



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 nach der am 15. Dezember 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), die in der Rechtsform einer GmbH einen Automatenverleih betreibt, wies in ihrer für das Jahr 2008 eingereichten Körperschaftsteuererklärung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 417.213,01 € aus und machte einen darin enthaltenen Teilbetrag von 209.832,09 € als begünstigten Sanierungsgewinn geltend.

Im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2008 verwehrte das Finanzamt die Zuerkennung der beantragten Begünstigung mit der Begründung, dass bei einer Abgabennachsicht der Abgabenbehörde keine Sanierungsabsicht vorliege.

In der Berufung wird vorgebracht, dass sich die Bw mit dem Finanzamt als ihrem einzigen Gläubiger auf eine Ausgleichsquote geeinigt habe, um eine Sanierung des Unternehmens

---

durchzuführen. Damit liege ein Sanierungsgewinn vor und die Steuerfestsetzung liege gemäß § 23a KStG im Ermessen der Abgabenbehörde. Würde der Sanierungsgewinn nicht als solcher gewertet, befindet sich das Unternehmen wirtschaftlich wieder an der gleichen Stelle wie vor dem Ausgleich.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Da die Bilanz zum 31. Dezember 2008 eine Forderung gegenüber dem Gesellschafter in Höhe von 116.096,96 € ausweise, müsse die Ermessensübung, gemäß § 206 BAO auch bei Sanierungsgewinnen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 23a KStG entsprechenden Weise Abstand zu nehmen, negativ ausfallen. Es sei nämlich darauf Bedacht zu nehmen, inwieweit die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessene Entnahmen zurückzuführen sei. Somit liege, da der Gesellschafter die ihm zur Verfügung gestellten Mittel nicht zurückzahle, keine Sanierungsabsicht und auch keine Unbilligkeit vor.

Die Bw beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz. Die mit dem Finanzamt getroffene Vereinbarung sei ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, eine Sanierung herbeizuführen, ohne die eine Unternehmensfortführung nicht möglich gewesen wäre. Der Alleingesellschafter habe eine Sanierung dadurch ermöglicht, dass er Automaten und Automatenstandplätze nicht um den branchenüblichen, sondern um den 1,5-fachen Preis verkauft habe, wofür ihm eine Provision von 62.500,00 € gegen die Bw zustehe, die er bis dato nicht geltend gemacht habe. Weiters sei eine Gehaltsforderung des Gesellschafters aus seiner Geschäftsführertätigkeit in Höhe von zumindest 36.000,00 € offen. Das in der Bilanz 2008 ausgewiesene Minus von 116.096,96 € ergebe sich aus den vom Gesellschafter in mehreren Jahren bezogenen Akontozahlungen auf sein Geschäftsführergehalt, die mit den zuvor genannten Gegenforderungen zu verrechnen seien. Dass die Sanierungsfähigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen sei, treffe daher nicht zu.

In der am 15. Dezember 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass der am 10. November 2008 geschlossene Vergleich unbestimmt sei. Inhalt des Vergleichs sei vielmehr gewesen, dass gegen Bezahlung von 40.000,00 € und Rückziehung der anhängigen Rechtsmittel die Forderungen des Finanzamtes gegen die Bw abschließend erledigt seien. Zum Beweis werde die Einvernahme der an der Ausarbeitung des Vergleichs beteiligten Personen beantragt. Weiters brachte der steuerliche Vertreter unter Vorlage der Jahresabschlüsse 2007 und 2008 sowie eines Schreibens der Buchhalterin vom 2. März 2010, wonach eine auf dem Verrechnungskonto verbuchte Forderung gegen den Gesellschafter im Ausmaß von rd. 21.000,00 € ungeklärt sei, vor, die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 2008 sei falsch. Es bestehe der Verdacht, dass sämtliche

---

Unklarheiten einfach über das Verrechnungskonto verbucht worden seien. Zum Beweis werde die Befragung der Buchhalterin und der früheren Buchhalterin beantragt.

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

Gemäß § 23a Abs. 1 KStG gehören zu den Einkünften Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. § 23a Abs. 2 trifft in der im Berufungsjahr anzuwendenden Fassung eine Sonderregelung für die Berechnung der Steuer, wenn im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten sind, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140 ff der Konkursordnung) entstanden sind.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes sind vom Tatbestand des § 23a Abs. 2 KStG nur gerichtlicher Ausgleich und Zwangsausgleich erfasst (vgl. Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, § 23a Tz 16). Für den konkret vorliegenden Fall eines außergerichtlichen Ausgleichs gewährt das Gesetz keine steuerlichen Begünstigungen.

Die in den Einkommensteuerrichtlinien, Tz 7268, den Abgabenbehörden gemäß § 206 BAO eingeräumte Befugnis, auch in Sanierungsfällen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 23a KStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen, stellt für den unabhängigen Finanzsenat keine bindende Rechtsgrundlage dar (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). Zudem erfolgen Maßnahmen nach § 206 BAO von Amts wegen und liegen im Ermessen der Abgabenbehörden. 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 u.a., BAO, § 206 Anm 4 und 5). Auf eine Maßnahme nach § 206 BAO besteht auch nach der Neufassung des § 206 BAO durch das BGBl. I Nr. 124/2003 kein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen, ein Antragsrecht auf Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung ist gesetzlich nicht vorgesehen. Da eine Verletzung von Rechten der Beschwerdeführerin durch das Unterbleiben einer Maßnahme gemäß § 206 BAO somit nicht in Betracht kommt, erweist sich die Berufung als unbegründet (vgl. VwGH 24.6.2010, 2008/15/0195).

Davon abgesehen durfte das Finanzamt im Rahmen der von ihm angestellten Ermessensüberlegungen sehr wohl in Rechnung stellen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer von der Bw Zahlungen in Höhe rd. 116 T€ erhalten – allein im Jahr 2008, als die Zahlungsschwierigkeiten der Bw bereits offenbar waren und das Finanzamt auf den

Großteil seiner Forderungen verzichtete, wurden, wie der Anstieg der auf dem Verrechnungskonto gegen den Gesellschafter ausgewiesenen Forderung von rd. 51 T€ auf rd. 116 T€ erkennen lässt, der Bw Mittel in Höhe von mehr als 60 T€ entzogen – und es unterlassen hat, durch eine Rückzahlung dieser Beträge selbst einen Sanierungsbeitrag zu leisten. Ob die ausbezahlten Beträge Geschäftsführerleistungen des Bw abgelten sollten, ist dabei unerheblich.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind.

Da für die Bw weder auf die im außergerichtlichen Ausgleich vom 10. November 2008 auf Grundlage des § 235 BAO in Aussicht gestellte Löschung ihrer fälligen Abgabenschuldigkeiten noch, wie bereits ausgeführt, auf eine dem § 23a KStG vergleichbare Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung ein Rechtsanspruch besteht, erweist sich ihr Antrag, die an der Ausarbeitung des Ausgleichs beteiligten Personen zum Beweis für den wahren Inhalt des von ihr als unbestimmt erachteten Vergleichsinhalts zu befragen, schon aus diesem Grund nicht als zielführend. Zudem ist der berufungsgegenständliche Gewinn bloß Folge des vom Finanzamt seiner Zusage gemäß gewährten Schulderlasses. Wurde aber der Abgabenzustand ohnehin wie zugesagt gelöscht, so bedarf es keiner weiteren Befragung von Zeugen zur Feststellung des wahren Inhalts der Ausgleichsvereinbarung. Jedenfalls kann dieser Vereinbarung nicht das Verständnis beilegt werden, dass es damit der Abgabenbehörde überhaupt verwehrt wäre, weitere Abgabenansprüche, und so auch jenen hinsichtlich des aus dem Schulderlass resultierenden Gewinnes, gegenüber der Bw geltend zu machen.

Da die Behörde zur Aufnahme eines bloßen Erkundungsbeweises nicht verpflichtet ist (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>4</sup>, § 183 Tz 5) und das Begehren der Bw, die Buchhalterin zum Beweis für die Unrichtigkeit der Buchungen auf dem Verrechnungskonto zu befragen, auf die Einholung eines solchen Beweises hinausläuft, zumal die Bw in keiner Weise dargetan hat, inwiefern die von der Buchhalterin laut ihrem Schreiben vom 2. März 2010 über das Verrechnungskonto des Gesellschafters als ungeklärt ausgebuchte Differenz von 21.715,59 € zu einer Unrichtigkeit des für das Jahr 2008 erklärt Gewinnes geführt haben könnte, und es außerdem Sache der Bw bzw. ihres Geschäftsführers gewesen wäre, diese bereits mehr als eineinhalb Jahre bekannte und im Übrigen zu Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der von ihr geführten Aufzeichnungen Anlass gebende Differenz aufzuklären, war auch diesem Beweisantrag nicht Folge zu leisten.

Der angefochtene Bescheid war aber von Amts wegen auf Grund einer von der Bw bzw. ihren Vertretern nicht erkannten Unrichtigkeit des für das Jahr 2008 erklärt steuerlichen Gewinnes zu ihren Gunsten abzuändern.

---

Durch eine Abfrage des Steuerkontos der Bw konnte festgestellt werden, dass sich der 2008 gelöschte Abgabenrückstand von 209.832,09 €, dessen Wegfall die Bw in gleicher Höhe als außerordentlichen Ertrag verbucht hat, im Wesentlichen aus nach einer im Jahr 2007 abgeschlossenen Außenprüfung verbuchten Beträgen an Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und für verdeckte Ausschüttungen vorgeschriebener Kapitalertragsteuer zusammensetzt.

Die Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern sind gemäß § 12 Abs. 1 Z 6 KStG nicht abzugsfähig; die von einer Kapitalgesellschaft für eine Ausschüttung einbehaltene und abgeführt Kapitalertragsteuer ist zwar keine Personensteuer im Sinne der Z 6, da sie eine fremde Personensteuer für den Empfänger der Ausschüttung darstellt, die Kapitalertragsteuer ist allerdings nach § 8 Abs. 2 KStG nicht abzugsfähig (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG Kommentar, § 12 Abs. 1 Tz 88, sowie VwGH vom 23.10.1997, 96/15/0180, 0204, wonach die Anlastung der Kapitalertragsteuer den steuerlichen Gewinn einer Körperschaft nicht mindert). Aus der mangelnden Abzugsfähigkeit folgt umgekehrt, dass auch Gutschriften, Erstattungen und Nachsichten hinsichtlich solcher Ausgaben erfolgsneutral sind (vgl. Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 139/1 zu nicht abzugsfähigen Steuern); ein Schulderlass hinsichtlich nicht abzugsfähiger Steuern wirkt sich nicht einkommenserhöhend aus (Nolz, FS Bauer, S. 195).

Die von der Bw für das Jahr 2008 erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 417.213,01 € enthalten als Folge des Abgabennachlasses als Ertrag verbuchte Körperschafts- und Kapitalertragsteuern (samt Nebenansprüchen) und sind daher, da diese Beträge als erfolgsneutral zu behandeln gewesen wären, unrichtig. Zu einer steuerwirksamen Erhöhung des Betriebsvermögens ist es nur durch den Erlass des Rückstandes an Umsatzsteuer gekommen.

Der Saldo von 209.832,09 € resultiert aus der Verbuchung von Umsatz-, Körperschafts- und Kapitalertragsteuer, von Stundungs- und Aussetzungszinsen sowie geleisteter Zahlungen, die einfachheitshalber, da sie ohne Verrechnungsweisung erfolgt sind, anteilig den verbuchten Steuern zugeordnet werden; die Aufteilung der Stundungs- und Aussetzungszinsen wird nach dem Verhältnis der ausgesetzten Abgaben (90.261,26 € KöSt+Aussetzungszinsen und KESt+Säumniszuschlag zu 1.636,32 € SZ USt = 98,22 : 1,78) vorgenommen:

KöSt	59.583,48	
SZ KöSt	438,45	
Anspruchzinsen	3.600,37	
KESt	99.132,63	
SZ KESt	<u>1.982,66</u>	
	164.737,59	64,56%
USt	88.658,21	
SZ USt	<u>1.765,86</u>	
	90.424,07	35,44%
Gesamt	255.161,66	100,00%
Stungungszinsen	2.723,91	
Aussetzungszinsen	<u>14.599,15</u>	
	17.323,06	98,22%
Zahlungen	<b>-62.652,16</b>	64,56%
KöSt, KESt	164.737,59	
+ Zinsen	17.014,71	
- Zahlungen	<b>-40.448,23</b>	
	141.304,07	

Der Betrag von 141.304,07 € ist daher bei Ermittlung des steuerlichen Gewinnes als steuerneutral zu behandeln.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008:

Einkünfte lt. Erkl. bzw. Bescheid:	417.213,01
- steuerneutrale Erträge KöSt+KESt:	<b>-141.304,07</b>
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung:	275.908,94

Der Berufung war daher spruchgemäß teilweise Folge zu geben.

Beilagen: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 5. Jänner 2012