

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Geyer & Geyer WTH GmbH, Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Rudolf von Altplatz 1, vom 29. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vom 11. Februar 2003 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Kommanditgesellschaft beantragte im Jahr 2001 auf Grund der Nachsicht von Abgaben und Steuern des Finanzamtes in Höhe von 4.223.821,64 S einen sich daraus ergebenden Sanierungsgewinn und hat diesen auf der Überleitung vom handelsrechtlichen zum steuerrechtlichen Ergebnis abgezogen.

Die Bw. hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 31. März.

Am 9. Februar 2000 stellte die Bw. beim Finanzamt einen Antrag auf außergerichtlichen Ausgleich mit der Bezahlung von 2.000.000,00 S, da bereits ein Rückstand in Höhe von 6.364.806,00 S bestehe.

Das Finanzamt hat diesem Antrag unter Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zugestimmt. Die Hauptgläubigerin E-Bank hat sich jedoch gegen eine Bewilligung zu einem außergerichtlichen Ausgleich ausgesprochen.

In Folge wurde seitens der Bw. der außergerichtliche Ausgleich zur Gänze erfüllt und der restliche Abgabengenossenschaftsvertrag wurde gelöscht.

Laut Bescheid betreffend einheitlich und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 vom 11. Februar 2003 anerkannte das Finanzamt den "Sanierungsgewinn" nicht, weil zu den sachlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes unter anderem gehöre, dass es sich um einen Zwangsausgleich handle und nur dann, wenn die abstrakten Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG 1988 vorliegen (Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungsmöglichkeit). Ein Zwangsausgleich liege nicht vor. Auch das Kriterium der allgemeinen Sanierungsmaßnahmen – wenn sich sämtliche oder zumindest die Mehrheit der Gläubiger bereit finden, auf ihre Forderungen ganz oder teilweise zu verzichten – sei nicht gegeben, wie auch die Hauptgläubigerin sich gegen eine Bewilligung zu einem außergerichtlichen Ausgleich ausgesprochen habe. Sie habe sogar den Kredit für die vereinbarte Einmalzahlung auf das Abgabekonto gewährt. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass die Hauptgläubigerin, die E-Bank das Unternehmen als nicht sanierungsbedürftig erachte.

Da die geforderten Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes nicht gegeben seien, wurde der laut Erklärung steuerfreie gestellte Betrag von 4.223.822 S dem erklärten Betriebsergebnis hinzugerechnet und dem Gesellschafter KB zugeordnet. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde mit 4.118.865 S festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und führte begründend aus:

Es sei im Wege einer Nachsicht im Jahr 2000 eine Steuerschuld in Höhe von 4.223.822 S gegen Barzahlung in Höhe von 2.740.000 S erlassen worden. Zu den sachlichen Voraussetzungen füge die Bw. hinzu, dass diese (Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungsmöglichkeit) vorgelegen seien.

Die Nachsicht durch das Finanzamt habe sich überaus lange hingezogen, insbesondere deshalb, weil mit der E-Bank langwierigste Verhandlungen geführt wurden, um die Sanierungsmöglichkeit zu erreichen.

Die Nachsicht würde nur dann die Überlebensfähigkeit des Unternehmens gewähren, wenn die Nachsicht auch im Sinne eines Sanierungsgewinnes behandelt werden würde. Dieses Argument habe auch bei der E-Bank dazu geführt, dass diese den Kredit für den Sanierungszinssatz eingeräumt habe. Für die Bank bestand das Problem in der mangelnden grundbürgerlichen Sicherheit, der unzureichenden Privathaftung des Gesellschafters KB und die langfristige Gewährung der geforderten Mitteln.

Würde der Sanierungsgewinn nicht anerkannt werden, würde im Nachhinein die abstrakte Sanierungsmöglichkeit verlustig gehen, da der daraus resultierende Steuerbetrag weder aus den Gewinnen des nunmehr sanierten Unternehmens noch von privater Seite des Gesellschafters KB aufgebracht werden könne.

Die Bw. stellte den Antrag den Bescheid dahingehend zu erlassen, dass die damalige Steuernachsicht über die Sonderfinanzierung der Bank der Begünstigung des Sanierungsgewinnes unterliege.

Diese Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 36 EStG 1988 in der Fassung vor BGBI. Nr. 201/1996 waren bei der Ermittlung des Einkommens jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sind.

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBI. Nr. 201/1996 ist § 36 EStG 1988 ersatzlos aufgehoben worden. Die Bestimmung ist gemäß § 124 b Z 14 EStG 1988 letztmals bei der Veranlagung für das Jahr 1997 anzuwenden. Eine vergleichbare Regelung wurde durch BGBI. I 2003/71 für alle nach dem 21. August 2003 verwirklichten Tatbestände wieder eingeführt. Für den Zeitraum ab 1. Jänner 1998 bis 21. August 2003 sind Sanierungsgewinne daher grundsätzlich wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.

Gegenständlich ist der Schuldnnachlass im Jahr 2001 (abweichendes Wirtschaftsjahr 2000/2001), somit in einem Zeitraum in dem § 36 EStG 1988 nicht dem Rechtsbestand angehörte, erfolgt. Da Erlässe der Finanzverwaltung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und damit auch keinen durchsetzbaren Anspruch auf die Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne zu begründen vermögen, mangelt es an der rechtlichen Grundlage für eine Begünstigung des in Rede stehenden "Sanierungsgewinnes" und daher konnte der Berufung bereits aus diesem Grund kein Erfolg bescheiden sein.

§ 206 lit. b BAO in der derzeit geltenden Fassung besagt, dass *"die Oberbehörden ermächtigt sind, in Ausübung des Aufsichtsrechtes die nachgeordneten Abgabenbehörden anzuweisen, von der Festsetzung bestimmter Abgaben ganz oder teilweise Abstand zu nehmen, wenn 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"*.

Mit Erlass vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/1-IV/99 (eingearbeitet in die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 7250 ff) hat das Bundesministerium für Finanzen unter Berufung auf § 206 lit. b BAO die Finanzämter angewiesen, dass von der Festsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Einkommensteuer insoweit Abstand zu nehmen ist, als die Abgabenansprüche durch die (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines Zwangsausgleiches entstanden sind und den der Ausgleichsquote

entsprechenden Betrag übersteigen. Voraussetzung für ein derartige Maßnahme sei, dass "abstrakt" die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn (u.a. Sanierungseignung) im Sinne des § 36 EStG idF vor BGBl. Nr. 201/1996 vorliegen. Zur Begründung wird im genannten Erlass ausgeführt, nach dem Wegfall der Bestimmung des § 36 EStG 1988 idF vor BGBl. Nr. 201/1996 habe sich in der Praxis gezeigt, dass die volle Durchsetzbarkeit des auf Sanierungsgewinne entfallenden Abgabenanspruches – insbesondere in Fällen eines Zwangsausgleiches - nicht gegeben sei.

In diesem Erlass wurde die Weisung erteilt, dass in Sanierungsfällen außerhalb eines Zwangsausgleiches die Finanzämter in Einzelfällen gemäß § 206 lit. b BAO von der Abgabenfestsetzung in einer dem Erlass vergleichbaren Weise Abstand nehmen können, jedoch bei derartigen Anweisungen darauf Bedacht zu nehmen ist, inwieweit die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw. inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt hätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem ebenfalls zur Frage der Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 lit. b BAO im Falle eines Sanierungsgewinnes ergangenen Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139 festgestellt, dass nach ständiger Rechtsprechung Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen vermögen.

Da es sich bei dem in Rede stehenden Erlass ebenso wie bei den Einkommensteuerrichtlinien 2000, in welche dieser Erlass eingearbeitet worden ist, mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle handelt, war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass das Finanzamt die Begünstigung auch im Hinblick auf die Erlassregelung des Bundesministeriums für Finanzen zu Recht versagt hat.

Die Anwendung der steuerlichen Begünstigung setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Nachlass betrieblicher 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. Keine Sanierungsabsicht liegt bei einer Abgabennachsicht (ohne Einbeziehung in eine allgemeine Sanierungsmaßnahme) der Abgabenbehörde vor.

Die Berufung war aus den oben angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 31. Mai 2005