



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., ehemals Einzelunternehmer, Adresse 1, vertreten durch A, Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater und Mediator, Adresse 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend **Einkommensteuer 2006** vom 26. November 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	€ 243.373,98	Einkommensteuer	€ 32.057,13
			anrechenbare Lohnsteuer	- € 11.751,37
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				€ 20.305,76

### Entscheidungsgründe

Strittig ist die Berechnung eines **Sanierungsgewinnes im Sinne des § 36 EStG 1988 im Jahre 2006 (Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I 2005/161, ab Veranlagung 2006)**:

Der Bw. betrieb als **Einzelunternehmer seit Mai 1999** das Gewerbe des Schlossers, eingeschränkt auf die Montage und das Service von Sektionaltoren und Verladebetriebssysteme (Industrietore) bzw. der Schwarzdeckerei mit Sitz Adresse3(bis 2000) und ab 2001 in Adresse4 bzw. ab 2003 in Adresse5).

Im Berufszeitraum bezog er **nur mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**.

**In der Folge** kam es zur **Insolvenz des Unternehmens** mit **Schulderlässen** (2003 – Ausgleichsverfahren (Nichterfüllung der vollständigen gerichtlichen Quote) sowie **2006 Konkursverfahren zu GZ XXX** mit Abschluss durch **Zwangsausgleich** –Konkursquote 20 %, wobei **15% davon im Jahre 2006 entrichtet** wurden).

Der Bw. ermittelte im **Berufungsjahr 2006** den Gewinn gemäß **§ 4 Abs. 1 EStG 1988**.

### **Veranlagung 2006 :**

**Im Einkommensteuerbescheid 2006** v. 26.11.2007 wurde folgende Einkommensermittlung berücksichtigt:

	€
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Schuldnachlass =80 % der anerkannten Forderungen)</b>	<b>221.400</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	38.979,48
Pauschbetrag Werbungskosten	132
<b>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit</b>	<b>38.847,48</b>
Gesamtbetrag der Einkünfte	38.847
Sonderausgaben	0
Einkommen	260.247,48
Einkommensteuer nach Abzug v. Absetzbeträgen	121.363,74
Steuer sonstige Bezüge	335,55
Einkommensteuer	121.699,29

- anrechenbare Lohnsteuer	11.751,37
<b>* Nichtfestsetzung</b>	<b>87.954,80</b>
Festgesetzte Einkommensteuer	21.993,12
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	0,00
<b>Abgabennachforderung</b>	<b>21.993,12</b>

**Berechnung im Detail:**

<b>Angemeldete</b> Forderungen	€ 369.000
<b>Im Jahre 2006 wurden 15 % Quote bezahlt:</b>	
Im Jahre <b>2007</b> 5 % , in Summe also 20 % Quote	
<b>Schuldnachlass: 80 %</b>	<b>= € 295.200</b>
<b>Davon <math>\frac{3}{4}</math> = 221.400, im Jahre 2006</b>	<b>= Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>
<b>Rest im Jahre 2007</b>	<b>€ 73.600</b>
<b>Steuerschuld mit Sanierungsgewinn</b>	€ 121.699,29
<b>Steuerschuld ohne Sanierungsgewinn</b>	€ 11.755,78
<b>Differenz:</b>	<b>€109.943,51</b>
<b>x 80 %</b>	
<b>= Nichtfestsetzungsbetrag (Kennzahl 387)</b>	<b>€ 87.954,80</b>

**Begründung:**

Wegen **Nichtabgabe der Steuererklärungen** seien die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO **im Schätzungswege** ermittelt worden. Der **Sanierungsgewinn** sei wie folgt ermittelt worden:

	€
Angemeldete Forderungen	369.000
Schuldnachlass gesamt (80 %)	295.200
<b>Davon <math>\frac{3}{4}</math> auf 2006 entfallend</b>	<b>221.400</b>
Rest im Jahr 2007	73.600
I-L.. GmbH	<b>2006</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	€
Bruttobezüge	55.056,57
Steuerfreie Bezüge	568,45
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	7.484,88
SV-Beiträge für laufende Bezüge	8.023,76
Steuerpflichtige Bezüge	38.979,48
Einbehaltene Lohnsteuer	11.751,37
Anrechenbare Lohnsteuer	11.751,43

**Gegen den Einkommensteuerbescheid 2006** wurde innerhalb offener Frist **Berufung** mit folgender Begründung erhoben:

Angefochten werde **die Höhe der zum Ansatz gebrachten Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb.**

Antrag und Begründung werden nachgereicht. Sollte die Abgabenbehörde II. Instanz befasst werden, stelle die steuerliche Vertretung **den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.**

**Mit Mängelbehebungsauftrag v. 03.01.2008**, zugestellt am 4.01.2008, wurde der Bw. ersucht, die angeführten Mängel (die Erklärung, welche Änderungen beantragt würden sowie eine Begründung) **bis. 31.01.2008** zu beheben.

**Mit Schreiben v. 14.01.2008** wurde vom Bw. Folgendes erklärt:

*Es werde die Einkommensteuer in Höhe v. € 21.993,12 angefochten. Unter Hinweis auf nachstehende Begründung wird **der Antrag auf Ansatz eines Verlustvortrages idH. v. € 243.201,86 bei Berichtigung der Einkommensteuerveranlagung 2006** gestellt.*

### **Begründung**

*Nach Aktenlage der Behörde könne am 31.12.2003 lt. Jahresabschluss 2003 ein negativer Saldo auf dem Kapitalkonto v. € 194.114,12 festgestellt werden. Dem Jahresabschluss 2005 könne auf dem Kapitalkonto ein Eröffnungssaldo v. € 298.979,98 entnommen werden.*

*Der Sanierungsgewinn, welcher bei den Einkommensteuerveranlagungen 2003 und 2004 wirksam geworden sei, betrage € 139.436,00. Der nachstehende Betriebsvermögensvergleich ergebe somit für das Jahr 2004 einen Verlust v. € 243.201,86.*

	€
Negatives Kapital per 31.12.2003	194.114,12
Sanierungsgewinn 2003 u. 2004 lt. Einkommensteuerbescheid 2003	139.436,00
Negatives Kapital 31.12.2004	298.979,98
<b>Verlust 2004</b>	<b>243.201,86</b>

Um **antragsgemäße Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2006** werde ersucht.

**Im Schreiben v. 14.03.2008** wurde die **Begründung zur Berufung** von der steuerlichen Vertretung **ergänzt:**

*Der **Schuldennachlass, welcher seinem Mandanten zuteil geworden sei, werde nach Beendigung dieses Insolvenzverfahrens kein Sanierungsgewinn, da die Forderungen der Gläubiger keine Betriebsausgaben finanziert hätten.***

*Sanierungsgewinne könnten nur aus dem Wegfall von Betriebsschulden resultieren. Hätten Verbindlichkeiten aber nicht zu betrieblicher Erfüllung geführt, so seien diese, **wie Privatschulden**, aus der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Sanierungsgewinnes auszuscheiden. Die Tatsache, dass ein Insolvenzverfahren bei seinem Mandanten bereits im Jahre 2003 abgewickelt worden sei, mache eine klare Abgrenzung der Schulden möglich. Der lt. Begründung des angefochtenen Bescheides 2006 festgestellte Sanierungsgewinn, welcher in den Jahren 2006 u. 2007 eine Besteuerung zugeführt werden solle, möge mit € 0,00 festgestellt werden. **Die Abgabenbehörde I. Instanz könne nicht daran festhalten,***

*dass im Zeitraum 2004 bis 2006, also im Verlauf des Insolvenzverfahrens bzw. Liquidations- oder Sanierungszeitraum sein Mandant trotz enormer Sanierungskosten einen Gesamtüberschuss bzw. steuerlichen **Gewinn von € 165.369, - erzielt hätte.***

**Mit Vorhalt der Abgabenbehörde I. Instanz v. 27.03.2008** wurde dem Bw. Folgendes mitgeteilt:

*Den Angaben im Schreiben v. 14.03.2008 könne nicht gefolgt werden. "Der Schuldennachlass, welcher seinem Mandanten zuteil geworden sei, werde nach Beendigung dieses Insolvenzverfahrens kein Sanierungsgewinn, da die Forderungen der Gläubiger keine Betriebsausgaben finanziert hätten". Legen Sie bitte das Anmeldeverzeichnis vor und kennzeichnen Sie bitte die Forderungen, die nicht Betriebsschulden darstellen. Falls Privatschulden vorliegen, begründen Sie bitte, warum es sich um Privatschulden handle? Das angeführte Insolvenzverfahren aus dem Jahre 2003 sei zwar abgewickelt, jedoch nicht erfüllt worden, daher sei es am 30.11.2004 zur Konkurseröffnung gekommen. Warum sollten sich die Betriebsschulden zu Privatschulden wandeln? Um Stellungnahme werde ersucht!*

**In der Folge** wurden von der steuerlichen Vertretung mit gesondertem **Schriftsatz** die **Anträge hinsichtlich des gesamten Berufungssenates, mündlicher Berufungsverhandlung sowie das Begehren auf Berücksichtigung eines Verlustabzuges von € 243.201,86 zurückgenommen.**

Mit **Vorhalt des Referenten v. 12.07.2012** wurde der Bw. ersucht, eine Aufteilung der Verbindlichkeiten im Konkursverfahren zu GZ.xxx in Betriebsschulden und Privatschulden vorzunehmen. Dieser Vorhalt wurde von der steuerlichen Vertretung nicht beantwortet.

In der Folge wurde ein **Erörterungstermin** – der diesbezüglichen Anregung der steuerlichen Vertretung folgend -unter Einbindung der Vertreterin des Finanzamtes, Frau Mag. S., sowie des Bws. und dessen steuerlicher Vertretung, Hrn. WTH A , **am 09.Oktober 2012** abgehalten. Dabei wurde von der steuerlichen Vertretung eine **Neuberechnung des Sanierungsgewinnes 2006** vorgeschlagen (bisheriger Schuldnerlass 2006 unter Abzug von **Sanierungskosten** im Ausmaß von **€ 23.239** (aus der **ersten Insolvenz** sowie abzüglich **€ 22.498-** (diese Summe stellt die Kosten für Masseverwalter, Gerichtsgebühr, KSV, AKV aus der **zweiten Insolvenz** dar (Konkursverfahren - Abschluss durch Zwangsausgleich mit Beschluss v. 10.11.2005) sowie unter Abzug eines **berichtigten Verlustvortrages** im **Ausmaß von € 34.859** (=ehemaliges Viertel des Sanierungsgewinnes aus dem ersten Insolvenzverfahren 2003). Lt. Berechnung der steuerlichen Vertretung ergebe sich daraus ein **Sanierungsgewinn für das Jahr 2006 im Ausmaß von € 187.097** (= 75 % v. € 295.200).

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

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) der Einkommensteuer. In § 2 Abs. 4 EStG 1988 ist normiert, dass zu den für die Bemessung der Einkommensteuer maßgeblichen Einkünften der bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach den Vorschriften der §§ 4 bis 14 EStG 1988 zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb zählt.

Außer Streit steht, dass im gegenständlichen Fall **15 %** der 20 %-igen **Konkursquote** im **Jahre 2006** entrichtet wurden.

[§ 36 EStG 1988](#) idF Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl I 2005/161 lautet:

*Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderrass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen.*

*(2) Aus dem Schulderrass resultierende Gewinne sind 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).*

*(3) Für die Steuerfestsetzung gilt:*

*1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schulderrass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.*  
*2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schulderrass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.*  
*3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schulderrass resultierenden Gewinne ergibt."*

Die bisher angeordneten gesetzlichen Beschränkungen der Unternehmensfortführung nach einem Zwangsausgleich wurden aufgegeben (besonderer Beitrag des Fiskus im Interesse der Entschuldung des einkommensteuerpflichtigen Steuerschuldners, Kohler/Gebhart/Lenneis in *Das Einkommensteuergesetz, Stand 06.06.2007, § 36 EStG 1988, S. 228* zur Gesetzesänderung AbgÄG 2005 ,BGBl I 2005/161, ab der Veranlagung 2006).

§ 36 Abs. 2 EStG 1988 ordnet für Sanierungsgewinne, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs iSd. Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleichs entstanden sind, eine Begünstigung an. Diese Begünstigung liegt in einer Ermäßigung der Steuer, die auf den Sanierungsgewinn entfällt, in dem Umfang, in dem auch die Gläubiger im Rahmen des gerichtlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs auf ihre Schulden verzichten.

Bei der Begünstigung handelt es sich um eine Tarifbestimmung. Nur jene Teile eines Sanierungsgewinns, die in einem positiven Einkommen enthalten sind, und damit überhaupt einer Besteuerung unterliegen, sind der Begünstigung zugänglich (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 48 zu § 36).

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. 3. 2003, 98/14/0128). Das Betriebsvermögen wird im Zeitpunkt des Wegfalles der Schuld erhöht. Tritt der Schuldnachlass verteilt auf mehrere Perioden ein, fällt auch der Sanierungsgewinn über diese Perioden verteilt an.

Der Sanierungsgewinn entsteht im **Zwangsausgleichsverfahren mit Erfüllung der Zwangsausgleichsquote bzw. nach Maßgabe der Ratenzahlungen** (vgl. VwGH 24. 5. 1993, 92/15/0041). Im Falle eines Ausgleiches, der in Ratenzahlungen zu erfüllen ist, tritt der Schuldnachlass anteilig im Verhältnis der tatsächlich geleisteten Teilzahlungen zu den insgesamt zu entrichtenden Beträgen ein.

Die Steuer ist insoweit nicht zu erheben, als die Abgabenansprüche durch (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Zwangsausgleiches (§§ 140 ff Konkursordnung) entstanden sind und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag übersteigen.

Es ist die Einkommensteuerschuld auf das Einkommen samt Sanierungsgewinn jener gegenüberzustellen, die entstanden wären, wenn der durch die Erfüllung des Ausgleichs resultierende Sanierungsgewinn nicht angefallen wäre (Vergleich der Steuerbelastung mit und ohne Sanierungsgewinn). Der Differenzbetrag ist die auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuer.

Von der Erhebung dieses Differenzbetrags wird in jenem Ausmaß abgesehen, welches sich durch Anwendung des dem Forderungsnachlass entsprechenden Prozentsatzes (100% abzüglich Ausgleichsquote) auf diesen Differenzbetrag ergibt (§ 36 Abs. 3 Z 3 EStG 1988, Änderung mit BGBl. I Nr.2005/161 - ab Veranlagung 2006).



### Konkreter Fall (Sanierungsgewinn 2006)

Der **Berechnung der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Erörterung vom 09.10.2012** kann insoferne Folge geleistet werden, als die **Sanierungskosten** des zweiten Insolvenzverfahrens (Konkursverfahrens) im Ausmaß von € 22.498 (vgl. Einzel-Kostenaufstellung lt. Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 09.10.2012) in Abzug gebracht werden können. Diese wurden im Einzelnen durch den Schriftsatz des ehemaligen Masseverwalters vom 21.12.2005 nachgewiesen. Die Anerkennung entspricht dem im Einkommensteuerrecht vorherrschenden **Nettoprinzip** (Einnahmen abzüglich Ausgaben). Allerdings können die Kosten des ersten Insolvenzverfahrens (2003) im Ausmaß von € 23.239 wegen des Vorranges des **Prinzips der periodengerechten Abschnittbesteuerung vor jenem der Gesamtgewinnbesteuerung** nicht beim Sanierungsgewinn 2006 abgezogen werden.

#### Ergänzendes Vorbringen v.09.10.2012 – Verlustvortrag von € 34.859:

**Mangelnde Abzugsfähigkeit** ergibt sich auch nach Ansicht des Referenten für den begehrten Verlustvortrag im Ausmaß von € 34.859, welcher im Jahre 2003 infolge eines von der steuerlichen Vertretung behaupteten „falschen“ Sanierungsgewinnes (wegen des Wiederauflebens von Forderungen) entstanden sei (Erhöhung des Verlustes) und nunmehr – so die steuerliche Vertretung- im Jahre 2006 wiederum abzuziehen wäre:

Der **Sanierungsgewinn 2003** ist – dies hat die Überprüfung der Aktenlage ergeben -zu Recht im Ausmaß von € 34.859 (1/4) festgesetzt worden. Die steuerliche Erfassung tritt nach ständiger Rechtsprechung **nach Maßgabe der Quotenzahlung (*sukzessive*)** ein.

Im Übrigen wird, was den fiktiven Verlustvortrag betrifft, auf die bereits erfolgte

**Zurücknahme des Berufungsbegehrens v. 15.09.2009** hingewiesen.

#### \* Berechnung Sanierungsgewinn 2006 :

€ 295.200,- <i>Schulderlass</i>	<i>=80% der anerkannten Forderungen lt. Anmeldungsverzeichnis (€ 369.000)</i>
-€ 22.498	<b>Sanierungskosten</b> des Konkursverfahrens lt. <i>Berufungsentscheidung</i>
= € 272.702	=SUMME

<b>€ 204.526,50 Schulderlass lt. Berufungsentscheidung</b>	<i>Summe x 75 % (in Relation zur erfüllten Quote 2006) – Rest 25 % im Jahre 2007</i>
<b>Steuerschuld mit Sanierungsgewinn</b>	€ 113.262,54
<b>Steuerschuld ohne Sanierungsgewinn</b>	€ 11.755,78
<b>Differenz:</b>	€ 101.506,76
<b>x 80 %</b>	
<b>= Nichtfestsetzungsbetrag (Kennzahl 387)</b>	€ 81.205,41

Es ergibt sich daher folgende **Einkommensermittlung für das Jahr 2006:**

<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Sanierungsgewinn 2006)</b>	<b>€ 204.526,50*</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	€ 38.979,48
Pauschbetrag Werbungskosten	-€ 132
Gesamtbetrag der Einkünfte	€ 243.373,98
Sonderausgaben	-€ 0
Einkommen	€ 243.373,98
Einkommensteuer vor Abzug von Absetzbeträgen (€ 243.373,98 - 51.000 x 0,5 + 17.085)	€ 113.271,99
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-€ 54
Verkehrsabsetzbetrag	-€ 291
Einkommensteuer nach Abzug v. Absetzbeträgen	€ 112.926,99
Steuer sonstige Bezüge	+ € 335,55

Einkommensteuer	€ 113.262,54
- Nichtfestsetzungsbetrag KZ 387	- € 81.205,41
Einkommensteuer	€ 32.057,13
- anrechenbare Lohnsteuer	€11.751,37
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>€ 20.305,76</b>
Bisher Festgesetzte Einkommensteuer	€ 21.993,12

Aus den angeführten Gründen war daher der **Berufung teilweise Folge** zu geben.

Linz, am 14. Oktober 2012