



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W,W-Gasse, vertreten durch K-H Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H., Steuerberatungsgesellschaft, 1030 Wien, Hegergasse 7, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach der am 24. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2001 werden mit 35.360,86 € (= 486.576 S) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 die gewinnmindernde Berücksichtigung eines Schuldnachlasses in Höhe von 469.981,00 S auf Grund eines stillen Ausgleiches.

Das Finanzamt verweigerte dies im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung und verwies in der Bescheidsbegründung auf die Begründung der hinsichtlich des Vorjahres ergangenen

Berufungsvorentscheidung. In dieser wird ausgeführt, dass die sachlichen Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Einkommensteuer entsprechend dem gemäß § 206 lit. b BAO ergangenen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen nicht gegeben seien, da weder ein Zwangsausgleich noch eine allgemeine Sanierungsmaßnahme vorliege.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte der Bw. im Wesentlichen vor, dass sich der Sachverhalt gegenüber dem Vorjahr grundlegend geändert habe, und legte eine berichtigte Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer in Höhe von 261.941,00 S vor. Der Sanierungsgewinn des Jahre 1999 sei dreimal höher als der des Vorjahres. Darüber hinaus seien auch Maßnahmen zur Verbesserung der Eigenkapitalausstattung getroffen worden, indem der Bw. ihm gehörige Liegenschaftsanteile (eine als Büro genutzte Eigentumswohnung) in das Betriebsvermögen eingebracht habe. Des Weiteren seien als Eigenbeitrag zur Sanierung des Unternehmens lediglich 247.924,45 S entnommen worden (wovon 120.000,- S auf Einkommensteuerzahlungen entfallen seien). Die ergriffenen Sanierungsmaßnahmen seien als geeignet anzusehen, eine wesentliche Entschuldung des Unternehmens des Bw. herbeizuführen.

Ohne den Einmaleffekt des Sanierungsgewinnes hätte sich eine Einkommensteuerschuld in Höhe von 215.826,00 S ergeben. Es werde daher ersucht, bei der Festsetzung der vom Einkommensteuerbescheid für des Jahres 1999 abgeleiteten Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2001 diesen Betrag entsprechend den gesetzlichen Vorschriften um 9% sowie um 10% zu erhöhen und die Vorauszahlung mit 258.700,-- S festzusetzen.

In der mündlichen Verhandlung brachten der Bw. und sein steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass - wie der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13.12.2000, GZ. RV/360-15/09/2000, über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 entnommen werden könne - auch ein außergerichtlicher Ausgleich einen im Sinne des gemäß § 209 lit. b BAO ergangenen Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen berücksichtigungswürdigen Schuldnachlass darstelle. Da in dieser Entscheidung eine Berücksichtigung unter Hinweis auf die in den Vorjahren getätigten Entnahmen verweigert worden sei, werde nunmehr eine Aufstellung der in den Jahren 1996 bis 2003 getätigten Entnahmen vorgelegt, aus welcher auch ersichtlich sei, dass ein wesentlicher Anteil dieser Entnahmen aus vom Bw. geleisteten Einkommensteuerzahlungen resultiere. Darüber hinaus ergebe sich im Jahr 1999 aufgrund der Einlage eines Grundstückes in das Betriebsvermögen ohne Berücksichtigung der als Entnahmen zu qualifizierenden Einkommensteuerzahlungen in Höhe von 8.700,00 € ein Überhang der Einlagen gegenüber den "tatsächlichen" Entnahmen von rund 3.000,00 €. Im Jahr 1999 sei es daher zu einer Reduktion des negativen Eigenkapitals von rund 4,8 Mio. € auf rund 3,1 Mio. € gekommen.

Im Übrigen sei festzuhalten, dass es zu der misslichen Unternehmenssituation nicht durch überhöhte Entnahmen des Bw. sondern auf Grund unternehmensbedingter Fehlentscheidungen und des Ausfalls eines Großauftrages gekommen sei.

Der außergerichtliche oder stille Ausgleich sei in der Weise erfolgt, dass sich ein Großteil der Lieferanten des Bw. mit Abschlagszahlungen von 20% der offenen Forderungen zufrieden gegeben hätten. Lediglich das Finanzamt und eine Großbank, deren Forderung zu 100% hypothekarisch besichert sei, hätten sich diesem Schuldnachlass nicht angeschlossen.

Nachdem er die für das Jahr 1999 geltende Rechtslage erläutert hatte, wandte der Finanzamtsvertreter ein, es könne nicht von vornherein die Einbringlichkeit der den Schuldnachlass betreffenden Einkommensteuer ausgeschlossen werden, wenn im Jahr 1999 Vermögen zugeführt worden sei.

Dieser Schlussfolgerung konnte sich der Bw. nicht anschließen, da der Abgabenrückstand ohne Berücksichtigung des auf das Veranlagungsjahr 1999 entfallenden Abgabenbetrages rund 36.000,00 € ausmache, und die Abstattung dieses Betrages schon nicht unproblematisch sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw. vereinbarte bereits im Jahr 1988 mit einem Großteil seiner Lieferanten einen so genannten stillen Ausgleich, bei dem sich diese mit Abschlagszahlungen von 20% der offenen Forderungen zufrieden gaben. Dies führte im Jahr 1998 zu einem Schuldnachlass von 157.970 S und im Jahr 1999 in Höhe von 469.981,00 S. Um die Kapitalausstattung des Unternehmens zu verbessern, wurde eine als Büro genutzte Eigentumswohnung, die sich im Privatbesitz des Bw. befindet, in das Betriebsvermögen eingebracht.

Der Negativstand des Kapitalkontos des Bw. reduzierte sich durch die getätigten Maßnahmen von 4.759.468,12 S zum 31.12.1998 auf 3.051.620,34 S zum 31.12.1999. Desgleichen erfolgte eine Reduktion der Verbindlichkeiten in diesem Zeitraum von 5.091.742,49 S auf 4.143.626,31 S.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den durchaus glaubwürdigen Ausführungen des Bw. und den zahlenmäßigen Darstellungen in der Bilanz zum 31.12.1999 und ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 36 EStG 1988 waren bei der Ermittlung des Einkommens 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, ist § 36 EStG 1988 mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 1998 entfallen. Eine vergleichbare Regelung wurde durch BGBl. I 2003/71 für alle nach dem 21. August 2003 verwirklichten Tatbestände wieder eingeführt. Für den Zeitraum ab 1.1.1998 bis 21.8.2003 sind Sanierungsgewinne daher wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.

Mit Erlass vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99 (nunmehr eingearbeitet in die Einkommensteuerrichtlinien 2000), hat das BM für Finanzen 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. Zur Begründung wird im genannten Erlass ausgeführt, nach Wegfall der Bestimmung des § 36 EStG 1988 habe sich in der Praxis gezeigt, dass die volle Durchsetzbarkeit des auf Sanierungsgewinne entfallenden Abgabenanspruches - insbesondere in Fällen eines Zwangsausgleichs - nicht gegeben sei. 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. Dezember 2001, GZ. 06 0104/11-IV/6/01, (die "Änderung" bezieht sich auf im Einzelnen genannte Randziffern der Einkommensteuerrichtlinien 2000, Erlass des BM für Finanzen vom 8. November 2000, GZ. 06 0104/9-IV/6/00) wurden Fälle eines gerichtlichen Ausgleichs in die an die Finanzämter gemäß § 206 lit. b BAO ergangene Weisung des BM für Finanzen auf Nichtfestsetzung der Einkommensteuer in Sanierungsfällen einbezogen.

§ 206 lit. b BAO lautet:

"Die Oberbehörden sind 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;"

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermögen Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen (vgl. u.a. VwGH 22. 9.1999, 97/15/0005 sowie 28.1.2003, 2002/14/0139). Gemäß § 271 BAO sowie § 6 UFG sind die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden. Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates sind ebenso wie Richter nur an das Gesetz gebunden (Art. 18 B-VG). Richtlinien, Erlässe, Einzelerledigungen des Bundesministeriums für Finanzen etc. sind für den unabhängigen Finanzsenat und seine Mitglieder nicht verbindlich. Das Gebot der Gleichbehandlung (Art 7 B-VG, § 114 BAO) kann eine Orientierung an einer Verwaltungspraxis im Rahmen der Gesetzesanwendung nahe legen, sofern sich die Verwaltungsübung im Rahmen der Gesetze bewegt (vgl. Rill in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat, S. 93).

Da – wie oben dargestellt - die genannte erlassmäßige Regelung im EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 1999 gültigen Fassung keine Deckung findet, und daher nicht als eine sich im Rahmen der Gesetze bewegende Verwaltungsübung sondern als eine davon abweichende Regelung gesehen werden muss, beinhaltet sie auch unter dem Aspekt des Gebotes der Gleichbehandlung keine rechtsverbindlichen Aussagen für den unabhängigen Finanzsenat.

§ 117 BAO regelt die Beachtlichkeit von Erlässen in folgender Weise:

"Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabentrachtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden."

Eine Rechtsverbindlichkeit des genannten Erlasses, der Bestandteil der Einkommensteuer-Richtlinien 2000 geworden ist, für den unabhängigen Finanzsenat ergibt sich auch aus dieser Bestimmung nicht, da die hierfür im Gesetz angeführten Kriterien nicht gegeben sind:

Im Hinblick darauf, dass das EStG 1988 in der für das Jahr 1999 gültigen Fassung für dieses Jahr die abgabenreduzierende Berücksichtigung eines Schuldnachlasses generell nicht vorsieht, kann in der Regelung des genannten Erlasses keinesfalls eine Rechtsauslegung des EStG 1988 gesehen werden. Darüber hinaus fehlt es ebenfalls an einer die erlassmäßig getroffene Regelungen einschränkenden Änderung.

Da der zitierte Erlass dementsprechend auch im Hinblick auf § 117 BAO keine für den UFS rechtsverbindliche Regelung enthalten kann, hat eine Überprüfung, ob hinsichtlich des dem

Bw. gewährten Schuldnachlasses entsprechend den dort getroffenen Regelungen von einer Abgabensfestsetzung hätte Abstand genommen werden müssen, zu unterbleiben. Der dem Bw. gewährte Schuldnachlass ist damit als Teil des laufenden Gewinnes entsprechend der im EStG 1988 in der für das Jahr 1999 geltenden Fassung verankerten Rechtslage zu versteuern.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 war daher als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich des Einkommensteuervorauszahlungsbescheides für das Jahr 2001 ist von folgender Rechtslage auszugehen:

Gemäß § 45 Abs 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- *"Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.*
- *Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.*

Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden."

Die in § 121 Abs. 5 Zif. 2 EStG 1988 enthaltene Sonderregelung für die Vorauszahlungen bestimmter Kalenderjahre, welche im konkreten Fall eine weitere Erhöhung von 10% vorsieht, wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26.11.2002, GZ G 318/02, Slgnr. 16727, als verfassungswidrig aufgehoben. Frühere gesetzliche Bestimmungen traten nicht wieder in Wirksamkeit. Von der Setzung einer Frist im Sinne des Art. 140 Abs. 5 B-VG wurde Abstand genommen.

Bei der Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2001 darf dementsprechend die vom VfGH aufgehobene Bestimmung nicht mehr angewandt werden. Die Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2001 ist daher gemäß § 45 EStG 1988 ausgehend von einer Abgabenschuld für das Jahr 1999 in Höhe von 446.400 S unter Berücksichtigung der in § 45 Abs. 1 EStG 1988 vorgesehenen Erhöhung von 9% in Höhe von 486.576 S (= 35.360,86 €) festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. November 2004