



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Ornezeder & Partner, Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KEG, 4890 Frankenmarkt, Hauptstraße 91, vom 11. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 14. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in seiner **Einkommensteuererklärung** unter Punkt 8. ("Angaben für Tarifbegünstigungen") einen Sanierungsgewinn in Höhe von 1.830.146,60 S, resultierend aus einem Schuld nachlass ("ger. Ausgleich", "Ausgleichsquote von 40,00%"), geltend.

Das Finanzamt vertrat im **Einkommensteuerbescheid vom 14. Oktober 2004** die Auffassung, dass eine diesbezügliche steuerliche Begünstigung mangels Sanierungseignung bzw. -fähigkeit nicht in Betracht komme. Es wies in diesem Zusammenhang auch darauf hin, dass das Betriebsvermögen im Jahr 2002 fast zur Gänze veräußert worden sei. Außerdem seien in den Jahren 2000 und 2001 nur mehr vergleichsweise geringfügige Erlöse erzielt worden.

In der dagegen gerichteten **Berufung vom 11. November 2004** wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass es in den Jahren 1998 bis 2000 zum gerichtlichen Ausgleich über das Vermögen des vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch stehenden Bw. gekommen sei. Nach

Abschluss dieses gerichtlichen Ausgleichs habe die B-Bank im Jahr 2000 im Zuge einer Umschuldung einen Schuldennachlass im außergerichtlichen Verfahren in Höhe von 1.802.767,00 S gewährt. Außerdem sei die Umsatzsteuer 12/1998 in Höhe von 27.379,60 S gelöscht worden. Unter Bezugnahme auf die EStR 2000 werde nunmehr darauf hingewiesen, dass Voraussetzung für einen begünstigungsfähigen Sanierungsgewinn ua. die Sanierungseignung / -fähigkeit sei. Kennzeichnend für eine Sanierungseignung / -fähigkeit im o.a. Sinne sei die Möglichkeit, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Das Unternehmen müsse durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten bleiben. Eine Betriebsveräußerung nach dem Schuldenerlass oder die Fortführung des Unternehmens in einer Nachfolgegesellschaft oder Auffanggesellschaft würden aber nicht gegen eine Sanierungsfähigkeit im o.a. Sinne sprechen. Ein Indiz für eine Sanierungseignung sei auch ein gezielt erstellter, konsequent umgesetzter Sanierungsplan. Im vorliegenden Fall habe man das Einzelunternehmen des Bw. ab 1. März 2003 an die neu gegründete B-GmbH&CoKG verpachtet, um das Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Beim neuen Unternehmen sei ein mit der Branche bestens vertrauter, einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer eingesetzt worden, damit die notwendigen betriebswirtschaftlichen Entscheidungen möglichst rasch und ohne Umwege getroffen werden können. So habe man auch in den Folgejahren das Eigenkapital stärken und die Bankverbindlichkeiten abbauen können. Um die Sanierung zu forcieren, habe man außerdem im Jahr 2002 die zwischenzeitlich nicht mehr benötigte Geschäftsausstattung veräußert. Durch die Umstrukturierung des Einzelunternehmens seien naturgemäß dessen Erlöse stark zurückgegangen, da sie nun ja in der neu gegründeten B-GmbH&CoKG erwirtschaftet würden. Die Struktur des sanierten Betriebes sei aber erhalten geblieben und der Betrieb wieder ertragsfähig gemacht worden. Dem Bw. stehe daher die Steuerbegünstigung für den erklärten Sanierungsgewinn sehr wohl zu.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2004** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dazu wurde näher ausgeführt, dass es ein grundlegendes Element einer Sanierung sei, dass das Unternehmen - und nicht der Unternehmer - tatsächlich durch dispositive monetäre Maßnahmen Gelegenheit vorfinden könne, die finanzielle Gebarung auf zukünftige Ertragsfähigkeit Erfolg versprechend ausrichten zu können. Dies sei aber nicht mehr möglich, wenn - wie im vorliegenden Fall - wesentliche Teile des Betriebsvermögens veräußert würden. De facto habe nämlich das Unternehmen in seiner ursprünglichen Konstellation, in welcher die Sanierungsgewinne entstanden seien, zu bestehen aufgehört. Dies werde auch durch die Änderung des Unternehmensgegenstandes (in gewerbliche Vermietung) und durch die zivilrechtliche Ausgestaltung in Form eines Pachtvertrages zum Ausdruck gebracht (Änderung der Rechtsidentität). Zwar stehe der

Sanierungsfähigkeit im o.a. Sinne die Veräußerung des Betriebes grundsätzlich nicht entgegen. Dies gelte jedoch nicht auch für die Änderung des Unternehmensgegenstandes nach Veräußerung des betrieblichen Vermögens und die damit implementierte Nichtfortführung des Betriebes in seiner ursprünglichen Form. Auch betriebswirtschaftlich könne im vorliegenden Fall von einer bloßen Umstrukturierung nicht mehr die Rede sein.

Im dagegen eingebrachten **Vorlageantrag vom 28. Dezember 2004** führte der Bw. unter Hinweis auf Judikatur und Literatur noch ergänzend aus, dass im Jahr 2002 die zwischenzeitlich veraltete und nicht mehr benötigte Geschäftsausstattung deshalb veräußert worden sei, um die Sanierung weiter zu forcieren. Naturgemäß seien durch die o.a. Sanierungsmaßnahmen die Erlöse des Einzelunternehmens stark zurückgegangen, da diese nun ja in der zu diesem Zweck gegründeten B-GmbH&CoKG erwirtschaftet würden. Wie bereits erwähnt, würden eine Betriebsveräußerung nach erfolgtem Schuldennachlass oder eine Unternehmensfortführung in einer Nachfolge- oder Auffanggesellschaft (übertragende Sanierung) nicht gegen die Sanierungsfähigkeit sprechen. Voraussetzung dafür sei, dass die wesentlichen Grundlagen des zu sanierenden Unternehmens auf die Auffanggesellschaft übertragen würden. Selbst eine nach dem Schuldennachlass erfolgte Betriebsveräußerung würde nicht gegen die Sanierungsfähigkeit des Betriebes sprechen. Man werde im Gegenteil eher annehmen müssen, dass in diesem Fall die Sanierung gelungen sei, zumal ein wirtschaftlich denkender Käufer wohl kaum einen nicht sanierbaren Betrieb übernehmen würde. Wenn nun aber nach herrschender Rechtsauffassung selbst eine Betriebsveräußerung nicht gegen die Begünstigung eines Sanierungsgewinnes spräche, sei nicht einzusehen, weshalb die hier vorliegende "Ausgliederung" anders zu beurteilen sein sollte. Im vorliegenden Fall seien gerade die o.a. Maßnahmen notwendig gewesen, um das Unternehmen als Arbeitgeber für mehrere Dienstnehmer zu retten. Das Unternehmen habe durch diese Sanierungsschritte in seiner ursprünglichen Konstellation erhalten werden können, der operative Bereich des ursprünglichen Einzelunternehmens sei in der neu gegründeten B-GmbH&CoKG fortgeführt worden. Der Unternehmensgegenstand sei also – entgegen der Meinung des Finanzamtes - sehr wohl als Wirtschaftsfaktor beibehalten worden. Es sei jedenfalls nicht richtig, dass das Unternehmen in seiner ursprünglichen Konstellation zu bestehen aufgehört habe. Eine Sanierungseignung des Unternehmens im o.a. Sinne liege daher eindeutig vor. Es sollte auch im Interesse der Finanzverwaltung liegen, dass sich das Unternehmen von den Turbulenzen der letzten Jahre erholen könne und damit langfristig als Steuersubjekt zur Verfügung stehe. Schlussendlich sei es erst durch die o.a. Umschuldung und den damit verbundenen Schuldennachlass möglich gewesen, die mit dem gerichtlichen Ausgleich begonnene Sanierung des Unternehmens zu vollenden und von einer neuerlichen Insolvenzeröffnung Abstand zu nehmen. Die Sanierungseignung / -fähigkeit sei daher bei den

getroffenen Schritten zur Unternehmenssanierung jedenfalls gegeben. Die mittlerweile geglückte Unternehmenssanierung bestätige dies auch eindrucksvoll. Die Umschuldung im Jahr 2000 stehe in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem gerichtlichen Ausgleich. Insofern lägen daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Voraussetzungen des § 36 EStG 1988 in Verbindung mit § 206 BAO jedenfalls vor. Ziel der Sanierungsgewinnregelung sei es schließlich nach der Intention des Gesetzgebers, zur Gesundung des Unternehmens beizutragen. Das Finanzamt gehe aber von einer verfehlten Sichtweise der Vorgänge aus, wenn diese nicht auf das fortgeführte, operativ tätige Unternehmen gerichtet sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 36 EStG 1988 waren - bis einschließlich des Jahres 1997 - bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Durch das StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde die bis dahin bestehende Beschränkung des Verlustvortrages auf Verluste der sieben vorangegangenen Jahre mit Wirkung ab dem Jahr 1998 beseitigt. Die damit geschaffene "Verewigung" der Verlustvorträge nahm der Gesetzgeber zum Anlass, die Begünstigung für Sanierungsgewinne gemäß § 36 EStG 1988 ebenfalls mit Wirkung ab dem Jahr 1998 aufzuheben. Nach den Gesetzesmaterialien zum o.a. StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996 war die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes nämlich primär aus dem Umstand zu verstehen, dass Verluste nur zeitlich begrenzt vortragsfähig waren. Die Weiterführung der Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne hätte angesichts des zeitlich unbegrenzten Verlustvortrages im Ergebnis eine steuersystematisch nicht begründbare Doppelwirkung gehabt: Die Verluste wären einerseits steuerwirksam abzugsfähig, der Nachlass der durch die Verluste begründeten Verbindlichkeiten bliebe hingegen steuerfrei (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 36 Tz 6).

Nach der Abschaffung der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne zeigte sich in der Praxis, dass vor allem in Fällen des Abschlusses eines Zwangsausgleichs die volle Durchsetzbarkeit des auf Sanierungsgewinne entfallenden Abgabenanspruchs nicht gegeben war. Das BMF wies daher die Finanzämter mittels Erlass vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99 an, in Fällen eines Zwangsausgleichs ohne vorherige Berichterstattung nach § 206 lit. b BAO - nach dieser Bestimmung sind die Oberbehörden ermächtigt, 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 - von einer Festsetzung der Steuer teilweise, und zwar in Höhe des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses, abzusehen, sofern die Voraussetzungen des aufgehobenen § 36 vorlagen. Diese Anweisung des BMF wurde in der Folge dann auch auf Fälle eines gerichtlichen Ausgleiches erweitert und fand in dieser Form Eingang in die EStR 2000 (vgl. Doralt, aaO, § 36 Tz 7).

Im vorliegenden Fall hat nun das Finanzamt im angefochtenen Bescheid zwar die abzugsfähigen Verluste aus den Vorjahren in Höhe von 414.626,00 S berücksichtigt, die zusätzlich beantragte Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes in Höhe von 1.830.146,60 S jedoch (wegen Nichterfüllung des Kriteriums der Sanierungseignung bzw. –fähigkeit) nicht anerkannt.

Im Ergebnis steht der angefochtene Bescheid damit aber jedenfalls im Einklang mit der für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum relevanten o.a. Gesetzeslage, wonach nämlich Sanierungsgewinne grundsätzlich wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen sind.

Für den Berufungsstandpunkt kann aber auch aus den o.a. BMF-Aussagen nichts gewonnen werden, weil Erlässe und Richtlinien der Finanzverwaltung ja keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen vermögen. Mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt stellen diese Erlässe und Richtlinien für den unabhängigen Finanzsenat keine beachtlichen Rechtsquellen dar (vgl. zB das im Falle eines Sanierungsgewinnes ergangene Erkenntnis des VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139; in diesem Sinne auch: UFS 25.6.2003, RV/4030-W/02; UFS 10.10.2003, RV/2166, 2244-W/02; UFS 20.1.2004, RV/0405-G/02; UFS 24.2.2004, RV/0869-L/02; UFS 29.11.2004, RV/2344-W/02).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 9. Februar 2005