

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb-Ges, vom 3. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 27. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erklärte für das Jahr 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 36.695,69 €, die gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt worden waren, wobei die Betriebs-
einnahmen 424.150,36 € und die Betriebsausgaben 387.454,67 € betragen. In der Einkom-
mensteuererklärung war bei den Angaben für Tarifbegünstigungen ein Gewinn aus einem
Schuldnachlass iHv 36.695,69 € eingetragen, und zwar aufgrund eines 20%igen Zwangsaus-
gleiches, der laut Insolvenzdatei (ESt-Akt, Dauerbelege) folgendermaßen zustande kam:
Konkurseröffnung am Eröffnungsdatum2003,

Annahme des Zwangsausgleiches mit Beschluss vom Annahmedatum2004,
Bestätigung des Zwangsausgleiches mit Ratenzahlung – die erste binnen 14 Tagen nach
Rechtskraft der Bestätigung des Zwangsausgleiches, nicht jedoch vor Rechtskraft der
Aufhebung des Konkurses – mit Beschluss vom Bestätigungsdatum2004,
Aufhebung des Konkurses mit Beschluss vom Aufhebungsdatum2004,
Rechtskraft der Aufhebung des Konkurses mit Beschluss vom Rechtskraftdatum2004 (dies ist
laut Abfrage der Insolvenzdatei am 13. Jänner 2006 die letzte Eintragung).

Das Finanzamt erließ einen mit 27. Oktober 2004 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 an den Bw, in welchem zwar die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, nicht aber die Begünstigung eines Sanierungsgewinnes berücksichtigt wurden, und mit welchem eine Einkommensteuer iHv 11.164,30 € festgesetzt wurde (ESt-Akt, BI 37f/2003).

Innerhalb der durch einen Fristverlängerungsantrag (ESt-Akt BI 39/2003) gemäß § 245 Abs 2 und 3 BAO gehemachten Berufungsfrist wurde mit Schreiben vom 3. Jänner 2005 (ESt-Akt BI 40ff/2003) gegen diesen Bescheid Berufung erhoben wegen Nichtanwendung der Steuerbefreiung gemäß § 36 Abs 2 EStG 1988 und mit dem Antrag auf Festsetzung der Einkommensteuer mit 2.232,86 €.

Dies wurde damit begründet, dass der Bw bereits im Laufe des Jahres 2003 nicht mehr in der Lage gewesen sei, diverse laufende betriebliche Aufwendungen zu bezahlen, wodurch der entsprechende Aufwand nicht in der Überschussrechnung aufscheine. Bei einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 wären die nichtbezahlten Betriebsausgaben als Verbindlichkeit zu erfassen gewesen und hätten den Gewinn des Jahres 2003 entsprechend gemindert. Gemäß der Bezahlung der Zwangsausgleichsraten wäre dann die Verbindlichkeit gewinnerhöhend aufzulösen gewesen und für den daraus resultierenden Gewinn hätte die Begünstigung des § 36 Abs 2 EStG 1988 gegriffen.

Laut RSp des VwGH müsse die Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung zum selben Totalgewinn führen wie die Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich. Unter den Aspekten des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes sowie des Gebotes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei von einer Anwendbarkeit des § 36 EStG 1988 auch für Einnahmen/Ausgaben-Rechner auszugehen. Gerade dies wäre aber nicht der Fall, wenn die Nichtbezahlung der laufenden Aufwendungen durch den Bw im Jahr 2003 und der daraus resultierende hohe Gewinn einer Steuerbegünstigung nicht zugänglich wären. Durch die Nichtbezahlung dieser Aufwendungen sei der darauf entfallende Sanierungsgewinn schon im Jahr 2003 entstanden und die Vergleichsrechnung des § 36 Abs 2 EStG 1988 auch bei der Steuerberechnung für dieses Jahr anzuwenden. Bereits die beim Masseverwalter angemeldeten Dienstnehmeransprüche hätten im Falle ihrer Absetzung einen erheblichen Verlust aus Gewerbebetrieb und damit eine Einkommensteuerschuld von Null bewirkt. Aus der Gegenüberstellung der rechnerischen Steuer einschließlich des Sanierungsgewinnes mit der Steuer ausschließlich des Sanierungsgewinnes ergebe sich ein Unterschiedsbetrag von 11.164,30 €. Wende man den Prozentsatz der zu zahlenden Quote (20%) auf diesen Unterschiedsbetrag an, so ergebe sich eine Steuer von 2.232,86 €.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 16. August 2005 datierte Berufungsvorentscheidung (ESt-Akt BI 72ff/2003).

Mit Schreiben vom 16. September 2005 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt (ESt-Akt BI 77/2003).

Über die Berufung wurde erwogen:

Der durch BGBI I 2003/71 (Budgetbegleitgesetz 2003) eingefügte und auf nach dem 20. August 2003 (Tag der Kundmachung; vgl Heinrich in Doralt, EStG⁸, § 36 Tz 8) entstandene Sanierungsgewinne anzuwendende § 36 EStG 1988 normiert:

"(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."

Sowohl derjenige, der nach § 4 Abs 1 EStG 1988 den Gewinn ermittelt, als auch derjenige, der nach § 4 Abs 3 EStG 1988 den Gewinn ermittelt, hat jeweils ein Betriebsvermögen. Der Unterschied für die laufende Jahresgewinnermittlung ist derjenige, dass § 4 Abs 1 EStG 1988 auf die Veränderung des Betriebsvermögens abstellt, wogegen § 4 Abs 3 EStG 1988 die – auch beim Einnahmen/Ausgaben-Rechner häufigen – Veränderungen des Betriebsvermögens außer Acht lässt. Die Totalgewinngleichheit zwischen den beiden o.a. Gewinnermittlungsarten wird durch die Ermittlung eines Übergangsgewinnes (bzw Übergangsverlustes bei einem Negativbetrag) im Falle der Änderung der Gewinnermittlungsart hergestellt, wobei spätestens im Zeitpunkt der Betriebsbeendigung eine Änderung von § 4 Abs 3 auf § 4 Abs 1 EStG 1988 erfolgt.

Eine Gleichheit der Summe der Einkommensteuerbelastungen in den Jahren des Bestandes des Betriebes nach beiden o.a. Gewinnermittlungsmethoden ist hingegen nicht zu erwarten, was z.B. aus folgenden Ursachen resultieren kann:

- unterschiedliche Verteilung der Jahresgewinne iVm progressivem Tarif;

- Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens nicht nur aufgrund des Jahresgewinnes, sondern unter allfälliger Berücksichtigung von weiteren Positionen, die zwar mit dem Betrieb zusammenhängen, aber nicht zum Jahresgewinn zählen und deshalb teilweise außerhalb der Totalgewinngleichheit stehen, und zwar insb der Verlustabzug als Sonderausgabe, der für § 4 Abs 3-Ermittler eingeschränkt ist.

Es kann dahingestellt bleiben, ob § 36 Abs 1 EStG 1988 konstitutiv für die grundsätzlich einkünfteerhörende Wirkung von Sanierungsgewinnen ist oder dies bloß klarstellt bzw ob dies für Bilanzierer anders als für Einnahmen/Ausgaben-Rechner zu beurteilen ist.

Von Belang erscheint diesbezüglich nur, dass der Wortlaut von § 36 EStG 1988 auch für Einnahmen/Ausgaben-Rechner anwendbar ist, deren "Betriebsvermögen... infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung" vermehrt wird. Insofern ist dem Bw zuzustimmen, der eine Anwendbarkeit der Begünstigung für Sanierungsgewinne gemäß § 36 Abs 2 EStG 1988 auch für Einnahmen/Ausgaben-Rechner annimmt. Allerdings wäre die auf § 36 Abs 2 EStG 1988 gestützte Begünstigung eines 'Sanierungsgewinnes', welcher Begriff im § 36 Abs 1 EStG 1988 definiert wird, untrennbar mit der einkünfteerhörenden Wirkung des Sanierungsgewinnes verbunden, sodass dem Steuerpflichtigen im Jahr des Schuldenschlusses im Ergebnis eine (zusätzliche?) Steuerbelastung des Sanierungsgewinnes im Ausmaß der Zwangsausgleichsquote verbliebe. Ob es die Absicht des Gesetzgebers war, mit § 36 EStG 1988 idF BGBI I 2003/71 etwas derartiges zu normieren (im Ergebnis teilweise aA: Heinrich in Doralt, EStG⁸, § 36 Tz 60f), kann dahingestellt bleiben, denn § 36 Abs 1 EStG 1988 idF BGBI I 2003/71 definiert den Sanierungsgewinn in einer Weise, die den Erlass von Schulden voraussetzt. Dies war aber keinesfalls im Streitjahr 2003 der Fall, denn die Konkursöffnung bewirkt keinen Schuldenerlass.

Nach herrschender Meinung (Zorn in Hofstätter/Reichel, § 36 EStG 1988 Rz 4; Heinrich in Doralt, EStG⁸, § 36 Tz 36) entsteht der Sanierungsgewinn im Ausgleichsverfahren mit Erfüllung der Ausgleichsquote bzw nach Maßgabe der Ratenzahlungen. Dies wäre im ggstdl Fall im bzw ab dem Jahr 2004.

Wegen des Wortlautes von § 36 EStG 1988 ("... durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss ..." und "... Gewinne, die ... infolge eines ... Erlasses von Schulden ... entstanden sind" und nicht: 'entstehen werden') ist eine Auslegung, wonach zukünftige Sanierungsgewinne bereits im vorhergehenden Besteuerungszeitraum (angesetzt und) begünstigt werden, unmöglich. Im Streitjahr 2003 ist jedenfalls kein Sanierungsgewinn entstanden und kann auch keiner begünstigt werden, weshalb die Berufung abzuweisen ist.

Der unabhängige Finanzsenat ist als Verwaltungsbehörde an die dargestellte, einfachgesetzliche Rechtslage gebunden – selbst wenn die vom Bw vorgebrachten verfassungsrechtlichen Argumente zutreffen würden, was dahingestellt bleiben muss.

Ergeht auch an Finanzamt Waldviertel zu St.Nr. Y

Wien, am 13. Jänner 2006