



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ORGmbH, vertreten durch WTH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 22. September 2005, betreffend Körperschaftsteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) gab mit Schreiben vom 11. Oktober 2001 dem Finanzamt bekannt, dass sie ihren Betrieb per 6. Juni 2001 eingestellt habe. Die Weiterführung habe bereits ein anderes Unternehmen übernommen. Die Bw. sei bestrebt, den Realbesitz an dieses Unternehmen zu verkaufen, und würden diese Verkaufsgenden von der Hausbank wahrgenommen und verhandelt. Die Tätigkeit der Bw. sei vorläufig bis auf weiteres ruhend gestellt. Da sie ab 6. Juni 2001 keinerlei Aktivitäten durchführe, habe sie auch keine Umsätze und keine Arbeitnehmer mehr.

In der Körperschaftssteuererklärung für 2002 wies die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1,476.530,62 aus. Unter der Kennzahl 639 wurden „nicht ausgleichsfähige

Verluste aus Vorjahren“ im Betrag von € 274.014,96 und unter der Kennzahl 619 „offene Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991“ im Betrag von € 2.667.075,76 ausgewiesen. Unter der Kennzahl 624 sind im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Sanierungsgewinne zur Ermittlung der Verlustvortragsgrenze gem. § 2 Abs. 2b in Höhe von € 1.159.400,59 angesetzt.

Im Körperschaftssteuerbescheid für das Jahr 2002 brachte das Finanzamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungskgemäß in Höhe von € 1.476.530,62 zum Ansatz. Davon wurden verrechenbare Verluste der Vorjahre (statt laut Erklärung in Höhe von € 274.014,96) in Höhe von € 295.853,51 abgezogen, so dass sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte von € 1.180.677,11 ergab. Davon wurde ein Verlustabzug in Höhe von € 964.790,34 in Abzug gebracht, was ein Einkommen von € 215.886,77 und in weiterer Folge eine Körperschaftssteuer in Höhe von € 65.698,91 ergab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Verlustvortrag gem. § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt worden sei. Ein Sanierungsgewinn sei der betrieblich bedingte Wegfall von Verbindlichkeiten infolge gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung. Da der Betrieb bereits im Juni 2001 eingestellt und das Betriebsvermögen im März 2002 veräußert worden sei, liege keine Sanierung des Betriebes vor.

Nach einem in den Akten einliegenden Berechnungsentwurf ergibt sich der Verlustabzug in Höhe von € 964.790,34 dadurch, dass vom Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von € 1.180.677,11 ein Betrag in Höhe des Veräußerungsgewinnes von € 317.130,03 zur Gänze als Verlust abgezogen wurde und vom Restbetrag in Höhe von € 863.547,08 lediglich die Verlustvortragsgrenze von 75 %, somit ein Betrag von € 647.660,31 zum Ansatz gelangte.

In der gegen den Körperschaftssteuerbescheid 2002 eingebrachten Berufung begehrte die Bw. die Anerkennung des Schuldnachlasses der Bank als Sanierungsgewinn und somit auch die Anerkennung des Verlustabzuges in voller Höhe ohne Vortragsgrenze.

Mit Schriftsatz vom 17. November 2005 wurde dazu näher ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die Vorschreibung von Körperschaftssteuer in Höhe von € 65.698,91 richte. Im Körperschaftssteuerbescheid 2002 sei der Sanierungsgewinn in Höhe von € 1.159.400,59 nicht als solcher anerkannt worden und somit die Verlustvortragsgrenze mit 75 % zur Anwendung gekommen. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, es sei richtig, dass es im Jahr 2001 zu einer „Quasi-Insolvenz“ gekommen sei, und das Hauptaugenmerk der Geschäftsführung auf den Verhandlungen mit der Hausbank und mit potentiellen Käufern ruhte. Diese Verhandlungen hätten insoweit Erfolg gehabt, als noch im Jahr 2001 die Firma L aufgrund eines Nutzungsvertrages das Unternehmen weiter geführt habe, und im Jahr 2002 bei der Hausbank ein Schuldnachlass in Höhe von € 1.159.400,59 und der Verkauf der Gebäude und auch der Einrichtung erreicht habe werden können. Dadurch sei die Bw. saniert

worden. Sie bestehe bis heute noch. Der Betrieb am bisherigen Standort mit den Mitarbeitern und dem vorhandenen Kundenstock sei dann von der Firma ILOGmbH nahtlos weitergeführt und mittlerweile von der NGmbH, übernommen worden und bestehe bis zum heutigen Tag. Käuferin der Maschinen und Einrichtung sei die ILOGmbH gewesen. Käuferin des Gebäudes sei IVGmbH gewesen, die wiederum das erworbene Gebäude an den Nachfolgeunternehmer (Auffangunternehmer) vermietet habe. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebes (insbesondere der Standort) seien daher auf den Nachfolgeunternehmer übertragen worden. Der Standort und damit auch der damit verbundene Kundenstock sei von der Firma L, der Firma ILOGmbH und (derzeit) von der NGmbH weiter genutzt worden. Die Voraussetzung der unmittelbaren Betriebsfortführung am gleichen Standort mit gleichem Kundenstock liege daher vor. Es liege daher eine so genannte übertragende Sanierung vor. Dazu werde auf Doralt, Kommentar zum EStG, § 36, RZ 33 und 34, verwiesen. Es gehe dabei darum, dass der bisherige Rechnungsträger seinen Betrieb einstelle oder veräußere, dieser aber in einer anderen rechtlichen – und meist auch wirtschaftlichen – Form weitergeführt werde, während der bisherige Rechtsträger bzw. die Gesellschafter des bisherigen Rechtsträger durch einen Schulderrlass saniert würden. Der deutsche Bundesfinanzhof habe mit seinem Urteil vom 24. April 1986, IV R 282/84 zur mittlerweile aufgehobenen Bestimmung des § 3 Nr. 66 dEStG entschieden, dass auch eine übertragende Sanierung zu einem begünstigten Sanierungsgewinn beim bisherigen Unternehmensträger führe. § 3 Nr. 66 dEStG verlange lediglich, dass Schulden zum Zweck der Sanierung erlassen würden, nicht aber, dass die Sanierung beim bisherigen Unternehmensträger erfolge. Der wirtschaftspolitische Zweck des § 3 Nr. 66 dEStG, nämlich das Unternehmen als lebenden Organismus und Einkunftsquelle zu erhalten, erfordere die Begünstigung auch in den Fällen der übertragenden Sanierung. Es könne nicht hinderlich sein, dass der Erlass der untergehenden Altgesellschaft gewährt werde, sofern dies in der Absicht geschehe, dadurch den Übergang des notleidenden Unternehmens auf die Nachfolgegesellschaft zu ermöglichen, um seine Gesundung herbei zu führen. Nach der deutschen Rechtsprechung sei daher für das Vorliegen einer Sanierung nicht erforderlich, dass das Unternehmen in der bisherigen Rechtsform fortgeführt werde. Zu einem ähnlichen Ergebnis sei der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.3.2000, 96/14/0104, gekommen. Darin habe der VwGH ausgesprochen, dass die Fortführung eines Unternehmens in einer Nachfolge- bzw. Auffanggesellschaft ein Indiz für eine geeignete Sanierungsmaßnahme sein könne. Ein Schulderrlass sei auch dann zur Sanierung geeignet, wenn dadurch eine Sanierung durch die Übernahme des Unternehmens aufgrund von Schenkung, Veräußerung oder Umgründung (Hinweis auf Ruppe in Ruppe, Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung, 275) durch eine Fortführungsgesellschaft erreicht werde. Es sei auch kein sachlicher Grund ersichtlich, eine wirtschaftliche und rechtliche Nähe des

wirtschaftlich vorbelasteten bisherigen Rechtsträgers zur Auffang- bzw. Fortführungsgesellschaft zu fordern (Hinweis auf Ecolex 2002, Seite 683 ff, Dr. Georg Kofler).

In der Folge ersuchte das Finanzamt die Bw. sämtliche Verträge mit den in der Berufung angeführten Nachfolgefirma und die Kontoauszüge betreffend den Schuldnachlass vorzulegen.

Dieser Vorhalt wurde mit Schreiben vom 7. August 2006 beantwortet. Darin wird mitgeteilt, dass es für die Bw. sehr schwierig sei, die gestellten Fragen zu beantworten. Sämtliche Verhandlungen und auch Verträge seien über die Hausbank abgewickelt worden. Die Bw. sei nur am Rande involviert gewesen. Von der Hausbank seien keine Informationen zu bekommen, da die ehemals handelnden Personen nicht mehr befragt werden könnten, und die Hausbank einer anderen Bank untergegliedert worden sei. Tatsache sei, dass es ab Juli 2001 ein Benützungsabkommen mit der Firma L bzw. mit der Firma ILOGmbH gegeben habe. Diese Vereinbarungen seien durch die Hausbank getroffen worden und lägen der Bw. nicht vor. Es werde ersucht, diese Vereinbarungen von Amts wegen zu erheben, die Rechtsabteilung der Bank habe der Bw. keine dementsprechenden Daten heraus gegeben. Im Jahr 2002 sei dann der Verkauf, sowohl des Gebäudes, als auch der Einrichtung durchgeführt worden. Den Kaufvertrag bzw. eine Kopie der Rechnung lege die Bw. hiermit vor. Bis 31. Jänner 2005 habe dann die Firma ILOGmbH den Betrieb geführt, ab 1. Februar 2005 tue dies die Firma NGmbH. Ein Mitarbeiter könne bestätigen, dass die Fortführung des Betriebes mit Ausnahme eines kurzen Umbauzeitraumes lückenlos erfolgt sei. Dieser Mitarbeiter sei ununterbrochen und auch heute noch in diesem Betrieb beschäftigt. Als weitere Beilagen werden die letzten Kontoauszüge, aus denen ersichtlich sei, dass die zuletzt nach dem Verkauf noch aushaftenden Kreditkonten geschlossen worden seien und eine Abschreibung in Höhe von € 1,159.400,59 von der Hausbank vorgenommen worden sei, vorgelegt.

Aktenkundig ist eine Rechnung der Bw. vom 31. März 2002 an die Firma ILOGmbH über den Verkauf von Einrichtungsgegenständen aus dem Betrieb der Bw.. Weiters befindet sich in den Akten ein Kaufvertrag abgeschlossen zwischen der Bw. und der Firma IVGmbH über den Verkauf der Betriebsliegenschaft. Dieser Kaufvertrag datiert vom 1. Februar 2002.

Im nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat fortgesetzten Berufungsverfahren wurde die Bw. um die Übermittlung der gesamten Korrespondenz betreffend den gegenständlichen Schuldnachlass zwischen der Bw. und ihrer Hausbank ersucht. Wurde ein Sanierungskonzept oder ein Sanierungsplan erstellt?

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde mit Schreiben vom 14. November 2008 mitgeteilt, dass eine Stellungnahme der Nachfolgebank hiemit übermittelt werde. Aus dieser

Stellungnahme sei eindeutig ableitbar, dass der Verzicht der Bank gegenüber der Bw. ein Teil des Sanierungskonzeptes gewesen sei und schon zum Zeitpunkt der Übertragung von Betriebsgegenständen an die Nachfolgefirma bzw. zum Zeitpunkt der Übertragung der Grundstücke an die Leasingfirma akkordiert und vereinbart gewesen sei. Es seien somit die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn betreffend die zeitliche Abfolge als erfüllt anzusehen. Die Sanierung sei vor bzw. zeitgleich mit der Veräußerung der betrieblichen Grundlagen erfolgt. Der Zeitpunkt der formellen Ausbuchung der Forderung sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als irrelevant zu bezeichnen. Die Schulden zum 31. Dezember 2001 seien im Jahr 2002 durch den Veräußerungserlös der Immobilie an die Leasinggesellschaft, den Unternehmensveräußerungserlös der ILOGmbH, sowie den in Streit stehenden Schuldnachlass und durch einen Eigenerlag der Bw. getilgt worden.

In dem als Beilage vorgelegten Schreiben der Bank wurde im Wesentlichen folgendes ausgeführt: Mit Rechnung vom 31. März 2002 seien von der Bw. Einrichtungsgegenstände an die Firma ILOGmbH in Rechnung gestellt worden. Der Rechnungsbetrag sei auch tatsächlich auf das Konto der Bw. zur Überweisung gelangt. Die Liegenschaft, welche zur Besicherung der Kredite bei der Bank gedient habe, sei im Rahmen eines Immobilienleasingvertrages durch die MAG (IVGmbH) angekauft worden. Die Bank sei aus dem ERP-Fonds als Rückhaftender voll in Anspruch genommen worden, auf dieses Konto sei der Teilertrag aus den Fahrnissen verbucht worden. Die Restforderung in der Gesamthöhe von € 1.159.400,59 sei per Dezember 2002 ausgebucht worden. Der gegenüber der Bw. ausgesprochene Schuldnachlass sei zum Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebes an die Firma ILOGmbH bzw. zum Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstückes an die MAG (IVGmbH) mit der Bank vereinbart und akkordiert gewesen und daher auch inhaltlich Teil des gesamten Sanierungskonzeptes gewesen. Die rein formelle Ausbuchung des Betrages von € 1.159.400,59 sei aus bankinternen Gründen erst im Dezember 2002 erfolgt. Ziel sei es gewesen, dem Käufer der betrieblichen Grundlagen der ILOGmbH, einen bereinigten Betrieb zu übergeben. Seitens Hrn. OR und der Bw. sei eine Abschlagszahlung von € 363.364,17 (S 5 Mio.) geleistet worden. Dazu werden die entsprechende Haftungserklärung der Bank sowie die entsprechenden Überweisungsbelege übermittelt. Weiters sei vereinbart worden, dass die restlichen Verbindlichkeiten nicht mehr weiter verfolgt werden dürfen. Der Betrieb sei im Wesentlichen, wenn auch durch Änderung des Eigentümers durch die ILOGmbH fortgeführt worden, welche die Fahrnisse angekauft habe und in weiterer Folge Mieter des Leasingobjektes der MAG (IVGmbH) gewesen sei. Im März 2005 sei das Konkursverfahren über die ILOGmbH eröffnet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Zuzufolge Abs. 2 dieser Bestimmung ist das Einkommen 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 des Einkommensteuergesetzes 1988.

§ 2 Abs. 2b Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet:

Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vergangenen 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 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 Folgejahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste als wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.*
3. *Insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind*
 - *Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von*

Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind, 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.

Im gegenständlichen Fall ist nun strittig, inwieweit im Gesamtbetrag der Einkünfte der Bw. für das Jahr 2002 ein Sanierungsgewinn enthalten ist, für den die Vortragsgrenze nicht gilt.

Das Finanzamt sieht im gegenständlichen Schuldnachlass in Höhe von € 1,159.400,59 - ausgesprochen von der Hausbank - keinen Sanierungsgewinn im Wesentlichen mit der Begründung, dass der Betrieb der Bw. bereits im Juni 2001 eingestellt, und das Betriebsvermögen im März 2002 veräußert worden sei, und somit der zum 17. Dezember 2002 ausgesprochene Schuldnachlass nicht mehr zur Sanierung des Betriebes erfolgt sein könne. Dem hält die Bw. im Wesentlichen entgegen, dass der Schuldnachlass bereits im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung mit der Hausbank vereinbart gewesen sei und die Veräußerung des Betriebsvermögens und der Schuldnachlass Teile eines einheitlichen Sanierungskonzeptes gewesen seien. Im gegenständlichen Fall ist somit ausschließlich strittig, ob der von der Hausbank ausgesprochene Schuldnachlass eine geeignete Sanierungsmaßnahme darstelle.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Fortführung eines Unternehmens in einer Auffanggesellschaft ein Indiz für eine geeignete Sanierungsmaßnahme (VwGH 25.2.2003, 98/14/0151). Im gegenständlichen Fall hat die Bw. nach einem kurzen Zeitraum der Überlassung des Betriebes zur Nutzung das Betriebsgrundstück im März 2002 an eine Leasinggesellschaft verkauft, die es wiederum an die ILOGmbH weiter vermietet hat. Weiters hat die Bw. im März 2002 die wesentlichen Einrichtungsgegenstände des Betriebes ebenfalls an die ILOGmbH verkauft. Mit diesen Wirtschaftsgütern (und dem unveränderten Personal und Kundenstock) hat die ILOGmbH den Betrieb weiter geführt. Damit wurden im März 2002 die wesentlichen Betriebsgrundlagen von der Bw. direkt bzw. indirekt einem Nachfolgeunternehmen übertragen. Für die Annahme eines Sanierungsgewinnes könnte allenfalls hinderlich sein, dass die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlage im März 2002 und damit etwa 9 Monate vor der Vollziehung des Schuldnachlasses auf dem Konto der Bw. bei der Hausbank erfolgt ist und die (vorläufige) Betriebseinstellung bereits für den 6. Juni 2001 dem Finanzamt gegenüber erklärt wurde. In seinem Erkenntnis vom 28.3.2000, 96/14/0104, hat es der VwGH als schädlich für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes angesehen, wenn die Übertragung des Betriebes an einen Nachfolgebetrieb bzw.

Auffanggesellschaft bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens und damit des Schuldnachlasses erfolgt ist. Im vorliegenden Fall ist die Sachlage aber entscheidungswesentlich anders. Nach der Aussage der Bank, war der Schuldnachlass bereits im Zeitpunkt der Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlage geplant und vereinbart. Somit waren Betriebsübertragung und Schuldnachlass Teile eines einheitlichen Sanierungskonzeptes. Bei dieser Sachlage erscheint es aber gerechtfertigt, die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlage als Indiz dafür zu sehen, dass der Schuldnachlass eine geeignete Sanierungsmaßnahme war. Das Vorbringen der Bw., dass der Betrieb im Wesentlichen unverändert von der Nachfolgegesellschaft fortgeführt worden sei, blieb im Verfahren unwidersprochen. Die bereits für den 6. Juni 2001 erklärte „Betriebseinstellung“ erweist sich nicht als schädlich, weil diese offenbar schon im Hinblick auf die bereits geplante und beabsichtigte und etwa ein halbes Jahr später tatsächlich durchgeführte Betriebsveräußerung in Verbindung mit dem Schuldnachlass erfolgt ist.

Handelt es sich bei dem gegenständlichen Schuldnachlass um einen Sanierungsgewinn, dann gilt insoweit die Verlustvortragsgrenze nicht und ist daher der Gesamtbetrag der Einkünfte von € 1.180.677,11 um einen Verlustabzug in Höhe von € 1.180.677,11 zu vermindern, sodass ein Einkommen von € 0,-- verbleibt. Der Vollständigkeit halber ist noch anzuführen, dass einer Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes auf andere Art und Weise (Steuerfreiheit oder Steuerermäßigung) der Umstand entgegensteht, dass es dafür im Streitjahr keine gesetzliche Handhabe gibt. Mit dem Strukturangepassungsgesetz 1996 (BGBl 201) wurde die bis dahin im § 36 EStG 1988 verankert gewesene Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne ersatzlos gestrichen und erst mit Budgetbegleitgesetz 2003 (BGBl I 2003/71) mit Wirkung ab 31. August 2003 wieder eine Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne (infolge gerichtlicher Ausgleichs und Zwangsausgleichs, was hier nicht vorliegt) eingeführt. Für die Zeit dazwischen (und somit auch für das Streitjahr 2002) bestand lediglich eine erlassmäßige Regelung, die für bestimmte Fälle bereits eine Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne vorsah. Diese erlassmäßige Regelung stellt aber keine beachtliche Rechtsquelle dar, auf die sich der Steuerpflichtige berufen könnte (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG-Kommentar, § 36, Rz 32 und die dort zitierte Judikatur des UFS).

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 29. April 2009