



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MK, vertreten durch StB-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (idF kurz: Bw) ist Gesellschafterin der einer_GmbH_&_Co_KG (idF: KG). In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 begeht die Bw iZm den Einkünften aus dieser Beteiligung die Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes. Dieser „Sanierungsgewinn“ resultiert aus einem außergerichtlichen Schulderlass zweier Banken gegenüber der KG im Jahr 2005.

Im Bescheid gemäß § 188 BAO über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte betreffend die KG für das Jahr 2005 wurde (erklärungsgemäß) kein Sanierungsgewinn festgestellt; der Feststellungsbescheid trifft weder eine positive noch eine negative Aussage zum Vorliegen eines Sanierungsgewinnes. Ein in weiterer Folge hinsichtlich dieses Feststellungsbescheides gestellter Antrag der KG auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO und Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes im Wege des § 206 BAO entsprechend den EStR 2000 wurde vom Finanzamt abgewiesen. Gegen diesen Bescheid erhob die KG mit Datum vom 6.2.2008 Berufung. Diese Berufung wurde beim Unabhängigen Finanzsenat unter der Zahl RV/0770-W/08 protokolliert. Über diese Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom heutigen Tage entschieden (die Berufung wurde abgewiesen).

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 10.1.2008 wurde kein Sanierungsgewinn berücksichtigt, sondern wurden die Einkünfte aus der KG entsprechend den Feststellungen des Feststellungsbescheides tarifmäßig besteuert. Ein Verlustvortrag (§ 18 Abs 6 oder 7 EStG) aus vorangegangenen Jahren lag nicht vor. Das Finanzamt führte dazu in der Begründung aus, der Schuldnachlass in der KG unterliege keiner begünstigten Besteuerung gemäß § 36 EStG, weshalb der beantragte Sanierungsgewinn nicht berücksichtigt werden könne.

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung des geltend gemachten Sanierungsgewinnes. Die Bw bringt dazu vor, ihre Einkünfte aus der KG seien im Umfang von 223.936,60 € als Sanierungsgewinn steuerlich begünstigt. Zur weiteren Begründung verwies die Bw auf die Begründung der Berufung der KG vom 6.2.2008.

Auf die ausführliche Darstellung in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom heutigen Tag, RV/0770-W/08 betreffend den erfolgten außergerichtlichen Schuldnachlass, die Argumente der KG für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes sowie die Argumente des Finanzamt für das Nichtvorliegen eines Sanierungsgewinnes, wird verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Streitfall erfolgte im Jahr 2005 ein außergerichtlicher Schuldnachlass. Der Bw bringt – über Verweis auf das die KG betreffende Berufungsverfahren – vor, die allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes seien erfüllt. Die EStR sähen vor, dass auch im Falle eines außergerichtlichen Schulderlasses die steuerlichen Begünstigungen für Sanierungsgewinne im Wege des § 206 BAO zur Anwendung kommen sollten.

Diesem Vorbringen bleibt der Erfolg versagt.

Die Einkünfte der KG wurden in einem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO festgestellt. Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die ua für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Hinsichtlich der Höhe des festgestellten Gewinnanteiles besteht daher eine Bindung an den gemäß § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheid.

Bei einer Unternehmergemeinschaft (Personengemeinschaft) wird ein eventueller Sanierungsgewinn dann gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt, wenn ein Fall des gerichtlichen Ausgleiches oder des Zwangsausgleiches vorliegt. Die Berechnung nach § 36 Abs 2 bzw die Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 36 Abs 2 erfolgt sodann im Einkommensteuerverfahren der Gesellschafter (*Hofstätter/Reichel*, EStG § 36 Tz 10).

Der vom Finanzamt erlassene Feststellungsbescheid betreffend die Einkünfte der KG enthält keine Aussage über das eventuelle Vorliegen eines Sanierungsgewinns.

Es hat daher eine Beurteilung im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren zu erfolgen (vgl sinngemäß VwGH 15.10.2005, 2004/14/0154). Dabei gilt Folgendes:

§ 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.

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

In den 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 Abgabenfestsetzung 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 Schuld nachlässe im Rahmen gerichtlicher Ausgleiche 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.

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 unterliegenden 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