



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Leopold Pichlbauer und Dr. Werner Loibl über die Berufung des Bw., vertreten durch die Haslberger WTH GmbH, 4710 Grieskirchen, Stadtplatz 32, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 9. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer für 2002 nach der am 6. Juni 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	3.603,06 €	Einkommensteuer	7,23 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-2.855,49 €
			Nichtfestsetzung - § 206 lit.b BAO	-7,23 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-2.855,49

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber hat ursprünglich als Einzelunternehmer das Hafnergewerbe ausgeübt. Mit Beschluss des Landesgerichtes A wurde am 5. Mai 2000 der Konkurs über sein Vermögen eröffnet. Die Schließung des Unternehmens des Berufungswerbers wurde mit 14. Juli 2000 angeordnet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes A vom 29. Juni 2001 wurde der Konkurs nach Verteilung des Massevermögens gemäß 139 KO aufgehoben. Die Konkursgläubiger erhielten auf ihre angemeldete Forderung eine Quote von 2,6332 %.

Am 3. Oktober 2001 stellte der Berufungswerber beim Bezirksgericht A die Anträge auf Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens, auf Annahme eines Zahlungsplanes sowie auf Genehmigung der Eigenverwaltung. Der Berufungswerber führte dazu aus, dass er seit 28. Mai 2001 unselbstständig erwerbstätig sei und nun nicht mehr in der Lage sei seine laufenden Verpflichtungen zu erfüllen. Die Ursachen seiner Zahlungsunfähigkeit hätten ausschließlich aus seiner unternehmerischen Tätigkeit resultiert. Unter Berücksichtigung eines Gesamtobligos von 4.620.000 S und der Tatsache, dass die Gläubiger im landesgerichtlichen Konkursverfahren bereits eine Quote von 2,6332 % erhalten haben, ergebe sich ein zu behandelndes Gesamtobligo von 4.500.000 S. Im Hinblick auf sein Einkommen sei der Berufungswerber in der Lage, seinen Gläubigern monatlich einen Betrag von 3.000 S in den nächsten 5 Jahren zur Zahlung anzubieten, dies ergebe einen Gesamtbetrag von 180.000 S. Dies stelle eine Quote von 4 % dar, was wiederum der Einkommenslage des Berufungswerbers in den nächsten fünf Jahren entspreche.

Im Konkursverfahren wurden in Folge Konkursforderungen in Höhe von 4.698.671,63 S = 341.465,78 € angemeldet.

Am 12. Dezember 2001 wurde zwischen dem Berufungswerber und dessen Gläubigern ein Zahlungsplan abgeschlossen mit dem Inhalt, dass die Quote 4 % betrage, verteilt auf 5 Jahre, wobei die erste Rate am 31. Dezember 2002 fällig sein sollte. Mit Beschluss vom 16. Jänner 2002 wurde das Schuldenregulierungsverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des am 12. Dezember 2001 angenommenen Zahlungsplans aufgehoben.

Mit Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 9. Jänner 2004 setzte das Finanzamt u.a. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 65.561,43 € fest. Begründet wurde der Bescheid damit,

dass laut Schuldenregulierungsverfahren für die Konkursverbindlichkeiten (4.698.671,63 S/341.465,78 €) Quotenzahlungen in Höhe von 4 %, verteilt auf 5 Jahre, beschlossen worden seien. Der anteilige Schuldnachlass 2002 sei bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb angesetzt worden.

Der steuerliche Vertreter erhob mit Schreiben vom 6. Februar 2004 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2002 und beantragte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne der Einkommensteuererklärung 2002 mit 0,00 festzusetzen. Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergebe sich kein Gewinn aus Gewerbebetrieb. Der Schuldennachlass aus einem Privatkonkurs (Schuldenregulierungsverfahren) löse keine Einkünfte aus. Im Jahre 2002 könnten sich keine gewerblichen Einkünfte (Sanierungsgewinn) ergeben, da noch keine Erfüllung der Vereinbarungen im Zuge des Schuldenregulierungsverfahrens vorliege. Weiters beantragte der steuerliche Vertreter die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Das Finanzamt richtete am 2. Dezember 2004 einen Vorhalt an den Berufungswerber. Durch das Schuldenregulierungsverfahren sei aliquot der Quotenerfüllung ein Nachlass von Betriebsschulden vorgelegen. Es würden somit nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Laut Zahlungsplan sei die erste Quote am 31. Dezember 2002 fällig gewesen. Es werde um nähere Erläuterungen ersucht, ob die erste Quote erst später erfüllt worden sei oder die Vereinbarung zur Gänze nicht eingehalten worden sei.

Der steuerliche Vertreter teilte laut Schreiben vom 26. Jänner 2005 mit, dass ein Sanierungsgewinn nach Lehre und Rechtssprechung grundsätzlich erst dann realisiert werden könne, wenn die Bedingung für einen Schuldennachlass zur Gänze erfüllt seien. Die Entstehung eines Sanierungsgewinnes im Jahre 2002 sei somit nicht möglich.

Weiters ergänzte der steuerliche Vertreter mittels Schreiben vom 7. März 2005, dass der Berufungswerber die erste Quote im Jahr 2002 erfüllt habe, allerdings trete keine sukzessive Entschuldung ein, sodass die Entschuldung erst nach Erfüllung der letzten Quote gegeben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2005 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde der Bescheid damit, dass dann, wenn ein Schuldnachlass in mehreren Perioden erfolge, der Sanierungsgewinn ebenfalls über diese Perioden verteilt anfalle.

Der steuerliche Vertreter stellte mit Schreiben vom 28. April 2005 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2002 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der am 6. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass durch die Übernahme der Schulden in das Privatvermögen der unmittelbare Zusammenhang durchbrochen sei. Es handle sich um keine nachträglichen Einkünfte. Das Erkenntnis des VwGH vom 22.10.1996, 95/14/0018, zum Passivvermögen sei analog anzuwenden.

Das Finanzamt stellte den Schlussantrag auf Abweisung der Berufung. Die Schuld stamme nachweislich aus dem ehemaligen Betrieb.

Der steuerliche Vertreter stellte den Schlussantrag auf Stattgabe der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass zwischen dem Berufungswerber und den Gläubigern ein Zahlungsplan abgeschlossen wurde, mit dem Inhalt, dass die Gläubiger eine Quote von 4%, verteilt auf fünf Jahre erhalten, wobei die erste Rate am 31. Dezember 2002 fällig sein soll. Die Ursachen der Zahlungsunfähigkeit resultierten ausschließlich aus der unternehmerischen Tätigkeit des Berufungswerbers. Der Berufungswerber hat die erste Quote in Höhe von 65.561,43 € fristgerecht im Jahre 2002 entrichtet.

Strittig ist der Zeitpunkt des Ansatzes des Sanierungsgewinnes. Der Berufungswerber vertritt die Ansicht, dass ein Sanierungsgewinn erst dann realisiert und damit auch steuerlich erfasst werden könne, wenn die Bedingungen für einen Schuldennachlass (Zahlungsverpflichtungen laut Zahlungsplan) zur Gänze erfüllt sind. Das Finanzamt ist hingegen der Ansicht, wenn ein Schuldennachlass in mehreren Perioden erfolgt, der Sanierungsgewinn ebenso über diese Perioden verteilt anfällt.

Beim Zahlungsplan handelt es sich um eine Sonderform des Zwangsausgleiches. Die Hauptunterschied zum "normalen" Zwangsausgleich sind das Fehlen einer gesetzlichen Mindestquote und die Ausdehnung der höchst zulässigen Zahlungsfrist auf sieben Jahre. Die Rechtswirkungen des Zahlungsplanes entsprechen grundsätzlich denen des Zwangsausgleiches (§ 193 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 156 KO). Der Schuldner wird insbesondere von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen. Der Schuldner muss also nur die aus dem Zahlungsplan resultierenden Quoten – fristgerecht – leisten und wird dadurch von dem die Quote übersteigenden Rest seiner Schulden gegenüber den Konkursgläubigern befreit (Dellinger-Oberhammer, Insolvenzrecht, 2. Auflage, Rz. 668, 706, 602).

Nach der Rechtsprechung des VwGH entsteht der Sanierungsgewinn grundsätzlich im Zeitpunkt des Wegfalls der Verbindlichkeit in Folge des Schuldenerlasses. Entsprechend soll bei Schuldenerlässen im Rahmen eines gesetzlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs, bei denen

es sich um durch die fristgerechte Erfüllung der Ausgleichsquote bedingte Schuldenerlässe handelt (§ 156 Abs. 4 und 5 KO), der Sanierungsgewinn mit Erfüllung der Ausgleichsquote bzw. nach Maßgabe vereinbarter Ratenzahlungen entstehen (Doralt/Heinrich, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 8. Lieferung, § 36, Rz. 35 und 36 unter Verweis auf VwGH 24.5.1993, 92/15/0041). Bei ratenweiser Abstattung der Ausgleichsverbindlichkeiten tritt der Schuldennachlass somit nach Maßgabe der Ratenzahlungen sukzessive ein (VwGH 21.4.1970, 1527/69).

Nach der Rechtsprechung des BFH hingegen entsteht ein Sanierungsgewinn im Zuge eines gerichtlichen Ausgleichs bereits im Zeitpunkt seiner Bestätigung durch das Gericht (BFH, BStBl 1964 III 128).

Nach Angaben des Berufungswerbers in seinem Antrag auf Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens resultieren die Ursachen der Zahlungsunfähigkeit des Berufungswerbers ausschließlich aus dem ursprünglichen Gewerbebetrieb. Der Wegfall dieser Betriebsverbindlichkeiten führt daher zu einer Betriebsvermögensvermehrung und zwar nach Maßgabe der Erfüllung der Ausgleichsquote.

Das vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung angesprochene Erkenntnis des VwGH vom 22.10.1986, 95/14/0018, ist nicht analog anwendbar. Der Veranlassungszusammenhang zwischen dem Schuldenerlass und den Verbindlichkeiten aus dem ehemaligen Gewerbebetrieb des Berufungswerbers ist durch das abgewinkelte Schuldenregulierungsverfahren bzw. durch den Privatkonkurs mit Annahme des Zahlungsplanes durch die Gläubiger nicht durchbrochen.

Für den Fall, dass der Schuldner hinsichtlich des Zahlungsplanes in Verzug gerät, legt § 156 Abs. 4 KO u.a. Folgendes fest: Ist die Ausgleichsquote in Raten zu zahlen, deren Laufzeit ein Jahr übersteigt, so ist ein Verzug erst dann anzunehmen, wenn der Schuldner eine seit mindestens sechs Wochen fällige Verbindlichkeit trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat.

Bei einem nach § 156 Abs. 4 KO qualifizierten Verzug leben die Verbindlichkeiten quotenmäßig wieder auf (§ 193 Abs. 1 iVm. § 156 Abs. 5 KO; Dellinger-Oberhammer, Insolvenzrecht, 2. Auflage, Rz. 709). Forderungen sind mit dem Bruchteil als getilgt anzusehen, der dem Verhältnis des bezahlten Betrages zu dem nach dem Ausgleich zu zahlenden Betrages entspricht (§ 156 Abs. 5 KO).

Da der Berufungswerber die erste Teilquote fristgerecht entrichtet hat, hat das Finanzamt im Berufungsjahr völlig zurecht den anteiligen Schuldennachlass in Höhe von 65.561,43 € als Sanierungsgewinn angesetzt.

Richtig ist, dass der Berufungswerber von der gesamten Schuld erst durch den ordnungsgemäß erfüllten Zahlungsplan befreit wird, dies ist aber für den Zeitpunkt des Ansatzens des Sanierungsgewinnes als betriebliche Einnahme unerheblich.

Zur Höhe des vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid festgesetzten Verlustvortrages ist noch zu ergänzen:

§ 2 Abs. 2b EStG 1988 in der für das Berufungsjahr anzuwendenden Fassung normiert: 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 der Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

2.....

3. Insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind,

- Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens in Folge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind, oder
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne....

sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden (BGBl. I 2000/142 ab 2001).

In Umsetzung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 ist der Sanierungsgewinn iHv. 65.561,43 € nicht nur bei den gewerblichen Einkünften (KZ 330 der Steuererklärung) steuerlich zu berücksichtigen, sondern ist der Sanierungsgewinn auch unter der KZ 419 zu erfassen, sodass die vom Finanzamt berücksichtigte Verrechnungsgrenze im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte nicht anwendbar ist. Die Höhe des möglichen Verlustabzuges verändert sich zugunsten des Berufungswerbers von 60.205,23 € laut angefochtenem Bescheid auf 80.273,64 €.

Die sonstigen Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bleiben bei der Veranlagung der Einkommensteuer außer Betracht (§ 67 Abs. 9 EStG 1988).

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen und der angefochtene Bescheid im Sinne des beiliegenden Berechnungsblattes abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 18. Juni 2007