



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-KG, vertreten durch StB-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend einen Antrag vom 10. Oktober 2007 auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich des Bescheides vom 8. Mai 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

An der Berufungswerberin, einer_GmbH_&_Co_KG (idF kurz: Bw), waren im Streitjahr die X-GmbH, Dr.A.K. und M.K. beteiligt.

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 8.5.2007 einen Bescheid gemäß § 188 BAO über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2005.

Bei den Beteiligten bestanden für das Jahr 2005 keine Verlustvorträge (§ 18 Abs 6 oder Abs 7 EStG) aus vorangegangenen Jahren.

Mit Schreiben vom 10.10.2007 beantragte die Bw, diesen Feststellungsbescheid vom 8.5.2007 gemäß § 299 BAO aufzuheben, da ein in den Einkünften enthaltener Sanierungsgewinn versehentlich nicht im entsprechenden Feld der Abgabenerklärung eingetragen worden und daher als solcher im Bescheid nicht festgestellt worden sei.

Der Feststellungsbescheid vom 8.5.2007 trifft tatsächlich weder eine positive noch eine negative Aussage über einen allfälligen Sanierungsgewinn.

Wie sich dabei aus dem Antrags- bzw Berufungsvorbringen (Seite 2 der Berufung) zu dem genannten „Sanierungsgewinn“ ergibt, wurde der Bw im Jahr 2005 im Zuge eines außergerichtlichen Schuldnachlasses ein erheblicher Teil ihrer gegenüber der Bank_1 und der Bank_2 bestehenden Verbindlichkeiten nachgelassen.

Zur Begründung ihres Antrages führte die Bw zusammengefasst im Wesentlichen aus, sie habe sich schon längere Zeit in wirtschaftlichen und finanziellen Schwierigkeiten befunden, die bis an die Grenze der Zahlungsunfähigkeit geführt hätten (Umsatz, Gewinn/Verlust, Eigenkapital und Verbindlichkeitsstand für die Jahre 1999 bis 2005 wurden in einer Aufstellung detailliert dargestellt). Bis zum Jahr 2002 habe sie bei rückläufigen Umsätzen hohe Verluste erwirtschaftet, bis zum Jahr 2003 sei die Überschuldung auf rund 388.000 € und der Gesamtschuldenstand auf rund 835.000 € angestiegen. Hauptgläubiger seien die beiden angeführten Banken gewesen, welche „die Konkursandrohung in den Raum“ gestellt hätten. Diesen Banken habe die Bw mit Stand Ende 2003 rund 678.000 € geschuldet. Bei einem Gesamtschuldenstand von 799.000 € per Ende 2003 habe daher das Gesamtobligo bei diesen beiden Banken rund 85 % ausgemacht. Letztlich sei es – nachdem bereits in der Vergangenheit Vergleiche geschlossen worden seien – unter näher dargestellten Umständen (die Bank_3 habe im Jahr 2004 als finanzierende Bank gewonnen werden können) im Jahr 2005 zu einem Schuldnachlass seitens der beiden genannten Banken in Höhe von insgesamt 497.636,88 € (= 69,15 % der Bankschulden) gekommen.

Die steuerlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes seien aus näher ausgeführten Gründen erfüllt, da es sich um eine allgemeine Sanierungsmaßnahme gehandelt habe sowie Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und auch Sanierungseignung gegeben gewesen seien.

Es werde daher um Abstandnahme von der Festsetzung iSd § 206 BAO im Ausmaß des Nachlasses der Gläubiger ersucht.

Das Finanzamt wies den Antrag der Bw auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ab. Zur Begründung führte das Finanzamt zusammengefasst im Wesentlichen aus, es liege keine Sanierungsbedürftigkeit vor. Sanierungsbedürftigkeit liege idR nicht vor, wenn steigende Umsätze und Gewinne verbunden mit einem positiven Saldo von Betriebskonten gegeben seien. Das kumulierte Betriebsergebnis der Bw für die Jahre 1999 bis 2005 betrage inklusive Sanierungsgewinn rund 177.000 €. Das Eigenkapital betrage -197.406 € per 31.12.2004 und 314.284 € per 31.12.2005. Durch die hohen Privatentnahmen in den Jahren 2003 und 2004 sei kein entsprechend positiver Saldo der Betriebskonten erreicht worden. Ab dem Jahr 2002

würden Gewinne erzielt, es liege daher kein echter Sanierungsfall und damit keine begünstigte Sanierung vor. Da alle Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes kumulativ vorliegen müssten erübrige sich eine Prüfung der übrigen Kriterien. Selbst wenn jedoch ein Sanierungsgewinn vorläge, sei die geltend gemachte Begünstigung nicht zu gewähren, da nach EStR 2000 Rz 7268 darauf Bedacht zu nehmen sei, inwieweit die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen sei bzw inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt hätten. Zumindest in den Jahren 2003 und 2004 seien weit höhere Privateinnahmen als in den anderen Jahren getätigt worden (2003: Dr.A.K. 44.000 €, M.K. 36.000 €; 2004: Dr.A.K. 63.000 €, M.K. 44.000 €). Die Verlustvorträge seien laut Schreiben des steuerlichen Vertreters seit dem Jahr 2003 weitgehend verbraucht. In der Bw seien seit dem Jahr 2002 keine Verluste vorhanden, die zur Sanierungsbedürftigkeit geführt hätten. Die in den Vorjahren erzielten Verluste hätten sich bereits zur Gänze ausgewirkt: Bei M.K. durch Verlustausgleiche mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in den Jahren 1999 und 2000 bzw durch Verlustabzug in den Jahren 2002 und 2003 (ab 2004 kein weiterer vorhanden). Bei Dr.A.K. durch Verlustausgleiche mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit und nichtselbständiger Arbeit und durch Verlustabzüge in den Jahren 2002 bis 2004 (2005 keiner mehr vorhanden). Dem Antrag gemäß § 299 BAO könne daher nicht entsprochen werden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung. Die Bw bekämpft darin die „Nichtanerkennung der steuerlichen Einstufung des Sanierungsgewinnes in Höhe von 497.636,88 € in den gesamten erzielten Einkünften der Bw im Jahr 2005 in Höhe von 534.757,07 € und der damit verbundenen nicht gewährten Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung“. Die Bw bring zusammengefasst vor, § 36 EStG erfasse nur Schuldenerlässe im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens, außergerichtliche Schuldenerlässe seien nicht unter § 36 EStG bzw § 23a KStG zu subsumieren. Allerdings seien die Abgabenbehörden gemäß AÖF 2006/210 basierend auf § 206 BAO befugt, auch in Sanierungsfällen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleiches von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG bzw § 23a KStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen. Es handle sich dabei um eine Weisung der Oberbehörde, an welche das zuständige Finanzamt grundsätzlich gebunden sei. Es liege daher eine Verletzung der Rechte der Bw durch die Nichtzuerkennung der steuerlichen Wirkungen des § 36 EStG bzw § 23a KStG vor.

Zur Begründung bringt sie weiters zusammengefasst vor, der VwGH habe im Erkenntnis vom 19.5.1993, 89/13/0252 sinngemäß ausgeführt, der wirtschaftliche Zusammenbruch könne einem Unternehmen selbst dann drohen, wenn nicht einmal eine Überschuldung gegeben sei. Voraussetzung für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens sei primär die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners. Zahlungsunfähigkeit liege vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels

bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande sei, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen. Der Umstand, dass das Abgabenrecht von den Begriffen Gewinn und Umsatz geprägt sei, lasse keinesfalls den Schluss zu, die Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinnes könne nur nach diesen Größen gemessen werden. Ob ein Unternehmen sanierungsbedürftig sei, sei vielmehr nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden.

Bei der Bw handle es sich um eine kapitalistisch organisierte Kommanditgesellschaft. Bei solchen stelle bereits die Überschuldung nach HGB/UGB grundsätzlich einen Insolvenzeröffnungsgrund dar. Sie würden daher vom Konkursrecht den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Eine insolvenzrechtlich bedeutsame Überschuldung liege vor, wenn die Fortbestehensprognose ungünstig, dh die Liquidation oder Zahlungsunfähigkeit wahrscheinlich und das nicht nach Fortführungs- sondern nach Liquidationswerten zu bewertende Vermögen zur Befriedigung der Gläubiger im Liquidationsfall unzureichend sei. Die Fortbestehensprognose erfordere auch die Aufstellung eines Finanzplanes, der die zukünftige Liquidationssituation darstelle.

Die Bw sei bis zum Jahr 2003/04 real überschuldet gewesen. Zwar seien Gewinne erwirtschaftet worden (90.000 € im Durchschnitt der Jahre 2003 bis 2005), die dadurch erwirtschaftete Liquidität habe jedoch nicht ausgereicht, um alle (näher dargestellten) Liquiditätsanforderungen des Betriebes zu decken. Es habe daher aus zwei Gründen die Insolvenz gedroht: Aufgrund der bestehenden Überschuldung iZm der fehlenden Darstellbarkeit einer Fortbestehensprognose und wegen der drohenden Illiquidität aufgrund der bestehenden Zahlungsverpflichtungen gegenüber Gläubigern.

Die Privatentnahmen der Jahre 2003 und 2004 seien tatsächlich nicht überhöht, da diese zum Teil in Zusammenhang mit einer im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Liegenschaft stünden und nicht der privaten Lebensführung zuzurechnen seien.

Auch hätten sich die Verluste steuerlich tatsächlich nicht entsprechend ausgewirkt. Denn es könne in diesem Zusammenhang nur darum gehen, ob die Verluste mit anderen Einkünften der Gesellschafter ausgeglichen, nicht hingegen darum, ob die Verluste mit Gewinnen aus der Einkunftsquelle, aus der die Verluste entstanden seien, verrechnet werden könnten. Denn insoweit entstehe ohnehin kein steuerpflichtiger Sanierungsgewinn und könne also gar keine steuerliche Auswirkung gegeben sein. Mit anderen Einkünften seien lediglich Verluste im Ausmaß von rund 88.500 € verrechnet worden. Diese Verlustverrechnung (17 %) stehe in keiner Relation zur Höhe des Sanierungsgewinnes.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist.

Einen solchen Antrag hat die Bw im Streitfall gestellt. Voraussetzung für die Bescheidaufhebung iSd § 299 BAO ist, dass der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

§ 36 EStG in der im Zeitraum 2005 anwendbaren Fassung bestimmte:

(1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

(2) Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff Konkursordnung) entstanden sind, so gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.
2. Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Betrag anzusetzen, der sich aus der Anwendung des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses (100% abzüglich Ausgleichsquote) ergibt.
3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen.

Bei einer Unternehmergemeinschaft (Personengesellschaft) wird ein eventueller Sanierungsgewinn dann gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt, wenn ein Fall des gerichtlichen Ausgleiches oder des Zwangsausgleiches vorliegt (*Hofstätter/Reichel*, EStG § 36 Tz 10).

Schulderlässe aus einem außergerichtlichen Ausgleich sind explizit nicht in § 36 EStG angeführt und daher nicht begünstigt.

In EStR 2000 Rz 7268 ist geregelt, dass die Abgabenbehörden befugt sind, gemäß § 206 BAO idF AbgÄG 2003 auch in Fällen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabensfestsetzung in einer dem § 36 EStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, inwieweit die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben.

Während nach dem vorab Gesagten Schuldnachlässe im Rahmen gerichtlicher Ausgleichs begünstigt sind, ist die analoge Behandlung von Sanierungsgewinnen aus einem außergerichtlichen Ausgleich nicht im Gesetz, sondern lediglich in den EStR 2000 verankert. Diese

erlassmäßigen Regelungen stellen allerdings keine beachtlichen Rechtsquellen dar, auf die sich der Steuerpflichtige berufen könnte (Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG-Kommentar, § 36, Rz 32 mwN; *Doralt/Heinrich*, EStG-Kommentar, § 36, Rz 47; VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139; VwGH 22.2.2007, 2002/14/0140). Ein allfälliger Verstoß gegen Regelungen der EStR kann daher nicht zur Verletzung subjektiver Rechte der Abgabepflichtigen führen. Die Bw kann sich auch nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen, weil Erlässen oder Richtlinien unter diesem Gesichtspunkt nicht eine vergleichbare Wirkung zuzumessen ist, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall (VwGH 25.1.2006, 2005/15/0012).

Da der Unabhängige Finanzsenat nur ordnungsgemäß kundgemachte, generelle Normen zu beachten hat, war dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden (vgl in diesem Sinne auch bereits UFS 19.5.2008, RV/0656-L/07).

Dadurch, dass das Finanzamt den Feststellungsbescheid nicht aufgehoben hat, um in einem neuen, diesen Feststellungsbescheid ersetzenden Bescheid ausdrücklich die Eigenschaft des geltend gemachten außergerichtlichen Schuldnachlasses als Sanierungsgewinn iSd § 36 (Abs 2) EStG zu verneinen, kann die Bw in keinem Recht verletzt sein.

Maßnahmen gemäß § 206 BAO erfolgen im Übrigen von Amts wegen. Wird eine Maßnahme gemäß § 206 BAO vom Abgabepflichtigen angeregt, so handelt es sich um kein auf Erledigung durch Bescheid gerichtetes, der Entscheidungspflicht des § 311 Abs 1 BAO unterliegendes Anbringen (*Ellinger ua*, BAO-Kommentar, § 206 Anm 5). Die Bw kann daher auch aus diesem Grund in keinem Recht verletzt sein.

Die Berufung erweist sich damit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 16. September 2009