



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 13. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 10. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) betreibt seit 1987 ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen für Dienstleistungen und hat dieses Ende 2002 von Stadt in das Salzkammergut verlegt. Der Bw ermittelt den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 nach der Nettomethode (Umsatzsteuer als durchlaufender Posten).

Über das Vermögen des Bw wurde am 9. August 2005 das Konkursverfahren eröffnet, das am 27. Dezember 2005 aufgehoben und durch einen **Zwangsausgleich** ersetzt wurde.

In der am 10. Dezember 2007 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 wies der Bw bei einer Quote von 20% einen Schuldnachlass iSd § 36 EStG 1988 von 113.776,00 € aus, den er in der Beilage wie folgt ermittelte:

Erste Bank: angemeldeter Betrag 260.000,00 € – bezahlt 52.000,00 €	
--	--

daher Sanierungsgewinn 208.000,00 € - davon 50% betrieblich	104.000,00 €
Bank Austria CA: angemeldet 12.219,99 € - bezahlt 2.444,00 € daher Sanierungsgewinn 9.776,00 € - davon 100% betrieblich	<u>9.776,00 €</u>
Sanierungsgewinn	113.776,00 €

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2008 wurde der Bw erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 veranlagt (Einkünfte aus Gewerbebetrieb 336.276,68 €, Nichtfestsetzung gemäß § 206 lit. b BAO 45.510,40 €, Einkommensteuer 114.212,94 €).

Im Rahmen einer **Betriebsprüfung** stellte der Prüfer im Wesentlichen Folgendes fest (Tz 1 des Besprechungsprogramms vom 14. Jänner 2009):

Sanierungsgewinn sei der betrieblich bedingte Wegfall von Verbindlichkeiten infolge gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung. Soweit betrieblich wirksame Verbindlichkeiten betroffen seien, handle es sich um eine betriebliche steuerwirksame Vermögensvermehrung. Da eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum gleichen Totalgewinn führen müsse wie ein Betriebsvermögensvergleich, sei auch in diesem Fall von Betriebseinnahmen auszugehen, wenn der Schuldenerlass Verbindlichkeiten betreffe, deren Zahlung beim EA-Rechner keine Betriebsausgaben wären. Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Erlass einer betrieblich bedingten Verbindlichkeit trotz mangelnden Geldflusses eine Betriebseinnahme.

Im gegenständlichen Ausgleichsverfahren seien 80% der Umsatzsteuer von 171.583,00 € und somit 137.266,00 € weggefallen. Dieser Betrag sei dem Sanierungsgewinn zuzurechnen.

Sanierungsgewinn lt. Erklärung	113.776,00 €
Erhöhung lt. BP	<u>137.266,00 €</u>
Sanierungsgewinn lt. BP	251.042,00 €

Im Betriebsprüfungsbericht vom 5. Februar 2009 wurde in Tz 3 auf die genannte Feststellung im Besprechungsprogramm verwiesen und unter Tz 6 für das Jahr 2006 sinngemäß im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die Einkommensteuernachzahlung auf Grund der Betriebsprüfung sei wegen des Zwangsausgleiches hinsichtlich des Sanierungsgewinnes auch für das Jahr 2006 um 80% zu kürzen.

Sanierungsgewinn	2006
------------------	------

Bemessungsgrundlage 137.266,00 €	
Einkommensteuerbelastung 50% = 68.633,00 €	
Wegfall Einkommensteuer 80%	54.904,40 €
Bisheriger Wegfall	<u>45.510,40 €</u>
KZ 387 lt. BP (Nichtfestsetzung gemäß § 206 lit. b BAO)	100.414,80 €

Mit Bescheiden vom **10. Februar 2009** nahm das Finanzamt unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung nach § 303 Abs. 4 BAO auch das Verfahren betreffend die **Einkommensteuer 2006** wieder auf und erliess einen **neuen Sachbescheid**, in dem es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 502.695,00 €, die Nichtfestsetzung gemäß § 206 lit. b BAO auf 100.414,00 € und die festgesetzte Einkommensteuer auf 141.143,30 € erhöhte.

Mit dem am 16. März 2009 zur Post gegebenen **Schriftsatz vom 13. März 2009** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den am 16. Februar 2009 zugestellten Einkommensteuerbescheid 2006, beantragte die durch die Betriebsprüfung vorgenommene Erhöhung des Sanierungsgewinnes von 137.266,00 € auszuscheiden und den Sanierungsgewinn wie in der Steuererklärung mit 113.776,00 € festzusetzen und eine mündliche Verhandlung, und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Beim Bw. sei 2006 ein Konkursverfahren mit Zwangsausgleich beendet worden, wobei der Bw 20% der angemeldeten und anerkannten Forderungen bezahlt habe. In diesem Verfahren habe unter anderem das Finanzamt nicht bezahlte Umsatzsteuern in Höhe von 171.583,00 € angemeldet, wovon nunmehr 80%, das sind 137.266,00 € als Erlass einer betrieblich bedingten Verbindlichkeit trotz mangelnden Geldflusses im Zuge der Betriebsprüfung als Sanierungsgewinn qualifiziert worden seien.

Der Bw. habe seinen Gewinn stets als so genannter Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Danach dürfe der Steuerpflichtige selbst entscheiden, ob er für die Lieferungen oder sonstigen Leistungen geschuldete Umsatzsteuerbeträge und abziehbare Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Der Bw habe sich für die Netto-Methode entschieden, weshalb die Umsatzsteuern weder als Betriebseinnahme noch als Betriebsausgabe geltend zu machen seien.

Der Nachlass einer „betrieblichen Schuld“, deren Begleichung keine Betriebsausgabe wäre, könne daher keinen Sanierungsgewinn darstellen. Die Definition der „Vermehrung des Betriebsvermögens“ gemäß § 4 Abs. 1 EStG sei auf „§ 4 Abs. 3-Ermittler nicht anwendbar.

Bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wirke überhaupt nur die Zahlung (Begleichung der Schuld) gewinnmindernd. Unterbleibe diese Zahlung ganz oder teilweise aufgrund eines Forderungserlasses oder sei der Vorgang nicht gewinnwirksam, so bestünde auch keine Notwendigkeit, durch Ansatz einer Betriebseinnahme eine Betriebsausgabe zu neutralisieren.

Bei der Netto-Methode könne Umsatzsteuer nie zu Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben führen. Es wäre daher nicht sachgerecht, Umsatzsteuerbeträge wenn auch nur eine Quote hievon der Einkommensbesteuerung zu unterziehen.

Mit **Schriftsatz vom 11. Mai 2009** führte der Bw ergänzend im Wesentlichen Folgendes aus:

Sanierungsgewinn

Allgemeines

Unter Sanierungsgewinn verstehe § 36 Abs. 1 EStG „Gewinne, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sind.“

Die Bestimmung des § 36 EStG sei erstmals bei der Veranlagung für das **Kalenderjahr 2006** anzuwenden. Die Neufassung des § 36 EStG betreffe daher Gewinne aufgrund von Schuldenerlässen, die bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 zu erfassen sind.

Voraussetzung für eine abweichende Steuerfestsetzung sei gemäß § 36 Abs. 2 EStG ein Schuldenerlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens. Dazu zählen gemäß § 36 Abs. 2 EStG Gewinne aus einem Schuldenerlass im Rahmen eines Zwangsausgleiches gemäß §§ 140ff KO, eines Ausgleichs nach den Bestimmungen der AO sowie Gewinne aus einem Schuldenerlass durch Erfüllung eines Zahlungsplanes gemäß §§ 193ff KO oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens gemäß §§ 199ff KO.

Im gerichtlichen Insolvenzverfahren leiste der Fiskus hinsichtlich der Steuer auf den durch den Schuldenerlass entstehenden Gewinn bei Unternehmensfortführung wie auch bei Unternehmensbeendigung quotenmäßig den gleichen Verzicht wie die übrigen Gläubiger.

Die Erfüllung der Voraussetzungen des § 36 Abs. 2 EStG stehe im gegenständlichen Fall außer Zweifel. Strittig sei jedoch, ob die nicht abgeführte Umsatzsteuer als Erlass einer betrieblich bedingten Verbindlichkeit zu qualifizieren sei, wodurch es zu einer Erhöhung des Sanierungsgewinnes kommen würde.

Die Außenprüfung und das Finanzamt („belangte Behörde“) bejahten den Wegfall einer betrieblich bedingten Verbindlichkeit und folglichen das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes mit

der Begründung, die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung müsse zum gleichen Totalgewinn wie der Betriebsvermögensvergleich führen. Es sei daher auch dann von Betriebseinnahmen auszugehen, wenn der Schuldnerlass Verbindlichkeiten betrifft, deren Bezahlung beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner keine Betriebsausgaben wären.

Diese Rechtsauslegung entspreche aus folgenden Überlegungen nicht den gesetzlichen Vorgaben des § 36 EStG:

Sinn und Zweck der Norm

Sanierungsgewinn sei dem Grunde nach der betrieblich bedingte Wegfall von Verbindlichkeiten infolge gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung. Steuerlich führe der Wegfall von betrieblichen Verbindlichkeiten aufgrund eines Schuldnerlasses zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens und damit zu einem steuerlichen Gewinn. Soweit **betrieblich wirksame** Verbindlichkeiten betroffen seien, handle es sich um eine betriebliche – **steuerwirksame** – Vermögensvermehrung. Zu beachten sei daher, dass nur der Wegfall von betrieblichen Verbindlichkeiten zu einem steuerlich relevanten Gewinn führen könne. Bilanztechnisch entstehe der Sanierungsgewinn aus einer Betriebsvermögenserhöhung durch den betrieblich bedingten Wegfall von Verbindlichkeiten. Die Verbindlichkeiten erlöschen dabei nicht durch Zahlung (wäre Vermögensumschichtung), sondern durch einen Schuldnerlass der Gläubiger (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 36 Tz 1).

Der Nachlass privater Verbindlichkeiten stelle eine nicht steuerbare, außerbetriebliche Vermögensvermehrung dar. Soweit der Nachlass Verbindlichkeiten betreffe, die für den betrieblichen Bereich nicht wirksam seien (zB auf Repräsentationskomponenten entfallende Verbindlichkeiten), liege ebenfalls **kein betrieblicher Vorgang** und in weiterer Folge kein steuerbarer Gewinn vor (Kanduth-Kristen, Steuerliche Behandlung von Schuldnerlässen und Sanierungsgewinn, taxlex 2006, 436).

Sanierungsgewinn bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Die steuerliche Wirksamkeit von Gewinnen aus Schuldnerlässen gelte bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, aber auch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. In letzterem Fall könne ein Gewinn auch durch den Erlass von Schulden, die zB zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aufgenommen wurden, entstehen (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 36 Tz 5).

Da eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum gleichen Totalgewinn führen müsse wie ein Betriebsvermögensvergleich, sei nach den EStR 2000, Rz 7250, auch dann von einer Betriebseinnahme auszugehen, wenn der Schuldnerlass Verbindlichkeiten

betrifft, deren Bezahlung beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner keine Betriebsausgaben wären (zB Schulden für Anlagevermögen und Darlehensschulden; vgl. hierzu auch Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG § 4 Anm. 51 Stichwort „Darlehen“).

Der Erlass von Warenschulden, die noch nicht betriebsausgabenwirksam waren, führe hingegen zu keinem betrieblichen Gewinn (vgl. hierzu EStR 2000, Rz 7250, sowie Heinrich in Doralt, EStG § 36 Tz 50). Wird eine Warenschuld oder eine sonstige Verbindlichkeit für rückständige Betriebsausgaben aus betrieblichen Gründen erlassen, dann führe dieser Vorgang zu keiner Betriebseinnahme, weil bisher noch keine Betriebsausgabe geltend gemacht worden sei (EStR 2000, Rz 678).

Besonderheit der Umsatzsteuer bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Nach § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG dürfe sich der Steuerpflichtige selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als **durchlaufende Posten** behandelt (Nettomethode). Entscheide sich daher ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, für die Nettomethode, werde die Umsatzsteuer wie ein durchlaufender Posten behandelt. Die Umsatzsteuer bleibe somit – aufgrund der in § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG ausdrücklich verankerten **ertragsteuerlichen Unbeachtlichkeit** – sowohl auf der Einnahmen- – als auch auf der Ausgabenseite außer Ansatz. Alle Einnahmen- und Ausgabenpositionen, die aus der Umsatzsteuerverrechnung mit dem Finanzamt resultieren, blieben somit unberücksichtigt. Umsatzsteuergutschriften seien keine Einnahmen, die an das Finanzamt entrichteten Zahlungen keine Ausgaben (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG § 4 Anm. 41; so auch Rz 684 der EStR 2000).

Würdigung

Entgegen der von der Betriebsprüfung vertretenen Auffassung, dass eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung immer zum gleichen Totalgewinn führen müsse wie ein Betriebsvermögensvergleich, sei festzuhalten, dass die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Betriebsvermögensvergleich nur im Wesentlichen zum gleichen Ergebnis führen (so auch Heinrich in Doralt, EStG § 36 Tz 48).

Auch aus der Rechtsprechung sei nicht ableitbar, dass eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und eine Gewinnermittlung auf Grundlage eines Betriebsvermögensvergleiches stets zum selben Totalgewinn führen müssen. So ergebe sich zB für den VwGH, dass das EStG bzw. KStG der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der „Gesamtgewinnbesteuerung“ einräumt (VwGH 25.11.1999, 99/15/0194). Auch können sich

aus dem Nachholverbot Unterschiede zwischen beiden Gewinnermittlungsvorschriften ergeben (VwGH 24.06.2004, 2000/15/0098).

Als Zwischenergebnis sei somit festzuhalten, dass eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zwar dem Grunde nach zum gleichen Totalgewinn wie ein Betriebsvermögensvergleich führen sollte, es aber trotzdem zu Abweichungen kommen könne.

Wie bereits ausgeführt, sei unter Sanierungsgewinn dem Grunde nach der betrieblich bedingte Wegfall von Verbindlichkeiten infolge gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung zu verstehen. Für die Frage, ob der Wegfall einer Verbindlichkeit zu einem Sanierungsgewinn führe, sei deshalb von Bedeutung, ob es sich um den Wegfall einer **betrieblich wirksamen** Verbindlichkeit handle, weil nur diese zu einer betrieblichen (steuerwirksamen) Vermögensvermehrung führen könne.

Ein solcher **steuerwirksamer Wegfall** liege aber bei einem Steuerpflichtigen, der sich dazu entschieden hat, die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten zu behandeln, **nicht vor**. § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG normiere die ertragsteuerliche Unbeachtlichkeit von durchlaufenden Posten, die nach Satz 3 dieser Bestimmung auch für die Umsatzsteuer gelte. Dieser in § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG normierten Anordnung müsse – als *lex specialis* gegenüber den allgemeinen Vorschriften – Vorrang eingeräumt werden.

Die in den EStR 2000 (Rz 7250) vertretene Rechtsauffassung, dass auch dann von einer Betriebseinnahme auszugehen sei, wenn der Schuldnachlass Verbindlichkeiten betrifft, deren Bezahlung beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner keine Betriebsausgaben wären, könne aufgrund der demonstrativen Aufzählung von „Schulden für Anlagevermögen und Darlehensschulden“ nur so verstanden werden, dass der Wegfall Verbindlichkeiten betrifft, deren Tilgung zwar nicht selbst unmittelbar steuerwirksam war, eine Minderung des steuerlichen Gewinnes aber mittelbar (zB über die AfA) eingetreten ist. Soweit zB der Kauf von Waren des Umlaufvermögens durch eine Darlehensaufnahme finanziert wurde, führe bereits die Bezahlung der Waren und nicht erst die Tilgung des Darlehens zu einer Betriebsausgabe. Falle diese Darlehensschuld aufgrund des gerichtlichen Insolvenzverfahrens weg, müsse dieser Wegfall als Sanierungsgewinn erfasst werden, weil die Bezahlung der Waren bereits aufwandswirksam erfasst worden sei. Aufgrund dieser Überlegungen führe auch der Erlass von Warenschulden, die noch nicht betriebsausgabenwirksam gewesen sind, zu keinem Sanierungsgewinn (ausführlich dazu Heinrich in Doralt, EStG § 36 Tz 50).

Stehe also eine Verbindlichkeit nicht im Zusammenhang mit einer (unmittelbaren oder mittelbaren) Minderung des steuerlichen Gewinns, könne deren Wegfall aufgrund eines

gerichtlichen Insolvenzverfahrens zu keinem Sanierungsgewinn führen. Daraus folge, dass der Wegfall einer Verbindlichkeit nur dann den steuerpflichtigen Sanierungsgewinn erhöhen könne, wenn es sich einerseits um den Wegfall einer betrieblich bedingten Verbindlichkeit handle und andererseits eine steuerwirksame Verbindlichkeit betroffen sei. Folgerichtig führe der Wegfall von Verbindlichkeiten, die für den betrieblichen Bereich nicht wirksam geworden seien (z.B. auf Repräsentationskomponenten entfallende Verbindlichkeiten), zu keinem steuerpflichtigen Sanierungsgewinn (stellvertretend Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 36 Tz 2).

Zusammenfassung

Der durch den Zwangsausgleich entstandene Wegfall der Umsatzsteuer habe zu keinem steuerpflichtigen Gewinn geführt, weil § 4 Abs. 3 Satz 2 iVm Satz 3 EStG als *lex specialis* die ertragsteuerliche Unbeachtlichkeit der Umsatzsteuer bei Anwendung der Nettomethode anordne und der Wegfall einer Verbindlichkeit, die für den betrieblichen Bereich nicht steuerwirksam gewesen ist, zu keinem steuerpflichtigen Sanierungsgewinn führen könne.

Im **Vorlagebericht** vom **1. Dezember 2009** nahm das Finanzamt zu diesen Ausführungen des Bw sinngemäß wie folgt Stellung:

Der Bw nehme die Honorarabrechnung mit Umsatzsteuer vor und ermittle den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 unter Anwendung der Nettomethode. Die vereinnahmte und nicht abgeführte Umsatzsteuer werde nach Feststellung der Betriebsprüfung im Zuge eines Schuldennachlasses (Zwangsausgleich) als Teil des Sanierungsgewinnes erfasst. Der Bw beeinspruche den Ansatz der Umsatzsteuer, weil seiner Ansicht nach bei Anwendung der Nettomethode die Umsatzsteuer außer Acht zu lassen sei.

Das Finanzamt beantrage die Abweisung der Berufung aus folgenden Gründen:

Bei Außerachtlassung der Umsatzsteuer würde letztlich ein von der Bruttomethode bzw. § 4 Abs. 1 EStG 1988 abweichendes Ergebnis erzielt, das dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspräche.

Den auf die EStR 2000, Rz 7250, und Heinrich in Doralt, EStG § 36 Tz 50, gestützten Einwendungen des Bw könne das Finanzamt nicht folgen, weil es sich im gegenständlichen Fall um keine Warenschulden handle und beim Bw durch Vereinnahmung der Umsatzsteuer bereits ein Geldfluss (Bruttoeinnahme) stattgefunden habe. Diesen Einnahmen stünde ohne Ansatz eines ao. Ertrages hinsichtlich der Umsatzsteuer mangels deren Abfuhr an das Finanzamt keine Ausgabe gegenüber.

Zur am 14. Oktober 2010 anberaumten Berufungsverhandlung ist in Ansehung der Tatsache, dass es sich hier um eine reine Rechtsfrage handelt (nach telefonischer Nachricht) keine der beiden Parteien erschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Durch die Novelle BGBl. I Nr. 161/2005 wurden die mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I 2003/71, eingeführten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), über den **Sanierungsgewinn** durch § 124b Z 127 idF BGBl. I Nr. 161/2005 ab der Veranlagung 2006 in folgende Fassung gebracht:

Steuerfestsetzung bei Schulderrass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens

36. (1) Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderrass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen.

(2) Aus dem Schulderrass resultierende Gewinne sind solche, die entstanden sind durch:

1. Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder durch

2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der Konkursordnung) oder durch

3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193ff der Konkursordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199ff der Konkursordnung).

(3) Für die Steuerfestsetzung gilt:

1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schulderrass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.

2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schulderrass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.

3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schulderrass resultierenden Gewinne ergibt.

Sowohl derjenige, der nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 den Gewinn ermittelt, als auch derjenige, der dies nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 tut, hat jeweils ein Betriebsvermögen. Der Unterschied bei der laufenden Ermittlung des Jahresgewinnes ist im Wesentlichen, 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 Totalgewinnleichheit zwischen den beiden genannten Gewinnermittlungsarten wird durch die in § 24 Abs. 2 iVm § 4 Abs. 10 EStG 1988 vorgesehene 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 gleich hohe Summe der Einkommensteuerbelastungen in den Jahren des Bestandes des Betriebes nach beiden genannten Gewinnermittlungsmethoden ist hingegen nicht zu erwarten. Dies ist zB auf die unterschiedliche Verteilung der Jahresgewinne iVm progressivem Tarif und insbesondere auf den Verlustabzug als Sonderausgabe, der für § 4 Abs. 3-Ermittler eingeschränkt ist, zurückzuführen (vgl. UFS 13.01.2006, RV/2042-W/05).

Es kann dahingestellt bleiben, ob § 36 Abs. 1 EStG 1988 konstitutiv für die grundsätzlich Einkünfte erhöhende Wirkung von Sanierungsgewinnen ist oder dies bloß klarstellt.

§ 36 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005 ist nach seinem Wortlaut in Abs. 1, der von „aus Schulderrlass resultierenden Gewinnen“ spricht auch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner anwendbar, was auch schon bei der vorher geltenden Regelung, die noch von Gewinnen, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge ...“ des Erlasses von Schulden entstanden sind, gesprochen hatte, der Fall war (UFS 13.01.2006, RV/2042-W/05).

Die nun in § 36 Abs. 3 EStG 1988 gewährte Begünstigung eines „Sanierungsgewinnes“, der in Abs. 1 und 2 dieser Bestimmung definiert wird, ist untrennbar mit der vorausgesetzten Einkünfte erhöhenden Wirkung des Sanierungsgewinnes verbunden, sodass im Ergebnis die darauf entfallende Steuerbelastung im Jahr des Schulderrlasses auf das Ausmaß der Zwangsausgleichsquote reduziert wird. § 36 Abs. 1 EStG 1988 auch idF BGBl. I 161/2005 definiert den Sanierungsgewinn in einer Weise, die den Erlass von Schulden voraussetzt.

In einer Totalgewinnbetrachtung über die gesamte Dauer der Existenz des Unternehmens müssen die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und durch Betriebsvermögensvergleich zumindest im Wesentlichen zu den gleichen Ergebnissen führen. Deshalb führt der Forderungsverzicht auch bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wie bei der Bilanzierung zu einer Betriebseinnahme, wenn die Begleichung dieser Schulden keine Betriebsausgabe darstellen würde (Heinrich in Doralt EStG § 36 Tz 48; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 36 Tz 5.1, Zorn in Hofstätter-Reichel, EStG § 36 Tz 14; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 36 Rz 13; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 36 Anm. 2). Dies trifft beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner etwa auf den Erlass von Schulden zu, die zur Begleichung von Wareneinkäufen, zur Bezahlung laufender Betriebsausgaben oder zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aufgenommen wurden. In diesen Fällen hat der Einnahmen-Ausgabenrechner ja schon Betriebsausgaben bei Bezahlung des

Wareneinkaufes und des sonstigen betrieblichen Aufwandes bzw. verteilt in Form der AfA lukriert.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw unbestritten die für von ihm erbrachte Leistungen verrechnete und von den Leistungsempfängern vereinnahmte Umsatzsteuer in Höhe von 171.582,00 € zunächst gar nicht an das Finanzamt abgeführt. Im Rahmen des Zwangsausgleiches hat der Bw im Jahr 2006 entsprechend der Quote lediglich 20% davon an das Finanzamt entrichtet. Für den verbleibenden Rest von 137.266,00 € (80% von 171.583,00 €) hat dies gemäß § 156 Abs. 1 KO („Durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich wird der Gemeinschuldner von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen ...“) ebenfalls schuldbefreiende Wirkung. 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 war im gegenständlichen Fall wie gesagt im Jahr 2006.

Der Bw führt im Wesentlichen sinngemäß ins Treffen, dieser durch Erfüllung des Zwangsausgleiches entstandene Wegfall der Umsatzsteuerverbindlichkeit habe bei ihm zu keinem steuerpflichtigen Gewinn geführt, weil § 4 Abs. 3 Satz 2 iVm Satz 3 als *lex specialis* bei Anwendung der Nettomethode die ertragsteuerliche Unbeachtlichkeit der Umsatzsteuer anordne und der Wegfall einer Verbindlichkeit, die für den betrieblichen Bereich nicht steuerwirksam gewesen ist, zu keinem steuerpflichtigen Sanierungsgewinn führen könne.

§ 4 Abs. 3 EStG 1988 lautet wie folgt:

Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt.

Im Kommentar Hofstätter-Reichel, EStG § 4 Abs. 3 Tz 4, finden sich zu den **durchlaufenden Posten** ua folgende Aussagen:

Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten), scheiden bei der Einnahmenüberschussrechnung kraft Gesetzes aus. Da die durchlaufenden Posten das Betriebsvermögen im Enderfolg nicht verändern, sollen sie sich auch bei der

Einnahmenüberschussrechnung nicht auswirken.

Übernimmt ein Rechtsanwalt für seinen Klienten den eingeforderten Betrag (z.B. Gelder von Versicherungen, die über Konten des Rechtsanwaltes an den Entschädigungswerber weitergegeben werden), dann handelt es sich um das typische Beispiel eines durchlaufenden Postens. Zu den durchlaufenden Posten zählen beim Rechtsanwalt und anderen Parteienvertretern auch die für den Klienten ausgelegten Gerichtsgebühren und Stempelgebühren. Im Falle der Uneinbringlichkeit der ausgelegten Beträge beim Klienten liegt kein durchlaufender Posten, sondern eine abzugsfähige Betriebsausgabe in Höhe des Verlustes vor (VwGH 22.10.1991, 91/14/0034).

Dem eben genannten Erkenntnis des VwGH ist zu entnehmen, dass ab dem Zeitpunkt des endgültigen Ausfalles (Uneinbringlichkeit beim Klienten) eine abzugsfähige Betriebsausgabe beim Rechtsanwalt hinsichtlich der von ihm vorgestreckten Gerichtskostenmarken und Stempelmarken und Vollzugskosten angenommen werden kann. In diesem Fall könnte nämlich vom "Durchlaufen" eines Postens nicht mehr gesprochen werden. Gleiches gilt etwa für den Fall des Diebstahles oder des Verlustes von Gerichtskostenmarken und Stempelmarken oder des Verbrauches für eigene betriebliche Zwecke.

Die oben wiedergegebene Regelung des § 4 Abs. 3 EStG 1988 geht auf die inhaltlich gleiche Regelung durch das Abgabenänderungsgesetz 1984, BGBl. 531/1984, zurück, mit der der dritte Absatz des § 4 EStG 1972, BGBl. Nr. 440/1972, ab der Veranlagung 1985 bis zur Veranlagung 1988 (Geltung des EStG 1988 ab der Veranlagung 1989) in folgende Fassung gebracht wurde:

(3) Besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung und werden Bücher auch nicht freiwillig geführt, dann kann als Gewinn der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden. Dabei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten). Nach Wahl des Steuerpflichtigen können bei der Gewinnermittlung die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt werden.

Zur Aufnahme der Regelung über durchlaufende Posten und die optionale ertragsteuerliche Nettobesteuerung der Umsatzsteuer finden sich in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (420 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVI. GP; sa. ÖStZ 1984, S 174, und Quantschnigg in ÖStZ 1985, S 14f) folgende Aussagen (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

„Da durchlaufende Posten das Betriebsvermögen nicht verändern, sollen sie sich auch nicht im Rahmen der Einnahmen-Ausgabenrechnung auswirken. Damit wird der bisherigen Verwaltungspraxis Rechnung getragen.

Dem Einnahmen-Ausgabenrechner soll grundsätzlich ein Wahlrecht eingeräumt werden, die Umsatzsteuer als durchlaufenden Posten zu behandeln (sogenannte „Nettoverrechnung“).

Soweit der vereinnahmten Umsatzsteuer keine Zahlungsverpflichtung an das Finanzamt bzw. der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer keine Vorsteuergutschrift gegenübersteht, ist die Umsatzsteuer auch weiterhin erfolgswirksam (z.B. bei unecht befreiten Umsätzen gemäß § 6 Z 7 bis Z 16 UStG 1972, bei der Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1972, bei der Umsatzsteuer gemäß § 20 Abs. 4 UStG 1972 sowie bei der vereinnahmten Umsatzsteuer in den Fällen des § 21 Abs. 6 UStG 1972, sofern der Steuerpflichtige nicht vom Recht einer Regelbesteuerung Gebrauch macht). Der Kürzungsbetrag für Kleinunternehmer (§ 23 UStG) **ist daher als Einnahme anzusetzen. Gleiches gilt für eine Umsatzsteuer, die gemäß § 236 BAO nachgesehen wird.** Steuerpflichtige, die eine Vorsteuerpauschalierung (§ 14 UStG 1972) in Anspruch nehmen, dürfen die Umsatzsteuer nicht als durchlaufenden Posten behandeln, da in diesen Fällen den in Rechnung gestellten Vorsteuern lediglich ein Pauschalbetrag gegenübersteht.

Die Rechtsprechung hat den Grundsatz entwickelt, dass Vorgänge weder doppelt erfasst noch unerfasst bleiben dürfen. Dies gilt auch im Zeitpunkt des Übergangs von der Brutto- zur Nettoverrechnung und umgekehrt sowie in der Folge in allen Fällen künftiger Korrekturen, in denen nach einer anderen Verrechnungsmethode verfahren wurde (z.B. Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 16 UStG 1972).“

Nach dem Verständnis des EStG 1972 idF des AbgÄG 1984 setzt ein durchlaufender Posten begrifflich Zu- und Abfluss in gleicher Höhe voraus. Der in den erläuternden Bemerkungen ua aufgezählte Fall einer Nachsicht iSd § 236 Abs. 1 BAO („Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.“) entspricht dem gegenständlichen Fall des Erlöschens der Umsatzsteuerrestverbindlichkeit im Ausmaß von 80% nach Zahlung der Quote von 20% im Zwangsausgleich.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde sind dieselben Überlegungen auch bei der Auslegung des inhaltsgleichen § 4 Abs. 3 EStG 1988 von Bedeutung. Dieser Rechtsauffassung ist offensichtlich auch der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 21.12.1999, 95/14/0005), der auch bei der Nettoverrechnung im Geltungsbereich des EStG 1988 zu dessen § 4 Abs. 3 betont, dass ein Wahlrecht nur besteht, wenn die Beträge einkommensteuerneutral sind und insofern „durchlaufende Posten“ vorliegen. Fallen die entsprechenden Beträge in unterschiedlicher Höhe an, wie dies bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges nach Durchschnittssätzen iSd § 14 UStG 1972 der Fall ist, weil sich die Vorsteuer diesfalls nicht nach den in Rechnung gestellten Umsatzsteuern, sondern nach einem bestimmten Prozentsatz des Umsatzes des die

„Pauschalierung“ in Anspruch nehmenden Unternehmers bemisst, so kann von einem durchlaufenden Posten iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 begrifflich keine Rede sein.

In einem Erkenntnis zur seinerzeitigen durch das Steuerreformgesetz 1993 eingeführten Umsatzsteuersondervorauszahlung hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 18.02.1999, 97/15/0211) bestätigt, dass der Zweck des § 4 Abs. 3 dritter Satz EStG 1988 darin besteht, eine Vereinfachung der Gewinnermittlung durch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in allen jenen Fällen herbeizuführen, in denen sich die Umsatzsteuer auf den Totalgewinn einer Betätigung nicht auswirkt.

Im gegenständlichen Fall würde die vom Bw begehrte Nichterfassung der (durch Zahlung der Quote von 20% im Zwangsausgleich) erlassenen restlichen Umsatzsteuerverbindlichkeit von 80% als Teil des Sanierungsgewinnes den Totalgewinn vermindern. Das Vorliegen durchlaufender Posten iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist daher nach obigen Ausführungen insoweit zu verneinen. Das Finanzamt hat deshalb zu Recht diesen ao. Ertrag unter Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in den Sanierungsgewinn einbezogen.

Deshalb konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 14. Oktober 2010