



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw\_ als ehemalige Gesellschafter der Bw, Adresse, vertreten durch A Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, Adresse2, vom 17. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 27. Dezember 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

#### **I. Verfahren vor dem Finanzamt**

##### **1. Allgemeines**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 18. April 2000 wurde zwischen der B GesmbH als Geschäftsinhaberin (im Folgenden kurz: B GmbH) und den Mitgesellschaftern C D, E und F G eine atypisch stille Gesellschaft, die Berufungswerberin, gegründet.

Die Tätigkeit der Geschäftsinhaberin umfasste Bohr- und Bauarten aller Art, insbesondere im Bereich Brunnenbau, Wasserversorgung und Untergrunderkundung (Pkt. I. des Gesellschaftsvertrages).

Mit ihren Einlagen sind die stillen Gesellschafter am Gewinn und Verlust, am Vermögen sowie an den stillen Reserven als steuerliche Mitunternehmer beteiligt (Pkt. II.).

Die Gewinn- bzw. Ergebnisverteilung erfolgt in der Form, dass die B-GesmbH (als Geschäftsinhaberin) zu 30 %, C D ebenfalls zu 30 % sowie E G und F G jeweils zu 20 % (als atypisch stille Gesellschafter) beteiligt sind (Pkt. III.).

Keinen Auflösungsgrund der stillen Gesellschaft und eine Weiterführung derselben stellt der Umstand dar, dass über das Vermögen eines Gesellschafters ein Insolvenzverfahren eröffnet wird, oder ein solches mangels Vermögens abgewiesen bzw. auf seinen Anteil Zwangsvollstreckung geführt wird (Pkt. VII. Z. 4).

Mit Kaufvertrag vom 31. Dezember 2001 verkaufte die B-GmbH an die Fa. H GmbH die Bohranlage samt Trägerfahrzeug.

Am 4. Februar 2002 wurde über das Vermögen B-GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Zuvor war ab 28. Jänner 2002 das Gewerbe ("Brunnenmeister in der Form eines Industriebetriebes, eingeschränkt auf Tiefbohrungen") ruhend gemeldet worden.

Der Zwangsausgleich (AZ XXX; LG I) wurde am 15.5.2002 mit einer Quote von 20% bestätigt, zahlbar in zwei Quoten innerhalb von zwei Monaten ab Annahme des Vergleichsvorschlages bzw. bis zum 15. Mai 2003.

Mit Beschluss des Landesgerichtes I i.I. vom 25. Juli 2002 wurde der Konkurs aufgehoben. Zur Erfüllung des Zwangsausgleichs wurde die erste Quote innerhalb von zwei Monaten, die zweite Quote (zahlbar bis 15.5.2003) im Mai 2003 bezahlt.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 20. Mai 2003 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen.

**1.1** Mit Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für die Jahre 2002 und 2003 beantragte die Bw. Gewinne aus einem Schuldnachlass auf Grund eines gerichtlichen Ausgleiches oder eines Zwangsausgleiches in Höhe von jeweils 145.024,09 € als begünstigten Sanierungsgewinn zu versteuern und anteilig auf die Mitunternehmer entsprechend ihres Beteiligungsergebnisses aufzuteilen.

Die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2002 und 2003 wurde im Wesentlichen antragsgemäß veranlagt.

**1.2** Im Rahmen einer die Jahre 2002 und 2003 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, in den Jahren 2002 und 2003 sei jeweils die jährliche Rate von 145.024,00 € entsprechend dem Ergebnisverteilungsvertrag aufgeteilt worden. Eine Sanierungseignung des Unternehmens sei jedoch nicht vorgelegen, da das Betriebsvermögen fast zur Gänze veräußert worden sei (VwGH 20.11.1996, 94/15/0137). Daraus ergebe sich,

dass das Unternehmen auf Fremdleistungen zurückgreifen habe müssen und dadurch höhere Ausgaben entstanden seien. Der geltend gemachte Sanierungsgewinn unterliege daher nicht der steuerlichen Begünstigung des § 36 Abs 2 EStG 1988.

**1.3** Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und nahm das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf. Für das Jahr 2002 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 288.758,64 €, für das Jahr 2003 mit -9.780,25 € festgesetzt, wobei entsprechend dem Ergebnis des Betriebsprüfungsverfahrens der Sanierungsgewinn nicht steuerlich begünstigt wurde.

**1.4** Der steuerliche Vertreter erhob dagegen Berufung. Als Begründung brachte er im Wesentlichen vor, die Kriterien für die Anwendung des § 36 Abs 2 EStG seien allesamt erfüllt, weil Sanierungsabsicht, Sanierungseignung und -fähigkeit ebenso vorlägen, wie auch die Sanierungsbedürftigkeit bzw. sogar Notwendigkeit auf Grund handels- und strafrechtlicher Bestimmungen.

**1.5** Mit Berufungsentscheidung vom 13. Dezember 2007, GZ RV/0353-L/06 wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung als unzulässig zurück, weil die vom Finanzamt am 20. Jänner 2006 ausgefertigten, an die "B-GesmbH und Mitgesellschafter" gerichteten Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2003 zu einem Zeitpunkt ergingen, in dem die atypisch stille Gesellschaft nicht mehr bestanden hat (die berufungswerbende atypisch stille Gesellschaft galt bereits zwingend mit dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung am 4. Februar 2002 als aufgelöst).

Die genannten Bescheide richteten sich somit an eine nicht mehr existente Vereinigung ohne Rechtspersönlichkeit. Diese konnten daher keine Rechtswirkung entfalten (vgl. z.B. VwGH 14.9.1993, 93/15/0080).

**1.6** In der Folge erließ das FA neue, inhaltlich gleich lautende, nun aber an die ehemaligen Gesellschafter adressierte Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003.

**1.7** Dagegen erhob der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 17. Jänner 2008 Berufung mit folgender Begründung:

Nach Schilderung des bisherigen, oben bereits dargestellten Verfahrens und der Feststellungen der Außenprüfung führte er näher aus, aus welchen Gründen von einer gelungenen Sanierung auszugehen sei.

Abschließend hält die Berufung fest, dass die Kriterien für die Anwendung des § 36 Abs 2 allesamt erfüllt seien, weil:

*"Sanierungsabsicht, Sanierungseignung und Sanierungsfähigkeit ebenso vorliegen wie selbstverständlich auch die Sanierungsbedürftigkeit bzw. sogar Notwendigkeit aufgrund handels- und strafrechtlicher Bestimmungen. Letztendlich erlauben wir uns auf die Änderung des EStG 1988 ab 2006 hinzuweisen, wonach in Hinkunft jede in einem gerichtlichen Ausgleich, einem Zwangsausgleich oder sogar Privatkonkurs erfolgende Entschuldung zu einem begünstigten Sanierungsgewinn führt, selbst wenn der Betrieb eingestellt werden sollte.*

*Wir beantragen daher, die oa. Bescheide vom 20.1.2006 samt Folgebescheiden zur Gänze aufzuheben und die Veranlagungen im Sinne der ursprünglich eingereichten Erklärungen bzw. Veranlagungen vom 20.06.2003 und 23.02.2005 unter Anwendung der Begünstigung des § 36 Abs 2 durchzuführen."*

**1.8** Das FA legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

## **II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS)**

### **1. Ersuchen um Stellungnahme**

**1.1** Der UFS übermittelte in der Folge der nunmehr seit August 2009 geänderten steuerlichen Vertretung eine Zusammenfassung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts samt entsprechender rechtlicher Würdigung mit dem Ersuchen um Stellungnahme wie folgt:

*"Sachverhalt:*

*Die Konkurseröffnung der Fa. B-GmbH (= Inhaberin des Handelsgewerbes) erfolgte am 4. Februar 2002. Bereits ab 28. Jänner 2002 war das Gewerbe ('Brunnenmeister in der Form eines Industriebetriebes, eingeschränkt auf Tiefbohrungen') ruhend gemeldet.*

*Der Zwangsausgleich (AZXXXX; LG I ) wurde am 15.5.2002 bestätigt und die erste Quote innerhalb von zwei Monaten; die zweite Quote (zahlbar bis 15.5.2003) im Mai 2003 bezahlt.*

*Mit Generalversammlungsbeschluss vom 20. Mai 2003 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen.*

*Der 'Sanierungsgewinn' wurde von der BP (BP-Bericht vom 5. Jänner 2006) nicht anerkannt.*

*Rechtliche Würdigung:*

*Mit Strukturanpassungsgesetz 1966 (richtig: 1996; Anm.), BGBl. 1996/201, wurde § 36 EStG aufgehoben. Ab diesem Zeitpunkt waren Sanierungsgewinne steuerpflichtig. Jedoch war in der Verwaltungspraxis ein Steuernachlass im Rahmen eines Erlasses des BMF (BMF vom 16.7.1999, AÖFV 180) in Fällen des gerichtlichen Ausgleichs und in Zwangsausgleichsfällen möglich, wenn 'abstrakt' die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes iSd § 36 idF vor dem BGBl 1996/201 gegeben waren.*

*Durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I 2003/71 wurde die bis dahin geltende Verwaltungspraxis (Weisung auf Nichtfestsetzung der Steuer auf den Sanierungsgewinn gemäß § 206 lit b BAO) legislatisch verankert, da eine allgemeine Verwaltungsanweisung dem Abgabepflichtigen keinen durchsetzbaren Rechtsanspruch auf Steuerermäßigung gewährleistet (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). Inhaltlich entspricht die gesetzliche*

*Regelung der bis dahin auf § 206 lit b BAO gestützten Verwaltungspraxis, die für Sanierungsgewinne, die vor Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003 (21.8.2003) angefallen sind, weiterhin anzuwenden ist (Rz 7252 EStR).*

### *Entstehungszeitpunkt des Sanierungsgewinnes*

*In den Fällen eines Sanierungsplanes (Ausgleich bzw Zwangsausgleich) entsteht der Gewinn mit Erfüllung der (Zwangs)Ausgleichsquote bzw der Bezahlung von Teilquoten.*

*Ratenweise Abstattung führt zum sukzessiven Nachlass der Schulden nach Maßgabe der Zahlungen (Nadvornik/Kofler/Renner/Schwarz, Steuergestaltung und Betriebswirtschaft; Gründung – Expansion – Sanierung – Unternehmensnachfolge; Festschrift Schlager, 2012).*

*Nach ständiger Rechtsprechung des UFS bzw. des Verwaltungsgerichtshofes vermittelt eine Erlassregelung keinen durchsetzbaren Rechtsanspruch (vgl UFS, RV/0039-G/05 und das hierzu ergangene Erkenntnis des VwGH, 2005/13/0034 und die dort zitierte Vorjudikatur des VwGH). In diesem Erkenntnis führt der GH wörtlich aus:*

*'Der vorliegende Fall gleicht in Bezug auf die rechtlichen Rahmenbedingungen, aus denen sich hier die Unzulässigkeit der Beschwerde ergibt, zunächst den vom Verwaltungsgerichtshof mit den hg. Erkenntnissen vom 28. Jänner 2003 und vom 22. Februar 2007, 2002/14/0139 und 2002/14/0140, und bezüglich der im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung maßgeblichen Fassung des § 206 BAO mit dem Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, 2005/15/0012, entschiedenen Fällen. Gemäß § 43 Abs 2 und 9 VwGG wird insoweit auf diese Erkenntnisse verwiesen.*

*Die Auseinandersetzung zwischen dem Beschwerdeführer und dem Finanzamt bezog sich im Verwaltungsverfahren auf das Vorliegen oder Fehlen der Sanierungseignung der getroffenen Maßnahmen nach den Maßstäben einer 'Sanierungsgewinnregelung', die der Gesetzgeber aufgehoben hatte. Auf diese nicht mehr existierende Regelung bezog sich der Sache nach auch der Berufungsantrag des Beschwerdeführers, 'die Begünstigung für den Sanierungsgewinn erklärungsgemäß zu veranlassen'. Der Beschwerdeführer selbst räumt in der Beschwerde jedoch ein, durch die der Argumentation des Finanzamtes zugrunde liegenden Erlasse sei 'kein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf die Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne gewährleistet' gewesen. Dass die deshalb mit dem Gesetz BGBl I Nr. 71/2003 wieder eingeführte Begünstigung auf den vorliegenden Fall zurückwirke, macht er mit Recht nicht geltend (vgl. dazu das zitierte Erkenntnis vom 25. Oktober 2006).'*

*Im gegenständlichen Fall wurden die im Rahmen des Zwangsausgleichs geleisteten Quoten im Juli 2002 und im Mai 2003 bezahlt, womit in diesen Zeitpunkten der Gewinn aus Schuldnachlass entstand.*

*Mangels einer gesetzlichen Regelung zu diesem Zeitpunkt kann daher keine begünstigte Behandlung des Sanierungsgewinnes erfolgen."*

**1.2** Dazu nahm die steuerliche Vertreterin wie folgt Stellung:

### **"Entstehungszeitpunkt des Sanierungsgewinnes**

*Das über das Vermögen der B-GmbH eröffnete Konkursverfahren wurde durch einen Zwangsausgleich abgeschlossen und die vereinbarten Quoten wie folgt berichtet:*

*1. Quote: Juli 2002*

*2. Quote: Mai 2003*

*Der Gewinn aus dem Schuldnachlass entsteht im Zeitpunkt der Bezahlung der Quote und ist daher auf die Kalenderjahre 2002 und 2003 aufzuteilen.*

## **Begünstigte Behandlung des Sanierungsgewinnes**

*Bereits mit der Einführung des EStG 1972 wurde die begünstigte Besteuerung eines Sanierungsgewinnes als eine Maßnahme der Einkommensermittlung einer gesetzlichen Regelung zugeführt. Diese gesetzliche Bestimmung wurde inhaltlich gleichbedeutend in das EStG 1988 übernommen. Dem Gesetzgeber war bewusst, dass Unternehmenssanierungen durch die hohe Ertragssteuerbelastung, welche sich aus dem Sanierungsgewinn ergibt und zu deren Begleichung die liquiden Mittel fehlen, unmöglich gemacht werden würden.*

*Mit dem StruktAnpG 1996 wurde die Beschränkung des Verlustabzuges auf Verluste der letzten 7 Jahre aufgehoben. Verlustvorträge stehen seither zeitlich unbeschränkt zum Ausgleich zur Verfügung. In diesem Zusammenhang hat der Gesetzgeber beschlossen, die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen aufzuheben und zwar mit der Begründung, dass die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes primär aus dem Umstand des zeitlich begrenzten Verlustabzuges zu verstehen ist.*

*Die Finanzverwaltung musste jedoch bald einsehen, dass Sanierungen an der Steuerbelastung, welche sich durch die Sanierung ergaben, scheiterten. Die Finanz konnte den Abgabenanspruch, welcher sich aus Sanierungsgewinnen ergab, in vielen Fällen, insbesondere in Fällen des Zwangsausgleiches, nicht durchsetzen.*

*Da durch die bestehende Gesetzeslage viele sinnvolle Sanierungen scheitern mussten, wies das BMF seine Finanzämter mittels Erlass an, in den Fällen eines Zwangsausgleiches und des gerichtlichen Ausgleiches von einer Festsetzung der Steuer teilweise, und zwar in Höhe des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses, abzusehen, sofern die Voraussetzungen des vormaligen § 36 EStG gegeben waren. Diese Anweisung des BMF wurde in dieser Form in die Einkommensteuerrichtlinien übernommen.*

*Da der Erlass keinen durchsetzbaren Rechtsanspruch des Steuerbürgers auf Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne gewährleistete, entschloss sich der Gesetzgeber einen neuen § 36 zu schaffen und die Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne darin zu verankern.*

*In weiterer Folge ist der Gesetzgeber von dem Erfordernis der Unternehmenssanierung und Unternehmensweiterführung abgerückt. Seit der Veranlagung 2006 ist die Begünstigung auch auf Privatkonkurse anzuwenden. Es reicht nunmehr aus, wenn der Steuerpflichtige saniert wird.*

*Aus der Entwicklung des § 36 EStG ist abzuleiten, dass es ein Anliegen des Gesetzgebers ist, sinnvolle Sanierungen nicht durch Steuerbelastungen zu erschweren oder gar unmöglich zu machen. Der rasche Wandel im Wirtschaftsleben und die sich laufend ändernden Rahmenbedingungen für Wirtschaftstreibende haben die Insolvenzfälle ansteigen lassen. Durch sinnvolle steuerliche Begleitmaßnahmen soll sichergestellt werden, dass möglichst wenige Arbeitsplätze vernichtet und Existenzen zerstört werden.*

*Die Firma D ist ein Beispiel für eine gelungene Sanierung. Die Gesellschaft besteht heute noch und hat es aus eigener Kraft geschafft, die Überschuldung abzubauen. Die Gesellschaft weist ein positives Eigenkapital aus und hat in den letzten Jahren stets Gewinne erwirtschaftet. Das etwas geänderte Geschäftsmodell war ausschlaggebend für den Sanierungserfolg. Dass das Finanzamt J der Gesellschaft die Steuerbegünstigung des Sanierungsgewinnes verwehrt hat, war damals schon nicht nachzuvollziehen und erscheint aus heutiger Sicht völlig verfehlt. Hätte das Finanzamt J den Fall D so entschieden wie viele andere Sanierungsfälle auch, wäre der Sanierungsgewinn dem Erlass entsprechend steuerlich behandelt worden. Nunmehr geht es nicht mehr darum, ob ein an sich begünstigter Sanierungsgewinn vorliegt, sondern darum, dass mangels gesetzlicher Regelung des Sanierungsgewinnes im betreffenden Zeitraum kein durchsetzbarer Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf begünstigte Behandlung des Sanierungsgewinnes besteht. Dies stellte eine gravierende Ungleichbehandlung von gleichen*

*Sachverhalten dar, je nachdem, auf welcher Verfahrensstufe der Sachverhalt abgehandelt wird.*

*Die Intentionen des Gesetzgebers sind aus der Rechtsentwicklung klar ersichtlich. Sanierungen und sinnvolle Neuanfänge sollen durch Steuerbelastungen nicht verhindert werden. Missglückte Sanierungen und Sanierungen, die an der Steuerlast scheitern, kommen dem Staat wesentlich teurer als die Einschränkung eines bestehenden Besteuerungsrechtes.*

*Es wird daher beantragt, dem Berufungsbegehren stattzugeben.*

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

## **2. Sachverhalt**

Der Berufungsentscheidung wird der aus dem oben dargestellten Ablauf des Verfahrens ersichtliche, unstrittige Sachverhalt zu Grunde gelegt. Gleichzeitig wird auf den, der Berufungsentscheidung vom 13. Dezember 2007, RV/0353-L/06 zu Grunde liegenden Sachverhalt verwiesen. Zusammenfassend ist festgehalten:

Die Firma B-GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes und die Gesellschafter C D, F und E G schlossen sich mit Gesellschaftsvertrag vom 18. April 2000 zu einer atypisch stillen Gesellschaft, zur B-GmbH & Mitges, zusammen.

Mit Kaufvertrag vom 31. Dezember 2001 verkaufte die B-GmbH an die Fa. H GmbH die Bohranlage samt Trägerfahrzeug zum Preis von 690.000,00 Schilling netto. Der "Entwicklung des Anlagevermögens" bzw. der Anlage zum Kaufvertrag ist zu entnehmen, dass dieser Verkauf neben Bohranlage samt Trägerfahrzeug ("Bohranlage RB20 auf LKW IVECO 4x4") auch das Zubehör wie Pumpen, Wannen, Tanks, Verrohrungen, Bohrgestänge, Bohrköpfe, Generator, Hochdruckreiniger etc. umfasste.

Am 4. Februar 2002 wurde über das Vermögen der B-GmbH (= Inhaberin des Handelsgewerbes) das Konkursverfahren eröffnet. Bereits ab 28. Jänner 2002 wurde das Gewerbe ("Brunnenmeister in der Form eines Industriebetriebes, eingeschränkt auf Tiefbohrungen") ruhend gemeldet.

Der Zwangsausgleich (AZ XXXXX; LG I) wurde am 15.5.2002 mit einer Quote von 20% bestätigt, zahlbar in zwei Quoten innerhalb von zwei Monaten ab Annahme des Vergleichsvorschlages bzw. bis zum 15. Mai 2003.

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 25. Juli 2002 wurde der Konkurs aufgehoben.

Zur Erfüllung des Zwangsausgleichs wurde die erste Quote im Juli 2002 und die zweite Quote im Mai 2003 bezahlt.

Mit Kaufvertrag vom 23. August 2002 verkaufte die B-GmbH weiters an die Fa. K GmbH (vertreten durch deren Geschäftsführer, Mag. L D) sämtliche im diesbezüglich erstellten Schätzgutachten angeführten Maschinen, Geräte und Werkzeuge mit Ausnahme einzeln angeführter Positionen um einen Pauschalpreis iHv. 94.475,00 €.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 20. Mai 2003 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen.

Mit Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für die Jahre 2002 und 2003 beantragte die Bw. Gewinne aus einem Schuldnachlass in Höhe von jeweils 145.024,09 € als begünstigten Sanierungsgewinn zu versteuern und anteilig auf die Mitunternehmer entsprechend ihres Beteiligungsergebnisses aufzuteilen.

### **3. Rechtliche Würdigung**

#### **3.1 Rechtsgrundlagen**

§ 36 EStG 1988 idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 lautet:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) sind 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."

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne gemäß § 36 EStG aufgehoben. Gemäß § 124b Z. 14 EStG 1988 idF des StruktAnpG 1996 ist § 36 EStG 1988 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. Nr. 201/1996 letztmals bei der Veranlagung 1997 anzuwenden. Ab dem Jahr 1998 waren Sanierungsgewinne daher grundsätzlich wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.

Durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I 2003/71 wurde die bis dahin geltende Verwaltungspraxis (Weisung auf Nichtfestsetzung der Steuer auf den Sanierungsgewinn gemäß § 206 lit b BAO) legislatisch verankert, da eine allgemeine Verwaltungsanweisung dem Abgabepflichtigen keinen durchsetzbaren Rechtsanspruch auf Steuerermäßigung gewährleistet (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). Inhaltlich entspricht die gesetzliche Regelung der bis dahin auf § 206 lit b BAO gestützten Verwaltungspraxis, die für Sanierungsgewinne, die vor Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003 (21.8.2003) angefallen sind, weiterhin anzuwenden ist.

Die erlassmäßige Regelung für Schuldnachlässe vor dem 21.8.2003 beinhaltetete im Einzelnen Folgendes:



Das BMF hat mit Erlass vom 16.7.1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99 (später eingearbeitet in die EStR 2000), unter Berufung auf § 206 lit b BAO angeordnet, 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 Zwangsausgleichs entstanden sind und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag übersteigen. Voraussetzung für eine derartige Maßnahme sei, dass "abstrakt" die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG 1988 idF vor BGBl Nr 201/1996 vorliegen. In diesem Erlass werden die Finanzlandesdirektionen weiters "eingeladen", in Sanierungsfällen außerhalb eines Zwangsausgleichs die Finanzämter in Einzelfällen gemäß § 206 BAO anzuweisen, von der Abgabenfestsetzung in einer dem Erlass vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen und bei derartigen Anweisungen darauf Bedacht zu nehmen, inwieweit die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt hätten.

Mit "Änderungserlass 2001" vom 28.12.2001, GZ. 06 0104/11-IV/6/01, (die "Änderung" bezieht sich auf im Einzelnen genannte Randziffern der EStR 2000) wurden Fälle eines gerichtlichen Ausgleichs in die an die Finanzämter gemäß § 206 lit b BAO ergangene Weisung des BMF auf Nichtfestsetzung der Einkommensteuer in Sanierungsfällen einbezogen.

§ 206 lit b BAO in der bei Erlassung es angefochtenen Bescheides anzuwendenden Fassung wendet sich nunmehr auch an die Finanzämter und lautet:

"Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, ... soweit 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;"

### **3.2 Judikatur und Literatur zum Sanierungsgewinn**

Zwar sind Sanierungsgewinne den stillen Gesellschaftern grundsätzlich zuzurechnen (vgl. VwGH vom 24.6.2010, 2007/15/0063), jedoch existiert – wie in der Folge näher ausgeführt - im gegenständlichen Fall (für die Jahre 2002 und 2003) keine Rechtsgrundlage für die Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinnes. Darüber hinaus wäre gegebenenfalls das Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen, insbesondere die Sanierungsabsicht bzw. die Sanierungseignung, zu prüfen.

Mit der Beseitigung des zeitlich begrenzten Verlustabzuges wurde die bisherige Steuerfreiheit für den Sanierungsgewinn weitgehend entbehrlich; um eine steuersystematisch nicht begründbare Doppelwirkung zu vermeiden, wenn Gewinne zunächst mit den Verlusten aus

den Vorjahren verrechnet werden, und danach ein Sanierungsgewinn lukriert wird, wurde die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne gestrichen (Doralt - Ruppe, Steuerrecht I, 7. Auflage, 249 und die dort zitierte Literatur).

Die EB zu § 36 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996 lauten wie folgt:

"Die bisherige Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes versteht sich primär aus dem Umstand, dass Verluste nur zeitlich begrenzt vortragsfähig sind. Durch die in Aussicht genommene "Verewigung" des Verlustvortrags werden nunmehr die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste zeitlich unbegrenzt wirksam. Die Weiterführung der Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne hätte bei dieser Konzeption im Ergebnis eine steuersystematisch nicht begründbare Doppelwirkung: Die Verluste wären einerseits steuerwirksam abzugsfähig, der Nachlass der durch die Verluste begründeten Verbindlichkeiten bliebe hingegen steuerfrei. Zur Vermeidung dieses Effekts wird die Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne - wegen des für 1996 und 1997 entfallenen Verlustvortragsrechtes allerdings erst ab 1998 - gestrichen."

Doralt, ÖStZ 1995, 170, vertritt zu diesem Problem folgenden Standpunkt:

"Werden die Verluste mit dem späteren Sanierungsgewinn verrechnet, dann erübrigt sich die Befreiung. Der wirklich Sanierungsbedürftige benötigt eine Befreiung für den Sanierungsgewinn nicht, oder nur insoweit, als ihm der Verlustvortrag verloren gegangen ist."

### **3.3 Entstehungszeitpunkt des Sanierungsgewinnes**

In den Fällen eines Sanierungsplanes (Ausgleich bzw Zwangsausgleich) entsteht der Gewinn mit Erfüllung der (Zwangs)Ausgleichsquote bzw der Bezahlung von Teilquoten.

Ratenweise Abstattung führt zum sukzessiven Nachlass der Schulden nach Maßgabe der Zahlungen (Nadvornik/Kofler/Renner/Schwarz, Steuergestaltung und Betriebswirtschaft; Gründung – Expansion – Sanierung – Unternehmensnachfolge; Festschrift Schlager, 2012).

Wie seitens der steuerlichen Vertreterin bestätigt, wurde zur Erfüllung des Zwangsausgleichs die erste Quote im Juli 2002 und die zweite Quote im Mai 2003 bezahlt.

Wie oben dargestellt, wurde mit BGBl. I Nr. 71/2003 die erlassmäßige Regelung bzw. Verwaltungspraxis durch eine Neufassung des § 36 EStG 1988 wiederum gesetzlich verankert. Die Bestimmung des § 36 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 71/2003, ist nach dem Tag der Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft getreten und somit auf Sanierungsgewinne anzuwenden, die nach dem 20. August 2003 entstanden sind.

Gegenständlich hat der Schuldnachlass im Juli 2002 (erste Quote) bzw. im Mai 2003 (zweite Quote) stattgefunden und sind somit Sanierungsgewinne zu diesen Zeitpunkten entstanden.

Zu diesen Zeitpunkten gehörte die Bestimmung des § 36 EStG 1988 nicht dem Rechtsbestand an.

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 (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139), mangelt es somit an einer rechtlichen Grundlage für eine Begünstigung des in Rede stehenden Sanierungsgewinnes. Mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt stellen Erlässe und Richtlinien für den Unabhängigen Finanzsenat keine beachtlichen Rechtsquellen dar (in diesem Sinne auch die einheitliche Rechtsprechung des UFS zur Abgabefestsetzung hinsichtlich der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer, zB UFS 29.11.2004, RV/2344-W/02; UFS 17.1.2005, RV/0348-F/02; UFS 9.2.2005, RV/0039-G/05, UFS 24.4.2006, RV/1105-W/05 und die Judikatur des VwGH: 2005/13/0034 vom 30.6.2010, 2002//14/0140 vom 18.6.2007, 2005/15/0012 vom 25.10.2006 etc.).

**Am Rande ist Folgendes anzumerken:**

Auch bei Anwendung der erlassmäßigen Regelungen durch das FA wäre zu beachten gewesen, dass in den EStR 2000 Rz 1008 bzw Rz 7253 neben dem Vorliegen eines gerichtlichen Ausgleiches oder Zwangsausgleiches auch das abstrakte Vorliegen der Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn idF der vor dem 21.8.2003 geltenden Bestimmung des § 36 EStG 1988 (also idF vor BGBl Nr 201/1996) gefordert wird, nämlich insbesondere die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungsabsicht und die Sanierungsmöglichkeit. Damit sei insbesondere Gewähr geleistet, dass nur fortbestehende Unternehmen unter den Anwendungsbereich des § 206 lit b BAO fielen.

Die Sanierungseignung eines Schuldnachlasses erfordert jedenfalls die Erhaltung des sanierten Betriebes.

Ein zu sanierender Betrieb kann zwar auch in Form eines anderen Unternehmens fortgeführt werden, vorausgesetzt es werden die wesentlichen Grundlagen des zu sanierenden Betriebes auf das andere Unternehmen übertragen. Eine Zerschlagung des sanierten Betriebes steht lt. VwGH dem Zweck der Begünstigungsbestimmung des § 36 EStG, die Erhaltung der wirtschaftlichen Einheit zu unterstützen, aber jedenfalls entgegen (VwGH 19.6.2003, 2000/14/0193; 31. 3. 2003, 98/14/0128; 25. 2. 2003, 98/14/0151 m.w.A.).

Im gegenständlichen Fall verkaufte die B-GmbH als Inhaberin des Gewerbes mit Kaufverträgen vom 31. Dezember 2001 und vom 23. August 2002 sowohl die Bohranlage samt Trägerfahrzeug samt Zubehör zum Preis von 690.000,00 Schilling netto, als auch

sämtliche im diesbezüglich erstellten Schätzungsgutachten angeführten Maschinen, Geräte und Werkzeuge mit Ausnahme einzeln angeführter Positionen um einen Pauschalpreis iHv. 94.475,00 €. Weiters wurde ab 28. Jänner 2002 das Gewerbe ("Brunnenmeister in der Form eines Industriebetriebes, eingeschränkt auf Tiefbohrungen") ruhend gemeldet. Durch den Verkauf der Bohranlage sowie der Maschinen, Geräte und Werkzeuge an sich, insbesondere aber durch deren Veräußerung an verschiedene Abnehmer wurden die wesentlichen Grundlagen eines laut Pkt. I. des Gesellschaftsvertrages "insbesondere im Bereich Brunnenbau, Wasserversorgung und Untergrunderkundung" tätigen Unternehmens veräußert und damit dieser Betrieb zerschlagen. Dieser Umstand spricht sowohl gegen die Absicht, als auch gegen die Eignung, **das Unternehmen** fortzuführen.

Nach der Judikatur des VwGH dienen jedoch die Bestimmungen des § 36 EStG 1988 nur der **Sanierung eines Betriebes**, nicht hingegen der Sanierung der privaten Vermögenssphäre des Unternehmers (vgl VwGH vom 25.2.2003, 98/14/0151 mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 23. Jänner 1997, 93/15/0043, Slg Nr 7156/F, mwA).

Durch die Veräußerung der wesentlichen Grundlagen des Brunnenbauunternehmens war die Fortführung dieses Unternehmens nicht möglich und sind daher die oben angeführten abstrakten Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes im gegenständlichen Berufungsfall nicht erfüllt.

### **3.4 Zusammenfassend ist daher fest zu halten:**

Die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes für die Jahre 2002 und 2003 in Höhe von jeweils 145.024,09 € wurde – zwar mit anderer Begründung, doch letztlich im Ergebnis zutreffend – mit der im Streitzeitraum geltenden Rechtslage im Einklang stehend vom Finanzamt nicht gewährt.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein, somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Mai 2013