



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch Haselauer Steuerberatungs GmbH, 4020 Linz, Hasnerstraße 18, vom 4. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, vertreten durch Mag. Gerald Pieslinger, vom 13. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	162.913,28 €	Einkommensteuer	73.041,64 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von **21.912,50 €**. Dieser Betrag ist am **8. April 2011** fällig. Ansonsten bleibt die Fälligkeit unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 26. April 2010 die Einkommensteuererklärung für 2008 elektronisch beim Finanzamt ein. Darin erklärte er Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 164.333,28 € und machte die Tarifbegünstigung für Gewinne aus einem Schuldnachlass gemäß [§ 36 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) für Gewinne in Höhe von 164.333,28 € geltend. Die zu leistende Quote hätte 70 % betragen.

Im Anbringen vom 26. April 2010 teilte der Bw. dem Finanzamt dazu Folgendes mit:

Im Jahr 2008 hätte der Bw. Außenstände bei der Bank in Höhe von € 784.074,81 (€ 176.536,41 privat; € 607.538,17 betrieblich). In erster Linie seien diese Verbindlichkeiten auf die Grundstücks- u. Errichtungskosten seines Hauses zurückzuführen, in dem sowohl sein Büro als auch seine Wohnung untergebracht sind. Die Einkünfte unterlägen bei Architekten sehr großen Schwankungen; es gäbe Jahre mit guten Aufträgen und Jahre mit sehr wenigen Aufträgen. In den letzten Jahren seien oft Aufträge ausgeblieben, so dass die Verbindlichkeiten gestiegen sind. Es gäbe in keinem Jahr überhöhte Entnahmen. Im Jahr 2008 sei ein stiller Ausgleich mit der Bank gelungen. Es hätte eine Umschuldung zur R.-Bank gegeben. Die Finanzierung sei neu geplant worden; auch die offenen Abgabenverbindlichkeiten seien alle abgedeckt worden. Für das Jahr 2008 sei durch den Stillen Ausgleich ein „Sanierungsgewinn“ in Höhe von € 181.203,13 entstanden. Die volle Versteuerung dieses Gewinnes würde das Sanierungskonzept wieder zunichte machen und den Fortbestand des Betriebes gefährden. Es wurde beantragt, eine Nichtfestsetzung eines Teiles dieses Gewinnes vergleichbar mit einem begünstigtem Sanierungsgewinn vorzunehmen, sodass ein Fortbestand des Betriebes möglich sei. Dem Finanzamt wurde eine Aufstellung übermittelt, wie die € 181.203,13 zustande gekommen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Einkommensteuer für 2008 mit 51.129,14 € festgesetzt. Zu Grunde gelegt wurden der Berechnung der Einkommensteuer die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 164.333,28 €. Nach Abzug der Sonderausgaben (100,00 €) und der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen (1.320,00 €) verblieb ein Einkommen in Höhe von 162.913,28 €. Davon wurde die Einkommensteuer mit 73.041,64 € gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) berechnet. Das Finanzamt hat gemäß [§ 206 lit. b der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) von der Festsetzung der Einkommensteuer im Ausmaß von 21.912,50 € Abstand genommen, sodass die Einkommensteuer für 2008 mit 51.129,14 € festgesetzt wurde.

In der gegenständlichen Berufung wurde gegen die Berechnung der Einkommensteuer vorgebracht, wenn für die Festsetzung der Einkommensteuer auf den Sanierungsgewinn, wie im Steuerbescheid 2008, die errechnete Einkommensteuer um 30% gekürzt wird, sei das Ergebnis vom Gewinn bzw. Verlust des laufenden Jahres abhängig. Ergäbe sich im laufenden Jahr ein hoher Gewinn, würde die Einkommensteuer auch davon vermindert, was bei einer Nichtfestsetzung eines Teiles des Sanierungsgewinnes sicherlich nicht beabsichtigt wäre. Im speziellen Fall ergäbe sich aber ein Verlust, der den „Sanierungsgewinn“ vermindere. Bei der unten angeführten Methode würden tatsächlich 30% des „Sanierungsgewinnes“ nicht besteuert. Die Einkommensteuer in Höhe von € 45.861,17 könnte bei Ratenzahlung aufgebracht werden.

Jahresverlust 2008	-16869,85
"Sanierungsgewinn"2008	181203,13
gesamt	164333,28
Nichtfestsetzung f. 30% Sanierungsgewinn	-54360,94
	109972,34
Kirchenbeitrag	-100,00
Kosten f. auswärtige Berufsausbildung	
Kind	-1320,00
Einkommen 2008	108552,34
Einkommensteuer 2008	45861,17

Die Berufung wurde am 10. Dezember 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorhalt vom 21. Dezember 2010 wurde der Bw. vom Referenten darauf hingewiesen, das Finanzamt hätte unter analoger Anwendung des [§ 36 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) (EStG 1988) die Einkommensteuer mit 51.129,14 € berechnet. Für die teilweise Nichtfestsetzung der Einkommensteuer für 2008 bestehe jedoch keine Rechtsgrundlage. Mangels Vorliegens der Voraussetzungen des [§ 206 lit. b BAO](#) beabsichtige der Unabhängige Finanzsenat entgegen der bisherigen Abgabeberechnung durch das Finanzamt von der Festsetzung der Einkommensteuer für 2008 nicht Abstand zu nehmen. Der Unabhängige Finanzsenat beabsichtige daher in der Berufungsentscheidung die Einkommensteuer für 2008 mit 73.041,64 € festzusetzen. Die Befugnis dazu hätte der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der Bestimmung des [§ 289 Abs. 2 BAO](#).

Der Vorhalt wurde am 23. Dezember 2010 der als Zustellungsbevollmächtigte ausgewiesenen steuerlichen Vertretung zugestellt. Eine Stellungnahme ist unterblieben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 206 lit. b der Bundesabgabenordnung, auf den sich das Finanzamt bezieht, lautet:

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

a) ...

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) ...“

Maßnahmen nach [§ 206 BAO](#) liegen im Ermessen der für die Abgabefestsetzung zuständigen Abgabenbehörde erster und zweiter Instanz (vgl. *Ritz*, BAO³, § 206 Tz 1). Maßnahmen gemäß

[§ 206 BAO](#) verdrängen die aus [§ 114 Abs. 1 BAO](#) ableitbare grundsätzliche Verpflichtung der Abgabenbehörden, in allen abgabepflichtigen Fällen dem entstandenen Abgabenanspruch im Sinne des [§ 4 BAO](#) entsprechende Abgabenfestsetzungen vorzunehmen. Sie erfolgen gemäß [§ 206 BAO](#) von Amts wegen. Wird eine Maßnahme gemäß [§ 206 BAO](#) von einem Abgabepflichtigen angeregt, so handelt es sich um kein auf eine Erledigung durch Bescheid gerichtetes Anbringen, weshalb eine Ablehnung gegebenenfalls nur formlos zu erfolgen braucht (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 206 Anm. 4 und 5). Auf eine Maßnahme nach [§ 206 BAO](#) besteht auch nach der Neufassung des [§ 206 BAO](#) durch das BGBl. I Nr. 124/2003 kein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 238 Blg. XXII. GP, 13). Ein Antragsrecht auf Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung ist gesetzlich nicht vorgesehen. Soweit die Einhebung von Abgaben nach der Lage des Falles unbillig ist, steht dem Abgabepflichtigen eine Antragstellung nach [§ 236 BAO](#) offen. Da eine Verletzung von Rechten der durch das Unterbleiben einer Maßnahme gemäß [§ 206 BAO](#) somit nicht in Betracht kommt, wird auch eine dagegen gerichtete Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gemäß [§ 34 Abs. 1 VwGG](#) zurückzuweisen sein (vgl. VwGH 24. 6. 2010, [2008/15/0195](#)).

Das Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 206 lit. b BAO](#) wurde im gegenständlichen Fall weder vom Finanzamt noch vom Bw. behauptet. Auch ergeben sich nach der Aktenlage keine Hinweise darauf, wonach mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird.

Gemäß [§ 36 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) (EStG 1988) in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 161/2005 sind aus dem Schulderrlass resultierende Gewinne solche, die entstanden sind durch:

1. Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder durch
2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der Konkursordnung) oder durch
3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193ff der Konkursordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199ff der Konkursordnung).

Nicht erfasst sind nach dem eindeutigen Wortlaut der Bestimmung die Gewinne aus Schulderrlässen auf Grund eines außergerichtlichen Ausgleiches. Eine unmittelbare Anwendung des [§ 36 EStG 1988](#) kommt somit nicht in Betracht. Auch eine analoge Anwendung des [§ 36 EStG 1988](#) kommt auch nicht in Betracht, setzt doch diese eine planwidrige Lücke voraus. [§ 36 EStG 1988](#) erfasst nur Schulderrlässe im Insolvenzverfahren. Nach Inkrafttreten des

Abgaben-Änderungsgesetzes 2005 ist zwischen gerichtlichen Verfahren zur Schuldenregulierung und außergerichtlichen Maßnahmen zu unterscheiden. [§ 36 EStG 1988](#) erfasst nur Schuldenerlässe im Rahmen von Insolvenzverfahren nach der Ausgleichsordnung, Konkursordnung oder Insolvenzordnung. Nicht erfasst sind Gewinne aus Schuldenerlässen aufgrund eines außergerichtlichen Ausgleiches und Schuldenerlässe in gesetzlichen Sanierungsfällen nach ausländischen Rechtsordnungen (vg. Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, 2010, § 36 Rz 7f). Die eindeutige Beschränkung der Tarifbegünstigung lässt nicht auf eine planwidrige Lücke im Gesetz schließen, sodass für eine analoge Anwendung des [§ 36 EStG 1988](#) kein Raum ist.

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) hat außer in den Fällen des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Da sich im gegenständlichen Fall die Anwendung des [§ 206 lit. b BAO](#) durch das Finanzamt als unzutreffend herausgestellt hat und für die vom Bw. beantragte Berechnung der Einkommensteuer für 2008 keine Rechtsgrundlage besteht, ist die Einkommensteuer für 2008 nach Maßgabe des Einkommensteuergesetzes 1988 wie folgt festzusetzen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	164.333,28
Gesamtbetrag der Einkünfte	164.333,28
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	
Kirchenbeitrag	0,00
	-100,00
Außergewöhnliche Belastungen:	
Kosten für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes	-1.320,00
Einkommen	162.913,28
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
(162.913,28 - 51.000) * 0,5 + 17.085	73.041,64
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	73.041,64
Einkommensteuer	73.041,64
Festgesetzte Einkommensteuer	73.041,64

Linz, am 1. März 2011