



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RB, vertreten durch CD, vom 15. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 17. November 2010 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Mit Schreiben vom 2. März 2009 übermittelte der Bw. die Einkommensteuererklärung für 2007 an das zuständige Finanzamt. Darin wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv 17.150,4 € und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv – 826,22 € ausgewiesen.

2. Im Veranlagungsakt (Kalenderjahr 2007) ist ein Schreiben der Sparkasse an den Bw. vom 30. August 2007 abgelegt, worin folgendes mitgeteilt wird:

Vereinbarung Konto D:

Wunschgemäß teilen wir ihnen mit, dass aufgrund der ordnungsgemäßen Rückzahlung der Kreditkonten des Bw. (Konto A, B und C), lautend auf den Bw., die Sparkasse auf das angeführte Konto D den aushaftenden Saldo iHv 199.850,29 € als gewährten Nachlass per 25. Mai 2007 ausgebucht hat (Vermerk Finanzamt: Nachträgliche Betriebseinnahmen).

3. Am 17. November 2010 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 2007 erlassen. Der Nachlass iHv 199.850,29 € wurde den bisher erklärten Ergebnissen aus

selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb zugerechnet, sodass sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 216.174,48 € ergaben.

Die Bescheidebegründung lautete: „Der Verlustvortrag wurde gemäß [§ 2 Abs 2b Z 2 und 3 EStG 1988](#) gekürzt. Laut den uns vorliegenden Unterlagen wurde seitens der Sparkasse ein aushaftender Saldo in der Höhe von 199.850,29 € ausgebucht. Die nachgelassene Schuld war daher als nachträgliche Betriebseinnahme anzusetzen.“

4. Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 17. November 2010 wurde mit Schreiben vom 15. Dezember 2010 Berufung eingelegt:

a. In dem Schreiben, das dem Finanzamt vorliege, werde darauf hingewiesen, dass ein Saldo von 199.850,29 € nachgelassen werde. Dies unter der Voraussetzung, dass der Bw. andere Kreditkonten bei der Sparkasse ordnungsgemäß zurückzahle. Dieser Nachlass könne aber nicht als nachträgliche Betriebseinnahme gewertet werden, sondern sei als Aufgabegewinn bzw als Schulderrlass iSd § 36 Abs 2 Z 2 EStG zu werten. In § 2 Abs 2b Z 3 EStG sei ausgeführt, dass Verrechnungsgrenze und Verlustgrenze nicht anzuwenden seien, soweit im Gesamtbetrag der Einkünfte

- Gewinne aus einem Schulderrlass gemäß § 36 Abs 2,
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne oder
- Sanierungsgewinne (Gewinne die durch Vermehrungen des BV infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung) entstanden seien.

Daher sei der Verlustabzug nicht mit 75% beschränkt in Abzug zu bringen, sondern in voller Höhe zu berücksichtigen.

b. Es werde daher ersucht, den Verlustabzug in voller Höhe bei der Einkommensteuererklärung 2007 in Abzug zu bringen. Es ergebe sich dadurch keine Abgabennachforderung, da die Einkommensteuer 2007 mit 0,00 € festgesetzt werde.

c. Es werde auch der Antrag gestellt, den Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2007 neu mit 0,00 € festzusetzen, da diesbezüglich keine Bemessungsgrundlage mehr vorhanden sei.

5. Ergänzungsersuchen und Beantwortung:

Mit Schreiben vom 21. März 2011 übermittelte das Finanzamt ein Ergänzungsersuchen an den Bw. Ersucht wurde, die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes darzustellen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17. November 2010 wurde vom Bw. mit Schreiben vom 18. April 2011 ergänzt:

a. In der Berufung vom 15. Dezember 2010 sei die Begründung nicht nur in die Richtung gegangen, den nachgelassenen Betrag der Sparkassen als Schulderrlass zu werten, sondern auch als Aufgabegewinn.

b. Der Schuldnachlass der Sparkasse sei nämlich, wie auch der Finanz bekannt (Schreiben vom 30. August 2007) nur dann gewährt worden, wenn die betrieblichen Kreditkonten rückgezahlt würden. Mit der Veräußerung des Einzelbetriebes des Bw. seien folgende Bankverbindlichkeiten noch offen gewesen: 127.861,31 € und 66.923,89 €.

Die endgültige Rückzahlung dieser Bankkonten sei am 10. April 2007 erfolgt. Dass der aushaftende Saldo am Konto iHv 199.850,29 € erst am 25. Mai 2007 auf 0,00 € gestellt worden sei, liege nur daran, dass rein aus verwaltungstechnischen Gründen der zuständige Sachbearbeiter nicht sofort Zeit gefunden habe, dies zu erledigen. Somit sei der Zeitraum, bis dieses Konto endgültig auf Null gestellt worden sei, als einheitlicher Vorgang zu werten und als Veräußerungsgewinn anzusehen.

Der Nachlass habe nicht im Beendigungsjahr der Einzelfirma im Jahr 2006 berücksichtigt werden können, da die aufschiebend bedingte Wirkung erst mit 2007 eingetreten sei.

c. Aus der Darstellung sei ersichtlich, dass es sich um einen Veräußerungsgewinn handle und somit gemäß § 2 Abs 2b Z 3 EStG die Verrechnungsgrenze und die Verlustgrenze nicht anzuwenden seien. Der Verlustvortrag sei nicht mit 75% beschränkt, sondern es sei der nachgelassene Betrag iHv 199.850,29 € in voller Höhe zu berücksichtigen. Nur der Unterschiedsbetrag des laufenden Gewinnes (gemeint offensichtlich: Zum laufenden Gewinn) sei mit 75% zu deckeln.

6. Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2011 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 als unbegründet abgewiesen:

a. Gemäß der vorgelegten Bilanz (Teilbetrieb) per 31. Dezember 2006 seien betriebliche Bankverbindlichkeiten in der Höhe von 394.651,02 € ausgewiesen. Mit 31. Dezember 2006 sei das Einzelunternehmen veräußert worden.

b. Die später nachgelassene Verbindlichkeit iHv 199.850,29 € sei weder durch den Veräußerungsgewinn getilgt worden, noch durch übernommenes Aktivvermögen. Die Verbindlichkeit gelte daher weiterhin als betrieblich veranlasst. Die bloße Übernahme von Verbindlichkeiten in das Privatvermögen ändere nichts an dem Umstand, dass die Verbindlichkeit weiterhin betrieblich veranlasst und damit steuerhängig sei.

c. Der Erlass der Betriebsschuld durch die Bank iHv 199.850,29 € führe daher zu (nachträglichen) betrieblichen Einnahmen.

d. Auch die Begünstigungen des Sanierungsgewinnes gemäß § 36 EStG iZm [§ 206 BAO](#) könnten nicht gewährt werden:

Die Abgabenbehörden seien gemäß [§ 206 BAO](#) befugt, bei Schuldnachlässen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleiches von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen. Dies setze voraus, dass der Schuldnachlass die Voraussetzungen für die Begünstigung des Sanierungsgewinnes erfülle, wobei es auf die Betriebsfortführung alleine nicht ankomme. Die Voraussetzungen lägen in der Durchführung allgemeiner Sanierungsmaßnahmen, in der Sanierungsbedürftigkeit, der Sanierungsabsicht und der Sanierungseignung des Betriebes.

Da im gegenständlichen Fall das Unternehmen bereits im Dezember 2006 veräußert worden sei, liege bereits die Sanierungseignung und Sanierungsfähigkeit des Betriebes im Zeitpunkt des Schuldnachlasses im Mai 2007 nicht vor. Sanierungsgewinne seien aber nur dann begünstigt, wenn das Unternehmen saniert werde. Die bloße Sanierung des Unternehmers durch den Schuldnachlass reiche nicht aus.

Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

7. Mit Schreiben vom 8. September 2011 stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

a. Die Begründung der Abweisung des Berufungsbegehrens liege vor allem darin, dass die Begünstigung des Sanierungsgewinnes nicht gewährt werden könne.

b. Der Bw. habe aber dahingehend argumentiert, das der Schuldnerlass nicht als nachträgliche Betriebseinnahme zu sehen sei, sondern als Aufgabegewinn/Veräußerungsgewinn.

Der Schuldnerlass sei seitens der Sparkasse mit 25. Mai 2007 auf 0,00 € gestellt worden. In Rz 5632 EStR 2000 sei vermerkt, dass „das Erfordernis eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges ein Zusammenballen der Aufgabehandlungen während eines angemessenen kurzen Zeitraumes voraussetze.“

Dass nicht einmal vier Monate nach dem Einstellungsdatum 31. Dezember 2006 die Schulden erlassen worden seien, was ein angemessener kurzer Zeitraum sei, deute darauf hin, dass dies sehr wohl zum Veräußerungsgewinn gerechnet werden müsse, der aufgrund der aufschiebend bedingten Wirkung erst 2007 eingetreten sei. Die Rückzahlung sei mit 10. April 2007 erfolgt, mit 25. Mai 2007 sei das Konto endgültig auf Null gestellt worden.

8. Am 30. September 2011 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Unbestritten ist die Erfassung des Nachlasses der ursprünglich betrieblichen Verbindlichkeiten als Betriebseinnahme. Strittig ist lediglich, ob die Verrechnungs- und Vortragsgrenzen bei der Veranlagung 2007 anzuwenden sind.

Bei Nichtanwendung wäre der verbleibende Verlustabzug in Höhe von 249.002,88 € zur Gänze anzusetzen, sodass sich bei einem Einkommen von 216.174,48 € keine Steuernachzahlung ergeben würde. Bei Anwendung der Verrechnungs- bzw Vortragsgrenze ergibt sich dagegen die im Bescheid vom 17. November 2010 angeführte Nachzahlung.

2. Nach [§ 2 Abs 2b Z 3 EStG 1988](#) sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze insoweit nicht anwendbar, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind

- (1) Gewinne aus einem Schuldnerlass gemäß § 36 Abs 2 EStG,
- (2) Gewinne die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind,
- (3) Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne,
- (4) Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sind oder
- (5) Liquidationsgewinne iSd § 19 KStG.

3. Gewinne aus einem Schuldnerlass iSd § 36 Abs 2 (1), aus Veranlagungszeiträumen mit Insolvenzverfahren (2) und Liquidationsgewinne (5) liegen evidentermaßen nicht vor. Die Kriterien des § 36 Abs 2 EStG sind nicht erfüllt, es ist auch kein Insolvenzverfahren und keine Liquidation gegeben. Die Behauptung in der Berufung vom 15. Dezember 2010, wonach ein Schuldnerlass gemäß § 36 Abs 2 EStG vorliege, wurde auch in späteren Schriftsätzen nicht mehr wiederholt.

4. In Betracht kämen nur Veräußerungs- bzw Aufgabegewinne (3) oder Sanierungsgewinne (4).

a. Veräußerungs- bzw Aufgabegewinn:

Der Bw. spricht im gegebenen Zusammenhang einmal von Aufgabegewinn (Berufung vom 15. Dezember 2010) und einmal von Veräußerungsgewinn (Ergänzung vom 18. April 2011), wobei aufgrund der ständig wechselnden Argumentation und der Unsubstantiiertheit des Vorbringens des Bw. der wohl zutreffende Eindruck beim Unabhängigen Finanzsenat entstanden ist, dass es dem Bw. nur darum geht, irgendeinen Grund für die Nichtanwendung der Verrechnungs- und Vortragsgrenzen zu finden.

Nach der wohl unbestrittenen Aktenlage wurde der Betrieb mit Datum 31. Dezember 2006 veräußert. In einem Antrag vom 12. Februar 2007 auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 2007 wurde ausgeführt, „der Klient habe mit 31. Dezember 2006 seinen Einzelbetrieb veräußert und erziele ab Januar 2007 ausschließlich Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer. Durch diese tatsächlichen Gegebenheiten könne davon ausgegangen werden, dass kein steuerpflichtiges Einkommen für das Jahr 2007 gegeben sein werde, sodass die Herabsetzung auf 0,00 € gerechtfertigt sei.“

Der Antrag vom 12. Februar 2007 bezeugt, dass dem Steuerpflichtigen im Februar 2007 von einem Nachlass der Schulden noch nichts bekannt war. Zudem ist klargestellt, dass eine Betriebsveräußerung und nicht eine Betriebsaufgabe vorliegt. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes erfolgt zeitpunktbezogen in dem Jahr, in dem die Betriebsübertragung vollzogen ist, dh. ein in sich geschlossener Komplex von Wirtschaftsgütern übereignet wird, der die wesentliche Grundlage des Betriebes bildet und in dem der Erwerber in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen (Jakom/Kanduth-Kristen, 4. Auflage, 2011, § 24, Rz 62).

§ 32 Z 2 EStG erfasst nachträgliche Einkünfte aus betrieblichen Einkunftsarten. Dazu gehören auch die Verminderung oder der Nachlass seinerzeit betrieblicher Verbindlichkeiten (Jakom/Kanduth-Kristen, 4. Auflage, 2011, § 32, Rz 27). Zu unterscheiden ist zwischen solchen Ereignissen, bei denen [§ 295a BAO](#) zur Anwendung kommt und solchen, die nach § 32 Z 2 EStG zu lösen sind. [§ 295a BAO](#) kommt nur zur Anwendung, wenn die materiell-rechtlichen Tatbestände eine abgabenrechtliche Wirkung von Ereignissen für die Vergangenheit vorsehen (Jakom/Kanduth-Kristen, 4. Auflage, 2011, § 32, Rz 21). Aus dem Erlass ehemaliger betrieblicher Verbindlichkeiten resultierende BV-Vermehrungen führen zu positiven nachträglichen Einkünften (Jakom/Kanduth-Kristen, 4. Auflage, 2011, § 32, Rz 30 mit Verweis auf VwGH 23.1.1997, [93/15/0043](#); VwGH 17.4.2008, [2006/15/0082](#); UFS 27.10.2009, RV/0135-K/05).

Als betrieblich veranlasst gelten nach einer Betriebsveräußerung solche Verbindlichkeiten, die aus dem Veräußerungserlös nicht getilgt werden konnten (wie im vorliegenden Fall) und auch im Wert der ins Privatvermögen überführten Aktiva keine Deckung fanden.

Damit liegen im gegenständlichen Fall keine Ereignisse vor, die Einfluss auf vergangene Abgabenzeiträume haben, sondern nachträgliche Einkünfte aus betrieblichen Einkunftsarten.

b. Sanierungsgewinn:

Während Gewinne aus dem Schuldnachlass auf die Fälle des § 36 EStG bezogen sind (die im vorliegenden Fall gar nicht zutreffen), erfassen die Fallgestaltungen des „Sanierungsgewinnes“ die Nachlässe im Rahmen außergerichtlicher Ausgleichs (Abstandnahme von der Festsetzung). Bei Schuldnerlüssen im Rahmen außergerichtlicher Ausgleichs ist für Veranlagungen ab 2006 EStR Rz 7272 anwendbar: Die Finanzämter können in einer dem § 36 EStG vergleichbaren Weise gemäß [§ 206 lit b BAO](#) von der Abgabenfestsetzung Abstand nehmen. Voraussetzungen für die begünstigte Festsetzung sind

- die Darlegung der Umstände durch den Steuerpflichtigen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird (VwGH 25.6.2007, [2006/14/0050](#)),
- die Entrichtung der vereinbarten Quote,
- das Vorliegen der Merkmale eines Sanierungsgewinnes (EStR 2000 Rz 7254: Allgemeine Sanierungsmaßnahme, Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht) und
- die Prüfung, ob die dem Schuldnachlass zugrundeliegende wirtschaftliche Situation durch unangemessen hohe Entnahmen hervorgerufen wird und inwieweit sich die Verluste steuerlich ausgewirkt haben.

Im vorliegenden Fall hat ein Gläubiger (Sparkasse) zugesagt, im Fall der ordnungsgemäßen Tilgung von drei Konten (A, B und C) den Saldo eines vierten Kontos (D) abzuschreiben (aufschiebende Bedingung). Diese Bedingung wurde erst nach der Betriebsveräußerung erfüllt. Damit ist aber klargestellt, dass keine einzige der obgenannten Voraussetzungen vorlag: Sanierungsabsicht war nicht gegeben, weil es dem Gläubiger nur darum ging, einen Teil seiner Forderungen einbringlich zu machen, nicht aber den Betrieb zu sanieren. Steht aber die Einbringlichkeit der übrigen Forderungen im Vordergrund, fehlt eine wesentliche Voraussetzung für den Sanierungsgewinn (VwGH 25.6.2007, [2006/14/0050](#)). Das gilt auch für den Fall, dass der Nachlass erst nach Auflösung der geschäftlichen Verbindung vereinbart wird (VwGH 20.4.1999, [98/14/0120](#)) oder der Gläubiger nur sein Renommee als kundenfreundliches Unternehmen retten will (VwGH 31.3.2003, [98/14/0178](#)).

Es war auch weder eine allgemeine Maßnahme geplant, noch bestand überhaupt Sanierungsbedürftigkeit.

Auch ein „Sanierungsgewinn“ iSd § 2 Abs 2b Z 3 EStG liegt daher nicht vor.

c. Die Berufung war als unbegründet abzuweisen, da die Voraussetzungen für die Nichtanwendung der Verrechnungs- und Vortragsgrenze nicht gegeben waren.

Linz, am 4. Jänner 2012