



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Kirstin-Elke Rabenseifner, 1180 Wien, Währingerstraße 163,

a) vom 10. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 4. Mai 2011 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften 2005 und 2006;

b) vom 3. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 23. Februar 2009 betreffend Feststellung von Einkünften 2007

entschieden:

a) Der Bescheid betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften 2005 und 2006 wird aufgehoben.

b) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften 2007 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Die **Einkünfte 2007** werden gemäß § 188 BAO mit **€ 21.774,60** festgestellt. Davon entfallen auf MG1 **€ 20.510,66** bzw. auf MG2 **€ 1.263,94**.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt ein Café-Restaurant in der Rechtsform einer KG (bis 2006: KEG) und ist nach eigenem Vorbringen (Schreiben des rechtsfreundlichen Vertreters vom 11.03.2011) "zumindest seit dem Jahr 2002 ein Sanierungsfall".

Im Veranlagungsjahr 2005 hatte sie, entsprechend einem vom steuerlichen Vertreter erstellten Sanierungskonzept, bei ihrer damaligen Hauptgläubigerin, Bank Austria CA BV, einen langwierig verhandelten teilweisen Schuldnachlass erlangt: Von den seit 2002 wegen andauernder Überschuldung des Unternehmens fällig gestellten Kreditforderungen jener Bank, welche ca. 80% der Gesamtverbindlichkeiten ausmachten und in der Bilanz zum 31.12.2004 mit € 188.540,27 ausgewiesen waren, wurden 2005 € 88.040,28 erlassen. Zug um Zug nahm die Bw bei einer anderen Bank neue Kredite auf, deren Gesamthöhe am Bilanzstichtag 2005 € 128.299,05 betragen, günstigere Zinskonditionen vorsahen und wohl Anfang 2005 teilweise zur Resttilgung des fällig gestellten Altkredites verwendet wurden.

In den Bilanzen und Steuererklärungen der Jahre 2005, 2006 und 2007 machte die Bw jeweils ein Drittel der 2005 nachgelassenen Summe, d. s. jährlich € 29.346,76, als steuerfrei behandelten Sanierungsgewinn geltend (Ausweis in den Feststellungserklärungen unter KZ 386).

Das Finanzamt erließ für alle drei Jahre Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO, in denen es den auf drei Veranlagungsjahre verteilten Schulderlass nicht als steuerbegünstigten (Sanierungs-) Gewinn iSd § 36 EStG 1988 anerkannte und in jeweils geltend gemachter Höhe dem Gewinn hinzurechnete, weil die Tatbestandsvoraussetzungen hierfür nicht vorlägen. Die Begründung lautete:

- F 2005, Bescheid 12.07.2007, berichtigt gem. § 293b BAO am 30.07.2007:
Maßgebend für die Einstufung eines (Schuldnachlasses als) Sanierungsgewinn sei die Größenrelation der nachgelassenen Forderungen zu den nicht nachgelassenen. Die nachgelassenen Verbindlichkeiten bei der (Bank) "in Höhe von € 29.346,76" seien im Verhältnis zu den anderen Verbindlichkeiten zu gering, ein steuerfreier Sanierungsgewinn liege nicht vor. Der vom a. o. Ertrag abgezogene Teil wurde Gewinn erhöhend hinzugerechnet.
- F 2006, Bescheid 03.04.2008, ohne Begründung; Gewinnzurechnung wie 2005.
- F 2007, Bescheid 23.02.2009: Die Voraussetzungen für die Anerkennung eines Sanierungsgewinnes seien nicht gegeben. Zwar habe die eine Bank Schulden im Betrag von "rund € 80.000,00" erlassen, doch sei ein neuer Kredit über € 119.000,00 aufgenommen und eine wirtschaftliche Gesundung daher nicht erreicht worden.

Die Bw ließ zunächst die Feststellungsbescheide für 2005 und 2006 unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Gegen den Feststellungsbescheid für 2007 erhab sie jedoch am 03.03.2009 Berufung, begehrte die Anerkennung des Schuldnachlasses iSd § 36 (Abs 2 und Abs 3) EStG und begründete dies mit Ausführungen, die kein Vorbringen dahingehend

enthielten, dass die Verringerung der Bankverbindlichkeiten und sonstiger Verbindlichkeiten (teilweiser Verzicht auf Darlehensforderungen aus dem Familienverband der Gesellschafter sowie Verzicht auf Honorarforderungen des steuerlichen Vertreters) im Zuge eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens herbeigeführt worden sei.

Am 11.03.2011 beantragte die Bw durch ihren neuen berufsmäßigen Vertreter die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Jahre 2005 und 2006. Dieser Antrag wies in seinem Begründungsteil zwar ausdrücklich auf die ursprüngliche Absicht der Bw hin, einen gerichtlichen Ausgleich "anzustrengen", enthielt aber weiters die näher erläuterte Aussage, dass und warum ein gerichtliches Insolvenzverfahren (Ausgleich oder Konkurs) tatsächlich nicht beantragt und auch nicht durchgeführt worden war.

Die Bw stützte ihren Antrag auf folgende Wiederaufnahmegründe

- § 303 Abs 1 litt b BAO: Anlässlich einer Akteneinsicht des neu bevollmächtigten Vertreters beim Finanzamt am 04.03.2011 seien *Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen*, die im abgeschlossenen (Feststellungs-) Verfahren ohne grobes Verschulden der Wiederaufnahmewerberin nicht geltend gemacht werden konnten. Zu diesem Zeitpunkt habe sie Kenntnis davon erlangt, dass die (zuvor allein steuerlich bevollmächtigte) Wirtschaftskanzlei Stanzel es aus nicht nachvollziehbaren Gründen unterlassen hatte, a) den Sachverhalt eines Sanierungsgewinnes im Sinne des EStG und der BAO darzulegen und b) die Nichterhebung der Steuer auf den Sanierungsgewinn (Schuldnachlass) in voller Höhe 2005 geltend zu machen. Bei Darlegung der angefragten Bestandteile und Umstände des Sanierungskonzeptes und ordnungsgemäßer Geltendmachung in voller Höhe wäre die Anerkennung im Jahre 2005 erfolgt.

Dass die genannte, bis dato bevollmächtigte steuerliche Vertretung (nach dem Tod des Dr. Frank Dieter Stanzel am 08.07.2007 wurden namens dieser Kanzlei alle die Bw betreffenden Vertretungs- Agenden einschließlich der Erklärungslegung, so auch für die Steuerjahre 2005 bis 2009, von Frau Kristin-Elke Rabenseifer fortgeführt; siehe AIS- Einträge betreffend Vertretungsvollmachten, abgefragt am 24.10.2012) über Sanierungskonzept und Schulderlass in Unkenntnis gewesen wäre, behauptet die Wiederaufnahmewerberin nicht.

- § 303 Abs 1 litt c BAO: Auch der *Vorfragentatbestand* sei erfüllt und im Zuge des Berufungsverfahrens betreffend den Feststellungsbescheid für 2007 anlässlich der Akteneinsicht am 04.03.2011 bekannt geworden. Es seien nämlich die beiden das (*ergänze*: Feststellungs-) Verfahren (*ergänze*: 2005 und 2006) abschließenden Bescheide von Vorfragen abhängig gewesen, "die nachträglich von der hierfür zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden werden **können**" (wörtlich zitiert). Eine derartige abweichende Vorfragenentscheidung (durch die Abgabenbehörde) sei angesichts der nun vervollständigten

Sachverhaltsdarlegung – Bezugnahme auf die das Berufungsverfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2007 betreffende Sachverhaltsergänzung vom 11.03.2011 – sehr wohl zu erwarten: Die Forderungsnachlässe machten nun insgesamt 49% der ausgewiesenen Verbindlichkeiten aus, was auf die steuerliche Beurteilung des Forderungsnachlasses 2005 zurückschlage.

Das Finanzamt wies den Antrag gemäß § 273 BAO als "unzulässig" zurück, wobei es allerdings in der weiteren Begründung nur auf Umstände Bezug nahm, die seines Erachtens eine verspätete Antragstellung erkennen ließen. Die Wiederaufnahmewerberin habe spätestens bei Einbringen der Berufung gegen den Feststellungsbescheid für 2007 (am 05.03.2009) Kenntnis vom Wiederaufnahmegrund (erkennbar gemeint: § 303 Abs 1 lit b) erlangt; die in § 303 Abs 2 BAO normierte Frist von drei Monaten sei daher vor Antragstellung abgelaufen.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Bw, ihr bisheriges Vorbringen nahezu wortgleich wiederholend, gegen die Annahme, dass der Antrag verspätet eingebracht worden sei. Es treffe sie kein Verschulden daran, den relevanten Sachverhalt nicht schon im Feststellungsverfahren für 2005 und 2006 vollständig und richtig dargelegt und kein Rechtsmittel eingebracht zu haben, weil ihr die näheren Umstände (gemeint wohl: des mit den Gläubigern vereinbarten Schuldnachlasses und seiner steuerlichen Geltendmachung im zutreffenden Jahr) nicht bekannt gewesen seien, sie (gemeint: der neue steuerliche Vertreter) vielmehr erst im Zuge der Akteneinsicht 2011 davon Kenntnis erlangt habe.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem UFS vor. Der Referent ermittelte hinsichtlich Einkommensteuer 2007 weiter im Sachverhalt: Im Vorhalt vom 29.10.2012 forderte er die Bw auf bekannt zu geben, ob die 2007 gewährten Nachlässe "im Jahresabschluss" (gemeint: in der Erfolgsrechnung) ihren Niederschlag gefunden hatten. Im Übrigen lägen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 36 Abs 2 und Abs 3 EStG nicht vor.

Der hinsichtlich des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 eingeschrittene steuerliche Vertreter antwortete im Schreiben vom 14.11.2012 mit einer Aufstellung der gewährten Schuldnachlässe und teilte mit, dass sich diese in der Bilanz wiederfänden, was sich im Zusammenhang mit den Buchungslisten (Privatdarlehen ausgebucht auf dem Kapitalkonto des entlasteten Gesellschafters sowie die Honorarforderung gebucht gegen Verbindlichkeiten, jeweils erfolgsneutral behandelt) zeige.

Dieser Schriftverkehr wurde sodann dem seit 23.10.2012 wieder bevollmächtigten ursprünglichen Vertreter mit Schreiben vom 15.11.2012 zur Kenntnis gebracht, worauf dieser binnen eingeräumter Frist mehr antwortete.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Feststellung von Einkünften (= F) 2007

Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid für 2007 erscheint, soweit sie auf Entfernung des erklärten Ansatzes "Kreditschulderlass 2005, letztes Dritt" abzielt, im Ergebnis begründet:

Gemäß § 36 Abs 1 und Abs 2 EStG in der 2005 (und 2006) geltenden Fassung gehören Sanierungsgewinne, soweit sie nicht im Rahmen eines gerichtlichen Ausgleichs- oder Konkursverfahrens entstanden sind, zu den voll steuerpflichtigen Einkünften. Der 2005 außerhalb eines solchen Verfahrens gewährte Nachlass von Kreditverbindlichkeiten (€ 80.040,28) wäre in diesem Bilanzjahr in voller Höhe als steuerpflichtiger Bestandteil der Einkünfte anzusetzen gewesen; statt dessen hat das Finanzamt, in Verkennung der Rechtslage, 2005 nur ein Drittel des Gesamtbetrages von € 80.040,28 entsprechend behandelt und die weiteren Drittel erst in 2006 und 2007 voll erfasst. Der letzte Drittelbetrag war folglich aus den Einkünften des Jahres 2007 zu eliminieren.

Andererseits kam im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens hervor, dass 2007 folgende weitere Schuldnachlässe gewährt wurden, die in den Passiva der Jahresbilanz zwar mit verringerten Schuldständen ihren Niederschlag fanden, aber in der Erfolgsrechnung und in der Feststellungserklärung der Bw – wohl wegen vermeintlicher Erfüllung des Tatbestandes des § 36 EStG idgF – außer Ansatz blieben (siehe die Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 14. November 2012):

Forderungsverzicht A: € 4.381,66;

Forderungsverzicht B: € 8.861,56;

Forderungsverzicht C: € 8.967,16,

zusammen: € 22.210,38.

Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Steuerbegünstigung der 2007 gewährten weiteren Schuldnachlässe liegen jedoch nicht vor:

Gemäß § 36 Abs 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung (AbgÄG 2005, BGBl I 161) hat, wenn im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderlass resultierende Gewinne enthalten sind, die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs 2 nach Maßgabe des Abs 3 zu erfolgen.

Gem. Abs 2 leg. cit. sind Gewinne iSd Abs 1 solche, die entstanden sind durch

Z.1. Erfüllung einer Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs iSd Ausgleichsordnung oder durch

Z.2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der KO) oder durch

Z.3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193ff KO) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 KO).

Da im gegenständlichen Fall keine der vorstehend angeführten Voraussetzungen erfüllt ist, kommt eine steuerliche Begünstigung gem. § 36 Abs 3 EStG nicht in Betracht. Die erlassenen Forderungen sind daher dem voll steuerpflichtigen Gewinn der Bw zuzurechnen:

Gewinn laut Erklärung und Finanzamt	28.910,98
abzüglich 1/3 Krediterlass aus 2005	-29.346,76
Zwischenbetrag	-435,78
Zuzüglich nicht erfasster Schulderlass 2007	22.210,38
Gewinn = Einkünfte 2007 laut UFS	21.774,60

Die Einkünfte verteilen sich auf die Gesellschafter wie folgt:

	einheitlich	1	2
Zwischenbetrag wie oben	-435,78		
Privatentnahme MG2	-1.142,78		
Sonderbetriebseinnahmen MG1	-2.560,78		
Ergebnis ohne Sondereinnahmen	-4.139,34	-2.069,67	-2.069,67
Forderungsnachlass WTH- Kanzlei	4.381,66	2.190,83	2.190,83
Sonderbetriebseinnahmen	3.703,56	2.560,78	1.142,78
Forderungsverzicht J	8.967,16	8.967,16	
Forderungsverzicht D	8.861,56	8.861,56	
Einkünfte einheitlich und gesondert	21.774,60	20.510,66	1.263,94

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

2. Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages betreffend F 2005 und F 2006

Dieser Berufung kommt Berechtigung zu, da die Antragstellerin unter anderem den Wiederaufnahmegrund *Vorfrage* gem. § 303 Abs 1 **litt c** BAO geltend gemacht hat und dieser Antrag nicht als verspätet eingebracht erscheint; war doch die Berufungserledigung betreffend das Jahr 2007, von der sich die Antragstellerin eine ihre Rechtsansicht bestätigende Vorfragenentscheidung (dass 2005 ein begünstigter Gewinn vorlag bzw. vorliegen konnte) erwartete, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht ergangen. Soweit sich der Antrag auf den Wiederaufnahmegrund *Vorfragentatbestand* stützt, war er überdies nicht unzulässig.

Die Frage, ob der **auch** auf den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs 1 **litt b** BAO gestützte

Antrag insoweit verspätet eingebbracht wurde, mit anderen Worten: **wann** allfällig spruchbeeinflussende Tatsachen und Umstände neu hervorkamen (das Finanzamt hatte die Zurückweisung ausschließlich mit "verspäteter Antragstellung" begründet), war daher nicht mehr von Bedeutung.

Die Abgabenbehörde erster Instanz durfte somit den Antrag nicht zurückweisen, sondern hätte ihn, da er mit dem Vorfragentatbestand begründet war, meritorisch erledigen müssen. Dem UFS ist es verwehrt, in die Zuständigkeit der Vorinstanz für die erstmalige meritorische Erledigung von Anträgen einzugreifen und der Recht suchenden Partei den ordentlichen Instanzenzug solcherart abzuschneiden. Es war daher mit Aufhebung vorzugehen.

Wien, am 7. Dezember 2012