

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf, Anschrift1, vertreten durch StB, Steuerberater, Anschrift2, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 02.07.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für 2012 erklärte der Beschwerdeführer (Bf) neben seinen gewerblichen Einkünften iHv 99.985,18 Euro ua. auch einen Sanierungsgewinn (§ 36 EStG 1988) in gleicher Höhe.

Mit Vorhalt vom 6.5.2014 ersuchte die belangte Behörde um Darstellung des erklärten Sanierungsgewinnes.

Mit Eingabe vom 10.6.2014 teilte der Bf der Abgabenbehörde Nachstehendes mit:

„Die Verbindlichkeiten gegenüber der Raiffeisenbank XX ermitteln sich wie folgt:

<i>Raiffeisen Kto 123</i>	<i>Eur 5.782,13</i>	
<i>Raiffeisen Kto 234</i>	<i>Eur 155.209,54</i>	<i>Eur 160.866,67</i>

Die GS aus der Lebensversicherung LV mit Eur 10.824,83 ist ein

Absonderungsanspruch, der Absonderungsgläubiger hat ein Sicherungsrecht an dieser LV.

<i>Kommunale Unterstützung</i>	<i>Eur 3.000</i>	
<i>Neuaufnahme Darlehen laut Vertrag</i>	<i>Eur 40.000</i>	<i>Notariatsakt vom 8.11.2012</i>
	<i>Eur 107.041,84</i>	<i>Schuldennachlass</i>

[..]“

Der Bf legte Auszüge aus seinem bei der Raiffeisenbank XX reg. Gen. geführten Konto Nr. 234 vor, aus welchen die erhaltenen Gutschriften (LV Lebensversicherung sowie Kommunale Unterstützung) hervorgehen.

Weiters wurde die in Form eines Notariatsaktes gefertigte Schuldurkunde vom 8.11.2012 zur Vorlage gebracht. Darin werden konstitutiv zwischen LH als Darlehensgeberin einerseits und dem Bf als Darlehensnehmer andererseits die Zuzählung einer Darlehenssumme von 40.000 Euro per 1.12.2012 sowie die mit dem Darlehen zusammenhängenden Umstände (Laufzeit, Annuitäten, Verzinsung, etc.) festgehalten. Angeführt wird ua. auch, dass dem Bf. seitens der Raiffeisenbank XX angeboten worden sei, gegen Leistung einer Abschlagszahlung iHv 40.000 Euro die ihm gehörige Liegenschaft EZ 00 GB 999 durch Löschung einer unter C-LNR 7a einverleibten Höchstbetragshypothek in Höhe von 120.000 Euro lastenfrei zu stellen.

Im **Einkommensteuerbescheid 2012** wurde ein Gesamtbetrag an Einkünften iHv 99.985,18 Euro in Ansatz gebracht. Die sich daraus ergebende Einkommensteuer belief sich auf 38.896,29 Euro. Davon wurde ein Betrag von 25.881,40 Euro gemäß § 206 lit b BAO nicht festgesetzt, sodass sich letztlich ein Betrag in Höhe von 13.015 Euro an Einkommensteuer ergab.

In der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt:

„Von den offenen Verbindlichkeiten in Höhe von 160.866,67 Euro erfolgte ein Schuldennachlass in Höhe von 107.041,84 Euro, dies entspricht einer Quote von 33,46 %. Die nicht festzusetzende Steuer auf den Sanierungsgewinn wurde in Höhe von 25.881,40 Euro (38.896,- x 66,54%) ermittelt.“

In seiner **Bescheidbeschwerde** führte der Bf aus:

„Gemäß § 206 lit.b BAO wurde eine Steuer auf den Sanierungsgewinn in Höhe von 66,54% der ermittelten Einkommensteuer nicht festgesetzt.

Berechnet wurde diese Quote durch Gegenüberstellung des Schuldennachlassbetrages zur gesamten offenen Verbindlichkeit.

Gemäß Rz 7272 der Einkommensteuerrichtlinien ist das Finanzamt gemäß § 206 BAO befugt, bei Schuldennachlässen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleiches von der Abgabefestsetzung in einer dem § 36 EStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen. Diese Nichtfestsetzung sollte daher in Anlehnung an die Berechnungsweise in einem gerichtlichen Verfahren durchgeführt werden.

Im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens werden zunächst die durch Aus- und Absonderungsrechte besicherten Verbindlichkeiten ausgeschieden und wird von verbleibenden Verbindlichkeiten eine Quote nachgelassen.

Die durch Sicherheiten (Hypothesen, verpfändete Lebensversicherungen etc.) abgesicherten Verbindlichkeiten werden naturgemäß in Höhe des Wertes der Sicherheiten zur Gänze bedient; die Quotenberechnung bezieht sich daher nur auf den unbesicherten Teil der Verbindlichkeiten.

Um nun eine Vergleichbarkeit mit dem gerichtlichen Insolvenzverfahren herzustellen, müsste im vorliegenden Fall wie folgt vorgegangen werden:

Gesamtverbindlichkeiten	160.866,67 Euro	
- Absonderungsrechte Hypothek	43.000 Euro	(= Wert der Liegenschaft)
- Absonderungsrechte Lebensversicherung	10.824,83	(= Wert der LV)
unbesicherter Teil der Verbindlichkeiten	107.041,84	
Schuldennachlass	107.041,84	
Quote des Forderungsnachlasses daher	100%	

Es zeigt sich somit, dass die Gläubiger nach Abzug der besicherten Verbindlichkeiten einer Sanierungsquote von 100% zugestimmt haben und wird daher beantragt, die Einkommensteuer auf den Sanierungsgewinn ebenfalls mit 100% nicht festzusetzen.

Dieses Ergebnis wäre auch bei einem gerichtlichen Insolvenzverfahren entstanden und ersuche ich im Sinne der Gleichstellung des außergerichtlichen Ausgleichs und im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Beschwerde stattzugeben. [..]"

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16.7.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die maßgebliche Quote für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrages gemäß § 206 lit. b BAO nach der Verwaltungspraxis durch Gegenüberstellung von Gesamtverbindlichkeiten und nachgelassenen Verbindlichkeiten ermittelt werde. Ein Abzug von besicherten Verbindlichkeiten sei nicht vorgesehen, auch wenn es dadurch zu einem anderen Ergebnis als bei einem gerichtlichen Ausgleich kommen sollte. Ein Abzug von besicherten Verbindlichkeiten sei auch nicht praktikabel, da die Werthaltigkeit dieser Sicherheiten nicht bekannt sei. Auch wäre das im Beschwerdevorbringen dargestellte Ergebnis, nämlich eine Forderungsnachlassquote in Höhe von 100%, bei einem gerichtlichen Insolvenzverfahren wohl kaum entstanden; dies würde nämlich eine Ausgleichsquote von 0% bedeuten. Daran sei zu ersehen, dass der Analogiebildung zwischen gerichtlichem und außergerichtlichem Ausgleich Grenzen gesetzt seien. Weiters seien für die Quotenberechnung noch die sonstigen Verbindlichkeiten zu berücksichtigen; dies sei bislang nicht geschehen.

Mit Eingabe vom 20.8.2014 beantragte der Bf die **Vorlage** seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verwies dabei auf seine in der Bescheidbeschwerde dargelegten Ausführungen. Die Argumentation des Finanzamtes impliziere eine Schlechterstellung des außergerichtlichen Ausgleiches gegenüber einem gerichtlichen, zumal bei Vorhandensein von Aus- und Absonderungsrechten die gerichtliche Quote stets geringer ausfiele als die von der belangten Behörde errechnete. Die von Seiten der belangten Behörde relevierte

Außerachtlassung von Aus- und Absonderungsrechten führe zu einer Ungleichbehandlung von gerichtlichen und außergerichtlichen Verfahren und stehe in Widerspruch zum Postulat der Steuergerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Der Hinweis auf die Einbeziehung von sonstigen Verbindlichkeiten sei ebenso wenig zielführend, da diese Verbindlichkeiten sowohl bei gerichtlichen als auch bei außergerichtlichen Vergleichen einzubeziehen seien. Im vorliegenden Fall seien keine sonstigen Verbindlichkeiten vorhanden, die einbezogen hätten werden können.

Im **Vorlagebericht** replizierte die belangte Behörde, dass eine (anteilige) Nichtfestsetzung der Steuerschuld im Rahmen eines außergerichtlichen Schuldnachlasses in § 36 EStG nicht vorgesehen sei. Auch wenn nach der Verwaltungspraxis - gestützt auf § 206 BAO - in solchen Fällen unter bestimmten Voraussetzungen (vgl. Rz 7272 EStR) von der Abgabefestsetzung in einer dem § 36 EStG vergleichbaren Weise Abstand genommen werden könne, so bestehe kein Rechtsanspruch auf eine Nichtfestsetzung.

Über die vorliegende Beschwerde hat das Gericht erwogen:

Die Bestimmung des § 36 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idF des BGBl I Nr. 58/2010, ordnet an:

„Steuerfestsetzung bei Schuldnerlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens

(1) Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schuldnerlass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen.

(2) Aus dem Schuldnerlass resultierende Gewinne sind solche, die entstanden sind durch:

- 1. Erfüllung eines Sanierungsplans gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung (IO),*
- 2. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193 bis 198 IO) oder*
- 3. Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 bis 216 IO).*

(3) Für die Steuerfestsetzung gilt:

- 1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schuldnerlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.*
- 2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schuldnerlass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.*
- 3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schuldnerlass resultierenden Gewinne ergibt.“*

Die Bestimmung des § 36 EStG 1988 umfasst nicht Gewinne aus Schuldnerlässen aufgrund eines außergerichtlichen Ausgleiches. Ebenso wenig erfasst sind gerichtliche

Sanierungsfälle nach ausländischen Rechtsordnungen (*Zorn* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 26 Tz 13; *Kanduth-Kristen*, JAKOM⁸, EStG, § 36, Tz 7).

Da dem Bf aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage kein Recht auf Gleichstellung von außergerichtlichen Schuldnachlässen mit Sanierungsgewinnen nach § 36 EStG 1988 erwächst, kann dem Beschwerdebegehren bereits aus diesem Grunde nicht näher getreten werden. Eine Erweiterung der Rechtsfolgen des § 36 Abs. 3 EStG 1988 per analogiam auf außergerichtliche Schuldnachlässe kommt aufgrund der eindeutigen Formulierung der in § 36 Abs. 1 EStG 1988 erfassten "aus einem Schuldverlass resultierenden Gewinne" im Wege einer Legaldefinition (§ 36 Abs. 2 leg.cit.) nicht in Betracht. Eine Analogie, welche im Verwaltungsrecht nur bei Vorliegen einer echten ("planwidrigen") Lücke als Instrument der Lückenfüllung zulässig ist, dient dazu, um zu verhindern, dass "unvollständige" Vorschriften unanwendbar bleiben (*Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Bundesverfassungsrecht, 11. Aufl., 2015, Rz 136). Eine plan- bzw. systemwidrige Lücke liegt allerdings nur dann vor, wenn zwar eine anzuwendende Rechtsvorschrift vorhanden ist, diese aber in bestimmter Richtung nicht präzisiert und damit unvollständig ist. Derartiges ist gegenständlich nicht der Fall (vgl. *Heinrich* in Doralt, EStG Kommentar, Bd III, § 36, Tz 16f).

Im vorliegenden Fall besteht eine klare und eindeutige gesetzliche Regelung, welche eben nur Sanierungsgewinne aufgrund eines vorgelagerten gerichtlichen Insolvenzverfahrens steuerlich begünstigt. Im gegenständlichen Fall wurde ein außergerichtlicher Schuldennachlass vorgenommen, bei welchem die typischen Rechtsfolgen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens (bspw. quotenmäßige Befriedigung aller Insolvenzgläubiger, Zerschlagung von Vermögen infolge Veräußerung von Liegenschaften, Exekutionssperre, Prozesssperre, Grundbuchsperre, Erlöschen von exekutiven Absonderungsrechten, etc.) nicht eintraten bzw. eo ipso nicht eintreten konnten. Eine Gleichstellung des vorliegenden Schuldnachlasses mit einem gerichtlichen Insolvenzverfahren kann sonach nach Auffassung des Gerichtes im Wege der Lückenfüllung nicht herbeigeführt werden.

Das BMF vertritt in der Rz 7272 der EStR 2000 die Rechtsauffassung, dass Finanzbehörden befugt sind bei Schuldnachlässen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleiches von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG 1988 vergleichbaren Art und Weise Abstand zu nehmen. Voraussetzung hierfür sei, dass der Schuldnachlass die Voraussetzungen des Sanierungsgewinnes erfülle, wobei es auf eine Betriebsfortführung nicht ankomme. Einschränkend wird in der besagten Randziffer noch festgehalten, dass darauf Bedacht zu nehmen sei, inwieweit die dem Schuldnachlass zugrunde liegende wirtschaftliche Situation auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen sei bzw. inwieweit die zum Schuldnachlass Anlass gebenden Verluste sich bereits steuerlich ausgewirkt hätten.

Aufgrund dieser erlassmäßigen Regelung hat die belangte Behörde in Anwendung des § 206 lit b Bundesabgabenordnung (BAO) von einer Festsetzung jener auf den Schuldnachlass entfallenden Teil der Steuer Abstand genommen.

In der besagten Bestimmung des § 206 lit b Bundesabgabenordnung (BAO) idF des BGBl I Nr. 124/2003, wird Folgendes festgelegt:

„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) [..]“

Maßnahmen nach § 206 BAO liegen im Ermessen der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Abgabenbehörden bzw. der Verwaltungsgerichte (Ritz, BAO⁵, § 296 Tz 1). Auf eine Maßnahme nach § 206 BAO besteht auch nach Neufassung der genannten Bestimmung durch das BGBl I Nr. 124/2003 kein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen (vgl. Erläuterungen zur RV 238 Blg. XXII. GP, 13). Ein Antragsrecht auf Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung ist gesetzlich nicht vorgesehen. Macht das Finanzamt von der Möglichkeit der Abstandnahme keinen Gebrauch, so ist die Steuer auf den Gewinn aus dem Schuldlass in voller Höhe anzusetzen. Die erlassmäßigen Regelungen in den EStR 2000 stellen keine beachtlichen Rechtsquellen dar, auf die sich ein Steuerpflichtiger berufen könnte, zumal diesen keine Gesetzeskraft zukommt (*Kanduth-Kristen* in JAKOM⁸, EStG, § 36 Tz 32, und die dort zit. verwaltungsgerichtliche Judikatur).

Im vorliegenden Fall war die belangte Behörde der Ansicht, dass die Voraussetzungen für eine Anwendbarkeit des § 206 lit b BAO dem Grunde nach vorliegen und nahm im Rahmen des von ihr geübten Ermessens von der Festsetzung eines Teiles der Steuerschuld Abstand. Im Umstand, dass die belangte Behörde die Steuerschuld nicht zur Gänze erließ, sondern nur im Verhältnis des vom Schuldnachlass umfassten Teiles zur Gesamtschuld kann in Ansehung der geltenden Rechtslage keine Rechtswidrigkeit erblickt werden. Es findet sich auch kein Hinweis darauf, dass die belangte Behörde ihre Ermessensentscheidung (Handlungs- und Auswahlermessen) nicht im Sinne des Gesetzes ausgeübt hätte.

Der angefochtene Bescheid steht sonach mit der geltenden Rechtslage in Einklang.

Begründung gemäß § 25a Abs. 1 VwGG

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Kriterien liegen gegenständlich allesamt nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. August 2016