zu nachträglichen Einkünften aus der ehemaligen betrieblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers (vgl auch *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ §36 [Stand 1.11.2022] Rz 24 und Rz 33/1 und die dort angeführten Nachweise der Rsp des VwGH).

Bei der Ermittlung dieser Einkünfte zog die belangte Behörde von den Betriebsschulden iHv 2.044.620,38 Euro zu Recht sowohl die den Gläubigern zuerkannte Verteilungsquote als auch die im Zahlungsplan vorgesehene weitere Einmalquote von 0,75 % ab (vgl in diesem Zusammenhang *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ §36 Rz 22 iVm Rz 18 ff). Dass die Zahlungen zur Befriedigung dieser Einmalquote – wie vom Beschwerdeführer behauptet – von der belangten Behörde nicht berücksichtigt worden wären, trifft somit nicht zu.

Zeitlich ist der nach § 36 EStG 1988 begünstigte Gewinn aus dem Schulderrlass im Zeitpunkt der Erfüllung der im Zahlungsplan festgelegten Quote – somit im Jahr 2018 – realisiert worden (vgl dazu *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ §36 Rz 31 mwN) und erfolgte dessen Erfassung somit zu Recht im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2018.

Im Übrigen erfolgte die rechnerische Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer durch die belangte Behörde im Einklang mit den in § 36 Abs 3 EStG 1988 normierten Vorgaben und ist eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides somit nicht gegeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Soweit im vorliegenden Fall insolvenzrechtliche Fragen strittig sind, liegen dem Zivilrecht zuzuordnende Vorfragen iSd § 116 BAO vor, die vom Bundesfinanzgericht nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen sind. Der Verwaltungsgerichtshof ist zur Fällung grundlegender Entscheidungen auf dem Gebiet des Zivilrechts nicht berufen, sodass die Auslegung zivilrechtlicher Normen auch keine erhebliche Rechtsfrage im Sinn des Art 133 Abs 4 B-VG begründen kann, solange den Verwaltungsgerichten dabei keine krasse Fehlentscheidung unterlaufen ist (vgl VwGH 29.1.2021, Ra 2020/01/0243; 29.1.2021, Ra 2020/05/0252).

Soweit im Beschwerdefall dem Abgabenrecht zuzuordnende Rechtsfragen strittig sind, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 4. Dezember 2023