



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Rudolf Stark, 1020 Wien, Taborstrasse 10, vom 25. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22, vertreten durch Mag. Irene König, vom 13. September 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) errichtet und verkauft Wohnungen in Wien.

In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2005 machte die steuerliche Vertreterin der Bw. unter der Kennzahl 624 einen „im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen Sanierungs-, Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn zur Ermittlung der Verlustvortagsgrenze gem. [§ 2 Abs. 2b EStG 1988](#)“ in Höhe von € 386.587,50 geltend. Daneben wurden auch „offene Verlustabzüge aus dem Vorjahr“ von € 871.925,77 in Ansatz gebracht.

Am 13.9.2006 erließ das Finanzamt einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005, in dem insgesamt Verlustabzüge von € 262.847,83 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wurden.

In der Begründung zu diesem Bescheid führt das Finanzamt aus, dass der Verlustvortrag gem. [§ 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988](#) gekürzt worden sei. Die Höhe des Verlustvortages sei laut Aktenlage angesetzt worden.

Am 25.9.2006 erhab die steuerliche Vertretung das Rechtsmittel der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 und führte darin wie folgt aus:

„Unsere Berufung richtet sich gegen die NICHT- Anerkennung des beantragten Sanierungsgewinnes in Höhe von € 386.587,50 (KZ 624).

Begründung:

Um einen Konkurs abzuwenden, wurden vom Hauptschuldner - der xxx- Bank - die aushaftenden Verbindlichkeiten in Höhe von € 386.587,50 erlassen.

Wir ersuchen daher höflichst um Neuveranlagung unter Berücksichtigung der KZ 624".

Am 29.9.2006 versendete das Finanzamt an die steuerliche Vertretung der Bw. einen Fragenvorhalt mit dem Ersuchen diesen bis 6.11.2006 zu beantworten:

„Bitte um Darlegung jener Umstände, auf welche die in [§ 36 EStG 1988](#) bzw. [§ 23a KStG 1988](#) gelegene Begünstigung gestützt werden kann. Insbesondere wird um Nachweis der Sanierungsbedürftigkeit, der Sanierungsabsicht und der Sanierungsfähigkeit unter Vorlage eines Sanierungsplanes ersucht.

Weiters ist der Nachlass der aushaftenden Verbindlichkeiten durch den Hauptschuldner entsprechend zu belegen.

Da offensichtlich ein Sanierungsfall außerhalb eines gerichtlichen Ausgleiches oder Zwangsausgleiches vorliegt, 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.“

Bitte um Stellungnahme und Nachreichung der entsprechenden Nachweise.“

Aktenkundig ist ein Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 6.11.2006 mit dem Ersuchen um Fristverlängerung zur Vorhaltsbeantwortung bis zum 7.12.2006.

Einem Aktenvermerk vom 6.11.2006 zufolge könnten „laut Anruf des Steuerberaters wahrscheinlich keine Unterlagen nachgereicht werden; der Betrieb wird vermutlich eingestellt, es kommt eine Fristverlängerung und ev. Unterlagen“.

Am 29.5.2007 erließ das Finanzamt hinsichtlich der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Begründend wurde darin ausgeführt, dass mangels Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes vom 29.9.2006 das Vorliegen der Sanierungsbedürftigkeit, der Sanierungsabsicht und der Sanierungsfähigkeit nicht nachvollzogen werden könne. Es sei kein Nachweis des (außergerichtlichen) Nachlasses der Verbindlichkeiten durch den Gläubiger erfolgt. Ein Sanierungsplan sei nicht vorgelegt worden.

Mit Schreiben vom 25.6.2007 beantragte die steuerliche Vertretung namens und auftrags ihrer Mandantin ersichtlich die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

„Unsere Berufung richtet sich gegen die Begründung der Berufungsvorentscheidung.“

Begründung:

*Wie telefonisch besprochen übermitteln wir Ihnen hiermit eine Kopie unseres Schreibens .
Ersuchen um Ergänzung vom 31.01.2007 sowie eine Kopie unseres internen Postbuches und
des Einschreibebuches, woraus Sie ersehen können, dass unser Schreiben samt den
erforderlichen Beilagen fristgerecht am 31.01.2007 an Ihr Finanzamt gesandt wurde.*

Wir ersuchen um Mängelbehebung der Berufungsvorentscheidung und stellen gleichzeitig den Antrag auf Vorlage an die II. Instanz.

Für weitere Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung und ersuchen um positive Beantwortung unseres Schreibens. "

Beigeschlossen war folgendes Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 31.1.2007 an das Finanzamt samt weiteren Unterlagen:

„Wie aus dem Anlagenverzeichnis der Jahresschlüsse 1994 bis 2005 ersichtlich ist wurde 1994 mit dem Projekt

"Errichtung von Wohnungseigentum A-Gasse "

begonnen.

Die xxx-Bank übernahm die Finanzierung. Es wurden 41 Wohnungen mit Garagenplätzen und 2 Lager errichtet. Nach Fertigstellung wurden in den Jahren 1995-1997 Wohnungen noch etwa zum ausgeschriebenen Kaufpreis veräußert. Die Verkäufe gingen nur schleppend voran. Die Betriebskosten und Fremdfinanzierungskosten stiegen stetig an. Zu dieser Zeit wurden in der Gegend zwischen Praterstern und Wagramerstrasse ca. 20.000 Wohnungen errichtet. In

der Folge mussten weitere Wohnungen bereits um den Wert der Herstellungskosten verkauft werden.

Ab dem Jahre 2000 hat die xxx Bank den Verkauf der Wohnungen übernommen. Seit damals war unsere Mandantschaft bereits bemüht, eine rasche Sanierung - um einen Konkurs zu verhindern - durchzubringen.

Erst Im Laufe des Jahres 2005 hat sich der Hauptgläubiger xxx Bank nach einer Abschlagzahlung von € 80.000,00 und durch Schuldenübernahme von € 20.000,00 beides vom 100% Gesellschafter Geschäftsführer bereit erklärt, den restlichen Kredit zu erlassen. Herr Ing. R hat für diese o.a. Abschlagzahlung einen Privatkredit aufgenommen, der monatlich aus seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit abgezahlt werden muss.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hat niemals Entnahmen aus dem Unternehmen getätigt. Im Gegenteil - wie Sie aus beiliegendem Verrechnungskonto ersehen können, hat er die letzten Jahre die anfallenden Spesen aus Privateinlagen beglichen. Auch wurde nie ein Geschäftsführer Entgelt ausbezahlt!"

Das vorgelegte Konto 123 Verr.Kto.Gesellschafter Ing. R lautet:

Datum	Typ	Js	Gegkto	Buchungstext	Beleg	RefNr	Umsatzsteuer	Soll	Haben
01.01.2005	EB	1	980000		0			0,04	
01.02.2005	BU1	2	749901	EVN B 7	2005				9,51
02.02.2005	LA	4	351000	Zg. FA	2005				439,00
02.02.2005	BU1	2	L35102	Zg. C Vers.	2005				33,42
05.05.2005	BU1	3	L36201	Zg. D WTHD GESMBH.	2005				2.520,00
09.05.2005	LA	5	351000	Zg. FA	2005				439,00
09.05.2005	BU1	3	749901	Grundst. 2005	2005				15,25
24.08.2005	LA	5	351000	FA Zg.	2005				437,00
24.08.2005	BU1	2	L35102	Zg. C Vers.	2005				68,84
24.08.2005	BU1	2	L37302	Zg. E ZEITUNG	240805				50,88
26.08.2005	BU1	2	L37302	Zg. E ZEITUNG	260805				50,88
26.08.2005	BU1	2	830000	Mahngeb. E ZEITUNG	260805				4,00
26.08.2005	BU1	2	L37302	Zg. E ZEITUNG	260805				50,88

26.08.2005	BU1	2	830000	Mahngeb. E ZEITUNG	260805				5,01
26.08.2005	BU1	2	770000	RA Dr. F/E ZEITUNG	260805				18,20
30.08.2005	EÖ2	4	321606	Ing. R	6				80.000,00
31.08.2005	EÖ	4	321605	Schuldübern. Ing. R XXX xxx	2005				20.000,00
10.11.2005	BU1	2	749901	EVN B 7	2005				12,62
10.11.2005	LA	5	351000	FA Zg.	2005				439,00
10.11.2005	BU1	2	L35102	Zg. C Vers.	2005				33,42
27.12.2005	BU1	2	749901	EVN B 7	2005				10,47
8.12.2005	BU1	3	290000	RS 1-3/06C Vers. B	2005				34,42
31.12.2005	BU1	3	L35102	Ausb.	2005				2,00
31.12.2005	BU1	3	239659	UB Saldo G	2005			28,15	
31.12.2005	BU1	3	L35201	UB Saldo lt. Bestätig. H Immob.	311205				7.453,06
31.12.2005	BU1	3	365001	UB Saldo lt. Bestätig. H Immob.	311205				4.082,80

Ein Schreiben der xxx Bank vom 17.11.2006 an die Bw. lautete:

„Wunschgemäß bestätigen wir Ihnen, das wir der A-Gasse Liegenschaftswertungsges.m.b.H nach einer einmaligen Abschlagszahlung In Höhe von EUR 80.000,00, und einer Schuldübernahme von Herrn Ing. R in der Höhe von EUR 20.000,00, die Restforderung erlassen haben.“

Offenbar am 28.7.2008 erging ein Vorhalt des Finanzamtes an die Bw., der sich – soweit ersichtlich - nicht in den unchronologisch geführten Akten des Finanzamtes befindet und dessen Inhalt sich nur aus dem Abweisungsbescheid vom 14.8.2008 entnehmen lässt.

Mit Bescheid vom 14.8.2008 wurde ein Antrag auf Fristverlängerung für die Beantwortung des Vorhaltes vom 28.7.2008 wird abgewiesen:

„Gemäß § 110 (2) BAO sind behördliche Fristen, zu welchen die Frist zur Vorhaltsbeantwortung jedenfalls gehört, verlängerbar. Die Entscheidung über eine Fristverlängerung liegt im Ermessen der Behörde, die hierbei nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit vorzugehen hat.“

Der Vorhalt vom 28.7.2008 betrifft ein Verfahren, das seit Erlassung des Erstbescheides am 13.9.2006 läuft. In diesem Bescheid wurde die geltend gemachte Begünstigung des Sanierungsgewinnes nicht anerkannt, wogegen am 25.9.2006 eine Berufung eingebracht wurde. Dieser folgte am 29.9.2006 ein Vorhalt, dessen Inhalt die Darlegung jener Umstände, welche für die Anerkennung des Anspruchs auf die geltend gemachte steuerliche Begünstigung des Sanierungsgewinns sprechen, war.

Dem damaligen Antrag auf Fristverlängerung bis zum 7.12.2006 wurde entsprochen. Da der Vorhalt trotz Fristverlängerung und Zuwarten der Behörde bis zum 29.5. 2007 nicht beantwortet wurde, musste eine abweisende BVE erlassen werden. Gegen diese wurde am 25.6.2007 ein Vorlageantrag eingebracht in dem abermals die Anerkennung des geltend gemachten Sanierungsgewinns beantragt wurde. Aufgrund des Umstandes, dass kein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO angemerkt war, wurde eine Abgabenforderung in Höhe von Euro 10.926,46 fällig und vollstreckbar. Im Zuge einer persönlichen Vorsprache des Geschäftsführers der A-Gasse Liegenschaftsverwertungs-GmbH, Ing. R, am 30.11.2007, wurde dieser Betrag ausgesetzt und von Seiten des Pflichtigen die Nachreichung der notwendigen Unterlagen zugesichert. Da dies bis zum 26.7.2008 nicht geschehen Ist, wurde nochmals ein Vorhalt verschickt, in dem die für eine etwaige Stattgabe dringend notwendige Unterlagen abverlangt wurden. Dem Pflichtigen stand daher seit Erlassung des Erstbescheides ein Zeitraum von 1 Jahr und 11 Monaten für die Beibringung der Unterlagen und die Beantwortung der Fragen zur Verfügung. Da dies ein mehr als angemessener Zeitraum für die Darlegung der Umstände, welche für den Anspruch auf steuerliche Begünstigung eines Sanierungsgewinns sprechen, war, muss angenommen werden, dass jeder weitere Antrag auf Fristverlängerung nur noch in der Absicht gestellt wird, das Verfahren zu verschleppen. Daher musste der Antrag aus verfahrensökonomischen Gründen und um das Prinzip der Zweckmäßigkeit zu wahren abgewiesen werden.

Achtung! Durch Ihren Antrag auf Fristverlängerung wurde der Lauf der Berufungsfrist (Antragsfrist) gehemmt. Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem Ihnen diese Entscheidung zugestellt wird. Diese Hemmung kann jedoch nicht dazu führen, dass die Berufungsfrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft."

Am 16.9.2008 wurde der Geschäftsführer der Bw., Ing. R, am Finanzamt hinsichtlich der Geltendmachung eines Sanierungsgewinnes für das Jahr 2005 vernommen:

„Herr Ing. R ist Geschäftsführer der [Bw.]

Aufgrund des scharfen Wettbewerbs und der verspäteten Gewährung von Förderungen konnte für die zu veräußernden Wohnungen nicht mehr jener Preis erzielt werden, der ursprünglich anvisiert worden ist. Die xxx Bank wurde über die Situation informiert, was 2000 zur Folge hatte, dass sich das Institut maßgeblich in die Geschäfte einschaltete. Dies geschah dergestalt, dass die Bank einerseits den Anwalt für die Abwicklung der Verkäufe gestellt hat, andererseits auch darüber hinaus starken Einfluss auf die Geschäfte genommen hat. Die I, welche eine Tochterfirma der xxx Bank ist und von Anfang an in die Verkäufe mit eingebunden hat, übernahm Mitte 2001 die Verkäufe, wofür ich ihnen hinsichtlich der zum Verkauf stehenden Wohnungen (Tops) eine Verkaufsvollmacht erteilte. Weiters unterschrieb ich hinsichtlich der Liegenschaft A-Gasse eine Zession der Forderungen aus einem Mietverhältnis sowie Vorsteuerforderungen für Baukosten zugunsten der xxx Bank. Aufgrund meiner Schuldensituation hatte ich zu diesem Zeitpunkt wenig Verhandlungsspielraum.

Die Ermächtigung durch die Verkaufsvollmacht im Jahr 2001 beinhaltete sämtliche Wohnungen betroffen, welche sich zu diesem Zeitpunkt im Eigentum der A-Gasse LiegenschaftsverwertungsgmbH befanden. Ich versuchte selbst noch Käufer für die gegenständlichen Wohnungen zu finden, welche ich dann mit der xxx Bank zwecks weiterer Verhandlungen weitervermittelte, so sie nicht ohnehin bereits mit der I in Verhandlung standen. Die erzielten Preise lagen dabei weit unter jenen, die ursprünglich kalkuliert worden waren, was sich auch in der durch Förderungen stärkere Positionen der Mitbewerber ergab. Die Förderungen beliefen sich auf etwa ATS 8.000,00 pro m². Hinsichtlich dieser Förderungen können weitere Informationen bei der MA 50 (Hr. J) eingeholt werden. Die Förderungen für meine Wohnungen wurden unter der Fördernummer NF xx/xxxx/xx gewährt und beliefen sich auf ATS 4.000,00 pro m². Von Seiten der MA 50 mussten 30% der Wohnungen reserviert werden, damit sie von der Gemeinde Wien über die Wohnungsvergaben angeboten werden konnten. Nach einigen Monaten wurde auf diese Reservierung von Seiten der Gemeinde verzichtet.

Die xxx Bank stellte im Gegenzug für diese Einflussnahme in Aussicht, dass die A-Gasse LiegenschaftsverwertungsgmbH wirtschaftlich weiterexistieren kann. Darüber hinaus leistete ich persönlich eine Abschlagszahlung von insgesamt € 100.000,00, um die Firma zu entschulden. Ein Schreiben der xxx Bank hinsichtlich der Bestätigung, dass nach Leistung der Abschlagszahlung die Restschuld erlassen wird, liegt im Akt vor. Eine Aufstellung wie hoch die erlassene Restschuld ist, wird diese Woche noch per FAX übermittelt.

Der zweite Hauptgläubiger, Ing. R war Eigentümer des Grundstückes A-Gasse 24. Er überließ mir den Grund für den Bau der Wohnungen und sollte den Kaufpreis für den Grund bei Verkauf der Wohneinheiten erhalten. Gegenüber der Bank ging er bei der Kreditvergabe eine

Haftung ein, ist aber nicht an der Gesellschaft beteiligt. Der Kaufpreis war längstens bis 31.12.1998 fällig und wurde von Seiten der rechtsfreundlichen Vertretung von Ing. K im Juni 1999 eingemahnt. Nachdem die Bank sämtliche Wohnungen verkauft und die Restschuld erlassen hatte, verzichtete auch er auf die Leistung des Kaufpreises um den Fortbestand der A-Gasse LiegenschaftsverwertungsGmbH nicht zu gefährden.

Der schriftliche Verzicht von Ing. R wird bis längstens 15.10.2008 nachgereicht."

Mit Bericht vom 19.8.2010 legte das Finanzamt Wien 2/20/21/22 die Berufung vom 22.9.2006 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und verwies auf das „sehr lange Vorhalteverfahren“.

„Trotz getroffener Vereinbarungen im Rahmen einer persönlichen Vorsprache des Pflichtigen (siehe Niederschrift vom 16.9.2008 Beilage), darauf folgenden Vorhalten und genehmigten Fristerstreckungen, hat der Pflichtige keinen Nachweis für einen durch den zweiten Hauptgläubiger gewährten Schuldennachlass erbracht. Da ein solcher aber von ihm ausdrücklich als maßgeblich für die erfolgreiche Sanierung der Firma angegeben worden ist, wird ein diesbezüglicher Nachweis von der Behörde 1. Instanz als äußerst relevant für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes, insbesondere für die Beurteilung der Sanierungseignung des Schuldenerlasses angesehen. Da dem Schuldenerlass kein gerichtliches Insolvenzverfahren vorangegangen ist, müssen die für die Anerkennung eines Sanierungsgewinns wichtigen Kriterien des § 36 EStG 1988 vom Finanzamt geprüft werden. Ohne Vorlage aller notwendigen Unterlagen ist dies nicht möglich. Da der Pflichtige trotz der nunmehr sehr langen Verfahrensdauer keinen Nachweis für den behaupteten Schulerlass durch den 2. Hauptgläubiger erbracht hat, wird beantragt, den Vorlageantrag als unbegründet abzuweisen, weil eine Überprüfung der in der Berufung gemachten Angaben durch die unvollständige Erbringung von Unterlagen verunmöglich wurde.“

Eine Reaktion der Bw. hierauf erfolgte nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 7 KStG 1988 i.d.F. BGBI. I Nr. 180/2004 lautet:

„§ 7. (1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8

Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. Der Gewinn ist

- bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind,*
- bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und – bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften*

nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln.

(4) Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.

(5) Steuerpflichtige, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und buchführende Steuerpflichtige, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, dürfen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. § 2 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden."

§ 23a KStG 1988 i.d.F. BGBI. I Nr. 71/2003 lautet:

§ 23a. (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 der Konkursordnung) entstanden sind, 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."

Wie sich aus [§ 23a KStG 1988](#) in der für den Berufungszeitraum anzuwendenden Fassung ergibt, zählen Sanierungsgewinne grundsätzlich zu den Einkünften.

Allerdings sind Sanierungsgewinne in bestimmten Fällen im Ergebnis steuerfrei zu stellen, und zwar dann, wenn diese Sanierungsgewinne durch die Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss

- eines gerichtlichen Ausgleichs i.S.d. [Ausgleichsordnung](#) oder
- eines Zwangsausgleichs i.S.d. (damaligen) [Konkursordnung](#)

enthalten sind.

Von [§ 23a KStG 1988](#) sind somit nur Vermögensvermehrungen, die im Zuge eines gerichtlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs entstanden sind, erfasst.

Vermögensvermehrungen außerhalb der normierten Insolvenzverfahren werden von [§ 23a KStG 1988](#) nicht erfasst (vgl. *Lang, KStG, § 23a Rz. 9*).

Die derzeit gültige Regelung ist eine Tarifvorschrift, die eine begünstigte Besteuerung in Form der teilweisen Nichtfestsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne vorsieht, und zwar in Höhe der Zwangsausgleichs- bzw. Ausgleichsquote. Damit wird der Staat hinsichtlich der Erfüllung seiner Abgabenforderung im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens wie andere Gläubiger gestellt, da die auf den Sanierungsgewinn entfallende Steuer im gleichen Ausmaß erlassen wird, in dem auch die (übrigen) Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten (vgl. *Lang, KStG, § 23a Rz. 14*).

Soweit sich dies dem Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens entnehmen lässt, erfolgte weder ein gerichtlicher Ausgleich noch ein Zwangsausgleich.

Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Vorgangsweise nach [§ 23a KStG 1988](#) sind daher nicht gegeben.

Eine Steuerfreistellung nach dem KStG 1988 hat daher nicht zu erfolgen.

Fraglich könnte allenfalls sein, ob in Anwendung des [§ 206 BAO](#) eine Abstandnahme von der Festsetzung von Abgaben vorzunehmen ist.

[§ 206 BAO](#) lautet:

„§ 206. Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen,

- a) soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden, vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind;
- b) soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird;
- c) wenn in einer Mehrheit von gleichgelagerten Fällen der behördliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zur Höhe der festzusetzenden Abgabe steht.“

Die Körperschaftsteuerrichtlinien des BMF (KStR 2000 Rz 1487a) verweisen hinsichtlich einer allfälligen erlassmäßigen Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß [§ 206 BAO](#) auf EStR 2000 Rz 7268.

EStR 2000 Rz 7268 lautet:

„Die Abgabenbehörden sind gemäß [§ 206 BAO](#) bis zur Einkommensteuerveranlagung 2005 (zur Vorgangsweise ab 2006 siehe Rz 7272) befugt, auch in Sanierungsfällen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabenfestsetzung in einer dem [§ 36 EStG 1988](#) (idF vor dem AbgÄG 2005, dh bei Vorliegen der Voraussetzungen für einen "Sanierungsgewinn") bzw. [§ 23a KStG 1988](#) vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen. Dabei wird allerdings darauf Bedacht zu nehmen sein, inwieweit die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw. inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben. Für Körperschaftsteuerpflichtige gilt diese Randzahl auch für Veranlagungszeiträume nach 2005.“

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidungspraxis darauf hingewiesen, dass erlassmäßige Regelungen des BMF für ihn keine beachtliche Rechtsquelle darstellen (zu außergerichtlichen Schuldnachlässen etwa UFS 25.6.2003, RV/4030-W/02, oder UFS 19.5.2008, RV/0656-L/07), was freilich nicht ausschließt, dass im Fall eines außergerichtlichen Schuldnachlasses die Voraussetzungen nach [§ 206 lit. b BAO](#) vorliegen können.

Dass im gegenständlichen Fall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird, und somit die Voraussetzungen für eine

Ermessensentscheidung nach [§ 206 BAO](#) vorliegen, kann angesichts der mangelnden Mitwirkung der Bw. nicht gesagt werden.

Es kommt daher auch eine Vorgangsweise nach [§ 206 lit. b BAO](#) nicht in Betracht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. Jänner 2011