



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, ehem. Inh. d. Fa R-OHG, Wien<sup>12</sup>, vertreten durch Treufinanz Wirtschaftstreuhand GmbH, 1180 Wien, Sternwartestr. 76, vom 13. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch ADir Eckhard Mold, vom 8. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer 2000 nach der am 22. Dezember 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber übermittelte die **Einkommensteuererklärung** für das Jahr 2000 am 2. April 2002 dem Finanzamt. Beigelegt war der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 Fa. R-OHG. In diesem erklärte er einen Jahresgewinn von öS 4.778.271,96. Mit Bescheid vom 8. Jänner 2004 erfolgte eine erklärungsgemäße **Veranlagung**.

Gegen diesen Bescheid erhob der Berufungswerber am 13. Februar 2004 **Berufung** und brachte vor, dass im Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von öS 4.778.271,96 ein Gewinn aus einem erfolgten Zwangsausgleich in Höhe von öS 4.633.329,68 enthalten sei. Er hätte dies in der Steuererklärung x vermerkt. Das Finanzamt hätte die Anweisung gemäß BMF-Erlass AÖF Nr. 180/99 in Zwangsausgleichsfällen, die aus Sanierungsgewinnen entstehende Einkommensteuer nicht festzusetzen, nicht berücksichtigt. Er ersuche daher um entsprechende Anpassung des Bescheides.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. Februar 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die im Berufungsschreiben angesprochene erlassmäßige Anweisung über die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen sehe eine Nichterhebung der Steuer auf Sanierungsgewinne (insbesondere bei Fällen eines gerichtliche Ausgleichs oder Zwangsausgleichs) vor, wenn für diesen Sanierungsgewinn die Voraussetzungen im Sinne des früheren § 36 EStG 1988 idF vor BGBl. Nr. 201/1996 vorlägen, insbesondere wenn Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht vorlagen und Sanierungserfolg tatsächlich eingetreten sei.

Nach der diesbezüglichen Judikatur lägen diese Voraussetzungen unter anderem nur dann vor, wenn das Unternehmen fortbestehe und damit sichergestellt sei, dass eine Sanierung des Unternehmens gegeben sei.

Da die betriebliche Tätigkeit, auch nach den Angaben des Berufungswerbers, seit dem Jahr 1999 nur mehr im Rahmen der neu gegründeten Fa. R-GmbH ausgeübt werde, könne nicht von einem Fortbestand des Betriebes ausgegangen werden.

Am 17. Juni 2004 brachte der Berufungswerber nach wiederholten Fristverlängerungen einen **Vorlageantrag** ein und brachte vor, dass im Zuge der Überprüfung des bekämpften Bescheides und dem Studium von Rechtsprechung und Literatur sein Begehren geändert werden müsse. Die diesbezüglichen Änderungen und die rechtliche Begründung werde mit separater Post übersendet werden.

Am 25. Jänner 2005 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber die angekündigte Änderung und die zugehörige rechtliche Begründung schriftlich bekannt zu geben und klarzustellen, ob eine Zustimmung zur Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung erteilt werde. Diesen Vorhalt beantwortete der Berufungswerber nicht.

In der am 22. Dezember 2008 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** legte der steuerliche Vertreter des Bw. einen Schriftsatz vor und führte ergänzend aus, dass eine Auffanggesellschaft gemäß den Steuerrichtlinien ausreichend sei. So habe auch der VwGH entschieden, dass eine Nachfolgegesellschaft ein Indiz für eine Unternehmensfortführung sein könne.

Bezüglich der Feststellung des Vertreters des Finanzamtes, dass die „Nachfolge“GesmbH bereits vor Konkurseröffnung gegründet worden sei, erwiderte der steuerliche Vertreter, dass dies zwar richtig sei, diese jedoch erst nach Eröffnung des Konkurses der OHG operativ zu arbeiten begonnen habe. Dass die „Nachfolge“GesmbH in den Jahren 2000 – 2006 ein Gesamtverlust erwirtschaftet habe, sei durch einen zwischenzeitig entlassenen Angestellten bedingt gewesen, im Jahr 2007 habe es einen kleinen Gewinn gegeben und 2008 würde dieser über 35.000 € liegen.

Dem vorgelegten Schriftsatz ist zu entnehmen, dass in der Tagsatzung vom 27.7.2000 der Zwangsausgleich in Höhe von 20% der Gesamtschulden angenommen wurde und in der Folge, entsprechend den Bedingungen, Ratenzahlungen geleistet wurden: im Jahr 2000 12,5% (210.448,25 €), im Jahr 2001 5% (84.179,30 €) und im Jahr 2002 2,5% (42.089,65 €).

In diesen Beträgen seien Erträge aus dem Wegfall von Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt in Höhe von 54.683,38 € enthalten. Die von der Finanzprokuratur angemeldeten Abgabenforderungen enthielten auch Steuern, die keinen betrieblichen Charakter hätten, bzw. steuerlich nicht abzugsfähig seien und daher keinen steuerpflichtigen Gewinn darstellten könnten, weshalb diese aus der Besteuerungsgrundlage herauszurechnen seien. Er könne dies jedoch mangels detaillierter Aufgliederung des Rückstandes nicht vornehmen.

Im Jahresabschluss 2000 sei bereits der gesamte Schuldenerlass als außerordentlicher Ertrag ausgewiesen worden. Bei Schuldenerlässen im Rahmen eines gesetzlichen Zwangsausgleichs handle es sich um bedingte Schuldnachlässe. Der Sanierungsgewinn entstehe daher erst nach Maßgabe der Erfüllung des Zahlungsplanes.

Insofern sei der gesamte durch die Quotenzahlungen anfallende Gewinn, gekürzt um die nicht steuerpflichtigen Anteile entsprechend der bezahlten Quoten auf die Jahre 2000 bis 2001 aufzuteilen.

Die Begünstigung des Sanierungsgewinnes sei ursprünglich ein Ergebnis richterlicher Rechtsfortbildung gewesen. Der IV Senat des RFH sei in seinem Urteil vom 30.6.1927 RStBl 1927, 197 davon ausgegangen, dass der Gläubiger seinem Schuldner durch den Schuldenerlass einen Vorteil im Privatbereich gewähre, den dieser steuerneutral einlege. An dieser Rechtsauffassung habe sich die österreichische Finanzverwaltung bis zur positivrechtlichen Regelung des Sanierungsgewinnes im EStG 1972 orientiert. Mit leg.cit. sei die begünstigte Besteuerung der Sanierungsgewinne als eine Maßnahme der Einkommensermittlung geregelt worden, die bis zum StruktAnpG 1996 gegolten habe. Es liege somit der Gedanke nahe, dass die bis zur Einführung der Normierung im EStG 1972 geltende Ansicht nunmehr nach Abschaffung der Spezialregelung wieder aufgegriffen werden müsse und daher entsprechend der seinerzeitigen Ansicht ein Sanierungsgewinn nicht steuerpflichtig sein könne.

Könne man sich dieser Rechtsansicht jedoch nicht anschließen sei nicht einzusehen, warum die Anweisungen der EStR 2000 Tz 1005ff bzw. EStR 2000 Rz 7250ff in der Abgabenfestsetzung nicht Anwendung gefunden hätten. Die entsprechenden Voraussetzungen, wie Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungsfähigkeit seien jedenfalls erfüllt.

Wenn in der BVE davon gesprochen werde, dass bei Fortführung in einer Auffanggesellschaft nicht von einem Fortbestand des Betriebes gesprochen werden könne, seien sowohl der Sachverhalt als auch die Rechtslage verkannt worden. Die Fortführung in einer Auffanggesellschaft sei vielmehr ein Indiz für die Setzung einer geeigneten Sanierungsmaßnahme, sofern wie im gegenständlichen Fall die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen worden seien

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

#### **Steuerliche Begünstigung des Sanierungsgewinns**

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Berufungswerbers stammen von der Fa. R-OHG, die x veranlagt wird. Alleininhaber der Firma ist Herr R. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien wurde am 29. März 1999 der Konkurs über die Firma eröffnet. Am 27. Juli 2000 wurde der Zwangsausgleich gemäß § 157 Abs. 1 KO angenommen und in der Folge der Konkurs aufgehoben (mit Datum vom 12. Jänner 2001). Der Sanierungsgewinn betrug öS 4.633.329,68.

§ 36 Einkommensteuergesetz 1988, der eine steuerliche Begünstigung von Sanierungsgewinnen vorsah, wurde mit BGBl. 1996/201 mit Wirkung ab 1998 aufgehoben.

Der vom Bw. zitierte Erlass (AÖF Nr 180/1999 = EStR Kz 1008) ist eine Weisung des Finanzministeriums an die Finanzämter, der jedoch einer gesetzlichen Grundlage entbehrt.

Der UFS ist verpflichtet ausschließlich, die vom Bundesgesetzgeber erlassenen Gesetze anzuwenden. Eine Bindung an Verwaltungsanordnungen, wie dies ein Erlass ist, ist mit der Unabhängigkeit des unabhängigen Finanzsenats unvereinbar.

#### **Aufteilung des Sanierungsgewinnes**

Der Zwangsausgleich ist gem. § 153 Abs. 1 KO durch Beschluss des Gerichtes zu bestätigen.

§ 156 Abs 1 Satz 1 KO normiert:: Durch den rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich wird der Gemeinschuldner von seiner Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen.

Die Bestimmung des § 156 Abs. 1 Satz 1 KO besagt, dass der Schuldner bereits durch die Bestätigung des Zwangsausgleichs durch das Gericht von seiner Schuld befreit ist, nicht jedoch erst durch die Begleichung der Quote.

Bindung der Gläubiger tritt bereits mit den Bestätigungsbeschluss ein. Ab diesem Zeitpunkt ist der Gemeinschuldner auch wieder voll rechts- und handlungsfähig. Dieser Beschluss wirkt

rechtsgestaltend auf die betroffenen Schuldverhältnisse ein, weshalb der Gemeinschuldner zumindest wirtschaftlich schon in den Vorteil der zugewendeten Hilfe gelangt

Somit erhält der Schuldner die wirtschaftliche Hilfe, die ihm seine Gläubiger durch die Sanierung gewähren bereits mit der Bestätigung des Vergleichs. Ist diese gerichtliche Bestätigung erteilt, so kann der Schuldner entsprechend disponieren und es hängt nur von ihm ab, ob die zugesagte Hilfe durch Erlass der Forderungen endgültig bleibt.

Der Zwangsausgleich wird unbedingt geschlossen. Für den bilanzmäßigen Ausweis kommt es darauf an, ob der Vermögensvorteil wirtschaftlich einen realisierbaren Vermögenswert darstellt. Nach diesem Grundsatz ist auch der Wegfall einer Verbindlichkeit regelmäßig schon mit der Bestätigung des Zwangsausgleichs zu berücksichtigen.

Im Unterschied zu anderen Vorgängen in denen die bilanzmäßigen Auswirkungen erst dann eintreten, wenn die Erfüllung der Bedingungen gesichert ist.

Folgt man der Ansicht des Bw., dass der Sanierungsgewinn erst mit Erfüllung der Quote eintritt hat es der Schuldner grundsätzlich in der Hand selbst zu bestimmen wann diese als bewirkt anzusehen ist und so die steuerlichen Auswirkungen zu seinen Gunsten zu verschieben (Progressionsminderung).

Weiters ist festzuhalten, dass gem. § 156 Abs. 4 KO der Nachlass und die sonstigen Begünstigungen die der Ausgleich gewährt für diejenigen Gläubiger hinfällig werden, gegenüber welchen der Schuldner mit der Erfüllung des Ausgleichs in Verzug gerät. Ein solcher Verzug ist erst anzunehmen, wenn der Schuldner eine fällige Verbindlichkeit trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat .....

Ist die Ausgleichsquote in Raten zu zahlen, deren Laufzeit ein Jahr übersteigt, so ist ein Verzug erst dann anzunehmen, wenn der Schuldner eine seit mindestens sechs Wochen fällige Verbindlichkeit trotz einer vom Gläubiger unter Einräumung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist an ihn gerichteten schriftlichen Mahnung nicht gezahlt hat.

Das bedeutet, dass dann, wenn der Schuldner in qualifizierten Verzug gerät, er den Nachlass und die sonstigen Begünstigungen die ihm im Zwangsausgleich gewährt wurden, verliert. Durch einen solchen qualifizierten Verzug kommt es zunächst zum Terminverlust (eine im Zwangsausgleich gewährte Ratenzahlung wird hinfällig) und lebt die Forderung des betroffenen Gläubigers relativ und quotenmäßig wieder auf.

Abs. 5 leg.cit besagt: Die Wirkung des Wiederauflebens erstreckt sich jedoch nicht auf Forderungen, die zur Zeit der eingetretenen Säumnis mit dem im Ausgleich festgesetzten Betrag voll befriedigt waren; andere Forderungen sind mit dem Bruchteile als getilgt

anzusehen, der dem Verhältnis des bezahlten Betrages zu dem nach dem Ausgleich zu zahlenden Betrage entspricht.....

Da es sich bei Schuld erlässen im Rahmen eines gesetzlichen Zwangsausgleichsverfahrens um einen, durch die fristgerechte Erfüllung der Ausgleichsquote bedingten Schuld erlass handelt, bedeutet dies aufgrund von § 156 Abs. 1 Satz 1 KO nicht, dass die Schuld, wie sonst bei Bedingungen üblich, weiter bestehen bleibt, sondern sie lebt, wie bereits erwähnt im Falle eines qualifizierten Zahlungsverlustes soweit auf, als sie nicht entsprechend der im Ausgleich festgelegten Quote getilgt war.

(Relativ bedeutet, dass nur jene Forderungen wieder aufleben, mit deren Begleichung der Schuldner in Verzug geraten ist [§ 156 Abs 4 KO]; quotenmäßig bedeutet, dass die Forderung nicht in vollem Umfang wieder auflebt, sondern sie mit jenem Bruchteil als getilgt anzusehen ist, der dem Verhältnis des bezahlten Betrags zu dem nach dem Zwangsausgleich zu zahlenden Betrages entspricht [§ 156 Abs. 5 KO])

Lebt jedoch wie in der KO vorgesehen die Schuld wieder auf, kann der in den EStR vertretenen Ansicht, dass erst bei Erfüllung der Quote, aufgrund der Bedingtheit, die Schuld zu löschen, ist nicht gefolgt werden. In diesem Falle würde nämlich die Schuld in voller Höhe weiter bestehen und erst bei Leistung der jeweiligen Quote in adäquatem Ausmaß gelöscht.

Letztendlich ist festzuhalten, dass auch eine Nichterfüllung der Ausgleichsquote keine Aufhebung des Zwangsausgleichs zur Folge hat, sondern dass es zu einem Anschlusskonkurs kommt.

### **Forderungen der Finanzprokurator**

Hinsichtlich des Vorbringens, dass in den von der Finanzprokurator angemeldeten Abgabeforderungen auch Steuern enthalten seien, die keinen betrieblichen Charakter gehabt hätten, ist festzuhalten, dass ein derartiges Vorbringen in Form einer Bestreitung der bezug habenden Forderung im Zuge der Gläubigerkonvokation vorgebracht hätte werden müssen. Darüber hinaus ist das Vorbringen des Bw. derartig unqualifiziert, dass es nicht nachvollzogen werden kann, sondern lediglich als eine Behauptung des Bw. zu qualifizieren ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 26. Jänner 2009