

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.G., vertreten durch Mag. Andreas Wimmer, 4020 Linz, Wurmstraße 18, eingelangt am 30. November 2006 gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2005 des Finanzamtes Linz vom 24. November 2006, die gemäß § 274 BAO als auch gegen den endgültigen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 1. Dezember 2006 gerichtet gilt, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt selbständige Einkünfte als Arzt.

Die Einkommensteuererklärung für 2005 wurde am 14. September 2006 auf elektronischem Weg eingereicht.

Am 25. September 2006 begann eine die Jahre 2002 – 2005 umfassende Außenprüfung. In der Niederschrift vom 2. November 2006 über die Schlussbesprechung wurde durch den Prüfer festgehalten:

"Im Zuge der Außenprüfung wurde vom steuerlichen Vertreter der Antrag auf Anerkennung eines Schuld nachlasses iHv. 529.936,78 € abzüglich der Verlustvorträge iHv. 347.448,45 € als Sanierungsgewinn, und daher den Differenzbetrag iHv. 182.488,33 € aus der Besteuerungsgrundlage auszuscheiden und den Gewinn im Jahr 2005 mit 14.401,22 € (= laufender Gewinn des Jahres 2005) festzusetzen, eingebracht.

Betreffend schriftlicher Unterlagen zur behaupteten Sanierung konnte lediglich ein Schreiben

einer Bank vorgelegt werden, in dem das Zustandekommen der "Nachlasserklärung" (und der notwendigen Bedingungen) erläutert werden.

Die Bank teilt Dr. G. darin Folgendes mit: "*Gegen endgültige, unwiderrufliche und anfechtungsfeste Rückführung eines Betrages iHv. 72.700 € ... erklären wir uns bereit, das verbleibende Gesamtobligo der R. nachzulassen...*"

Das Sanierungskonzept besteht im Prinzip darin, dass ein Fortführen der Tätigkeit des Abgabepflichtigen als praktischer Arzt nur mit massiv verringerten Verbindlichkeiten möglich scheint.

Da es sich bei der "Sanierung" des Unternehmens des Dr. G. weder um die Erfüllung eines gerichtlichen Ausgleichs noch um die Erfüllung eines Zwangsausgleichs (§§ 140ff Konkursordnung) handelt, kann die Erhebung der Einkommensteuer (auf den betreffenden Gewinnanteil) nicht unterbleiben.

Die Nichtfestsetzung der Einkommensteuer ist nur für Sanierungsgewinne zulässig, die in Folge eines gerichtlichen Ausgleichs bzw. Zwangsausgleichs entstanden sind.

Bei gegenständlicher "Sanierung" handelt es sich zwar um einen Schuldenerlass durch den Hauptgläubiger, jedoch gibt es keinen gerichtlichen Hintergrund. Weiters würde in diesem Zusammenhang auch die Frage zu stellen sein, ob objektiv betrachtet, die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn vorlägen (allgemeine Sanierungsmaßnahme, Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht, Sanierungseignung). Trotz Aufforderung konnten hinsichtlich der Sanierung keine (schriftlichen) Unterlagen vorgelegt werden.

Außerhalb eines gerichtlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs kann die Abgabenbehörde gemäß § 206 b BAO von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG vergleichbaren Weise Abstand nehmen. Allerdings ist auch in jenen Fällen - die nach § 206 b BAO insofern begünstigt sind, als von einer Abgabenfestsetzung abgesehen wird – von der Abgabenbehörde zu prüfen, ob die "Sanierungsvoraussetzungen" des Unternehmens vorliegen. Weiters ist auch noch zu prüfen, ob die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw. inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben.

Da im konkreten Fall die in den 90-iger Jahren – trotz erwirtschafteter Verluste aus der Tätigkeit als Arzt – getätigten Entnahmen als "unangemessen" hoch mit bis zu rund 812.000 ATS pro Jahr (*zuvor genannter Betrag betrifft das Jahr 1997, in diesem Jahr kommen noch 308.000 ATS für "Privatversicherungen" hinzu; der Verlust dieses Jahres beträgt: 692.000 ATS*) anzusehen sind, kann seitens der Abgabenbehörde nicht von der Abgabenfestsetzung Abstand genommen werden. Somit ist die Einkommensteuer für das Jahr 2005 unter Zugrundelegung des vom steuerlichen Vertreter ermittelten Gewinnes – ohne Möglichkeit der Inanspruchnahme von Tarifbegünstigungen – festzusetzen."

Das Finanzamt erließ entsprechend der Feststellung der Außenprüfung am 24. November 2006 einen (gemäß § 200 Abs. 1 BAO) vorläufigen Einkommensteuerbescheid für 2005.

Am 30. November 2006 langte über Finanz Online eine Berufung gegen obigen Bescheid ein. Es wurde beantragt, den Schuld nachlass iHv. 529.936,78 € abzüglich der Verlustvorträge iHv. 347.448,45 € und somit 182.488,33 € aus der Besteuerungsgrundlage auszuscheiden und für das Jahr 2005 den Gewinn mit 14.401,22 € festzusetzen.

Mit Bescheid vom 1. Dezember 2006 wurde der vorläufige Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 24. November 2006 (gemäß § 200 Abs. 2 BAO) für endgültig erklärt.

Über Finanz Online wurde am 5. Dezember 2006 Berufung gegen den endgültigen Einkommensteuerbescheid für 2005 erhoben und auf die Begründung zur am 30. November 2006 eingelangten Berufung verwiesen.

Mit Mängelbehebungsbescheid vom 13. Dezember 2006 wurde der Bw. aufgefordert bis 5. Jänner 2007 die Begründung zur Berufung vom 30. November 2006 nachzuholen.

Mit Eingabe vom 5. Jänner 2007 wurde auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000 Rz 7268 verwiesen, wonach die Abgabenbehörden gemäß § 206 BAO idF des AbgÄG 2003 befugt seien, auch in Sanierungsfällen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabenfestsetzung in einer dem gemäß § 36 EStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen.

Unangemessen hohe Entnahmen habe es nicht gegeben. Die festgesetzte Steuer für 2005 resultiere aus der Bemessungsgrundlage nach Abzug der Verlustvorträge. Rz 7268 nicht zu berücksichtigen und die Einkommensteuer in voller Höhe festzusetzen wäre ein Emessensfehlgebrauch bzw. eine Missachtung der EStR.

Die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wurde am 16. Jänner 2007 dem Bw. zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

"Die von Dr. G. getätigten Entnahmen belaufen sich (gerundet) – wie bereits in der Niederschrift zur Schlussbesprechung erwähnt – im Jahr 1997 auf eine Höhe von insgesamt 1.191.000 ATS.

Dieser Betrag setzt sich aus den Privatentnahmen lt. Buchhaltung (812.000 ATS), den privaten Steuern iHv. 71.000 ATS sowie Zahlungen für Privatversicherungen iHv. 308.000 ATS zusammen. Die genannten Beträge stammen aus einer Darstellung des (damaligen) steuerlichen Vertreters an einen Rechtsanwalt betreffend die Scheidungsangelegenheit. In diesem Zusammenhang wurden auch die Entnahmen des Jahres 1998 genannt; diese betragen inklusive Versicherungen (iHv. 46.000 ATS) rund 668.000 ATS.

Des weiteren wurde bekannt gegeben, dass die monatliche Miete in 4040 Linz, ab 1. Juli 1996 (inklusive Umsatzsteuer, exklusive Betriebskosten) 20.969,78 ATS beträgt.

In den Jahren 1999 und 2000 betragen die Privatentnahmen jeweils rund 390.000 ATS, wobei im Jahr 1999 noch Zahlungen für "private Steuern" iHv. 355.000 ATS und im Jahr 2000 iHv. 197.000 ATS hinzukamen. Die Versicherungskosten (für Privatversicherungen) betragen jährlich zwischen 46.000 ATS und 48.000 ATS. Ab dem Jahr 2001 werden die Privatentnahmen laut Buchhaltung geringer und belaufen sich dann (bis einschließlich 2003) auf rund 21.000,-- € (!) jährlich."

Am 31. Jänner 2007 langte folgende Replik zur Stellungnahme des Prüfers ein:

Im Jahr 1997 sei ein aktenkundiger Unfall passiert, der die Arbeitskraft des Bw. extrem eingeschränkt habe. Auch das langwierige und komplizierte Scheidungsverfahren habe dem Bw. viel Geld gekostet. Solchen Widerwärtigkeiten persönlicher und finanzieller Natur könne sich niemand entziehen, da sie außerhalb der Einflusssphäre liegen würden. Da jedoch die Familie weiterhin mit finanziellen Mitteln zum Leben versorgt werden musste und die Alimentationszahlungen weiterlaufen mussten, seien derartige Privatentnahmen notwendig gewesen. Bis zur Rechtskraft der Scheidung im Jahr 2000 seien noch viele Zahlungen zu leisten gewesen. Die Versicherungen wären ja dazu da gewesen, die Kredite abzudecken. Die Versicherungsanstalten hätten sich jedoch nach dem Unfall geweigert, die bedungene Versicherungssumme auszuzahlen und hätten so die missliche finanzielle Lage erhöht.

Die Berufung wurde am 13. April 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

Nach § 36 EStG 1988 in der im Zeitraum 2005 anwendbaren Fassung sind aus einem Schulderlass resultierende Gewinne begünstigt iSd § 36 Abs. 3 EStG zu besteuern.

"Aus einem Schulderlass resultierende Gewinne" sind gemäß § 36 Abs. 2 EStG solche, die durch

- Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs iSd AO oder
- Erfüllung eines Zwangsausgleichs (§§ 140 ff. KO) oder
- Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193 ff. KO) oder
- Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 ff KO) entstanden sind.

Schulderlässe aus einem außergerichtlichen Ausgleich sind explizit nicht in § 36 EStG angeführt und daher nicht begünstigt.

In den EStR 2000 Rz 7268 ist geregelt, dass die Abgabenbehörden befugt sind, gemäß § 206 BAO idF AbgÄG 2003 auch in Fällen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen. Dabei

ist darauf Bedacht zu nehmen, inwieweit die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw. inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben.

Während nach dem vorab Gesagten Schuld nachlässe im Rahmen gerichtlicher Ausgleiche begünstigt sind, ist die analoge Behandlung von Sanierungsgewinnen aus einem außergerichtlichen Ausgleich nicht im Gesetz, sondern lediglich in den EStR 2000 verankert. Diese erlassmäßigen Regelungen stellen allerdings keine beachtlichen Rechtsquellen dar, auf die sich der Steuerpflichtige berufen könnte (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG-Kommentar, § 36, Rz 32 mwN; Doralt/Heinrich, EStG-Kommentar, § 36, Rz 47; VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139; VwGH 22.2.2007, 2002/14/0140; UFS 19. Mai 2008, RV/0656-L/07). Ein allfälliger Verstoß gegen Regelungen der EStR kann daher nicht zur Verletzung subjektiver Rechte der Abgabepflichtigen führen. Der Bw. kann sich auch nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen, weil Erlässen oder Richtlinien unter diesem Gesichtspunkt nicht eine vergleichbare Wirkung zuzumessen ist, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall (VwGH 25.1.2006, 2005/15/0012).

Da der Unabhängige Finanzsenat nur ordnungsgemäß kundgemachte, generelle Normen zu beachten hat, war dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass auch die in Rz 7268 geregelten Voraussetzungen nicht erfüllt wären, weil - worauf die zuständige Finanzbehörde zutreffend hingewiesen hat – die Sanierungsbedürftigkeit auch auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen war und es auf die Gründe hiefür (Scheidung, Alimentationen, Privatversicherungen, etc.) nicht ankommt. Die Begünstigung wäre daher auch bei Anwendung der EStR-Regelung nicht zuzerkennen gewesen.

Ergänzend, wenn auch nicht entscheidungswesentlich, wird zur am 5. Dezember 2006 gegen den endgültigen Einkommensteuerbescheid für 2005 eingebrachten Berufung noch bemerkt: Wird ungeachtet des § 274 BAO gegen den an die Stelle des früheren tretenden Bescheides neuerlich eine Berufung eingebracht, so liegt insofern lediglich ein ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Berufung vor (vgl. VwGH 26.6.2006, 2006/15/0085).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. September 2008