



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Goldsteiner & Partner Steuerberatungs GmbH, 2700 Wiener Neustadt, Babenbergerg 7, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Fachvorstand Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte in ihrer elektronisch eingereichten Körperschaftssteuererklärung für das Jahr 2004, der das Wirtschaftsjahr 1. April 2003 bis 31. März 2004 zugrunde liegt, einen Sanierungsgewinn in Höhe von € 189.207,58 bei einer Ausgleichsquote von 80,68. Der Bilanzgewinn von € 182.624,61 möge zur Gänze mit dem vorhandenen Verlustabzug verrechnet werden.

Über telefonischen Vorhalt vom 16. Juni 2005 übermittelte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 16. Juni 2005 verschiedene Unterlagen. Die Sanierungsgewinnquote sei wie folgt ermittelt worden:

## Berechnung der Sanierungsgewinnquote

Bankkonto	Beträge 1	Beträge 2
<b>Volksbank xxx40000</b>		219.287,65
<b>Volksbank xxx42202</b>		21.164,10
<b>Volksbank xxx42203</b>		4.861,20
<b>Volksbank xxx42204</b>		19.378,40
<b>Volksbank xxx42213</b>		4.875,20
<b>Volksbank xxx40006</b>		150.000,00
<b>Oberbank 4xx89.43</b>		7.793,76
<b>Oberbank 4xx89.68</b>		6.954,24
<b>Oberbank 4xx89.95</b>		13.624,45
<b>Verrechnung Ing. M. St. 240.88</b>		240,88
<b>Verbindl. Aus Lief. und Leist.</b>	208.130,36	
<b>Nachlass It. Vereinbarung</b>	39.207,58	247.337,94
<b>Darlehen A.</b>		17.000,00
<b>Verrechnung Finanzamt</b>		36.067,21
<b>Verrechnung UST 06+07/2003</b>		28.020,91
<b>Verrechnung Lohnabgaben</b>		12.807,60
<b>Verrechnung Gemeinde</b>		8.348,35
<b>Verbindlichkeit J. St.</b>		106.998,93
<b>Verrechnung GKK</b>		29.913,70

<b>Verrechnung Löhne und Gehälter</b>		44.445,23
<b>Gesamtverbindlichkeiten</b>		979.119,75
<b>Nachlass</b>		189.207,58
<b>Quote</b>		19,32

**Dem erklärten Sanierungsgewinn liegen folgende "Außerordentliche Erträge" zugrunde:**

<b>Gläubiger</b>	<b>Betrag</b>
<b>50% Nachlass Gi.</b>	324,04
<b>50% Nachlass Gf.</b>	112,50
<b>40% Nachlass Vi.</b>	148,26
<b>50% Nachlass El.</b>	9.123,18
<b>15% Nachlass Fo.</b>	571,50
<b>50% Nachlass Ge.</b>	5.557,60
<b>30% Nachlass Ha.</b>	20.120,60
<b>50% Nachlass Yi..</b>	2.171,67
<b>50% Nachlass Ze.</b>	277,65
<b>Nachlass Di.</b>	789,07
<b>Nachlass Di.</b>	11,51
<b>Nachlass Volksbank</b>	150.000,00
	189.207,58

Beigeschlossen waren Kopien von Schreiben einzelner Schuldner, wonach sich diese unter bestimmten Bedingungen – teilweise auch einem Schuldbeitritt einer natürlichen Person – bereit erklärten, einen Teil der aushaftenden Schulden nachzulassen, wobei teilweise auf einen außergerichtlichen Ausgleich bzw. die Vorbeugung eines Insolvenzverfahrens hingewiesen wurde.

Hinsichtlich der Volksbank wurde kein Schreiben vorgelegt, allerdings ausgeführt, dass es sich bei dem Betrag von € 150.00,00 „um den Nachlass der Volksbank WN“ handle, „da das gesamte restliche Obligo zur Y. umgeschuldet wurde.“

In einem weiteren Schreiben vom 15. September 2005 nahm die steuerliche Vertretung zum Sanierungsgewinn des Wirtschaftsjahres 2003/2004 wie folgt Stellung:

*„Im Sommer 2003 kam es auf Grund der schlechten wirtschaftlichen Lage des Unternehmens zu Verhandlungen über einen außergerichtlichen Ausgleich. Im Zuge dieser Verhandlungen haben auch einige Lieferanten sowie die finanzierte Bank Nachlässe in der Höhe von Euro 189.207,58 zugesagt. Dies entspricht einer Nachlassquote von 19,32% bezogen auf die gesamten Verbindlichkeiten.“*

*Nach den EStR bedarf es zur Steuerfreistellung eines Sanierungsgewinnes folgender Punkte:*

**Nachlaß von Verbindlichkeiten.** Dies liegt vor.

**Allgemeine Sanierungsmaßnahmen**, wobei sämtliche, die Mehrheit, eventuell auch eine Minderheit von Gläubigern sich bereit erklärt, auf Forderungen zu verzichten. Eine schematische Anwendung einer bestimmten Grenze ist nicht zielführend. Im vorliegenden Fall haben mehrere Lieferanten, sowie die Bank als Hauptgläubiger auf einen Teil ihrer Forderungen verzichtet.

**Sanierungsbedürftigkeit**, wobei der Betrieb ohne Schuld nachlaß nicht in der Lage wäre, seinen Verpflichtungen, nachzukommen. Dies liegt vor, da ohne Umschuldung keine Weiterfinanzierung der bisherigen Bank gegeben gewesen wäre.

**Sanierungsabsicht**, besteht in der Absicht, die wirtschaftliche Gesundung des Betriebes herbeizuführen. Dies liegt vor.

**Sanierungsfähigkeit**, wobei Kennzeichen dafür die Möglichkeit ist, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Kriterien sind nach der RZ 7258 der EStR die zukünftigen Betriebsergebnisse sowie die Entwicklung des Kapitalkontos.

*Die Verbindlichkeiten im Unternehmen entwickelten sich wie folgt:*

*nach dem Nachlaß*

*per 31.7.2003 rund € 790.000,00*

*per 31.3.2004 rund € 636.000,00*

*per 31.3.2005 rund € 579.000,00*

*Die Gewinne nach Steuern betragen:*

*nach Sanierungsgewinn*

*im WJ 2003/04 rund € 174.000,00*

*im WJ 2004/05 rund € 28.000,00*

*Nach der RZ 7264 der EStR stellt ein Schuldnachlaß in der Höhe von 11,91% keine Maßnahme dar, die an der Überschuldung etwas ändern kann, wenn sich trotz Erzielung von Gewinnen die Schulden auch nach dem Nachlass weiter erhöhen. Im vorliegenden Fall gab es erstens einen deutlich höheren Schuldnachlaß von 19,32% und zweitens durch die erzielten Gewinne eine wesentliche Schuldenreduktion.*

*Wir sehen daher eindeutig einen begünstigungsfähigen Sanierungsgewinn, da das Unternehmen nun wieder - trotz schlechtem wirtschaftlichem Umfeld - ertragreich arbeitet und der weitere Bestand gesichert ist.“*

Diesem Schreiben war die Kopie folgenden Schreibens der Volksbank X. beigeschlossen:

Schreiben Volksbank vom 21. Jänner 2004:

*„.... Wir werden nach Überweisung der Beträge von EUR 315.000,-- auf das Firmenobligo und EUR 15.000,-- auf das Privatobligo laut unserem Schreiben vom 9. Dezember 2003 die einverleibungsfähige Löschungserklärung für die Pfandliegenschaften EZZ 1xx0 und 1xx2 je KG Li. ... zur Verfügung stellen und die stillen Zessionen freigeben.*

*Über die im o.a. Fax erwähnten Ausfolgung hinterlegten Typenscheine sowie die Freigabe sämtlicher Versicherungen wird nach Überweisung der o.e. Beträge entschieden werden.*

*Ebenso ist das Haftungsobligo wie in unseren beiden Schreiben vom 4. Dezember 2003 und 9. Dezember 2003 rückzuführen.*

*Über das dann verbleibende Restobligo nach Nachlass von EUR 100.000,-- beim Firmenobligo und von EUR 50.000,-- beim Privatobligo, wie in unserm Schreiben vom 4. Dezember 2003 erwähnt, wird mit Ihnen eine geeignete Rückzahlungsvereinbarung zu treffen sein.“*

Schreiben Volksbank 9. Dezember 2003:

*„.... Wir teilen Ihnen mit, dass wir bereit sind, gegen Bezahlung von*

*€ 315.000,-- auf das Firmenobligo Kundennr. xxxx4 und*

*€ 115.000,-- auf das Privatobligo Kundennr. xxxx5*

*die Lastenfreistellung der Pfandliegenschaften durchzuführen.*

*Das Haftungsobligo ist auf € 29.586,89 durch Übernahme der Haftung Nr. 3854, 4724 und 5109 rückzuführen.*

*Als letztmaligen Termin für die Realisierung merken wir uns den 15. Jänner 2004 vor.“*

Schreiben Volksbank 4. Dezember 2003:

*„... in unserer gestrigen Sitzung wurde im letzten Beschluss festgehalten, der wie Sie wissen, wie folgt lautet:*

*€ 100.000,-- Nachlass beim Firmenobligo Kundennr. xxx4 und*

*€ 50.000,-- Nachlass beim Privatobligo Kundennr. xxx5 und*

*Beibehalten eines Haftungsobligos in der Größenordnung von € 29.586,89.*

*Um Ihnen eine Umschuldung ohne Zeitdruck zu ermöglichen, verlängern wir letztmalig den Termin bis 15. Jänner 2004.“*

Mit Bescheid vom 18. Oktober 2005 wurde die Bw. vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 veranlagt, wobei bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 182.624,61 ein Verlustabzug von € 136.968,46 berücksichtigt wurde, was Einkünfte von € 45.656,15 ergab.

Begründend führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus:

*„Der Verlustvortrag wurde gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt. Es obliegt dem Steuerpflichtigen die für eine abgabenrechtliche Begünstigung erforderlichen Umstände einwandfrei darzulegen. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen kommt das Finanzamt zu dem Schluss, dass ein begünstigungsfähiger Sanierungsgewinn nicht vorliegt, da eine Sanierungsabsicht der Bank (= des Hauptgläubigers) aus den vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden kann. Die fehlende Sanierungsabsicht der Volksbank wird dadurch dokumentiert, dass die Geschäftsbeziehungen nach erfolgter Umschuldung beendet wurden. Da das Motiv für den Schulderlass des Hauptgläubigers nicht in der Sanierung des Unternehmens, sondern darin gelegen ist, einen möglichst großen Teil der eigenen Forderungen einzubringen, sind die Voraussetzungen des § 23a KStG nicht erfüllt. Da ein wesentliches Erfordernis für die steuerliche Begünstigung, nämlich die Sanierungsabsicht fehlt, erübrigt sich die Beurteilung der weiteren Kriterien.“*

Innerhalb mehrfach verlängerter Berufungsfrist erhob die steuerliche Vertreterin Namens und Auftrags ihrer Mandantin Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004

mit dem Antrag, den vorhandenen Verlustvortrag gem § 2 Abs. 2b Z 3 EStG im Körperschaftsteuerbescheid 2004 in Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte von 182.624,61 € zu berücksichtigen:

*„Im betreffenden Bescheid wird der Verlustvortrag gem. § 2 Abs 2b Z. 2 EStG nur mit 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen mit der Begründung, dass kein Sanierungsgewinn im Sinn des § 23a KStG vorliegt. Dies wird damit begründet, dass das Motiv der Bank als Hauptgläubiger in der Einbringung eines möglichst großen Teiles ihrer Forderungen gelegen ist, weil die Geschäftsbeziehung zu dieser Bank im Rahmen einer Umschuldung beendet wurde.*

*Der § 23a KStG lautet: „Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden **zum Zweck der Sanierung** entstanden sind.“*

*Zweck jeder Sanierung ist es, durch geeignete Maßnahmen die Zerschlagung eines Unternehmens zu vermeiden und so den Fortbestand von betrieblichen Strukturen und die Erhaltung von Arbeitsplätzen zu sichern. Um diese Zwecke durch steuerrechtliche Folgen nicht zu gefährden, wurden für Gewinne, die im Rahmen von Unternehmenssanierungen entstehen, gewisse steuerliche Begünstigungen geschaffen.*

*In unserem Schreiben vom 15. September 2005 haben wir die näheren Umstände der Sanierung dargelegt. Diese umfangreichen Maßnahmen führten zu einer Reduktion der Verbindlichkeiten, in weiterer Folge zu positiven Betriebsergebnissen und dem Weiterbestehen des Unternehmens, und waren daher geeignet, den Zweck der Unternehmenssanierung zu erfüllen.*

*Die derart restriktive Auslegung der Bescheidbegründung, das Zutreffen eines Sanierungsgewinnes von der Motivation eines Hauptgläubigers abhängig zu machen, ist weder durch den Wortlaut des Gesetzes gedeckt, noch entspricht diese dem Sinn des § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG, der die vorzeitige steuerliche Belastung von Unternehmern in einer Sanierungsphase durch die Nichtgewährung vorhandener Verlustvorträge vermeiden will.“*

Mit Bericht vom 2. April 2006 legte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Dem Jahresabschluss der Bw. zum 31. März 2004 lässt sich entnehmen, dass die zuvor bestanden habenden Verbindlichkeiten bei der Volksbank zu nachstehenden Konten mit jeweils 0,00 ausgewiesen werden:

**Bankkonten Volksbank:**

<b>Volksbank xxx40000</b>
<b>Volksbank xxx42202</b>
<b>Volksbank xxx42203</b>
<b>Volksbank xxx42204</b>
<b>Volksbank xxx42213</b>
<b>Volksbank xxx40006</b>

Das Konto xxx40001 bei der Volksbank wies zum 31. März 2004 ein Guthaben von € 4.189,80 aus.

Gleiches gilt für eine zum 31. März 2003 mit 990,69 offene Verbindlichkeit der Raika Li..

Erstmals scheinen Verbindlichkeiten bei der Y. wie folgt auf:

**Neue Verbindlichkeiten:**

Kontonummer	Betrag
Y. 5xxx6 130 555	89.254,72
Y. 5xxx0 179 761	228.359,97
Y. 5xxx0 179 779	9.928,69

Ein Konto Nr. xxx5 bei der Volksbank scheint weder zum 31. März 2003 noch zum 31. März 2004 in der Bilanz auf.

Am 15. Juli 2008 richtete der Referent nachstehenden Vorhalt an die Bw.:

*„Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob der Verlustvortrag gemäß § 7 KStG 1988 i. V. m. § 2 Abs. 2 EStG 1988 bei der Veranlagung 2004 zu 75% i. H. v. € 136.968,46 (so das Finanzamt) oder infolge Vorliegens eines Sanierungsgewinns i. H. v. € 189.207,58 zu 100% i. H. v. € 182.624,61 (so die Berufungswerberin) zu berücksichtigen ist.“*

*Auf Grund der vorliegenden Unterlagen ist die Höhe der ausgewiesenen außerordentlichen Erträge (des behaupteten Sanierungsgewinns) vorerst nicht nachvollziehbar:*

*Während in den außerordentlichen Erträgen laut vorgelegter Kopie des Auszugs des Buchhaltungskontos 8400 unter anderem Erträge infolge „VB Nachlass gem. Sc“ von € 150.000,00 gebucht sind (Pos. Nr. 11, Gegenkonto 4792), ergibt sich aus den vorgelegten*

*Schreiben der Volksbank, dass ein Betrag von € 100.00,00 beim Firmenobligo Kundennr. xxx4 und ein Betrag von € 50.000,-- beim Privatobligo Kundennr. xxx5 nachgelassen wurde.*

*Laut Bilanzen waren verschiedene Konten bei der Volksbank mit den Anfangsziffern xxx4 Betriebsvermögen. Dass das Konto xxx5 – entgegen der Bezeichnung als „Privatobligo“ – Betriebsvermögen gewesen wäre, lässt sich hingegen den aktenkundigen Bilanzen nicht entnehmen.*

*Wenn nur ein die Firmenkonten betreffender Betrag von € 100.000,-- als außerordentlicher Ertrag zu erfassen wäre, würde sich der Gesamtbetrag der Einkünfte von bisher € 182.624,61 um € 50.000,00 auf € 132.624,61 reduzieren, sodass sich unter Berücksichtigung eines Verlustabzugs von 75%, somit von € 99.468,46, Einkünfte von € 33.156,15 ergeben, wenn man der Auffassung des Finanzamtes folgt.*

*In rechtlicher Hinsicht ist unter anderem auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Juni 2001, 98/15/0037, vom 31. März 2003, 98/14/0178, und vom 28. April 2004, 98/14/0196, zu verweisen, wonach für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes in Zusammenhang mit Schuld nachlässen durch Banken auch maßgebend ist, dass die Bank das Motiv hatte, einen Forderungsnachlass in Sanierungsabsicht zu gewähren. Den Nachweis hierfür hat der Steuerpflichtige zu erbringen.*

*Ein derartiger Nachweis der Sanierungsabsicht durch die Volksbank X. liegt bislang nicht vor. Die in der Berufung angesprochene „restriktive Auslegung der Bescheidbegründung, das Zutreffen eines Sanierungsgewinnes von der Motivation eines Hauptgläubigers abhängig zu machen“, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.*

*Um Äußerung bis zum 29. August 2008 wird gebeten.*

*Ferner wäre bis zu diesem Termin auch der Stand der Verbindlichkeiten zum 31. März 2006 und zum 31. März 2007 sowie die Gewinne der Wirtschaftsjahre 2005/2006 und 2006/2007 bekannt zu geben.*

*Laut Mitteilungen der Wirtschaftskammer Niederösterreich sind Gewerbeberechtigungen der Bw. ab 1. Jänner 2008 als ruhend gemeldet worden. Bitte geben Sie ferner bekannt, ob die Bw. ihren Betrieb eingestellt hat und – bejahendenfalls – die näheren Umstände der Einstellung.“*

*Innerhalb verlängerter Frist beantwortete die steuerliche Vertreterin der Bw. den Vorhalt mit Schreiben vom 30. Oktober 2008 wie folgt:*

„Es ist tatsächlich so, dass unserer Kanzlei bei der Ermittlung des Sanierungsgewinnes in der Bilanz 2004 ein Fehler unterlaufen ist. Beim Ausbuchen der Verbindlichkeiten über a.o. Ertrag ist auch der Nachlass des Privatobligos von 50.000,00 € über das Verrechnungskonto Ing. St. durchgeführt worden.“

Das hat folgende Konsequenzen in den Bilanzen:

1. Gewinn 2004 um 50.000,00 € zu hoch.
2. Forderung an St. M. um 50.000,00 € zu hoch.
3. Zinsen St. M. für Verr.kto 2005 (717,42 €) und 2006 (707,77 €) zu hoch.
4. Für 2004 und 2007 sind keine Zinsen angefallen.
5. Körperschaftsteuer für 2004-2006 zu hoch.
6. Falsche Bilanzen: 03/2004, 03/2005, 03/2006, 03/2007.
7. Eigenkapital um 50.000 zuzügl. Zinsen zuzügl. KÖSt zu hoch dargestellt.
8. Verr.kto St. M. per 31.3.2007 aber gedeckt, d.h. er hat zuviel einbezahlt – d.h. das Eigenkapital stimmt wieder.

d.h.

1. die Bilanzen weisen einen um 50.000 € zuzüglich Zinsen (1.425,19 €) zu hohen steuerpflichtigen Gewinn aus.
2. M. St. hat um 50.000 € zuzüglich Zinsen (1.425,19 €) zu viel einbezahlt – wäre eigentlich Kapitalnachlass.
3. Bilanzen stimmen vom Eigenkapital, nicht aber von den Gewinnen (steuerneutrale Auflösung einer Kapitalrücklage statt a.o. Ertrag).

Wir werden diesbezüglich korrigierte Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2004-2006 beim Finanzamt einreichen...

Die Verbindlichkeiten zum 31.3.2006 betragen 548.020,34 €, jene zum 31.3.2007 543.402,09 €. Der Jahresgewinn 2005/2006 beträgt 9.648,43 €, der Gewinn 2006/2007 2.546,34 €.

Der Betrieb wurde nicht eingestellt. Es wurden nur folgende Gewerbeberechtigungen ruhend gemeldet: Verleih von Maschinen und Geräten, Betonbohren, Handel mit Waren aller Art.

*Weiterhin aufrecht ist das Elektrotechnikgewerbe, welches immer auch das tatsächlich ausgeübte Gewerbe war.“*

Beigeschlossen war die Kopie eines Schreibens der Volksbank X. vom 29. Oktober 2008 an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. mit folgendem Text:

*„Wir bestätigen Ihnen, dass wir im Jahr 2004 bei der Ing. M. St. GmbH einen Nachlass in Höhe von 100.000 € zum Fortbestand des Unternehmens gewährt haben.“*

Schließlich wurde die Sanierungsgewinnquote durch Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten von 979.119,75 € mit dem Nachlass von 139.207,58 € mit 14,22 ermittelt und (unter anderem) der Gewinn 2004 wie folgt korrigiert:

### Berechnung der Sanierungsgewinnquote

Gläubiger	Betrag 1	Betrag 2
<b>Volksbank xxx40000</b>		219.287,65
<b>Volksbank xxx42202</b>		21.164,10
<b>Volksbank xxx42203</b>		4.861,20
<b>Volksbank xxx42204</b>		19.378,40
<b>Volksbank xxx42213</b>		4.875,20
<b>Volksbank xxx40006</b>		150.000,00
<b>Oberbank 4xx89.43</b>		7.793,76
<b>Oberbank 4xx89.68</b>		6.954,24
<b>Oberbank 4xx89.95</b>		13.624,45
<b>Verrechnung Ing. M. St. 240.88</b>		240,88
<b>Verbindl. Aus Lief. und Leist.</b>	208.130,36	
<b>Nachlass It. Vereinbarung</b>	39.207,58	247.337,94
<b>Darlehen A.</b>		17.000,00

<b>Verrechnung Finanzamt</b>		36.067,21
<b>Verrechnung UST 06+07/2003</b>		28.020,91
<b>Verrechnung Lohnabgaben</b>		12.807,60
<b>Verrechnung Gemeinde</b>		8.348,35
<b>Verbindlichkeit J. St.</b>		106.998,93
<b>Verrechnung GKK</b>		29.913,70
<b>Verrechnung Löhne und Gehälter</b>		44.445,23
<b>Gesamtverbindlichkeiten</b>		979.119,75
<b>Nachlass</b>		139.207,58
<b>Quote</b>		14,22

### Gewinn

	<b>alt</b>	<b>neu</b>
<b>Gewinn 2004</b>	174.712,23	127.634,50
<b>Korrektur Sanierungsgewinn -50.000</b>		
<b>KÖSt Rückstellung</b>	12.862,13	9.939,86
<b>Gewinn vor Steuererklärung</b>	187.574,36	137.574,36

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2008 verwies das zur Äußerung gebetene Finanzamt auf eine Entscheidung des UFS vom 24. 11. 2008, RV/1615-W/06, der zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt Schuld nachlässe nicht als Sanierungsgewinn behandelt habe, und legte ein Schreiben der Volksbank X. vom 28. November 2008 folgenden Inhalts vor:

*„Das o.a. Unternehmen kam Mitte des Jahres 2008 nach erfolgreichen Jahren (vor der Trennung vom Unternehmen des Vaters) in erhebliche wirtschaftliche Schwierigkeiten.*

*Die Unternehmensleitung ist an uns mit dem Ersuchen herangetreten, dass ein wesentlicher Teil des Sanierungskonzepts die Zustimmung zu einem außergerichtlichen Ausgleich wäre.*

*Da unser Institut hauptsächlich regional tätig ist, ist es auch unser Bestreben, ein Unternehmen aus der Region, welches bereits bewiesen hat, dass es erfolgreich am Markt bestehen kann, durch geeignete Maßnahmen zu erhalten.*

*Natürlich ist es aber auch unsere Aufgabe, den Verlust für unser Unternehmen so gering wie möglich zu halten. Nach Beurteilung der Sicherheiten und Beratung in unseren Gremien wurde daher der Beschluss für den Nachlass in der Höhe von 100.000 € gefasst, um dem Unternehmen am Markt – durch eine Umschuldung – auch weiterhin die Überlebensfähigkeit ermöglichen zu können.“*

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2009 übermittelte die steuerliche Vertretung die berichtigten Körperschaftssteuererklärungen 2004 bis 2006 samt Berechnungsformular Körperschaftsteuer 2004 (alt/neu) und teilte mit, dass die bislang vertretene Sichtweise unverändert bleibe.

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

§ 7 KStG 1988 lautet in der für den Berufungszeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

*„(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.“*

§ 2 Abs. 2b EStG 1988 lautet in der für den Berufungszeitraum maßgebenden Fassung:

*„(2b) Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:*

*1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden*

(Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

3. Insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind

- Sanierungsgewinne (§ 36 Abs. 1) oder
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, weiters Liquidationsgewinne,

sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden.“

§ 36 EStG 1988 lautet in der für den Berufungszeitraum maßgebenden Fassung:

„Sanierungsgewinne

„§ 36. (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 (§§ 140 ff 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.“

Strittig war ursprünglich, ob der Verlustvortrag gemäß § 7 KStG 1988 i. V. m. § 2 Abs. 2 EStG 1988 bei der Veranlagung 2004 zu 75% i. H. v. € 136.968,46 (so das Finanzamt) oder infolge Vorliegens eines Sanierungsgewinns i. H. v. € 189.207,58 zu 100% i. H. v. € 182.624,61 (so die Bw.) zu berücksichtigen ist.

Auf Grund der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens steht fest, dass der strittige Schuld nachlass € 139.207,58 (statt bisher erklärt € 189.207,58) betragen hat. Der Bilanzgewinn beträgt richtigerweise € 127.634,50, der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Vornahme der steuerlichen Mehr-/Weniger-Rechnung € 132.624,61. Gegen diese von der Bw. bekannt gegebenen Zahlen hat das Finanzamt keinen Einwand erhoben.

Der Streit geht daher nunmehr darum, ob bei der Veranlagung 2004 der Verlustvortrag zu 75% i. H. v. € 99.468,46 oder zu 100% i. H. v. € 132.624,61 zu berücksichtigen ist.

Die Anwendung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 i. V. m. § 36 leg. cit. setzt voraus, dass es sich um einen in Sanierungsabsicht vorgenommenen Erlass von Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (vgl. etwa VwGH 17.4.2008, 2006/15/0083 zu § 23 KStG a. F., m. w. N.).

Voraussetzung für das Vorliegen eines Sanierungsgewinns ist somit (vgl. etwa *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.9.2007], § 36 Anm. 3) das Vorliegen

- der Sanierungsbedürftigkeit des Not leidenden Unternehmens,
- von Gläubigermaßnahmen,
- der Sanierungsabsicht der Gläubiger,
- von Sanierungshandlungen und
- der Sanierungsfähigkeit.

Unstrittig ist, dass die Bw. sanierungsbedürftig war.

Es haben sich auch eine Reihe von Gläubigern gefunden, die bereit waren, auf ihre Forderungen teilweise zu verzichten, und in weiterer Folge auch die entsprechenden Sanierungshandlungen gesetzt haben, wobei in Summe 14,22 % der betrieblichen Verbindlichkeiten nachgelassen wurden.

Die Verbindlichkeiten zu den auf die Nachlässe folgenden Bilanzstichtagen nahmen kontinuierlich ab; die Bw. erwirtschaftet auch Gewinne.

Das Finanzamt stützt seine Ansicht, es läge ein steuerlich beachtlicher Sanierungsgewinn vor, nach wie vor auf eine seiner Meinung nach fehlende Absicht der Gläubiger zur Sanierung der Bw.

Nun hat der Verwaltungsgerichtshof die Maßgeblichkeit auch der Sanierungsabsicht für das Vorliegen eines Sanierungsgewinns betont (etwa VwGH 7. 6. 2001, 98/15/0037; 31. 3. 2003, 98/14/0178; 28. 4. 2004, 98/14/0196).

In diesen Entscheidungen wurde auf Grund der Ergebnisse der Verwaltungsverfahren die Beweiswürdigung der jeweils belangten Behörde, die Hauptgläubigerin habe nicht in der Vorstellung gehandelt, dass der Schulderlass für die weitere Existenz der Schuldnerin notwendig gewesen sei, sondern habe nur deshalb auf einen Teil der aushaftenden Forderung verzichtet, um den Restbetrag schneller und sicherer zu erhalten, als unbedenklich angesehen.

Das Finanzamt übersieht jedoch, dass sich die vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fälle von dem hier zu beurteilenden unterscheiden:

Bereits in ihrem Schreiben vom 29. Oktober 2008 hat die Hauptgläubigerin erklärt, den Nachlass „zum Fortbestand des Unternehmens gewährt“ zu haben.

Nach dem Ergebnis der vom Finanzamt über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats gepflogenen Erhebungen hat die Hauptgläubigerin mit Schreiben vom 28. November 2008 bestätigt, dass sie als regional tätige Bank bestrebt war, „ein Unternehmen aus der Region, welches bereits bewiesen hat, dass es erfolgreich am Markt bestehen kann, durch geeignete Maßnahmen zu erhalten“ und der Bw. durch den Nachlass „auch weiterhin die Überlebensfähigkeit“ ermöglichen wollte.

Das Finanzamt hat diese Aussagen der Hauptgläubigerin nicht bestritten. Eine niederschriftliche Befragung der zuständigen Organe der Hauptgläubigerin, um die der Unabhängige Finanzsenat für den Fall des Bestreitens des inhaltlichen Richtigkeit der Schreibens der Volksbank X. vom 29. Oktober 2008 ersucht hat, und die dem Finanzamt Gelegenheit gegeben hätte, allfällige Bedenken gegen eine Sanierungsabsicht der Volksbank X. mit deren Organen zu erörtern, wurde vom Finanzamt nicht durchgeführt. Weitere Beweismittel wurden ebenfalls nicht vorgelegt.

Was den Hinweis des Finanzamtes auf die Entscheidung des UFS vom 24. November 2008, RV/1615-W/06, anlangt, so liegt auch dieser Entscheidung ein anderer Sachverhalt zugrunde: Auf Grund der dort vorgelegenen Urkunden – insbesondere dürfte es Divergenzen zwischen Gläubigerin und Schuldnerin hinsichtlich der geschäftlichen Gestion der Schuldnerin gegeben

haben - gelangte der UFS zu dem Schluss, dass es den nachlassgewährenden Geldinstituten nur auf die Sicherung ihrer Forderungen angekommen sei und diese nicht in Sanierungsabsicht gehandelt hätten.

Nun ist die Beendigung der Geschäftsbeziehungen nach erfolgtem Schuldnotlass sicherlich ein wesentliches Indiz für das Fehlen einer Sanierungsabsicht durch die Gläubigerin.

Dies kann jedoch nicht zur Folge haben, über die ausdrücklichen Erklärungen der Gläubigerin hinwegzusehen. Das Argument der Gläubigerin, als vorwiegend regional tätiges Institut ein Interesse an der Erhaltung bereits erfolgreich gewesener regionaler Unternehmen zu haben, ist durchwegs schlüssig und kann nicht als bloß zum Schein vorgetragen angesehen werden, zumal sich Hinweise auf Gegenteiliges den aktenkundigen Unterlagen nicht entnehmen lässt.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher in freier Würdigung der vorliegenden Beweismittel und des Vorbringens der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens davon aus, dass die Volksbank X. als Hauptgläubigerin die Absicht hatte, mit dem von ihr gewährten Schuldnotlass die Bw. zu sanieren bzw. zur Sanierung der Bw. beizutragen, sodass die Bw. weiterhin als regionales Unternehmen – das etwa auch mehrere Lehrlinge ausbildet - am Markt bestehen kann.

Auf das Fehlen anderer Merkmale eines Sanierungsgewinns hat sich das Finanzamt nicht gestützt und ist deren Fehlen auch nicht offenkundig.

Der Berufung ist daher – unter Zugrundelegung der nicht bestrittenen Zahlen laut Vorhaltsbeantwortung vom 30. Oktober 2008 - Folge zu geben und der Verlustvortrag zur Gänze zuzulassen.

Hieraus folgt, dass für das Jahr 2004 lediglich die Mindestkörperschaftssteuer (unter Berücksichtigung anrechenbarer KSt) festzusetzen ist:

#### **Körperschaftsteuer 2004**

	<b>Betrag</b>
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	132.624,61 €
<b>- Verlustvortrag (100%)</b>	- 132.624,61 €
<b>Einkommen</b>	0,00 €
<b>Körperschaftssteuer bei einem Einkommen von 0,00 €</b>	0,00 €
<b>Differenz zur Mindestkörperschaftssteuer</b>	1.750,00 €

<b>Körperschaftsteuer</b>	1.750,00 €
<b>- Einbehaltene Steuerbeträge</b>	- 3,08 €
<b>Festgesetzte Körperschaftsteuer</b>	1.746,92 €

Wien, am 2. April 2009