

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 14.01.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart jeweils datiert vom 13.12.2012, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 sowie Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2013ff zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 wird im Sinne der Berufungsvorentscheidung jeweils datiert vom 9. April 2013 teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Berufungsvorentscheidungen jeweils datiert vom 9. April 2013 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

2. Der Beschwerde vom 14. Jänner 2013 gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2013 ff vom 13.12.2012, die gemäß § 253 BAO gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2013 ff vom 9. April 2013 gerichtet gilt, wird teilweise Folge gegeben und der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 9. April 2013 dahingehend abgeändert, dass der Auspruch "und Folgejahre" entfällt.

3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Laut den vom Finanzamt vorgelegten Einkommensteuerakten betrieb die Beschwerdeführerin (Bf.) ein Copy-Center über ihr Vermögen wurde am 2006 der Konkurs eröffnet.

Laut Beschluss vom 22.1.2007 des Landesgericht Eisenstadt wurde der über das Vermögen der Bf. eröffnete Konkurs nach Abschluss eines Zwangsausgleiches gemäß § 157 KO aufgehoben.

"Der am 22.1.2007 angenommene Zahlungsplan wurde bestätigt. Wesentlicher Inhalt: Die Konkursgläubiger erhalten zusätzlich zu der im Konkurs ausgeschütteten Quote auf ihre Forderung eine 16%ige Quote, zahlbar in 14 Quoten, a 1,1429%, beginnend mit 22.3.2007

und die Folgeraten jeweils am 31.7. und 3.12. eines Jahres und die letzte Rate am 31. Juli 2913. Die Respirofrist wird mit 14 Tagen festgesetzt. Absolutes Wiederaufleben wurde vereinbart."

Die anerkannten Forderungen betragen € 153.987,67, der Schulderlass betrug € 129.349,64 (84%); das ist ein Schulderlass je Rate in Höhe von € 9.239,26 (s. E-Akt 2010 S 7).

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 13. Dezember 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 wurden jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 18.478,52 angesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass im Zusammenhang mit dem am 6.2.2007 aufgehobenen Konkurs und dem damit verbundenen Schuldenerlass ein Sanierungsgewinn vorliegen würde, der bei der Einkommensteuerveranlagung zu erfassen gewesen sei.

Mit Bescheid vom 13. Dezember 2012 erging der Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer und Folgejahre in Höhe von € 1.072,00.

Mit Eingabe datiert vom 10. Jänner 2013 erhab die Bf gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend führt die Bf aus, dass ihr einziges Einkommen seit ihren Pensionsantritt 1.11.2007 ihre Pension in Höhe von € 815,80 sei. Die Konkursrückzahlungen von halbjährlich ca. 2.400 € wären ohne Mithilfe durch ihre Familie unmöglich. (Ende Konkurs Juli 2013).

Ein Sanierungsgewinn liege nicht vor, da der Masseverwalter Alles verkauft habe und zusätzlich an die Gläubiger ausbezahlt habe. Zusätzlich habe sie Rückzahlungen für den Hausbau an die ABV-Bausparkasse der Volksbanken und Land Burgenland, und ihr Sohn sei nach dem Zivildienst ohne jedes Einkommen gewesen. Sie bitte um wohlwollende Entscheidung.

Der "Berufung" legte die Bf. Unterlagen betreffend Sonderausgaben für das Jahr 2011 in Kopie bei.

Mit Berufungsvorentscheidung datiert mit 9. April 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 wurde der Bescheid abgeändert, indem der Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe von € 494,00 abgezogen wurden.

Begründend wurde ausgeführt:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrn aus folgenden Gründen ab:

Der Sanierungsgewinn besteht im betrieblich bedingten Wegfall von Verbindlichkeiten, welcher aus dem vollen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung resultiert. Der betrieblich bedingte Wegfall der Verbindlichkeiten führt zu einer Betriebsvermögensvermehrung und somit zu einem Gewinn (vgl. VwGH 31.03.2003, 98/14/0128). Das Betriebsvermögen wird im Zeitpunkt des Wegfalles der Schuld erhöht. Tritt der Schuld nachlass verteilt auf mehrere Perioden ein, fällt der Sanierungsgewinn über diese Periode verteilt an.

Berechnung des Sanierungsgewinnes:

| | |
|--------------------|------------|
| Konkursaufhebung: | 06.02.2007 |
| Zahlungsplanquote. | 16% |
| Quoten: | 14 |

Zahlbar wie folgt:

| Rate | Fällig | Höhe | |
|---|------------|-------|------------|
| 1 | 22.03.2007 | 1,14% | |
| 2 | 31.07.2007 | 1,14% | |
| 3 | 31.07.2008 | 1,14% | |
| 4 | 31.12.2008 | 1,14% | |
| 5 | 31.07.2009 | 1,14% | |
| 6 | 31.12.2009 | 1,14% | |
| 7 | 31.07.2010 | 1,14% | 12.01.2010 |
| 8 | 31.12.2010 | 1,14% | 31.08.2010 |
| 9 | 31.07.2011 | 1,14% | 28.06.2011 |
| 10 | 31.12.2011 | 1,14% | 08.08.2011 |
| 11 | 31.07.2012 | 1,14% | |
| 12 | 31.12.2012 | 1,14% | |
| 13 | 31.07.2013 | 1,14% | |
| 14 | 31.12.2013 | 1,14% | |
| | | 16% | |
| <i>Verbindlichkeiten lt. Anmeldeverzeichnis</i> | | | 153.987,67 |
| Sanierungsgewinn | | | 129.349,64 |
| <i>Verbindlichkeiten je Quote</i> | | | 18.478,52 |
| <i>Laufender Gewinn</i> | | | 0,00 |
| <i>Gewinn gesamt</i> | | | 18.478,52 |
| | | | |
| ESt mit Sanierungsgewinn | | | 5.640,52 |
| ESt ohne Sanierungsgewinn | | | -494,00 |

| | | |
|---------------------------------------|-----|-----------|
| Differenz | | 6.134,52 |
| ESt laut Quote | 16% | 981,52 |
| Nichtfestsetzung gem. § 206 litb BAO | | 5.153,00 |
| | | |
| ESt lt. Einkommensteuerbescheid | | |
| ESt mit Sanierungsgewinn | | 5.640,52 |
| Nichtfestsetzung gem. § 206 lit b BAO | | -5.153,00 |
| ESt lt. Bescheid | | 487,52 |
| | | |

Ebenso wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 9. April 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 der Berufung teilweise stattgegeben und der Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe von € 494,00 und Sonderausgaben in der Höhe von € 1.383,00 anerkannt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden wie im Vorjahr in der Höhe von € 18.478,52 festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

Der Sanierungsgewinn besteht im betrieblich bedingten Wegfall von Verbindlichkeiten, welcher aus dem vollen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung resultiert. Der betrieblich bedingte Wegfall der Verbindlichkeiten führt zu einer Betriebsvermögensvermehrung und somit zu einem Gewinn (vgl. VwGH 31.03.2003, 98/14/0128). Das Betriebsvermögen wird im Zeitpunkt des Wegfalles der Schuld erhöht. Tritt der Schuldennachlass verteilt auf mehrere Perioden ein, fällt der Sanierungsgewinn über diese Periode verteilt an.

Berechnung des Sanierungsgewinnes:

| | |
|--------------------|------------|
| Konkursöffnung: | 06 |
| Konkursaufhebung: | 06.02.2007 |
| Zahlungsplanquote. | 16% |
| Quoten: | 14 |

Zahlbar wie folgt:

| Rate | Fällig | Höhe | |
|------|------------|-------|--|
| 1 | 22.03.2007 | 1,14% | |
| 2 | 31.07.2007 | 1,14% | |
| 3 | 31.07.2008 | 1,14% | |

| | | | |
|---|------------|-------|------------|
| 4 | 31.12.2008 | 1,14% | |
| 5 | 31.07.2009 | 1,14% | |
| 6 | 31.12.2009 | 1,14% | |
| 7 | 31.07.2010 | 1,14% | 12.01.2010 |
| 8 | 31.12.2010 | 1,14% | 31.08.2010 |
| 9 | 31.07.2011 | 1,14% | 28.06.2011 |
| 10 | 31.12.2011 | 1,14% | 08.08.2011 |
| 11 | 31.07.2012 | 1,14% | |
| 12 | 31.12.2012 | 1,14% | |
| 13 | 31.07.2013 | 1,14% | |
| 14 | 31.12.2013 | 1,14% | |
| | | 16% | |
| <i>Verbindlichkeiten lt. Anmeldeverzeichnis</i> | | | 153.987,67 |
| <i>Sanierungsgewinn</i> | | 84% | 129.349,64 |
| <i>Verbindlichkeiten je Quote</i> | | | 18.478,52 |
| <i>Laufender Gewinn</i> | | | 0,00 |
| <i>Gewinn gesamt</i> | | | 18.478,52 |
| | | | |
| <i>ESt mit Sanierungsgewinn</i> | | | 5.085,00 |
| <i>ESt ohne Sanierungsgewinn</i> | | | -494,00 |
| <i>Differenz</i> | | | 5.579,00 |
| <i>ESt laut Quote</i> | 16% | | 862,64 |
| <i>Nichtfestsetzung gem. § 206 lit b BAO</i> | | | 4.686,36 |
| | | | |
| <i>ESt lt. Einkommensteuerbescheid</i> | | | |
| <i>ESt mit Sanierungsgewinn</i> | | | 5.085,00 |
| <i>Nichtfestsetzung gem. § 206 lit b BAO</i> | | | -4.686,36 |
| <i>ESt lt. Bescheid</i> | | | 398,64 |
| | | | |

Mit Bescheid vom 9. April 2013 erging der Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013ff, in welchem die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2013 und Folgejahre mit € 433,00 festgesetzt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung das Jahr 2011 betreffen würde. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 sei daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von € 398,00 um 9,00% erhöht worden.

Mit Eingabe vom 8. Mai 2013 stellte die Bf einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend führte die Bf aus, dass sie keinen Betrieb mehr habe und nur eine Pension in Höhe von € 836,00 beziehen würde, es könne zu keiner Betriebsvermögensvermehrung und zu keinem Gewinn kommen. Bei der Berechnung des Sanierungsgewinnes sei die 3. Rate am 31.12.2007 bezahlt worden, somit endete der Konkurs am 31.07.2013. Sie sei nicht in der Lage als Alleinerzieherin von ihrer Pension Einkommensteuer zu bezahlen, sie müsste sich neu verschulden.

Mit Bericht vom 28. August 2013 legte das Finanzamt die oa Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Vorweg ist festzuhalten, dass die gegenständliche am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

1. Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011:

Sachverhalt:

Die Bf. betrieb einen Copy-Shop über ihr Vermögen wurde am 2006 der Konkurs eröffnet, welcher am 6. Februar 2007 nach Abschluss eines Zwangsausgleiches aufgehoben wurde. Die Zwangsausgleichsquote betrug 16% zahlbar in 14 Raten. Die anerkannten Forderungen betrugen € 153.987,67, der Schuldennachlass betrug € 129.349,64 (84%).

In den streitgegenständlichen Jahren 2010 und 2011 setzte das Finanzamt daher nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von jeweils € 18.478,52 an.

Strittig ist, ob der Erlass von Schulden im Zuge eines Zwangsausgleiches (verteilt über 7 Jahre) zu den Einkünften aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 führt oder nicht.

Rechtliche Würdigung:

"§ 32. Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

(1) 1. Entschädigungen, die gewährt werden.....

2. Einkünfte aus

- einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB : Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),

- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder
- einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,....."

Nach Doralt (EStG –Kommentar, § 32, Rz 60) werden nur Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit unter § 32 Abs. 1 Z 2 EStG erfasst. Eine "ehemalige Tätigkeit" liegt vor, wenn die Einkunftsquelle veräußert oder aufgegeben worden ist.

§ 32 Abs. 1 Z 2 EStG hat die Funktion, die Steuerwirksamkeit von Ereignissen, die in einem engen Zusammenhang mit der seinerzeitigen Betriebsführung stehen, aber erst nach Beendigung der betrieblichen Betätigung anfallen, zu sichern.

Eine aus dem Nachlass einer ehemals betrieblichen Verbindlichkeit resultierende Betriebsvermögensvermehrung ist somit im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 2 als "positive nachträgliche Einkünfte" steuerpflichtig (vgl. VwGH 24.05.1993, 92/15/0041 u. 23.1.1997, 93/15/0043).

Aus dieser Rechtslage ergibt sich, dass der Einwand der Bf., wonach der aus dem Schulderlass in den Jahren 2010 und 2011 resultierende Gewinn nicht steuerbar sei, unzutreffend ist.

Das Finanzamt hat daher diesen in Ratenzahlungen anfallenden Schuldennachlass zu Recht in den Jahren 2010 und 2011 als nachträgliche Betriebseinnahmen angesetzt.

Gemäß § 36 Abs. 1 EStG 1988 sind Sanierungsgewinne solche Gewinne, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens zufolge eines gänzlichen oder teilweise Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sind.

Der Sanierungsgewinn besteht im betrieblichen bedingten Wegfall von Verbindlichkeiten, welcher aus dem vollen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung resultiert. Der betrieblich bedingte Wegfall der Verbindlichkeiten führt zu einer Betriebsvermögensvermehrung und somit zu einem Gewinn (vgl. VwGH 31.3.2003, 98/14/0128). Das Betriebsvermögen wird im Zeitpunkt des Wegfalls der Schuld erhöht.

Bei ratenweiser Abstattung tritt der Schulderlass nach der VwGH-Rechtsprechung (ua. 21.4.70, 1527/69; 24.5.93, 92/15/0041: 23.11.11, 2009/13/0041 zu UFS 26.1.09, RV/0443-W/05) nach Maßgabe der Ratenzahlungen sukzessive ein.

Die auf den Schulderlass entfallende Steuer ist mittels einer Differenzrechnung zu ermitteln. Die Steuerberechnung umfasst drei Schritte:

"1. Schritt: Die Steuer ist vom Einkommen sowohl inkl. als auch exkl der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinne zu berechnen und die Differenz zwischen den beiden Steuerbeträgen zu ermitteln. Der Differenzbetrag entspricht dem Steuerbetrag, der auf dem Gewinn aus dem Schulderlass entfällt bzw auf diesen zurückzuführen ist.

2. Schritt: Auf den Differenzbetrag gem. Schritt 1 ist der dem Schulderlass entsprechende Prozentsatz (100% abzügl. Quote) anzuwenden. Der so ermittelte Betrag stellt jenen Steuerbetrag dar, auf den der Fiskus iRd Steuerfestsetzung verzichtet (Steuerverzicht).

3. Schritt: Der sich nach Schritt 2 ergebende Betrag (Steuerverzicht) ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen inkl der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinne ergibt. Steuervorauszahlungen sowie anrechenbare Abzugssteuer bleiben von der abw Steuerberechnung unberührt, sie sind erst von der festzusetzenden Steuer abzuziehen und können ggf. auch zu einer Gutschrift führen (s. auch UFS 9.9.08, RV/0483-L/06; s. Jakom, EStG 2015, § 36 Tz 23)."

Die ob dargestellte Berechnung der Steuer wurde vom Finanzamt in der "Berufsvorentscheidung" dargestellt und auch umgesetzt. Das BFG schließt sich daher der in der Berufsvorentscheidung vertretenen Meinung des Finanzamtes mit folgender auf das Ergebnis ohne Auswirkung bleibenden Einschränkung an: Die Rechtsgrundlage für die Nichtfestsetzung ist § 36 EStG und nicht § 206 lit b BAO.

Sonderausgaben 2011 und Alleinerzieherabsetzbetrag 2010 und 2011:

Ebenso schließt sich das BFG der vom Finanzamt in der Berufsvorentscheidung vom 9. April 2013 vertretenen Ansicht, dass Sonderausgaben für Wohnraumschaffung (Topf Sonderausgaben) in Höhe von € 1.383,00 zu gewähren sind, an. Dies gilt auch für den Alleinerzieherabsetzbetrag für die Jahre 2010 und 2011.

2. Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2013:

Die Beschwerde vom 10. Jänner 2013 gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2013 ff gilt gemäß § 253 BAO nunmehr als gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2013 ff vom 9. April 2013 gerichtet.

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat ein Steuerpflichtiger auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Nach dieser Bestimmung berechnet sich die Vorauszahlung an Einkommensteuer für ein Jahr an der Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr, erhöht um 4%, wenn die Vorauszahlung erstmals für das auf den Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr.

§ 45 Abs. 4 leg.cit. besagt, dass das Finanzamt die Vorauszahlung der Steuer anpassen kann, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird.

Die Höhe der Vorauszahlungen sollte möglichst der bei der Veranlagung festzusetzenden Einkommensteuer für das betreffende Jahr entsprechen. Geänderte Einkommensteuererwartungen rechtfertigen entsprechende Änderungen oder Anpassungen der ursprünglichen Vorauszahlungen.

Im gegenständlichen Fall war das für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagungsjahr das Jahr 2011. Für das Jahr 2013 hat sich – wie Punkt 1 der Entscheidung zu nehmen ist - keine Änderung gegenüber der Berufsvorentscheidung für die Einkommensteuer für das Jahr 2011 ergeben hat, daher war die Höhe der Vorauszahlungen für 2013 gleich zu belassen.

Für 2014 sind jedoch keine Sanierungsgewinne mehr zu erwarten gewesen, sodass die Einkommensteuervorauszahlung sich auf 2013 (ohne Folgejahr) zu beschränken hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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.

Bei der zu lösenden Rechtsfrage, ob der Erlass von Schulden im Zuge eines Zwangsausgleiches (verteilt über 7 Jahre) zu den Einkünften aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 führt, handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das BFG in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 29. August 2016