



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vertreten durch B., vom 6. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf vom 8. November 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus der am 6. Mai 2003 (Eingangsstempel) beim Finanzamt eingelangten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 ist zu entnehmen, dass von der Berufungswerberin (Bw.) die Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes geltend gemacht wurde. In einer Beilage zur Erklärung wurde ausgeführt: *"Im Einkommen ist ein Sanierungsgewinn gemäß Par.2 (2b) Zi.3 EStG enthalten. Dieser resultiert aus der Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines Erlasses von Schulden in der Höhe von EUR 1.266.578,13 gegenüber der X-Bank, welcher zum Zwecke der Sanierung gewährt wurde. Als "Sanierungsgewinn" wird der o.a. Schuldennachlass abzüglich der Kosten des weiteren Kreditbedarfes in der Höhe von EUR 21.075,12, somit EUR 1.245.503,01 behandelt."*

Die Erlassung des Bescheides betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 vom 8. November 2004 erfolgte nach Durchführung einer die Abgabenerhebungszeiträume 2000 bis 2002 umfassenden Betriebsprüfung (BP), wobei der von der Bw. beantragten Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes nicht Rechnung getragen wurde. Im Bescheid

findet sich dazu folgende Begründung: *"Der Verlustvortrag wurde gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt."* Wie aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. September 2004 sowie dem BP-Bericht vom 8. November 2004 ersichtlich ist, wurden von der BP lediglich Feststellungen zu Forderungsabschreibungen getroffen. Das Thema Sanierungsgewinn wurde von der BP nicht explizit behandelt.

Die Bw. wandte sich in der gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 erhobenen Berufung vom 6. Dezember 2004 gegen die Nichtberücksichtigung des aus dem Schuld nachlass der X-Bank zum Zwecke der Sanierung resultierenden Sanierungsgewinnes in Höhe von € 1.245.503,01 bei der Ermittlung des Einkommens und brachte vor, dass gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 die Verrechnungsgrenze von 75 % der positiven Einkünfte nicht anzuwenden sei, wenn zu den Einkünften Sanierungsgewinne gehörten, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlass von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden seien.

In einer von der BP am 11. Jänner 2005 abgegebenen Stellungnahme zur Berufung wurde folgendes ausgeführt: Im Februar 2002 habe eine Kreditumschuldung von einem Darlehen der X-Bank mit ATS 137.546.506,27 auf ein Darlehen der Y-Bank stattgefunden. Nachdem die Geschäftsführer C. und D. mit je ATS 10.000.000,00 Zuschüsse geleistet hätten, habe die Y-Bank einem Kredit über ATS 74.974.878,10 und ATS 20.000.000,00 zugestimmt. Die X-Bank habe sich einen Restkredit in Höhe von ATS 5.000.000,00 zurück behalten und sei bei dieser Umschuldung mit einem Nachlass von ATS 17.425.000,00 ausgestiegen. Dieser Nachlass sei am 28. Februar 2002 mit € 1.266.324,14 bei der X-Bank zur Auszahlung gelangt. Die X-Bank habe laut beiliegender Vereinbarung auf diesen Differenzbetrag in Höhe von € 1.266.324,14 verzichten müssen. Bei dem Gläubiger X-Bank habe es sich um einen Hauptgläubiger gehandelt. Die sonstigen Verbindlichkeiten per 31.12.2001 mit ATS 643.997,75 und die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit ATS 1.018.045,65 machten nur einen Bruchteil der Bankschuld bei der X-Bank mit ATS 137.546.506,27 aus. Siehe Beilagen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 10. Mai 2005 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung dieser Entscheidung wurden eingangs unter der Überschrift "Sachverhalt" die von der BP in der Stellungnahme getroffenen Ausführungen wiederholt. Weiters wurde folgendes dargelegt: Zum Stand der Verbindlichkeiten: 31.12.2001: Kreditverbindlichkeiten € 9.995.894,00, Verbindlichkeiten Gesellschafter € 14.171,00; 31.12.2002: Kreditverbindlichkeiten € 7.090.893,00, Verbindlichkeiten Gesellschafter € 1.525.038,00. Die Differenz der Kreditverbindlichkeiten betrage € -2.905.001,00. Die Differenz der Verbindlichkeiten Gesellschafter betrage € +1.510.867,00. Sanierungsgewinne seien als

Gewinne zu definieren, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden seien. Es müsse sich daher um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Nachlass betrieblicher Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen eines sanierungsbedürftigen und sanierungsfähigen Betriebes handeln. Zur Sanierungsabsicht: Eine solche bestehe darin, die wirtschaftliche Gesundung eines Unternehmens herbeizuführen und sei im Rahmen eines allgemeinen Forderungsverzichtes (Akkords) oder Ausgleichsverfahrens zu vermuten. Bei Absicht bzw. Handlungen des Gläubigers, durch den Schulderlass die Einbringung zumindest eines Teiles der ausstehenden Forderung zu sichern, sei keine Sanierungsabsicht anzunehmen. Aus dem vorgelegten Schriftverkehr mit der X-Bank seien die Bedingungen zu entnehmen, unter denen einer Umschuldung und dem teilweisen Schulderlass zugestimmt worden sei. Daraus könne jedoch nicht abgeleitet werden, dass die Bank bei ihrem Schulderlass tatsächlich in entsprechender Sanierungsabsicht (unter Zugrundelegung eines Sanierungskonzeptes) gehandelt habe. Allgemeine Sanierungsmaßnahme: Eine solche liege bei einem Verzicht sämtlicher Gläubiger oder zumindest der Mehrheit der Gläubiger vor. In Ausnahmefällen könne auch der Nachlass eines einzelnen Hauptgläubigers genügen, wenn der Schuldennachlass in seiner Wirkung einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme gleichkomme. Im vorliegenden Fall handle es sich zwar um einen Schulderlass des Hauptgläubigers, der aber im Ausmaß von rund 12 % der gesamten Verbindlichkeit nicht als allgemeine Sanierungsmaßnahme angesehen werden könne. Zur Sanierungseignung: Es müsse die Möglichkeit bestehen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Ein Schuldennachlass von etwa 12 % der bestehenden Hauptverbindlichkeit stelle keine Maßnahme dar, die an der Überschuldung etwas ändern könnte. Anstelle der Verbindlichkeiten gegenüber der X-Bank würden im Wesentlichen (bis auf einen untergeordneten Rest von ATS 5,000.000,00) Verbindlichkeiten gegenüber der Y-Bank und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern treten.

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 6. Juni 2005 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor: Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung gäbe es keinerlei Prüfungsfeststellungen zum Sanierungsgewinn. Während der Prüfung, welche vom 10. März 2004 bis zum 14. September 2004 gedauert habe, sei die Tatsache, dass es sich um einen Sanierungsgewinn gehandelt habe, zu keinem Zeitpunkt bezweifelt worden. Deshalb habe sich die Berufung auch nur darauf bezogen, dass bei der Ausfertigung der Bescheide ein offensichtlicher Rechenfehler passiert sei. Der Zweck des Schulderlasses sei ausschließlich die Sanierung der Gesellschaft gewesen. Dass die X-Bank in Sanierungsabsicht gehandelt habe,

sehe man ja gerade daran, dass sie nach der Forderungsabschreibung nicht die Geschäftsbeziehung abgebrochen habe. Wenn die Sanierung der Gesellschaft nicht der ausschließliche Zweck gewesen wäre, dann hätte die X-Bank auch gleich auf die vom Finanzamt als "untergeordneten Rest" bezeichneten Forderungen in Höhe von ATS 5,000.000,00 verzichten können, da dieser Betrag naturgemäß von einem insolventen Unternehmen nicht einbringlich gewesen wäre. Es werde vom Finanzamt richtig festgestellt, dass von allgemeinen Sanierungsmaßnahmen auch gesprochen werden könne, wenn der Nachlass eines einzelnen Hauptgläubigers in seiner Wirkung einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme gleich komme. Dann werde dem Betrieb jedoch die Sanierungseignung abgesprochen. Tatsächlich hätten im Rahmen des Sanierungskonzeptes auch die Gesellschafter mit ATS 20,000.000,00 zur Sanierung beigetragen, was auch richtig im Punkt "Sachverhalt" festgestellt worden sei. Dieser Betrag stelle einen Eigenkapital ersetzen Kredit dar und sei nicht zurückzufordern gewesen, solange die Gesellschaft nicht saniert sei. Dieses nachrangige Kapital habe die Gesellschaft liquiditätsmäßig nicht belastet. Erst bei Berücksichtigung auch dieser Mittel ergebe sich nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten die Sanierungseignung. Die Gesellschafter hätten jedenfalls nicht frisches Geld gegeben, wenn keine Sanierungsabsicht gegeben gewesen wäre. Obendrein hätte sich auch keine andere Bank gefunden, die frisches Geld in das Unternehmen gegeben hätte, wenn nicht auch die Gesellschafter ihren Teil zur Sanierung beigetragen hätten. Das Unternehmen sei nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen sanierungsbedürftig gewesen. Ohne Schulderlass wäre es nicht in der Lage gewesen, seinen Verpflichtungen nachzukommen und wäre daher vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch gestanden. Der drohende wirtschaftliche Zusammenbruch sei sowohl auf Illiquidität als auch auf eine Überschuldung zurückzuführen gewesen. Die Sanierungsbedürftigkeit sei gegeben, wenn der Betrieb vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht werde. Nach der Sanierung sei das Unternehmen als Wirtschaftsfaktor nun schon drei Jahre erhalten geblieben. Die Betriebsergebnisse seien positiv, das Unternehmen könne bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt seinen laufenden Verpflichtungen nachkommen. Unter Mithilfe der Gesellschafter werde das Unternehmen saniert. Gemäß Erlass des BMF vom 16. Juli 1999, Z 14.0206/I-IV/14/99 zu § 206 lit. b BAO könne in Sanierungsfällen außerhalb eines Zwangsausgleiches von der Abgabenfestsetzung Abstand genommen werden, wenn im Einzelfall die Sanierungsbedürftigkeit auf keine überhöhten Entnahmen zurückzuführen sei bzw. wenn sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste noch nicht steuerlich ausgewirkt hätten. Es habe keine Entnahmen gegeben, die Verluste hätten sich steuerlich nicht ausgewirkt. Bei Durchsetzung des Abgabenanspruches in voller Höhe würde das Unternehmen wieder in ernsthafte Schwierigkeiten kommen und würden Arbeitsplätze gefährdet. Daher werde der in

der Berufung vom 6. Dezember 2004 gestellte Antrag auf Anwendung der Tarifbegünstigung wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 36 EStG 1988 in der Fassung vor BGBl. Nr. 201/1996 waren bei der Ermittlung des Einkommens jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sind.

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996 wurde § 36 EStG 1988 ersatzlos aufgehoben. Die Bestimmung war gemäß § 124 b Z 14 EStG 1988 letztmals bei der Veranlagung für das Jahr 1997 anzuwenden.

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. Jänner 1998 bis 21. August 2003 sind Sanierungsgewinne daher grundsätzlich wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.

Im berufungsgegenständlichen Fall erfolgte der Schulderlass im Jahr 2002 und somit in einem Zeitraum, in dem § 36 EStG 1988 nicht mehr dem Rechtsbestand angehörte.

§ 206 lit. b BAO in der anzuwendenden Fassung besagt, dass "die Oberbehörden ermächtigt sind, 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 durchgeföhrten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird".

Mit Erlass vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/I-IV/99 (eingearbeitet in die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 7250 ff) erging vom Bundesministerium für Finanzen unter Berufung auf § 206 lit. b BAO an die Finanzämter die Weisung, dass von der Festsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Einkommensteuer insoweit Abstand zu nehmen sei, als die Abgabenansprüche durch die (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines Zwangsausgleiches entstanden seien und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag übersteigen würden. Voraussetzung für eine derartige Maßnahme sei, dass "abstrakt" die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn (u.a. Sanierungseignung) im Sinne des § 36 EStG idF vor BGBl. Nr. 201/1996 vorliegen. Zur Begründung ist im genannten Erlass ausgeführt, nach dem Wegfall der Bestimmung des § 36

EStG 1988 idF vor BGBl. Nr. 201/1996 habe sich in der Praxis gezeigt, dass die volle Durchsetzbarkeit des auf Sanierungsgewinne entfallenden Abgabenanspruches - insbesondere in Fällen eines Zwangsausgleiches - nicht gegeben sei.

In diesem Erlass wurde die Weisung erteilt, dass in Sanierungsfällen außerhalb eines Zwangsausgleiches die Finanzämter in Einzelfällen gemäß § 206 lit. b BAO von der Abgabenfestsetzung in einer dem Erlass vergleichbaren Weise Abstand nehmen können, jedoch bei derartigen Anweisungen darauf Bedacht zu nehmen sei, inwieweit die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen sei bzw. inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt hätten.

Vom Verwaltungsgerichtshof wurde in einem ebenfalls zur Frage der Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 lit. b BAO im Falle eines Sanierungsgewinnes ergangenen Erkenntnis abermals festgestellt, dass nach ständiger Rechtsprechung Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen vermögen (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139).

Da es sich bei dem oben angeführten Erlass, dessen Anwendung die Bw. begeht, ebenso wie bei den Einkommensteuerrichtlinien 2000, in welche dieser Erlass eingearbeitet wurde, mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle handelt, war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Ergänzend ist anzumerken, dass die Versagung der Begünstigung durch das Finanzamt auch im Hinblick auf die vom Bundesministerium für Finanzen getroffene Erlassregelung mangels Vorliegens der entsprechenden Voraussetzungen zu Recht erfolgte.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. März 2010