



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.B., vertreten durch Dr.T., gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (idF Bw) war Inhaber eines Zweiradfachgeschäftes.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2003) machte der Bw auf Grund eines Schuldnachlasses der \*bank AG unter Kennzahl 386 „Gewinne aus einem Schuldnachlass auf Grund eines gerichtlichen Ausgleiches, eines Zwangsausgleiches oder aus anderen Gründen“ einen „Sanierungsgewinn“ geltend.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid verweigerte das Finanzamt die Berücksichtigung dieses Schuldnachlasses als Sanierungsgewinn, wobei es zur Begründung ausführte:

„Die Abgabenbehörde kann gemäß § 206 [lit] b BAO von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, soweit im Einzelfall mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird. In Sanierungsfällen sind die sachlichen Voraussetzungen für die Anwendung des § 206 [lit] b BAO Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungsmöglichkeit. Nur fortbestehende Unternehmen fallen daher unter den Anwendungsbereich obiger Gesetzesstelle.

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahresabschluss 2003 die Steuerfreiheit für einen außergerichtlichen Schuldnachlass i.H. von € 118.951,16 beantragt. Da das Unternehmen jedoch mit 21.10.2004 eingestellt, und somit weder saniert noch fortgeführt worden ist, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des § 206 [lit] b BAO nicht vor. Aus oben angeführten Gründen ist auch die Regelung des § 2 Abs 2 b lit 2 EStG 1988 nicht anwendbar.“

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter aus:

„Im Rahmen der Abgabe der Einkommensteuererklärung 2003 wurde ein Sanierungsgewinn in Höhe von € 118.951,16 zum Ansatz gebracht. Da der Sanierungsgewinn höher ist als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (€ 79.250,41) sollte ein Sanierungsgewinn in Höhe von € 79.250,41 wirksam werden.

Der Sanierungsgewinn bezieht sich auf einen Forderungsverzicht der \*bank T.. Durch die Schuldübernahme der \*\*bank (\*\*bank) verzichtete die \*bank T.. auf insgesamt € 118.951,16 zum Zweck der Sanierung des Unternehmens. Die Übernahme der Bankverbindlichkeiten seitens der \*\*bank erfolgte nur aufgrund eines von meinem Mandanten vorgelegten Sanierungsplanes. Ohne ein Sanierungskonzept wäre es nicht möglich gewesen, dass die \*\*bank den Restbetrag der Schulden übernimmt, da die Absicherung der Bank mittels dinglicher Sicherheiten - zB Hypothek - (abgesehen von der Sicherstellung der Waren) nicht möglich war, da nicht vorhanden. Somit vertraute man ganz auf den Sanierungsplan.

Der Sanierungsplan hatte folgende Eckpfeiler:

- Abbau der Personalkosten: der Werkstättenarbeiter wurde gekündigt; der Bw wird vermehrt in der Werkstätte eingesetzt;
- Reduktion der hohen Mietkosten: dies wurde durch den Umzug der Geschäftsräumlichkeiten von der \*straße 11 in die \*\*straße 74 erreicht
- Diversifizierung des Leistungsangebotes; z.B.:
  - Aufnahme von KTM-Motorrädern in die Produktpalette
  - Aufnahme von Motorrollern
  - Auflassen von Produktlinien mit rückläufigen Umsätzen
  - Etc
- Etc

Gem § 36 EStG werden Sanierungsgewinne, die aufgrund eines Ausgleichs anfallen, besonders besteuert. Für außergerichtliche Sanierungen findet sich die entsprechende Regelung in der Bundesabgabenordnung (§ 206 [lit] b BAO). Gem § 206 [lit] b BAO kann die Abgabenbehörde von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, soweit im Einzelfall auf Grund der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird.

Die Abgabenbehörde hat von der Anwendung des § 206 [lit] b BAO iZm § 36 EStG nicht Gebrauch gemacht, da die sachlichen Voraussetzungen für die Anwendung des § 206 [lit] b BAO, das wären *Sanierungsbedürftigkeit*, *Sanierungsabsicht* und *Sanierungsmöglichkeit*, nicht vorlägen.

In § 36 Abs 1 EStG werden Sanierungsgewinne als Gewinne, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlassens von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind, definiert. Der von der \*bank T.. erfolgte Schuldnachlass und die gleichzeitige Übernahme der Restverbindlichkeit durch die \*\*bank erfolgte in **Sanierungsabsicht**. Insbesondere die Übernahme der Schulden durch die \*\*bank konnte nur unter der Bedingung der Sanierungsabsicht und unter Begleitung von **allgemeinen Sanierungsmaßnahmen** erfolgen. Die Maßnahmen waren geeignet, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen.

Folgende Voraussetzungen sind im konkreten Fall gegeben:

1. Schuldnerlass
2. Zum Zwecke der Sanierung

### **1 zu „Schulderlass“**

Der Sanierungsgewinn war auf den Erlass von Verbindlichkeiten (\*bank T..) zurückzuführen. Dieses Kriterium wurde im konkreten Fall jedenfalls erfüllt.

### **2 zu „Zwecke der Sanierung“**

Der Schuldnachlass erfolgte einzig und alleine zum Zwecke der Sanierung.

Die nachfolgenden Punkte erläutern die Zwecke der Sanierung des Betriebes „Bw.“:

#### **2.1 allgemeine Sanierungsmaßnahme**

Der Schuldnachlass wurde ausschließlich zum Zwecke der Sanierung gewährt. Folgende Argumente sind hier anzuführen:

Es ist hier von einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme zu sprechen, da die Mehrheit der Gläubiger (die \*bank war Mehrheitsgläubiger) auf Ihre Schulden verzichtet hat. Auch der Nachlass eines einzigen (Haupt-)Gläubigers genügt, wenn der Schuldnerlass in seiner Wirkung einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme gleich kommt (E 15.5.1997, 95/15/0152; 1998 63; E 20.4.1999, 98/14/0120, 1999, 649).

1. Die \*bank T.. hätte einem Schuldnachlass ohne Sanierungsabsicht nicht zugestimmt. Hätte die \*bank keine Sanierungsmöglichkeit gesehen, so wäre von ihr - mangels Sicherheiten - der Konkursantrag gestellt worden.
2. Die \*\*bank hätte, ohne Sanierungsabsicht- und -möglichkeit bzw ohne Sanierungskonzept (mangels Sicherheiten) - der Schuldübernahme nicht zugestimmt.

Der Schuldnachlass war ein wesentlicher Eckpfeiler im Rahmen des allgemeinen Sanierungsprojektes. Es wurde versucht, eine außergerichtliche Einigung, unter Berücksichtigung von weiteren Sanierungsmaßnahmen, mit dem Hauptgläubiger zu erzielen.

Das Kriterium der allgemeinen Sanierungsmaßnahme ist im konkreten Fall erfüllt worden.

#### **2.2 Sanierungsbedürftigkeit**

Der Betrieb meines Mandanten wäre ohne Schuldnerlass nicht in der Lage gewesen, seinen Verpflichtungen nachzukommen und stand daher vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch. Sowohl Illiquidität als auch Überschuldung lagen vor. Weder im Privatvermögen noch im Sonderbetriebsvermögen waren Werte zur Abwendung eines bevorstehenden Zusammenbruchs vorhanden.

Das Kriterium der Sanierungsbedürftigkeit ist im konkreten Fall „Bw“ offensichtlich erfüllt.

#### **2.3 Sanierungsabsicht**

Der Schuldnachlass der \*bank erfolgte lediglich in Sanierungsabsicht. Widrigenfalls hätte die \*bank einen Konkursantrag einreichen müssen. Verstärkt wird das Argument durch die Übernahme der Schulden durch die \*\*bank. Ohne Sanierungsabsicht hätte die \*\*bank die Verbindlichkeiten wohl nicht übernommen.

Auch das Kriterium der Sanierungsabsicht ist im Fall „Bw“ gegeben.

#### **2.4 Sanierungseignung**

Es lag im Rahmen des Betriebes Sanierungsfähigkeit vor. Es bestand die Möglichkeit, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Das Unternehmen blieb durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten. Zwar wurde der Betrieb extensiv rationalisiert, beispielsweise wurden die Mitarbeiter gekündigt und der Mietvertrag des neuen Geschäftslokals beendet, doch besteht der Betrieb - in kleinerem Rahmen als früher - weiter. Es werden nach wie vor Motorräder / Mopeds repariert bzw gebrauchte und neue

Motorräder verkauft. Die im Bescheid angeführte Einstellung des Unternehmens mit 21.10.2004 kann nicht nachvollzogen werden. Beispielsweise wurden in den Monaten März und April 2005 Umsätze getätigt (siehe U 3/05: € 721,84 (Zahllast); U 4/05: € 1.939,84 (Zahllast), etc.). Eine Meldung an das Finanzamt betreffend Einstellung des Betriebes „Bw.“ liegt ebenfalls nicht vor.

Das Unternehmen hat sich nicht aufgelöst bzw eingestellt und befindet sich nicht in Abwicklung. Das Unternehmen bleibt voraussichtlich ertragsfähig.

Somit ist auch das vierte maßgebliche Kriterium erfüllt.

### **Entscheidungsantrag**

Aufgrund der oben dargestellten Berufungsbegründung - alle Kriterien der Sanierung im Zusammenhang mit § 206 [lit] b BAO bzw § 36 EStG erfüllt sind - stelle ich daher den

### **Antrag**

den angefochtenen Bescheid insoweit abzuändern, als der Sanierungsgewinn in Höhe von € 118.951,16 zu berücksichtigen sei. Insofern ergibt sich eine Einkommensteuernachforderung Höhe von € 15.534,75 (statt der im angefochtenen Bescheid ausgewiesen € 31.069,51).“

Das Finanzamt richtete in weiterer Folge im Mai 2006 folgenden Vorhalt an den Bw:

„In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003, eingebracht am 30.11.05 vom Wirtschaftstreuhänder Mag. M.S. wird angeführt, dass Ihre unternehmerische Tätigkeit weiterbetrieben wird. In der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuerfestsetzungen 1-2/2005 und 6-11/2005, eingebracht am 28.3.2006 von den Rechtsanwälten Dr. A. und Dr. B. wird angeführt, dass in diesen Zeiträumen das Unternehmen bereits geschlossen war. Es wird um Klärung des Sachverhaltes ersucht.“

In einem Aktenvermerk vom 31.5.2006 wird dazu festgehalten:

„Laut Anruf des Pflichtigen (29.5.2006) gibt dieser an, am 2.11.2004 seinen Gewerbebetrieb zur Gänze eingestellt zu haben.“

In einem Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. A. an das Finanzamt vom 31.5.2006 mit dem Betreff „Konkurs Bw.“ wird dazu ausgeführt:

„Zu Ihrer Anfrage vom 8.5. d.J. teile ich, namens des von mir vertretenen Bw. mit, dass mein Mandant, wie in der von mir eingebrachten Berufung ausgeführt, seine unternehmerische Tätigkeit in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen bereits abgeschlossen hatte.“

Bereits in einem Schreiben vom 21.10.2004 an das Finanzamt hatte der Bw ausgeführt:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Mit heutigem Datum sehen wir uns aus wirtschaftlichen Gründen gezwungen, den Nichtbetrieb unseres Betriebes zu melden.

Über weitere Maßnahmen werden wir Sie so bald als möglich informieren.“

Aus einem aktenkundigen Schreiben („Ruhendmeldung“) der Wirtschaftskammer Niederösterreich ergibt sich, dass der Bw dieser mit Schreiben vom 20.10.2004 den Nichtbetrieb seiner Gewerbeberechtigung für sein Unternehmen an der Adresse \*\*straße 74 angezeigt hatte.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in welcher es dem Bw vorhielt:

„Laut Ihren Angaben vom 29.5.2006 wurde der Gewerbebetrieb am 2.11.2004 zur Gänze eingestellt. Im übrigen wird auf die Begründung zum Erstbescheid hingewiesen. Die Berufung war aus oben angeführten Gründen spruchgemäß abzuweisen.“

Der Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne sich inhaltlich zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zu äußern.

Anlässlich der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat führte das Finanzamt in seinem Vorlagebericht ua aus:

„Zur Frage der Einstellung des Betriebes des Abgabepflichtigen ist folgendes anzuführen: Mit Schreiben vom 21. Oktober 2004 (siehe Dauerbelege Blatt Nr. 5) hat der Abgabepflichtige persönlich dem ho. Finanzamt mitgeteilt, dass er aus wirtschaftlichen Gründen gezwungen ist, den Nichtbetrieb seines Betriebes zu melden. Die Einstellung des Betriebes zu diesem Stichtag wurde vom Abgabepflichtigen nochmals in einem Telefonat am 29. Mai 2006 (siehe Aktenvermerk vom 31. Mai 2006, Blatt 33103/E) bestätigt.

In der Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner und Feber 2005 vom 28. März 2006 hat der aktuelle Vertreter des Abgabepflichtigen in der Begründung ausgeführt, dass das vormals vom Abgabepflichtigen geführte Unternehmen zum gegenständlichen Zeitpunkt (Jänner und Feber 2005) bereits geschlossen war.

Aufgrund dieser Unterlagen ist das ho. Finanzamt in seiner Begründung des Einkommensteuerbescheides 2003 zu Recht von der Einstellung des Betriebes zum 21. Oktober 2004 ausgegangen.

Voraussetzung für einen Sanierungsgewinn war das Vorliegen

- der Sanierungsbedürftigkeit des Not leidenden Unternehmens,
- von Gläubigermaßnahmen,
- der Sanierungsabsicht der Gläubiger,
- von Sanierungshandlungen und
- der Sanierungsfähigkeit (Gesundungsmöglichkeit).

Kennzeichen für die Sanierungsfähigkeit ist die Möglichkeit, den Betrieb vom dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Kriterien sind laut herrschender Rechtsmeinung (siehe Rz 7258 ff EStR; Tz 8 zu § 36 ESt-Kommentar Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke; Tz 7 zu § 36 ESt-Kommentar Hofstätter/Reichel) die zukünftigen Betriebsergebnisse, die Entwicklung des Kapitalkontos, der Grad der Verschuldung sowie die Höhe der stillen Reserven.

Gegen die Sanierungseignung spricht eine Betriebseinstellung nach der versuchten Sanierung, das Unterbleiben der Ertragsfähigkeit, das Eintreten weiterer Verluste, ein Missverhältnis zwischen den flüssigen Mitteln und der weiter bestehenden Schuldenlast.

Für das ho. Finanzamt unstrittig ist, dass der Abgabepflichtige seinen Betrieb nach versuchter Sanierung (Forderungsverzicht der \*bank T.. im Jahr 2003) aus wirtschaftlichen Gründen mit 21. Oktober 2004 eingestellt hat.

Nach versuchter Sanierung sind weitere Verluste eingetreten. Die vom Abgabepflichtigen vorgelegte Saldenliste zum 31.12.2004 weist einen Verlust von € 51.989 aus.

Ein Vergleich der Bilanzwerte 2002 und 2003 sowie der Saldenliste 2004 zeigt folgende Entwicklung der flüssigen Mittel und der Bankverbindlichkeiten:

	2002	2003	2004
Kassa	1.155,30	1.660,30	4.141,00
Betriebskonto	1.478,05	5.066,74	4.189,00
Summe flüssige Mittel	2.633,35	6.727,04	8.330,00
Bankverbindlichkeiten	266.790,28	184.623,28	204.707,00

Dieser Vergleich zeigt, dass einerseits ein krasses Missverhältnis zwischen flüssiger Mittel und der weiter bestehenden Schuldenlast besteht. Andererseits ist ersichtlich, dass die Bankverbindlichkeiten nach im Jahr 2003 erfolgtem Schuldnachlass im Jahr 2004 wieder steigende Tendenz aufweisen. Dies spricht nach Ansicht des ho. Finanzamtes eindeutig gegen die Sanierungsseignung des Forderungsverzichtes der \*bank T im Jahr 2003.

Das ho. Finanzamt sieht anhand der vorstehenden Ausführungen keinen Anlass von der angewandten Rechtsmeinung abzuweichen. Es wird daher ersucht, die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen."

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

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Veranlagungsakt des Finanzamtes sowie die darin enthaltenen Urkunden insbesondere ein Schreiben des Bw an das Finanzamt vom 21.10.2004 betreffend „Nichtbetrieb“ seines Betriebes, ein Schreiben der Wirtschaftskammer Niederösterreich vom 22.10.2004 betreffend Ruhendmeldung des Betriebes des Bw ab 21.10.2004, den Vorhalt des Finanzamtes an den Bw vom Mai 2006 sowie den Aktenvermerk über einen Anruf des Bw betreffend diesen Vorhalt vom 31.5.2006, die Saldenlisten betreffend das Jahr 2004, die Jahresabschlüsse betreffend die Jahre 2002 und 2003, ein Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. W.A. (Vorhaltsbeantwortung) an das zuständige Finanzamt vom 31.5.2006 betreffend Konkurs des Bw (Dauerbelege) sowie durch einen Ausdruck aus der Insolvenzdatei des Bundesministeriums für Justiz zur Zahl n\_S\_nn/05n.

### **Danach steht folgender Sachverhalt fest:**

Der Bw war Inhaber eines Zweiradfachgeschäftes in T.. . Im Verlauf des Jahres 2003 ließ die \*bank T.. den Bw Schulden von € 118.951,16 nach.

Der Bw kündigte den/die Mitarbeiter und verlegte sein Geschäftslokal von der Adresse \*straße 11 an die Adresse \*\*straße 74.

Zu einem nicht mehr exakt feststellbaren Zeitpunkt im Herbst 2004 (20.10.2004 / 21.10.2004 / 2.11.2004) stellte der Bw seinen Betrieb vollständig ein.

Ein Vergleich der Bilanzwerte der Jahre 2002 und 2003 sowie der Saldenliste des Jahres 2004 zeigt folgende Entwicklung der flüssigen Mittel und der Bankverbindlichkeiten:

	2002	2003	2004
Kassa	1.155,30	1.660,30	4.141,00
Betriebskonto	1.478,05	5.066,74	4.189,00
Summe flüssige Mittel	2.633,35	6.727,04	8.330,00
Bankverbindlichkeiten	266.790,28	184.623,28	204.707,00

Am 19.1.2006 wurde betreffend den Bw ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Dieses Schuldenregulierungsverfahren wurde nach rechtskräftiger Bestätigung des am 27.3.2006 angenommenen Zahlungsplanes mit Beschluss des zuständigen Gerichtes vom 20.6.2006 aufgehoben.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende Beweiswürdigung:

Die Feststellungen betreffend die vollständige Einstellung des Betriebes gründen sich auf die diesbezüglichen Angaben des Bw gegenüber dem Finanzamt (AV vom 31.5.2006 sowie die Vorhaltsbeantwortung des Rechtsanwaltes Dr. A. vom 31.5.2006 und das Schreiben der Wirtschaftskammer Niederösterreich („Ruhendmeldung“). Hinzu kommt, dass der Bw in seinem Vorlageantrag der diesbezüglichen Feststellung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung nicht entgegen getreten ist.

Die Feststellungen über die Entwicklung der flüssigen Mittel und der Bankverbindlichkeiten in den Jahren 2002 bis 2004 gründen sich auf den unwidersprochen gebliebenen Vorlagebericht des Finanzamtes sowie die bezughabenden Bilanzen und die Saldenliste betreffend das Jahr 2004.

Die Feststellung über die Höhe der nachgelassenen Schulden gründet sich auf das Vorbringen des Bw in seinen Schriftsätzen sowie auf den Jahresabschluss für das Jahr 2003.

Die Feststellungen über das Schuldenregulierungsverfahren gründen sich auf den Ausdruck aus der Insolvenzdatei.

### **Rechtlich folgt daraus:**

Gemäß § 36 EStG 1988 waren ursprünglich 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 waren. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl Nr 201, ist § 36 EStG 1988 mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 1998 entfallen. Ab 1998 waren Sanierungsgewinne daher wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.

Mit dem BGBl I Nr 71/2003 wurden ab 21.8.2003 in § 36 EStG neuerlich Regelungen für den Sanierungsgewinn getroffen. Dieser bestimmte in der im Streitjahr geltenden Fassung:

- (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 Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder

eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff 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.

In dem auf Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren liegt es am Abgabepflichtigen, einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die in § 36 EStG 1988 gelegene Begünstigung gestützt werden kann (zB VwGH 28.4.2004, 98/14/0196).

Nach der Aktenlage steht nicht fest, ob der Schuldnachlass durch die \*bank vor oder nach Inkrafttreten des § 36 EStG in der ab 21.8.2003 anzuwendenden Fassung erfolgte. Eine nähere Feststellung dieses Zeitpunktes ist jedoch aus folgenden Gründen nicht erforderlich:

Sollte der Schuldnachlass ab 21.8.2003 erfolgt sein, bleibt der Berufung aus folgenden zwei Gründen der Erfolg versagt:

1. Voraussetzung für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes ist die Sanierungseignung (oder Sanierungsfähigkeit). Gegen die Sanierungseignung spricht eine Betriebseinstellung nach der versuchten Sanierung, das Unterbleiben der Ertragsfähigkeit, das Eintreten weiterer Verluste, ein Missverhältnis zwischen den flüssigen Mitteln und der weiter bestehenden Schuldenlast (vgl. *Doralt/Heinrich*, EStG<sup>8</sup>, § 36 Tz 27 sowie die dort angeführte Rechtsprechung des VwGH). Die Sanierungsmaßnahmen müssen geeignet sein, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (vgl. nochmals *Doralt/Heinrich*, aaO, Tz 12).

Die Sanierungseignung ist im Beschwerdefall nicht gegeben. Denn der Betrieb des Bw wurde in dem auf den Schuldnachlass folgenden Jahr endgültig eingestellt. Hinzu kommt das Missverhältnis zwischen den flüssigen Mitteln und der weiter bestehenden Schuldenlast. Die Sanierungsmaßnahme war daher nicht geeignet, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen.

2. § 36 Abs 2 EStG setzt weiters einen gerichtlichen Ausgleich oder einen Zwangsausgleich voraus. Die Begünstigung des § 36 Abs 2 EStG kommt nicht in sämtlichen Fällen, in denen ein Sanierungsgewinn vorliegt zur Anwendung, sondern bloß in Fällen eines gerichtlichen Ausgleiches oder eines Zwangsausgleiches (in diesem Sinne auch die ErläutRV 59 BlgNR 22. GP; weiters *Doralt/Heinrich*, aaO, Tz 10; *Hofstätter/Reichel*, EStG § 36 Tz 5).

Im Streitfall liegt jedoch weder ein gerichtlicher Ausgleich noch ein Zwangsausgleich vor.



Die Anwendbarkeit des § 36 EStG scheitert daher im Streitfall aus den beiden angeführten Gründen.

Sollte der Schuldnachlass vor dem 21.8.2003 erfolgt sein, ist der Berufung der Erfolg umso mehr versagt:

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;“

Durch die Nichtanwendung der in den EStR 2000 vorgesehenen Möglichkeit zur Abstandnahme von der Festsetzung gemäß § 206 lit b BAO durch das Finanzamt kann der Bw jedoch in keinem Recht verletzt sein.

Wie der VwGH bereits mehrmals im gegenständlichen Zusammenhang ausgesprochen hat, liegt eine Verletzung subjektiver Rechte des Abgabenschuldners bei Nichtbeachtung der dargestellten Ausführungen der EStR nicht vor. Ob die angeführten Erlässe des BMF mit § 206 BAO in Einklang stehen kann dabei ebenso dahin gestellt bleiben wie der Vorwurf, das Finanzamt habe zu Unrecht die Sanierungseignung des gegenständlichen Schuldnachlasses

verneint. Denn nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vermögen Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen. Bei den EStR 2000, in welche die genannten Erlässe eingearbeitet wurden, handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine beachtliche Rechtsquelle (zB VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). Diese sind daher für den Unabhängigen Finanzsenat unbeachtlich.

Hinzu kommt weiters, dass auch in den EStR 2000 Rz 1008 bzw nunmehr Rz 7253 selbst das Vorliegen eines gerichtlichen Ausgleiches oder Zwangsausgleiches sowie das abstrakte Vorliegen der Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn [iSd vor dem 21.8.2003 früheren] § 36 EStG 1988 [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.

Diese Voraussetzungen sind jedoch, wie oben dargestellt, im Streitfall nicht erfüllt.

Die Berufung erweist sich damit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 21. Dezember 2007