



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Consilia Salzburg Wirtschaftsprüfungs GmbH, 5020 Salzburg, Wolf-Dietrichstraße 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte in ihrer Körperschaftsteuererklärung für 2001 die gewinnmindernde Berücksichtigung eines Schuldnachlasses in Höhe von S 378.543,-, welcher auf Grund eines freiwilligen Ausgleiches entstanden ist.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Voraussetzungen für die Begünstigung nicht vorliegen. Mit dem angefochtenen Bescheid gab das Finanzamt daher dem Antrag der Bw. keine Folge, berücksichtigte aber bei der Berechnung der Körperschaftsteuer abzugsfähige Verluste in Höhe von S 187.358,-.

Dagegen richtet sich die Berufung, in der ausgeführt wurde, dass es sich bei dem Schuldnachlass um einen außergerichtlichen Ausgleich handle. Etwa 12 bis 15 Gläubiger hätten einen durchschnittlichen Nachlass von 60% gewährt, Gläubiger mit Forderungen unter S 5.000,- seien nicht angeschrieben worden. Die schlechte wirtschaftliche Situation des Unternehmens liege Jahre zurück und sei wesentlich durch Entscheidungen der früheren Hausbank in Verbindung mit Bürgschaften herbeigeführt worden. In Anbetracht des Umstandes, dass von der Finanzverwaltung kein Nachlass begehrt worden sei, sondern nur

um Ratenzahlungen angesucht worden sei und immer noch ein erheblicher Rückstand beim Finanzamt bestehe, werde die Stattgabe der Berufung und die Zuerkennung der Begünstigung des § 36 EStG im Sinne der Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dagegen richtet sich der Antrag der Bw. auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird ausgeführt, dass in der Bescheidbegründung des Finanzamtes der Erlass des BMF vom 20.2.2004 keine Erwähnung finde. Es werde daher auf die neuen Textziffern in den Einkommensteuerrichtlinien verwiesen (TZ 7250ff.) Diesen sei zu entnehmen, dass die Einkommensteuer insoweit nicht festzusetzen ist, als abstrakt die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn gemäß § 36 EStG bzw. § 23a KStG vorliegen, nämlich die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungsabsicht und die Sanierungsmöglichkeit. Damit sei insbesondere Gewähr geleistet, dass nur fortbestehende Unternehmen unter den Anwendungsbereich des § 36 EStG bzw. § 23a KStG fallen. Das Unternehmen der Bw. bestehe heute noch und werde auch in den nächsten Jahren weitergeführt werden.

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

§ 36 EStG 1988 idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 lautet:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind."

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

Mit der Beseitigung des zeitlich begrenzten Verlustabzuges wurde die bisherige Steuerfreiheit für den Sanierungsgewinn weitgehend entbehrlich; um eine steuersystematisch nicht begründbare Doppelwirkung zu vermeiden, wenn Gewinne zunächst mit den Verlusten aus den Vorjahren verrechnet werden, und danach ein Sanierungsgewinn lukriert wird, wurde die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne gestrichen (Doralt - Ruppe, Steuerrecht I, 7. Auflage, 249 und die dort zitierte Literatur).

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

"Die bisherige Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes versteht sich primär aus dem Umstand, dass Verluste nur zeitlich begrenzt vortragsfähig sind. Durch die in Aussicht genommene

"Verewigung" des Verlustvortrags werden nunmehr die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste zeitlich unbegrenzt wirksam. Die Weiterführung der Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne hätte bei dieser Konzeption im Ergebnis eine steuersystematisch nicht begründbare Doppelwirkung: Die Verluste wären einerseits steuerwirksam abzugsfähig, der Nachlass der durch die Verluste begründeten Verbindlichkeiten bliebe hingegen steuerfrei. Zur Vermeidung dieses Effekts wird die Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne - wegen des für 1996 und 1997 entfallenen Verlustvortragsrechtes allerdings erst ab 1998 - gestrichen."

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

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

Wie im Sachverhalt angeführt, sind die abzugsfähigen Verluste in Höhe von S 187.358,-- nicht verloren gegangen, sondern wurden bei der Veranlagung des Jahres 2001 anerkannt. Die zusätzlich beantragte Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes in Höhe von S 378.543,- wurde jedoch - mit der im Streitzeitraum geltenden Gesetzeslage im Einklang stehend – vom Finanzamt nicht gewährt.

Nachdem sich in der Praxis gezeigt hatte, dass die volle Durchsetzbarkeit des auf Sanierungsgewinne entfallenden Abgabenanspruches - insbesondere in Fällen eines Zwangsausgleichs - nicht gegeben war, hatte das Bundesministerium für Finanzen mit Erlass vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99 (AÖF 1999/180, nunmehr eingearbeitet in die Einkommensteuerrichtlinien 2000 unter Rz 7250ff) 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 in der Fassung vor BGBl. Nr. 201/1996 vorlägen.

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

Gegenständlich ist der Schuldnachlass im Jahr 2001 erfolgt, somit in einem Zeitraum, in dem § 36 EStG 1988 nicht dem Rechtsbestand angehörte. Da Erlässe der Finanzverwaltung nach

ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und damit auch keinen durchsetzbaren Anspruch auf die Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne zu begründen vermögen (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139), mangelt es somit an einer rechtlichen Grundlage für eine Begünstigung des in Rede stehenden Sanierungsgewinnes. Mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt stellen Erlässe und Richtlinien für den unabhängigen Finanzsenat keine beachtlichen Rechtsquellen dar (in diesem Sinne auch die einheitliche Rechtsprechung des UFS zur Abgabenfestsetzung hinsichtlich der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer: zB UFS 29.11.2004, RV/2344-W/02; UFS 17.1.2005, RV/0348-F/02; UFS 9.2.2005, RV/0039-G/05).

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

Salzburg, am 6. Juni 2005