

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X-KG, Firmenadresse, Steuernummer, gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 7. August 2009 betreffend Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) des Jahres 2005 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkünfte des Jahres 2005 werden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.652.047,87
davon entfallen auf	
die Komplementärin	0
den Kommanditisten	2.652.047,87

Die schriftliche Ausfertigung dieses gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO an die oben angeführte Personengesellschaft gerichteten Erkenntnisses wird gemäß § 101 Abs. 3 BAO der nach § 81 vertretungsbefugten Person zugestellt. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Gesellschafter als vollzogen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) aus den weiter unten angeführten Gründen unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

**A. Teilwertabschreibung, AfA, Bilanzzusammenhang.**  
Rechtsstreit 2002, Auswirkung auf das Steuerjahr 2005

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine GmbH & Co KG mit dem Unternehmensgegenstand *Immobilienverwaltung* und war bis 20.03.2002 auch als Immobilienmakler, Grundstückshändler und Bauträger tätig. Nach Verkaufen von einzelnen Anteilen der zunächst im Umlaufvermögen gehaltenen Liegenschaften (= bestimmte Liegenschaftsanteile an neu errichteten Gebäuden, verbunden mit Wohnungseigentum) überführte die Bf die ihr verbliebenen Anteile - wegen angeblicher Unverkäuflichkeit zu einem Gewinn bringenden Preis - in das Anlagevermögen und verwaltete diese seither in Form der Vermietung und Verpachtung, wobei 2002, 2003 und 2004 (jeweils in der 1. Jahreshälfte) einzelne Wohnungen an fremde Dritte (private Interessenten) und Anfang 2005 die sodann verbliebenen Anteile im Paket an eine GmbH im Einflussbereich des Gesellschafter- Geschäftsführers verkauft wurden. Der Einkünfte- Erklärung für das Jahr 2005 liegt eine Handels- und Steuerbilanz der KG zu Grunde, in der die kontinuierliche Entwicklung der Buchwerte des Sachanlagevermögens (eigenverwaltete Liegenschaften) seit Anschaffung/Herstellung bis zum Verkauf 2005 ohne Sonderabschreibungen in Zusammenhalt mit den aktenkundigen Bilanzen der Jahre 1999 bis 2004 nachvollziehbar abgebildet ist. In der Erfolgsrechnung wird dem Buchwert der abgegangenen Liegenschaften der aufgegliederte Verkaufserlös gegenüber gestellt, woraus sich ein von der Bf ermittelter Veräußerungs-Rohertrag ergibt.

**A.1.** Für das Bilanzjahr 2002 hatte die Bf hinsichtlich fünf der im Anlagevermögen gehaltenen Liegenschaften Teilwertabschreibungen (TWA) vom Buchwert des Sachanlagevermögens Gewinn mindernd geltend gemacht:

1. Liegenschaft1 13,23% = EUR 237.236,01;
2. Liegenschaft2 14% = EUR 105.200,39;
3. Liegenschaft3 14% = EUR 193.408,01;
4. Liegenschaft4 11,17% = EUR 48.751,22;
5. Liegenschaft5 14% = EUR 184.072,81.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) erledigte das Rechtsmittel der Bf gegen den davon abweichenden Einkünfte-Feststellungsbescheid für 2002 - das Finanzamt (FA) hatte, gestützt auf das Ergebnis einer bei der Bf durchgeführten Außenprüfung, die TWA hinsichtlich der Liegenschaften 1. bis 4. versagt - mit Berufungsentscheidung vom 5.Oktober 2011, GZ. RVI-W/07, indem er den angefochtenen Bescheid im Sinne der, hinsichtlich Liegenschaft 5. einen unterlaufenen Denk- und Rechenfehler korrigierenden, Berufungsvorentscheidung (BVE) des FA zum Nachteil der Bf abänderte.

Die o. a. Berufungsentscheidung wurde von der Bf mit Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH) bekämpft; der VwGH lehnte mit Beschluss ZI.2011/13/0122 vom 28. Jänner 2015 die Behandlung der Beschwerde (nunmehr: Revision) ab.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf den VwGH-Beschluss und die erfolglos angefochtene Berufungsentscheidung des UFS verwiesen.

**A.2.** Aus der Rechtskraft der oben erwähnten Berufungsentscheidung ergibt sich für das mit anderer Thematik (siehe unten, Pkt. **B.**) beim UFS anhängig gewordene und nun mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts erledigte Streitjahr 2005 folgendes Bild:

**A.2.1.** **Indem die** Bf in ihrer bereits vor Ergehen der Entscheidung des UFS für 2002 eingereichten, sodann nicht mehr berichtigten, Feststellungserklärung für **2005 von Buchwerten** der in diesem Jahr ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens **ausging**, welche sich unter Berücksichtigung der für 2002 vorgenommenen TWA aus in den Bilanzen und Erklärungen für 2003 und 2004 um reguläre AfA-Beträge kontinuierlich verringerten Bilanzansätzen ergaben, ermittelte sie solcherart den Rohertrag aus dem gesamten Liegenschaftsverkauf 2005 hinsichtlich der Liegenschaftsanteile 1. bis 4. mit einem höheren Gesamtbetrag als mit jenem, der sich unter Berücksichtigung von kontinuierlich entwickelten Buchwerten **ohne** TWA ergeben hätte. Folgt man der vom VwGH in seiner Beschlussbegründung bestätigten Versagung der TWA 2002 hinsichtlich der Liegenschaften 1. bis 4., so wird in den diesbezüglichen Wertansätzen der Bf seit 2002, in welchen die Korrektur laut Berufungsentscheidungen des UFS unberücksichtigt blieb, ein - aus Sicht der Bf zweifellos unbeabsichtigter, weil den eigenen Interessen zuwider laufender - Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzkontinuität erkennbar. Eine außerbilanzmäßige Gewinn mindernde Berichtigung (= Erhöhung) der Buchwerte jener Liegenschaftsanteile im Zeitpunkt ihres Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen wurde nämlich von der Bf im gesamten Verfahren für 2005 nicht beantragt.

**A.2.2.** Der UFS hatte, übereinstimmend mit dem damals belangten FA, an Stelle der versagten TWA-Beträge die in der Feststellungserklärung für 2002 nicht berücksichtigten Normalabschreibungen (AfA) je streitverfangener Liegenschaft (1. - 4.) Aufwand erhöhend angesetzt. Insoweit verringerten diese AfA-Beträge die um versagte TWA jeweils erhöhten Zeitwerte der zum 31.12.2002 vorhandenen Sachanlagen. Hinsichtlich jener Liegenschaftsanteile, die nach den Einzelverkäufen 2003 (je einer aus den Liegenschaften 1. und 2.) und 2004 (einer aus Liegenschaft 2.) bei der Veräußerung 2005 noch im Betriebsvermögen vorhanden waren, die aber in den Bilanzen und Erklärungen der Bf für die Jahre nach 2002 keine der UFS- Entscheidung folgende Buchwert-Korrektur erfuhren, wären daher 2005 außerbilanzmäßige Anpassungen auch bei den AfA-Mehrbeträgen des Jahres 2002 erforderlich gewesen.

In den Feststellungserklärungen für die Jahre 2003 und 2004 wurden betreffend die Buchwerte der damals veräußerten Einzelobjekte keine entsprechenden Bilanzberichtigungen vorgenommen (unterlassene Rückbuchung anteiliger TWA, vermindert um davon umfasste Jahres-AfA). Das Finanzamt erließ für diese Jahre erklärungskonforme Feststellungsbescheide.

**A.2.3.** Es ist daher für 2005 von folgendem Bedarf nach erfolgswirksamen Korrekturen der Bilanzansätze auszugehen (die Aufstellung der Nutzwertanteile je Liegenschaft zum 31.12.2002 ist dem im seinerzeitigen Rechtsmittelverfahren betreffend

2002 gestellten Antrag der Bf vom 02.11.2006 auf Bilanzänderung gemäß dem dort vorgelegten Sachverständigen-Gutachten zu entnehmen: Bl. 58 im FA-Akt für 2002):

Liegenschaft1, noch vorhanden 1067/3555 Nutzwertanteile (NWA)

TWA 2002 aberkannt (100% der o.a. NWA)	237.236,00
minus Top 54 (2003) = 32/3555 = 2,999%	-7.114,86
Korrektur um versagte TWA (vor AfA)	<b>230.121,14</b>
minus AfA-Mehr 2002	-28.308,83
plus Top54 = 2,999%	+849,00
Korrektur AfA	<b>-27.459,83</b>
Mehraufwand	<b>+202.661,31</b>

Liegenschaft2 , noch vorhanden 385/1129 Nutzwertanteile (NWA)

TWA 2002 aberkannt (100 % der o.a. NWA)	105.200,39
minus Top 01 (2003) = 77/1129 = 20,00%	-21.040,08
minus Top 14 (2004) = 78/1129 = 20,26%	-21.313,60
Korrektur um versagte TWA (vor AfA)	<b>62.846,71</b>
minus AfA-Mehr 2002	-11.564,66
plus Top 01 = 20,00%	+2.312,93
plus Top 14 = 20,26%	+2.343,00
Korrektur AfA	<b>-6.908,73</b>
Mehraufwand	<b>+55.937,98</b>

Liegenschaft3 , Nutzwertanteile 2005 wie 2002

TWA 2002 aberkannt	193.408,01
minus AfA-Mehr 2002	-19.515,77

Mehraufwand	<b>+173.892,24</b>
-------------	--------------------

Liegenschaft4 , Nutzwertanteile 2005 wie 2002

TWA 2002 aberkannt	48.751,22
minus AfA-Mehr 2002	-6.031,96
Mehraufwand	<b>+42.719,26</b>

Insgesamt verringert sich damit der Erfolg aus dem 2005 getätigten Verkauf im Paket von Sachanlagevermögen gegenüber der Erklärung (Bilanz und Erfolgsrechnung) für das anhängige Streitjahr durch den Ansatz höherer Buchwerte für die Liegenschaften 1. bis 4. wie folgt:

Liegenschaft1	-202.661,31
Liegenschaft2	-55.937,98
Liegenschaft3	-173.892,24
Liegenschaft4	-42.719,26
Gesamtauswirkung	-475.210,79

Die im Jahr 2005 gemeinschaftlich erzielten Einkünfte 2005 stellen sich, ausgehend vom erklärten Gewinn wie folgt dar:

Gewinn aus Gewerbebetrieb laut Erklärung	3.127.258,66
abzüglich Erhöhung der Zeitwerte ausgeschiedener Anlagen (Mehraufwand)	-475.210,79
Gewinn = gemeinschaftlich erzielte Einkünfte	2.652.047,87

## B. Sanierungsgewinn

**B.1.** In der Feststellungserklärung für 2005 machte die Bf für den von ihr als Sanierungsgewinn angesehenen, mit EUR 4.092.317,30 bezifferten a. o. Ertrag aus Schuldnachlässen einer Bank die Steuerbegünstigung des § 36 EStG 1988 geltend. Das Finanzamt versagte diesem Begehren in dem nach einem Vorhalteverfahren erlassenen Einkünfte-Feststellungsbescheid mit näherer Begründung die Anerkennung und stellte die Einkünfte, wie in der Erfolgsrechnung der Bf ohne Abzug des a. o. Ertrages ausgewiesen, mit EUR 3.127.258,66 einheitlich und gesondert fest. Nur

dagegen wendete sich die am 15. Jänner 2010 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist, somit zeitgerecht erhobene Berufung (nunmehr: Beschwerde). Darin ist zu lesen:

Die Bf habe ursprünglich Immobilien verwaltet und vermietet. Sie habe sich später dazu entschlossen, auch Immobilienhandel zu betreiben und habe zu diesem Zweck bei der XBank in Summe Kredite in Höhe von EUR 7 Mio. aufgenommen, mit denen der Wert von Liegenschaften finanziert wurde. Es sei beabsichtigt gewesen, aus den erwarteten Erlösen den Kredit zurückzuzahlen und somit eine Refinanzierung des Darlehens aus den zu erwartenden Einnahmen durchzuführen. Aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Entwicklung und der allgemeinen Immobilienkrise habe dieses Vorhaben nicht realisiert werden können, der Kredit sei von der XBank dann fällig gestellt worden.

Die Bf habe in weiterer Folge Verhandlungen mit der YBank aufgenommen und gleichzeitig im Zuge von Verhandlungen bei der XBank einen Schuldnachlass von EUR 4 Mio. erreichen können. Unter gleichzeitiger Zusage der Finanzierung in Höhe von EUR 3 Mio. habe die YBank der Bf ermöglicht, die verbleibende Schuld bei der XBank zu decken, wobei Auflage der YBank für die Gewährung eines neuen Darlehens gewesen sei, dass die verbleibenden Immobilien an die im Einflussbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf stehende, offenbar neu errichtete Z-GmbH verkauft werden müssen. Die Bf habe im Interesse dieser Finanzierung den Immobilienhandel eingestellt. Diese Begründung bezog sich auf Erläuterungen der Bf in einem vor Bescheiderlassung geführten Vorhalteverfahren betreffend die von ihr begehrte Steuerbegünstigung für den Schuldnachlass der XBank als "Sanierungsgewinn". Das FA hatte um Vorlage einer Kopie des gerichtlichen Ausgleiches/Zwangsausgleiches und um Beantwortung folgender Fragen ersucht: Liege Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit vor? Wie sei der Sanierungsgewinn ermittelt worden, und wie hoch sei die Ausgleichsquote?

*Anmerkung BFG: Die weiters abverlangten Kaufverträge und das Anlageverzeichnis hinsichtlich der 2005 veräußerten Wohnungen wurden von der Bf beigebracht und befinden sich in den Akten.*

Die Bf hatte mit Schreiben vom 18. September 2007 wie folgt geantwortet:  
Sie legte Schriftverkehr der beiden Banken vor, woraus ersichtlich werde, dass ein gerichtlicher Ausgleich durch die Banken nicht möglich gewesen sei, da es sonst zu einer Zwangsveräußerung der Immobilien gekommen wäre, was gleichzeitig einen Konkurs zur Folge gehabt hätte. Die XBank habe unter der Voraussetzung der Übernahme von EUR 3 Mio. Schulden durch die YBank einen Schuldnachlass iHv EUR 4 Mio. gewährt. Dem Schreiben der YBank an die XBank, Abteilung Restrukturierung Großkunden, vom 20.12.2004 ist u. a. Folgendes zu entnehmen:

**Bedingung** für die beabsichtigte Finanzierung des Ankaufes folgender im Eigentum der Bf stehender Liegenschaften (gemeint: Liegenschaftsanteile), nämlich  
Liegenschaft1  
Liegenschaft3  
Liegenschaft4

## Liegenschaft5

durch "unseren Kunden" in Höhe von EUR 3 Mio.

**sei** die gänzliche Lastenfreistellung sämtlicher im Eigentum der (Bf) stehenden Anteile an o. a. Liegenschaften und firmenmäßig gefertigte Bestätigung, dass die XBank nach Überweisung von € 3 Mio. "keinerlei Forderungen mehr gegen die Bf, deren Komplemetärin und die (kapitalmäßig verflochtene Bauträger KG) hat", und "dass der Gesellschafter keinerlei Haftungen aus Finanzierungen zu o. a. Kunden hat."

...

Im Schreiben der YBank an den Gesellschafter der Bauträger KG (= Gesellschafter der Bf) vom 15.12.2005 ist unter dem Betreff "Ankauf Liegenschaftspaket durch die Z-GmbH" ist zu lesen:

"...bestätigen wir Ihnen hiermit, dass die Finanzierung zum Ankauf eines Liegenschaftspaketes aus der Firmengruppe (Bf und Bauträger KG) in (unserer) Bank ausschließlich unter der Bedingung der Gründung einer neuen Projektgesellschaft (nunmehr Z-GmbH) genehmigt wurde."

Das FA begründete seine die Steuerbegünstigung des Schuldnachlasses ablehnende Beurteilung damit, dass der Tatbestand einer Restrukturierung aus den beigebrachten Unterlagen nicht ableitbar sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 06.04.2010 wies das FA die Berufung als unbegründet ab: Es liege kein gerichtlicher Ausgleich iSd § 36 EStG 1988 vor. § 36 erfasse lediglich Schulderlässe im Rahmen gerichtlicher Verfahren, nicht jedoch solche aufgrund außergerichtlicher Maßnahmen (Jakom, Kanduth-Kristen, EStG § 36, Rz 31).

Eine Vereinbarung, in der sich der Schuldner zwecks vergleichsweiser Bereinigung sämtlicher gegenseitig geltend gemachter Ansprüche zur Zahlung eines bestimmten Betrages verpflichtet, stelle einen für die Begünstigung des § 36 EStG unbedeutlichen außergerichtlichen Vergleich iSd § 1380 ABGB dar (VwGH 90/13/0288). Bestehe die Absicht einer Bank im Zusammenhang mit einem Forderungsnachlass lediglich darin, einen möglichst großen Teil der eigenen Forderung vor dem drohenden wirtschaftlichen Zusammenbruch des Unternehmens zu retten, fehle die für die begünstigte Besteuerung eines Sanierungsgewinnes kumulativ erforderliche Sanierungsabsicht (VwGH 98/14/0196 und Doralt, EStG-Kommentar, § 36, Tz 80).

Im vorliegenden Fall handle es sich um einen außergerichtlichen Vergleich, wie aus dem beigebrachten Schriftverkehr der Banken hervorgehe. Wirtschaftlich betrachtet sei die XBank als Hauptgläubigerin bemüht gewesen, einen Teil ihrer ausstehenden Forderungen über die (andere Bank) einzubringen. Weder nach Ablauf noch nach Intention sei eine Sanierungsabsicht seitens der XBank erkennbar (VwGH E 98/15/0037 vom 7.6.2010).

In ihrem dagegen erhobenen Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz (UFS) vom 03.05.2010 führte die Bf, ihr Begehr nach § 36 EStG aufrecht erhaltend, unter Bezugnahme auf die Begründung der

abweisenden Berufungsvorentscheidung des FA und unter Verweis auf früheres eigenes Sachvorbringen, im Wesentlichen aus:

Aufgrund der allgemeinen Wirtschaftskrise, insbesondere der Immobilienkrise sei mit einem Gewinn aus dem Teilbetrieb Immobilienhandel nicht zu rechnen gewesen. Die kreditierende XBank habe die Darlehen wegen Nichtbedienung fällig gestellt "und war somit eine absolute Sanierungsnotwendigkeit des Unternehmens gegeben".

Wie in jedem Sanierungsfall sei auch die Bf bemüht gewesen, einer Zwangsversteigerung der Immobilien durch die betreibende Gläubigerin (XBank) durch einen Sanierungsplan zuvor zu kommen, da die zwangsweise Versteigerung sicherlich einen höheren Restschuldenbestand im Unternehmen belassen hätte als bei einem freihändigen Verkauf. Dass die Bank dem Sanierungsplan zugestimmt habe, ergebe sich logisch daraus, dass keine Versteigerungsmaßnahmen gesetzt worden seien. Zwecks Umsetzung des von ihr approbierten Sanierungsplanes habe die Gläubigerin Gespräche mit der anderen Bank aufgenommen; jene habe eine Zuzählung eines Darlehens über EUR 3 Mio. für die nach dem Schuldnachlass verbleibende Kreditrestschuld von bestimmten Auflagen abhängig gemacht. Wäre aus Sicht der nun einsteigenden Bank keine Sanierungsmöglichkeit gegeben gewesen, hätte sie eine Darlehenszuzählung gar nicht erwogen.

Die XBank habe sich dann bereit erklärt, auf einen Teil ihrer Kreditforderung zu verzichten und so eine Sanierung des Unternehmens zu unterstützen, "da sonst Konkurs hätte angemeldet werden müssen".

Damit sei aber die Voraussetzung, wie in Rz 7255 der EStRL genannt, erfüllt. Die Bank habe somit einem 57%igen Nachlass der bestehenden Verbindlichkeiten des Unternehmens zugestimmt. Sanierungsbedürftigkeit sei ohne jeden Zweifel vorgelegen, wäre doch der Betrieb ohne Schuldnachlass nicht in der Lage gewesen, seinen Verpflichtungen nachzukommen. Sanierungsabsicht sei ebenfalls gegeben gewesen, die Schuldnerin (Bf) habe beiden Banken sowohl Sanierungsabsicht als auch Sanierungseignung klar darlegen können, wie sich aus der Vorgangsweise beider Banken ergebe.

Die Ansicht des FA, dass die Schuldnerin (Bf) zwecks vergleichsweiser Bereinigung sämtlicher gegenseitig geltend gemachter Ansprüche sich zur Zahlung eines bestimmten Betrages verpflichtet habe und somit ein außergerichtlicher Vergleich iSd § 1380 ABGB vorliege, sei unrichtig. Die Schuldnerin habe keine Ansprüche auf eine Zahlung durch die Gläubigerin gehabt. Der Verzicht der XBank auf Rückzahlung eines Teiles des der Bf gewährten Darlehens, andernfalls die verpfändeten Liegenschaften zwangsweise zu verwerten wären, sei unter § 1444 ABGB geregelt und habe mit einem außergerichtlichen Vergleich iSd § 1380 ABGB nichts zu tun.

Wenn die Behörde weiterhin darauf beharre, dass gegenständlich ein Fall von § 1380 ABGB vorliege, so verweise die Bf auf Rz 7268 EStRL, wonach "gemäß Amtsblatt der ÖFV 2006/2010" die Abgabenbehörden gemäß § 206 BAO bis zur Einkommensteuerveranlagung für 2005 befugt seien, auch in Sanierungsfällen im Rahmen

eines außergerichtlichen Ausgleiches von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG 1988 ... vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen.

Die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens der Bf sei durch Nichterreichen des Unternehmenszieles im Teilbereich Immobilienhandel verursacht worden, nicht durch überhöhte Entnahmen. Wie in Rz 7258 der EStRL dargelegt könne bei einem einheitlichen Betriebsvermögen - wie bei der Bf - Sanierungseignung auch dann vorliegen, wenn ein Teilbetrieb aufgegeben werde und dies zur Rettung des verbleibenden Betriebes diene. Laut Rz 7260 sprächen eine Betriebsveräußerung nach dem Schuldenerlass und die Fortführung des Unternehmens in einer Nachfolge- bzw. Auffanggesellschaft nicht gegen Sanierungsfähigkeit.

Es lägen somit die Voraussetzungen für die Behandlung des Schuld nachlasses im Sinne des § 36 EStG vor.

Das vom FA zitierte Erkenntnis (E) des VwGH 14.04.1993, 90/13/0288 sei gegenständlich nicht anwendbar, weil einerseits der Betrieb des im E genannten Beschwerdeführers nicht sanierungsbedürftig gewesen sei und es sich andererseits um gegenseitige Ansprüche gehandelt habe, die außergerichtlich verglichen worden seien.

Die Bestimmungen der EStRL datierten aber aus einem (Geltungs-?)Zeitraum, der nach diesem E liege, und seien auf den gegenständlichen, ebenfalls später verwirklichten Sachverhalt "eindeutig und unmissverständlich" anwendbar. Laut Rz 7272 der EStRL komme es bei Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 36 BAO ab 2006 nicht mehr auf die Betriebsfortführung an. "Der Gesetzgeber bringt somit klar und deutlich ... zum Ausdruck, dass Schuld nachlässe, auch in außergerichtlicher Form, nicht durch Nichtanerkennen und durch eine Steuerbelastung auf die nachgelassenen Schulden eine Sanierung des Betriebes und somit Erhaltung einer Steuerquelle ad absurdum führen soll".

Aus der dieser Stellungnahme angefügten Beilage (= Bilanzanalyse des steuerlichen Vertreters der Bf; aktenkundig) sei ersichtlich, dass das Unternehmen im letzten analysierten Jahr 2006 keinen Reorganisationsbedarf gemäß Unternehmensreorganisationsgesetz gehabt habe, was bedeute, dass Sanierungsfähigkeit vorgelegen sei, Sanierungsabsicht bestanden habe und die Sanierung gelungen sei. Die Bestimmungen des § 36 EStG seien daher unzweifelhaft anzuwenden.

## **Beweiswürdigung**

Zu A.

Die oben rechnerisch dargestellte Berichtigung der Buchwerte 2005 ausgeschiedener Liegenschaften (Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) stützt sich auf die aktenkundige Entwicklung derselben an Hand der Bilanzen und Anlagenverzeichnisse der Jahre 2002 bis 2005 sowie auf die 2002 vorgenommenen Gewinn erhöhenden Korrekturen der TWA-Beträge und die gegengerechneten AfA-Mehrbeträge.

## Zu B.

Die Schuldnachlässe der Bank resultierten, wie von der Bf selbst dargelegt und dokumentiert, aus einem **außergerichtlich**, ohne vorgelagertes Insolvenzverfahren nach der damals in Geltung stehenden Konkurs- oder Ausgleichsordnung, vorgenommenen Schuldenschnitt, mit dem die Bank der in Zahlungsschwierigkeiten geratenen Bf ausschließlich zwecks Rettung wenigstens eines Teils ihrer Kreditforderung entgegen kam. Die den Kreditrest von EUR 3 Mio. übernehmende zweite Bank erzwang sodann im Zuge der Durchführung des ausgehandelten Übereinkommens die Übertragung der hypothekarisch belasteten Liegenschaften an ein anderes Unternehmen durch Paketverkauf an dieses. Dass dieses andere Unternehmen wiederum im beherrschenden Einflussbereich des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf stehen solle oder gar müsse, war nicht Gegenstand der Vereinbarung mit der die Kredit-Restforderung übernehmenden zweiten Bank. Ob das neu gegründete Unternehmen mit der Bewirtschaftung der zuvor nur **unter** Buchwerten veräußlichen, daher von der Bf nicht mehr an fremde Dritte verkauften Liegenschaften (Liegenschaftsanteile) nunmehr Gewinne (sei es aus laufender Vermietung und Verpachtung, sei es aus dem sukzessiven Abverkauf) erzielen würde, ist den Steuerakten des FA betreffend die Bf nicht zu entnehmen. Die Liegenschaftsanteile Liegenschaft2 waren vom Deal über den Schuldenschnitt offenbar nicht betroffen. Dennoch wurden auch diese Anteile 2005 an die Z-GmbH verkauft. 2005 erzielte die Bf laut Erfolgsrechnung, abgesehen vom a. o. Ertrag aus dem Schuldnachlass, nur Erlöse aus dem Verkauf der restlichen Liegenschaftsanteile und aus der Bewirtschaftung derselben bis zum Verkauf (Jänner 2005, Übergabe einer Top aus der Adresse Liegenschaft2 erst im März 2005, siehe Beilage zur UVA für 3/05, Bl. 5 im Feststellungsakt für 2005). 2006 erzielte sie laut Erfolgsrechnung

- sonstige Erlöse aus nicht näher bezeichneten Leistungen (USt-pflichtig mit 20%) von EUR 98.495,72
- Erträge aus Vermittlungsprovisionen für den Liegenschaftsverkauf an die Z-GmbH von EUR 4.106,00
- bzw. aus Vermittlungsprovisionen "NNN" von EUR 4.035,00 sowie
- aus "Vermittlungsprovisionen allg." von EUR 1.881,38 und
- aus Versicherungsprovisionen von EUR 308,48.

Die Jahresergebnisse 2006 - 2013 beliefen sich laut den elektronisch eingereichten Feststellungserklärungen der Bf auf:

2006	-18.891,22
2007	-70.705,54
2008	-59.459,94
2009	6.638,43
2010	1.852,85

2011	2.619,11
2012	-16.587,66
2013	-4.693,40

Ob seit 2006 irgendwelche Erträge aus Leistungen für fremde Dritte (außerhalb des Firmenflechtes des Alleingeschafter der Bf) erzielt wurden, war den Akten des FA nicht zu entnehmen. Aufgrund der weiter unten dargelegten Rechtslage bleibt dies ohne entscheidungswesentliche Bedeutung.

## Rechtslage

### Zu A.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 6 HGB (nunmehr: UGB) muss die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs mit der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen (Bilanzidentität).

Gemäß Abs. 2 Z. 1 sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beizubehalten (Bewertungsstetigkeit).

Diese Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung greifen durch die Maßgeblichkeit der Handels- (UGB-) Bilanz für die Steuerbilanz, unabhängig von allfälligen Bilanzberichtigungen, auch im Steuerrecht.

Gemäß § 203 Abs. 1 sind Gegenstände des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, verminderter um die Abschreibungen gemäß § 204, anzusetzen.

§ 204 Abs. 1 regelt die planmäßige Abschreibung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei den Gegenständen des Anlagevermögens, deren zeitliche Nutzung begrenzt ist.

Abs. 2 regelt im Falle von deren voraussichtlich dauernder Wertminderung die außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren Wert, der ihnen am Abschlussstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen beizulegen ist.

"Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist."

Bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens (SachAV; z. B. Immobilien) besteht daher kein Wahlrecht. Freiwillig ist eine außerplanmäßige Abschreibung von solchem SachAV nicht zulässig. Eine bloß freiwillig vorgenommene Sonderabschreibung hat daher als Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung weder in der Unternehmensbilanz noch in der Steuerbilanz berechtigten Platz.

Der Tatbestand der voraussichtlich dauernden Wertminderung ist gesetzlich nicht definiert. Zur Feststellung der Wertminderung ist jedenfalls ein Vergleich mit dem um die planmäßige Abschreibung vermindernden Wert des SachAV zum Bilanzstichtag anzustellen. Dies bedeutet, dass reguläre Jahres-Abschreibung und Gesamtausmaß

der in diesem Zeitraum erlittenen dauernden Wertminderung (d. h.: vor Abzug der regulären AfA des Bilanzjahres) einander ergänzende Größen sind ("kommunizierende Gefäße"); ist daher eine Korrektur von Buchwertansätzen nach oben aus steuerlicher Sicht geboten, aber vom Unternehmer unterlassen worden (etwa, weil er den Ausgang eines Rechtsmittelverfahrens abgewartet hat), so ist sie im Zuge der Erstellung der Steuerbilanz durch den Unternehmer für ein noch offenes Steuerjahr oder im Zuge ihrer amtswegigen Berichtigung außerbilanzmäßig vorzunehmen.

Ein solches noch offenes Steuerjahr liegt gegenständlich im Streitjahr 2005 vor, während die Aufrollung von Vorzeiträumen mangels (mittelbarer) Auswirkung auf Ebene der Gesellschafter (da Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 2003 und 2004 bereits absolut verjährt sind) nicht in Betracht kommt. Die in 2003 und 2004 seitens der Bf unterlassenen Gewinn mindernden Buchwertkorrekturen hinsichtlich jener drei Liegenschaftsanteile (Top-Nummern), die damals aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden waren, können im Streitjahr 2005 mangels Zeitraum-Relevanz nicht erfolgswirksam nachgeholt werden.

## Zu B.

Im Budget-Begleitgesetz 2003, BGBl. I 2003/71, hat der Gesetzgeber ab 21.8.2003 den mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 1996/201, ab 1.1.1998 aus dem Gesetz entfernten Steuerbefreiungstatbestand "Sanierungsgewinn" (§ 36 EStG 1988) in einem neuen § 36 EStG 1988 mit eingeschränktem steuerbegünstigenden Norminhalt wieder eingeführt.

Die Bestimmungen lauteten ab 21.8.2003 bis zum 31.12.2005 wie folgt:

"§ 36. (1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

(2) Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines **gerichtlichen Ausgleiches** im Sinne der **Ausgleichsordnung** oder eines **Zwangsausgleiches** (§§ 140 ff **Konkursordnung**) entstanden sind, so gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.
2. Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Betrag anzusetzen, der sich aus der Anwendung des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses (100% abzüglich Ausgleichsquote) ergibt.
3. Das Ergebnis ist von der nach Z. 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen."

Ab 2006 hatte der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I 2005/161, geänderte § 36 EStG bis zum Inkrafttreten des Insolvenzrechtsänderungs-Begleitgesetzes, BGBl. I 2010/58, folgenden Wortlaut:

## "Steuerfestsetzung bei Schulderlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens

- (1) Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderlass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen.
- (2) Aus dem Schulderlass 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: ..." (Abs. 3 enthielt nur eine sprachliche Neufassung, ohne inhaltliche Änderung der Ermittlungsmethode).

Nachdem das StruktAnpG 1996 die bis dahin bestehende zeitliche Beschränkung des Verlustvortrages auf Verluste der sieben vorangegangenen Jahre mit Wirkung ab 1998 beseitigt hatte, schien dem Gesetzgeber die Weiterführung der Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne im Ergebnis eine steuersystematisch nicht begründbare Doppelbegünstigung zu erzeugen: Die Verluste waren nun grundsätzlich unbegrenzt steuerwirksam abzugsfähig, während der Nachlass der durch die Verluste begründeten Verbindlichkeiten ohne korrespondierende Gesetzesänderung beim § 36 EStG 1988 steuerfrei bleiben würde. In Schrifttum dagegen erhobene Bedenken nahmen vor allem auf die Fälle von Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Bezug, da Einnahmen-Ausgabenrechner keinen Rechtsanspruch auf "ewigen" Verlustvortrag hatten.

Angesichts der Praxis, dass nach Abschaffung der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne in Fällen des Zwangsausgleichs die Durchsetzbarkeit des auf Sanierungsgewinne entfallenden Abgabenanspruches nicht gegeben war, wies das BMF die Finanzämter mit Erlass (AÖF 1999/180) an, in Fällen eines Zwangsausgleichs ohne Berichterstattung nach § 206 lit. b BAO von einer Festsetzung der Steuer teilweise, nämlich in Höhe des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses, abzusehen, sofern die Voraussetzungen des aufgehobenen § 36 vorlagen. Diese Anweisung des BMF wurde auf Fälle eines gerichtlichen Ausgleichs erweitert und fand so Eingang in die EStRL 2000 (seit dem Änderungserlass vom 10.3.2004 in Rz 7250 ff).

Im Interesse der Rechtssicherheit wurde die nach den oben erwähnten Erlässen gewährte Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne mit BGBl. I 2003/71 (Budget-Begleitgesetz 2003) gesetzlich verankert, ohne außergerichtliche Sanierungsvorgänge einzubeziehen (ErlRV, 59 BlgNR, XXII GP; 272).

## Erwägungen

Das BFG, welches seine Rechtsprechung ausschließlich aufgrund der ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze und Verordnungen ausübt, sieht sich an Rechtsmeinungen des BMF nicht gebunden, da Erlässe und Richtlinien keine für ein Gericht beachtliche Rechtsquellen darstellen. Der Beschwerde kommt hinsichtlich der begehrten Steuerbegünstigung nach § 36 EStG 1988, wie unter **B.** dargelegt, mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen für eine Steuerbegünstigung der begehrten Art keine Berechtigung zu. Sie war daher insoweit unbegründet. Die anzuwendende Norm begegnet beim BFG auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, sodass das BFG sich nicht veranlasst sah, einen Normprüfungsantrag an den VfGH zu stellen. Demnach wirft die hier entschiedene Beschwerdesache keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf.

Der angefochtene Bescheid über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) des Jahres 2005 war jedoch, wie unter **A.** dargelegt, zu Gunsten der Beschwerdeführerin abzuändern, und der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die zu lösende Rechtsfrage - ob nämlich der verwirklichte Sachverhalt unter den normierten Steuerbegünstigungstatbestand falle - in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht uneinheitlich beantwortet wird.

Wien, am 24. Februar 2015