



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A B, PLZ Wohnort, Str., vertreten durch Stb., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, PLZ1 Ort, Gasse, vom 7. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 8. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 und vom 8. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 28. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer 2007 und Einkommensteuer 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Unabhängigen Finanzsenat sind die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 8. Juni 2009 zu ha GZ: RV/3182-W/09 und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 28. Mai 2010 zu ha GZ: RV/1773-W/10 anhängig.

Diese Verfahren werden verbunden und in einem entschieden.

Herr A B, Berufungswerber, hatte eine Gewerbeberechtigung zum Betreiben eines „Sportplatzbuffets“.

Die Betriebsaufgabe seines Buffets erfolgte mit 31.08.2006. Zu diesem Zeitpunkt war der Betrieb überschuldet. Nach Aufgabe des Gewerbebetriebes vereinbarte Herr A bezüglich

seiner noch vorhandenen betrieblichen Verbindlichkeiten einen außergerichtlichen Ausgleich mit seinen Gläubigern.

In seinen Einkommensteuererklärungen für 2007 und für 2008 erklärte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die jeweils zur Gänze aus dem Forderungsverzicht - resultierend aus dem außergerichtlichen Ausgleich - stammten.

Für diese Einkünfte beantragte er die Abstandnahme von der Einkommensteuerfestsetzung im Sinne des § 36 EStG (Einkommensteuergesetz 1988) i.V.m. § 206 BAO (Bundesabgabenordnung).

Das Finanzamt setzte in den Einkommensteuerbescheiden für 2007 und 2008 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb an und wurden diese in die Ermittlung der Einkommensteuer tarifmäßig miteinbezogen.

Begründend wurde ausgeführt, dass in der Einkommensteuererklärung 2007 angegeben werde, dass in den Einkünften ein Sanierungsgewinn in Höhe von € 17.415,52, Quote 40% enthalten sei. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 würden € 17.415 betragen, dass heißt sie würden lediglich aus Schuldnachlässen nach der Betriebsaufgabe resultieren. Auch für das Jahr 2008 würden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 589,10 zur Gänze aus dem Schuldnachlass bestehen. In steuerlicher Hinsicht liege im Zeitpunkt des Schuldnachlasses keine Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes vor, dieser hätte zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existiert.

Die steuerliche Berücksichtigung eines Verbindlichkeitsentfalls als Sanierungsgewinn im Sinne der gesetzlichen Vorschriften setze unter anderem Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens und Sanierungsabsicht des einer Schuld erlassenden Gläubigers voraus. Sanierungsbedürftigkeit bedeute, dass das schuldnerische Unternehmen wegen Zahlungsunfähigkeit oder wegen Überschuldung vor dem Zusammenbruch stehe. Im Zeitpunkt des Schuldnachlasses habe sich diese Frage überhaupt nicht mehr gestellt. Der Steuerpflichtige habe sich nach der Betriebsaufgabe bemüht einen außergerichtlichen Ausgleich diverser betriebsbedingter Schulden zu erreichen. Außerdem seien zumindest ab dem Jahr 2000 laufend Gewinne erwirtschaftet worden. Es würde demnach im Sinne der steuerlichen Vorschriften auch kein echter Sanierungsfall vorliegen. Sanierungsabsicht der am Schuldnachlass beteiligten Gläubiger liege vor, wenn der Schuldnachlass zum Zwecke der Sanierung im Rahmen eines Sanierungskonzeptes und nicht zur Rettung etwaiger Restforderungen vorgenommen werde. Wie bereits ausgeführt sei bereits im Jahr davor die Betriebsaufgabe erfolgt. Eine Sanierungsabsicht der Schulderlassenden könne somit nicht gegeben sein. Im gegenständlichen Fall liege demnach

im Jahr 2007 kein Sanierungsgewinn vor, auf den die in § 36 EStG gelegene Begünstigung gestützt werden könne.

Für das Jahr 2008 bezog das Finanzamt den Gewinn aus dem außergerichtlichen Ausgleich ebenfalls in die tarifmäßige Ermittlung der Einkommensteuer mit ein. In der Begründung wurde auf die Veranlagung für 2007 verwiesen.

Dagegen wurde durch Herrn A Berufung erhoben.

Die Berufungen würden sich gegen die tarifmäßige Festsetzung der Einkommensteuer ohne Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 BAO richten, obwohl dies in den Steuerklärungen bzw. in einer Beilage zur Steuererklärung entsprechend beantragt und begründet worden sei.

Begründet werde der Antrag damit, dass die in RZ 7272 EStR angeführten Gründe, dass nämlich bei Schuldnachlässen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs Voraussetzung sei, dass der Schuldnachlass die Voraussetzung eines Sanierungsgewinns erfülle, wobei es aber auf die Betriebsfortführung nicht ankomme, bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt worden sei.

In der Bescheidbegründung gehe das Finanzamt davon aus, dass eine Sanierungsbedürftigkeit nicht vorliege, weil eine Sanierungsbedürftigkeit bedeuten würde, dass das schuldnerische Unternehmen wegen Zahlungsunfähigkeit oder wegen Überschuldung vor dem Zusammenbruch stehe. Dem sei entgegenzuhalten, dass sehr wohl die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinns bzw. die Voraussetzungen für die Nichterhebung (vergleiche RZ 7254ff EStR) erfüllt seien.

RZ 7254 EStR: Vorliegen eines Schulderlasses: Ein Schulderlass sei tatsächlich erfolgt, auch seitens des Finanzamtes laut Löschung vom 4. Juni 2008.

RZ 7255 EStR: Allgemeine Sanierungsmaßnahme: Die Gläubiger hätten sich im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs dazu bereit erklärt und auch tatsächlich auf ihre Forderungen zu 60% verzichtet.

RZ 7256 EStR: Sanierungsbedürftigkeit: Tatsächlich sei im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der Betrieb überschuldet gewesen, und zwar laut Bilanz zum 31.8.2006 mit einem negativen Eigenkapital von 86.997,53 €. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass beispielsweise in den Jahren 2005 und 2006 geringe Gewinne ausgewiesen worden seien. Zu berücksichtigen sei vielmehr, dass diese Gewinne zu niedrig gewesen seien um die bescheidenen Lebenshaltungskosten zu decken, sodass die betriebliche Überschuldung bei Fortsetzung des Betriebes wegen der rückläufigen Sportplatzbesucher nur noch gestiegen wäre. Zu berück-

sichtigen sei in diesem Zusammenhang weiters, dass auch private Schulden bestanden hätten und bestehen würden, sodass jedenfalls festzustellen sei, dass eine Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes deswegen vorgelegen sei, weil auch wegen des Fehlens privater Mittel ohne Schulderlass der Betrieb nicht in der Lage gewesen wäre, seinen Verpflichtungen nachzukommen und daher vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch gestanden habe. Wie in RZ 7256 EStR ausgeführt, hätten weder steigende Umsätze noch positive Betriebskonten vorgelegen und es hätte auch aus privaten Mitteln keine Abhilfe geschaffen werden können.

RZ 7257: Sanierungsabsicht: die Sanierungsabsicht sei ebenfalls gegeben, da die Maßnahmen dazu im Rahmen eines allgemeinen Forderungsverzichtes gesetzt worden seien.

Sanierungseignung: Hinsichtlich Sanierungseignung werde auf die Ausführungen zur Sanierungsbedürftigkeit verwiesen und gleichzeitig festgestellt, dass es gemäß den Ausführungen in RZ 7272 bei Erfüllung der Voraussetzungen eines Sanierungsgewinns nicht auf die Betriebsfortführung ankomme.

Es werde daher der Antrag gestellt bei der Einkommensteuerveranlagung 2007 unter Hinweis auf RZ 7272 EStR gemäß § 206 BAO von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG 1988 vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen und für den Sanierungsgewinn in Höhe von € 17.414,52 die Einkommensteuer nur in Höhe der zu leistenden Quote von 40% mit € 3.012,06 festzusetzen.

Es werde nochmals unter Hinweis auf RZ 7272 EStR betont, dass der Schuldnachlass die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes erfülle und die dem Schuldnachlass zugrunde liegende wirtschaftliche Situation nicht auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen sei bzw. eventuelle Verluste sich steuerlich nicht ausgewirkt hätten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Begründend führte es aus, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 in Höhe von € 17.414,52 zur Gänze aus Schuldnachlässen nach der Betriebsaufgabe (31.8.2006) resultieren würden. In steuerlicher Hinsicht liege im Zeitpunkt des Schuldnachlasses keine Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes vor, dieser existierte zu diesem Zeitpunkt nicht mehr. Außerdem seien zumindest ab dem Jahr 2000 laufend Gewinne erwirtschaftet worden. Zur Sanierungsabsicht werde angemerkt dass diese nicht schon allein deswegen gegeben sei, dass - wie im Berufungsbegehren behauptet werde, ein allgemeiner Forderungsverzicht gegeben sei. Vielmehr bestehe die Sanierungsabsicht darin, die wirtschaftliche Gesundung des Unternehmens herbeizuführen. Sanierungsabsicht der am Schuldnachlass beteiligten Gläubiger liege laut herrschender Rechtsprechung dann vor, wenn der Schuldnachlass zum Zweck der Sanierung des Unternehmens im Rahmen eines Sanierungskonzeptes und nicht zur Rettung etwaiger Restforderungen vorgenommen

werde. Dass es im Jahr 2007 auf die Betriebsfortführung und somit Sanierungseignung ankomme, sei in der Bescheidbegründung nicht behauptet worden. Es sei lediglich logisch zur Sanierungsabsicht nachvollzogen worden, dass die Sanierungsabsicht der Schulderlassenden im Zeitpunkt des Nachlasses nicht gegeben gewesen sei, da zu diesem Zeitpunkt der Betrieb schon lange aufgegeben worden sei. Dass in Sanierungsabsicht nachgelassen worden sei, sei seitens des Steuerpflichtigen weder behauptet worden noch hätte ein Sanierungskonzept vorgelegt werden können.

In seinem Vorlageantrag führte der Berufungswerber aus:

Es werde der Antrag gestellt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Es werde auf die Berufungsausführungen verwiesen und ergänzend führe er dazu aus:

Im Hinblick auf die rückläufigen und zum Lebensunterhalt und zur Schuldentilgung nicht ausreichenden Betriebsergebnisse und weiters im Hinblick auf das per 31. August 2006 negative Eigenkapital (buchmäßige und gleichzeitig reale Überschuldung des Betriebes) von € 86.997,00 sei das Buffet zunächst als einleitende Sanierungsmaßnahme geschlossen worden. Dadurch sei erreicht worden, dass die betrieblichen Schulden – insbesondere gegenüber der Gebietskörperschaft Wohnort als Verpächter – nicht noch weiter angewachsen seien.

In weiterer Folge sei versucht worden einen teilweisen Nachlass der betrieblichen Schulden zu erreichen, was dann letztendlich im Jahr 2007 auch zu den in der Steuererklärung 2007 dargestellten Schuldnachlässen geführt habe. Wäre dieser Schuldnachlass im Zuge eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens erfolgt, stünde die Anwendung des § 36 EStG außer Streit. Tatsächlich seien die Schuldnachlässe im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs erfolgt. Im Hinblick auf die in der Berufung dargestellten Ausführungen und die obigen Ergänzungen stelle der Berufungswerber nochmals unter Hinweis auf RZ 7272 EStR den Antrag vom Ermessen gemäß § 206 BAO Gebrauch zu machen und für den Gewinn aus dem Schuldnachlass im Rahmen des außergerichtlichen Ausgleichs in Höhe € 17.414,52 von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen.

Wie bereits ausgeführt erfülle der Schuldnachlass die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes und es komme auch nicht auf die Betriebsfortführung an. Weiters sei festzustellen, dass die dem Schuldnachlass zu Grunde liegende wirtschaftliche Situation nicht auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen sei und eventuelle Verluste sich steuerlich nicht ausgewirkt hätten.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde unter Hinweis auf das Berufungsverfahren für das Jahr 2007 und dessen Begründung Berufung erhoben.

Es werde durch den Berufungswerber um antragsgemäße Erledigung gebeten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Auf Grund des Verfahrens steht folgender Sachverhalt fest:

Im Jahr 2006 erfolgte seitens der Gläubiger des Berufungswerbers ein außergerichtlicher Schuld nachlass. Mit 31. August 2006 beendete Herr A seinen Gewerbebetrieb. In seinen Einkommensteuererklärungen für 2007 und 2008 brachte der Berufungswerber vor, dass die allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes erfüllt seien. Im Falle eines außergerichtlichen Schuld nachlasses würden die Einkommensteuerrichtlinien vorsehen, dass die steuerlichen Begünstigungen für Sanierungsgewinne im Wege des § 206 BAO i.V.m. § 36 EStG zur Anwendung kommen sollen.

Rechtliche Würdigung:

[§ 206 lit. b der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) in der für die berufungsgegenständlichen Jahre 2007 und 2008 geltenden Fassung, auf den sich der Berufungswerber bezieht, lautet:

"Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen,

- a) ...
- b) 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;
- c) ..."

Zu dieser Bestimmung wird bereits in der Entscheidung des UFS vom 01.03.2011, RV/1445-L/10 ausgeführt:

„Maßnahmen nach [§ 206 BAO](#) liegen im Ermessen der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Abgabenbehörde erster und zweiter Instanz (vgl. *Ritz*, BAO³, § 206 Tz 1). Maßnahmen gemäß [§ 206 BAO](#) verdrängen die aus [§ 114 Abs. 1 BAO](#) ableitbare grundsätzliche Verpflichtung der Abgabenbehörden, in allen abgabepflichtigen Fällen dem entstandenen Abgabenanspruch im Sinne des [§ 4 BAO](#) entsprechende Abgabenfestsetzungen vorzunehmen. Sie

erfolgen gemäß [§ 206 BAO](#) von Amts wegen. Wird eine Maßnahme gemäß [§ 206 BAO](#) von einem Abgabepflichtigen angeregt, so handelt es sich um kein auf eine Erledigung durch Bescheid gerichtetes Anbringen, weshalb eine Ablehnung gegebenenfalls nur formlos zu erfolgen braucht (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 206 Anm. 4 und 5). Auf eine Maßnahme nach [§ 206 BAO](#) besteht auch nach der Neufassung des [§ 206 BAO](#) durch das [BGBI. I Nr. 124/2003](#) kein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 238 Blg. XXII. GP, 13). Ein Antragsrecht auf Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung ist gesetzlich nicht vorgesehen. Soweit die Einhebung von Abgaben nach der Lage des Falles unbillig ist, steht dem Abgabepflichtigen eine Antragstellung nach [§ 236 BAO](#) offen. Da eine Verletzung von Rechten der durch das Unterbleiben einer Maßnahme gemäß [§ 206 BAO](#) somit nicht in Betracht kommt, wird auch eine dagegen gerichtete Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gemäß [§ 34 Abs. 1 VwGG](#) zurückzuweisen sein (vgl. VwGH 24. 6. 2010, [2008/15/0195](#))."

Das Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 206 lit. b BAO](#) wurde im gegenständlichen Fall weder vom Finanzamt noch vom Bw. behauptet. Auch ergeben sich nach der Aktenlage keine Hinweise darauf, wonach mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird.

Zu § 36 Abs. 2 EStG wird in UFS vom 01.03.2011, RV/1445-L/10 ausgeführt:

„Gemäß [§ 36 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) (EStG 1988) in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des [BGBI. I Nr. 161/2005](#) für die Jahre 2007 und 2008 sind aus dem Schulderlass resultierende Gewinne 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](#)).

Nicht erfasst sind nach dem eindeutigen Wortlaut der Bestimmung die Gewinne aus Schulderlässen auf Grund eines außergerichtlichen Ausgleiches. Eine unmittelbare Anwendung des [§ 36 EStG 1988](#) kommt somit nicht in Betracht. Auch eine analoge Anwendung des [§ 36 EStG 1988](#) kommt nicht in Betracht, setzt diese doch eine planwidrige Lücke voraus. [§ 36 EStG 1988](#) erfasst nur Schulderlässe im Insolvenzverfahren. Nach Inkrafttreten des Abgaben-Änderungsgesetzes 2005 ist zwischen gerichtlichen Verfahren zur Schuldenregulierung und

außergerichtlichen Maßnahmen zu unterscheiden. [§ 36 EStG 1988](#) erfasst nur Schulderlässe im Rahmen von Insolvenzverfahren nach der [Ausgleichsordnung](#), [Konkursordnung](#) oder [Insolvenzordnung](#). Nicht erfasst sind Gewinne aus Schulderlässen aufgrund eines außergerichtlichen Ausgleiches und Schulderlässe in gesetzlichen Sanierungsfällen nach ausländischen Rechtsordnungen (vg. Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, 2010, § 36 Rz 7f). Die eindeutige Beschränkung der Tarifbegünstigung lässt nicht auf eine planwidrige Lücke im Gesetz schließen, sodass für eine analoge Anwendung des [§ 36 EStG 1988](#) kein Raum ist.“

Diese Ausführungen sind auch für die gegenständlichen Berufungsverfahren zutreffend. Der außergerichtliche Schuldnachlass ist von [§ 36 EStG 1988](#) nicht erfasst.

Die Einkommensteuerrichtlinien, auf die sich der Berufungswerber beruft, sind keine ordnungsgemäß kundgemachten, generellen Normen. Sie sind Rechtsauslegungen des Ministeriums, denen keine Rechtsverbindlichkeit zukommt. Der unabhängige Finanzsenat ist in seiner Rechtsanwendung nur an ordnungsgemäß kundgemachte generelle Normen gebunden.

Nach den obigen Ausführungen kann daher ein außergerichtlicher Schuldnachlass nicht zu einer Begünstigung bei der Einkommensteuer in den Jahren 2007 und 2008 führen

Zutreffend führt die Vereinbarung zwischen Herrn A und seinen Gläubigern über einen außergerichtlichen Schuldnachlass im Jahr 2006 mangels gesetzlicher Grundlage zu keiner Begünstigung in der Einkommensteuerfestsetzung der Jahre 2007 und 2008.

Die Berufungen waren daher abzuweisen.

Wien, am 22. September 2011