



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Ingrid Taferner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 vom 23. Dezember 1999 nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Nachfolgender Sachverhalt liegt vor:

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 war ein Sanierungsgewinn in Höhe von €240.523,17 (ATS 3.309.671,00) ausgewiesen, für welchen die Steuerfreiheit gemäß § 36

EStG 1988 begehrte wurde. Das Finanzamt entsprach diesem Begehrten mit Bescheid vom 12. Mai 1998.

Aufgrund einer die Jahre 1996 - 1998 umfassenden Betriebsprüfung (BP) und den in dieser getroffenen Feststellungen verfügte das Finanzamt eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 und verneinte die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes.

TZ 33 des BP - Berichtes lautet:

Das im Jahr 1996 ausgewiesene Betriebsergebnis beinhaltet einen Sanierungsgewinn in Höhe von ATS 3,309.671,00, welcher unter Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 36 EStG steuerfrei behandelt wurde.

Die Anwendung der Begünstigungsbestimmung setzt voraus, dass es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Erlass von betrieblichen Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Bei Prüfung des Einzelfalles ist es daher maßgeblich, ob der Schuldennachlass zur Sanierung des Betriebes geeignet ist.

In der Bilanz zum 31. Dezember 1995 wurden Passiva in folgender Höhe ausgewiesen:

		<i>in ATS</i>
<i>Finanzamt</i>	<i>Verrechnung</i>	2,299.776,00
	<i>Aussetzung</i>	2,984.507,00
	<i>sonstige</i>	135.009,00
<i>Summe:</i>		5,419.292,00
<i>Banken</i>		2,522.776,00
<i>Lieferanten</i>		902.066,00
<i>Gebietskrankenkasse</i>		791.825,00
<i>Sonstige Verbindlichkeiten</i>		562.306,00
<i>Gesamt:</i>		10,198.285,00

Von diesen Schulden haben nachstehende Gläubiger folgende Nachlässe erklärt:

		<i>in ATS</i>
<i>Finanzamt</i>	<i>ausgesetzte Abgabeschuldigkeiten</i>	2,984.507,00
<i>Bankverbindlichkeiten</i>	<i>Sparkasse F</i>	200.000,00
	<i>P Bank</i>	32.036,00
<i>Lieferantenverbindlichkeiten</i>	<i>Fa Fl</i>	113.128,00

		3,329.671,00
--	--	--------------

Seitens des Finanzamtes wurde von den aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von ATS 5,623:301,00 der ausgesetzte Betrag von ATS 2,984:507,00 unter der Auflage nachgesehen, dass die noch aushaftende Abgabenschuld von ATS 2,635:906,00 entrichtet wird, da die Einbringung der gesamten Abgabenschuld als aussichtslos anzusehen ist.

Für die Entrichtung dieser Schuld wurde im Zuge einer Umschuldung von der Sparkasse F zur Raika F ein Bankkredit aufgenommen, wodurch die Bankverbindlichkeiten von rund 2,5 Millionen ATS auf rund 4,8 Millionen Ende 1996 angestiegen sind.

Im Rahmen dieser Umschuldungsaktion wurde seitens der Banken bei gleichzeitiger Abdeckung der aushaftenden Darlehensschuld ein Nachlass von ATS 232.036,00 gewährt.

Von den aushaftenden Lieferantenverbindlichkeiten hat lediglich die Fa. Fl einen Betrag von ATS 113.128,-- nachgesehen.

Weitere Schuldnnachlässe sind nicht erfolgt.

Trotz des im Jahr 1996 erfolgten Schuldnnachlasses von rd. ATS 3,3 Millionen ist in den Folgejahren, obwohl Umsatzsteigerungen und außer dem Jahre 1998 wie in den Vorjahren laufend Gewinne zu verzeichnen waren, keine weitere Minderung bei den Verbindlichkeiten eingetreten. Durch den Schuldnnachlass hat sich an der Überschuldung des Betriebes nichts geändert. Einer der Gründe hiefür dürfte wohl auch darin liegen, dass die Privatentnahmen in den einzelnen Jahren eine beträchtliche Höhe aufwiesen und im Betrieb vier Familienangehörige mit relativ guten Bezügen beschäftigt sind.

Nach Ansicht der BP ist der Betrieb nach wie vor sanierungsbedürftig.

Ein teilweiser Schuldnnachlass, mit dem Zweck, die restliche Schuld zu erhalten, sowie eine Teilnachsicht im Hinblick auf die Aussichtslosigkeit der Einbringung des gesamten Abgabenrückstandes, entbehrt jedoch des Sanierungswillens.

Die BP vertritt die Ansicht, dass es sich bei diesem Schuldnnachlass um keinen begünstigten Sanierungsgewinn handelt, zumal in den vergangenen Jahren laufend positive Betriebsergebnisse in nicht unbeträchtlichem Ausmaß erzielt wurden, welche einer Sanierungsbedürftigkeit entgegenstehen.

Die nachstehend angeführte Entwicklung der steuerlichen Gewinne und Entnahmen der Jahre 1991 – 1995 untermauert das Vorliegen der Ertragsfähigkeit des Betriebes:

Jahr	steuerpflichtiger Gewinn in ATS	Entnahmen in ATS
1991	182.446,00	368.922,00
1992	377.599,00	595.817,00
1993	552.477,00	337.753,00
1994	515.656,00	680.534,00
1995	544.274,00	664.482,00

Die BP hat daher dem im Jahre 1996 ausgewiesenen Sanierungsgewinn die Steuerfreiheit versagt.

Der Bw. wendete in seiner **Berufung vom 31. Jänner 2000 gegen den Einkommensteuerbescheid 1996** im Wesentlichen ein:

- die Forderungsnachlässe durch die Gläubiger seien sehr wohl in Sanierungsabsicht gewährt worden,
- für die Gewährung der Nachlässe und für die Umschuldung zur Raiffeisenbank F wäre ein Sanierungskonzept vorzulegen gewesen,
- die Gläubiger wären von der Sanierungswürdigkeit des Betriebes überzeugt gewesen, sonst wäre die Einleitung des Konkursverfahrens beantragt worden,
- bei Abgabe der Steuererklärungen für 1996 sei dem Finanzamt eine Sachverhaltsdarstellung zur beantragten Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes übermittelt worden.

Zu den Feststellungen der BP brachte der Bw. vor:

1.) Es fehle eine allgemeine Sanierungsmaßnahme bzw. -absicht, weil der Schuldennachlass im Wesentlichen nur von vier Gläubigern getragen worden sei:

Der Gebietskrankenkasse sei ein außergerichtlicher Schuldennachlass gesetzlich nicht erlaubt, sodass sie nicht einbezogen werde konnte. Von den Banken sei ein größerer Schuldennachlass nicht zu erwarten gewesen, da ihre Forderungen grundbücherlich sichergestellt waren.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1999, 98/14/0120, könne es jedoch selbst bei Forderungsverzicht auch nur eines Gläubigers zu einem begünstigtem Sanierungsgewinn kommen, wenn der Schuldennachlass einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme gleichkomme, wenn der Schuldennachlass geeignet sei, eine Sanierung des Unternehmens herbeizuführen. Der Schuldennachlass im streitgegenständlichen Fall würde 33 % der Verbindlichkeiten bezogen auf den Bilanzstichtag 31. Dezember 1995 betragen.

2.) Begründung des Versagens der Steuerfreiheit mit Geschäftsentwicklungen und Fakten, die erst nach Gewährung des Schuldennachlasses eingetreten seien:

Für das Vorliegen der Kriterien der Steuerfreiheit wie Sanierungswürdigkeit, Sanierungsfähigkeit und Sanierungsabsicht der Gläubiger könne nur der Zeitpunkt des Schuldennachlasses maßgeblich sein. Das Wissen um den Bestand des Unternehmens und das Konzept zur Weiterführung ab diesem Zeitpunkt seien maßgeblich. Zudem habe das Finanzamt im Zuge der Veranlagung für 1996 die Argumente, die vorgebracht worden waren, sicherlich zeitnah überprüft und mit der FLD Rücksprache gehalten, welche den Nachlass der Abgabenschuldigkeiten befürwortet habe. Aufgrund der Vorgespräche habe der Steuerpflichtige berechtigt annehmen können, dass der von der FLD gewährte Nachlass im

Zusammenhang mit den übrigen Nachlässen als Sanierungsgewinn steuerfrei behandelt werden würde. Die von der BP angeführte Behauptung, die Finanzverwaltung hätte nur wegen der Aussichtslosigkeit der Einbringung der Abgaben den Nachlass gewährt, entspreche inhaltlich nicht den Gesprächen mit HR Dr. P von der FLD. Die an der Verhandlung beteiligten Personen gingen von einer steuerfreien Sanierung aus. Bei Annahme einer Versteuerung von 50% hätte sich der Bw. gar nicht um eine Sanierung bemüht.

Des weiteren widerspreche sich die BP in ihrer Begründung selbst, da sie einmal von der Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes ausgehe, einmal wieder nicht. Eine Sanierungsbedürftigkeit sei nicht nur bei drohender Überschuldung sondern auch bei Illiquidität zu bejahen, u.U. sogar dann, wenn sich das Unternehmen in einer Gewinnphase befindet (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch EStG 1988, TZ 8 zu § 36). Für das Vorliegen von Sanierungsbedürftigkeit sei auch weiters erforderlich, dass weder aus dem Privatvermögen des Unternehmers noch aus anderen Betrieben des Unternehmers Abhilfe geschaffen werden könne. Letzteres sei im gegenständlichen Fall gegeben.

Die Sanierungsabsicht des Gläubigers müsse zum Zeitpunkt des Nachlasses klar zum Ausdruck kommen, die Absicht, die wirtschaftliche Gesundung des Betriebes herbeizuführen, sei maßgeblich.

3.) Vorliegen eines Sanierungskonzeptes:

Für die Beurteilung der Chancen zur Fortführung des Unternehmens des Bw., für die Sanierung und Umschuldung zur Raiffeisenbank F sei ein Konzept aufgestellt worden. Der Bw. sei sich der schlechten Lage seines Unternehmens ebenso bewusst gewesen wie der Notwendigkeit von Investitionen, um den Betrieb rationeller und produktiver zu gestalten.

Dass die Zahlen des Konzeptes nicht eingehalten hätten werden können, habe verschiedene Ursachen gehabt.

Das Finanzamt hielt den Berufungsausführungen in seiner **Stellungnahme vom 28. Juli 2000** Nachfolgendes entgegen:

zu 1.) Aus den vorgelegten Unterlagen sei nicht ersichtlich, dass seitens der Gläubiger die Absicht der Sanierung des Betriebes des Bw. im Vordergrund gestanden sei, vielmehr habe das Finanzamt dem Nachlass der ausgesetzten Abgabeschuldigkeiten unter der Bedingung der Entrichtung des restlichen Rückstandes zugestimmt. Unter anderem habe auch die Sparkasse F einen Betrag von ATS 200.000,-- unter der Voraussetzung nachgelassen, dass das aushaftende Darlehen anlässlich der Umschuldung auf die Raiffeisenbank F beglichen werde.

Daher wären die genannten Schuldennachlässe jeweils unter der Bedingung gewährt worden, dass verbleibende Verbindlichkeiten abgedeckt werden. Der Grund für die teilweisen Schuldennachlässe sei somit eindeutig die Rettung eines Teiles der Forderungen gewesen, nicht jedoch die Sanierung des Betriebes.

Zusammenfassend legte das Finanzamt dar, dass für das Vorliegen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme Voraussetzung sei, dass zumindest die Mehrzahl der Gläubiger auf ihre Forderungen ganz oder teilweise verzichte. Die Sanierung müsse im Wege eines allgemeinen Akkords zustande kommen. Dieser allgemeine Grundsatz könne auch durchbrochen werden, wenn beispielsweise der Hauptgläubiger in Sanierungsabsicht einen Schuldennachlass leistet und sich die zahlenmäßige Mehrheit der Gläubiger dieser Sanierung nicht anschließe.

ad 3.) Im Zuge der BP sei die Vorlage eines Sanierungskonzeptes verlangt worden, welche aber nicht erfolgt wäre. Es sei lediglich behauptet worden, dass im Zuge der Umschuldung ein solches vorhanden gewesen sei.

Erst im Zuge der Berufungsbearbeitung sei eine Vorschaurechnung übermittelt worden, welche die Entwicklung der Umsatz- und Gewinnzahlen sowie die Schuldenstände von 1995 bis 2001 darstelle.

Auf den Einwand, dass für die Beurteilung der Kriterien lediglich der Zeitpunkt des Schuldennachlasses maßgeblich sei, führte das Finanzamt aus, dass weder aus dem Gesetzestext noch aus der Rechtsprechung und Kommentarmeinungen diese Rechtsansicht hervorgehe. Vielmehr werde von Quatschnigg/ Schuch, Einkommensteuer Handbuch EStG 1988, TZ 10 zu § 36, zur Frage der Sanierungseignung ausdrücklich auf Zeiträume nach der Sanierung (Einstellung des Betriebes, Verlustentwicklung,...) Bezug genommen.

Die Sanierungsbedürftigkeit sei grundsätzlich zu bejahen, wenn ein Unternehmen vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch stünde. Eine derartige Notlage könne auch gegeben sein, wenn sich der Betrieb in einer Gewinnphase befände. Das Finanzamt verwies darauf, dass der Bw. seit 1991 bis 1996 ständig Gewinne, nämlich in Summe rund ATS 2,700.000,00, erzielt habe. Die Überschuldung des Betriebes sei nicht in schlechten Betriebsergebnissen zu suchen, sondern in den zu hohen Privatentnahmen, die in diesem Zeitraum ATS 4,347.000,-- betragen hätten, und der als sehr hoch einzustufenden Lohn- und Gehaltszahlungen an vier Familienangehörige (Gattin, Tochter, zwei Söhne) des Bw. .

Auch sei in Frage zu stellen, ob der Schuldennachlass geeignet war, eine Sanierung des Betriebes herbeizuführen. Der in erster Linie vom Finanzamt gewährte Schuldennachlass hätte mangels Fehlens entsprechender Begleitmaßnahmen keine Verbesserung der

Liquiditätssituation des Bw. bewirkt. Trotz anhaltend guter Umsatz- und Gewinnverhältnisse hätte der Schuldenstand nicht abgebaut werden können. Weder sei ein Sanierungsplan, welcher eine Analyse der Ursachen für die Überschuldung sowie Maßnahmen zur Verbesserung der Ertrags- und Liquiditätslage zu enthalten habe, vorgelegt worden, noch hätte sich Zahlungssituation des Bw. gegenüber dem Finanzamt verbessert.

Mit **Schreiben vom 3. August 2000** wies das Finanzamt darauf hin, dass es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dem Bw. obliege, in einem auf die Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren selbst einwandfrei jene Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden soll, und übermittelte die o.a. Stellungnahme zur Abgabe einer Gegenäußerung.

In Beantwortung dieses Schreibens führte die steuerliche Vertreterin aus, dass in der Berufung alle im Zusammenhang mit der Sanierung stehenden Punkte bereits ausführlich erläutert worden seien.

Die Schuld nachlässe durch die Lieferanten wären nicht erfolgt um verbleibende Restforderungen zu retten, sondern um eine lukrative Geschäftsbeziehung zu haben. Dies werde in ähnlicher Form auch für das Finanzamt zu gelten haben.

Die Schriftlichkeit eines Sanierungskonzeptes werde nirgendwo ausdrücklich verlangt. Die gewünschte Konsequenz aus den diversen mündlichen Verhandlungen und diskutierten Maßnahmen seien im Finanz- und Gewinn- sowie Verlustrechnungsplan enthalten, Die Unterlagen seien bei der Betriebsprüfung vorgelegen.

Anlässlich der Einsichtnahme in den **Akt der Finanzlandesdirektion, GZ 26/9-4/96**, wurde festgestellt:

Den diesem Akt einliegenden Aktenvermerken kann kein Hinweis darauf entnommen werden, dass über eine Steuerpflicht oder Steuerfreiheit eines sich ergebenden Sanierungsgewinnes gesprochen wurde.

In einem Aktenvermerk ist ausgeführt:

28.02.1996:

Am Konto des Abg. Sch. (Abgabenschuldners) haftet derzeit ein Rückstand von ATS 2,564.009,45 aus; weiters sind Abgaben von ATS 2,987.394,67 gemäß § 231 ausgesetzt, weil die Einbringung derzeit aussichtslos ist. Insgesamt schuldet der Abg. Sch. dem FA ATS 5,551.403,00. Seit Oktober 1986 wurden immer wieder Abgaben grundbürgerlich sichergestellt. Auf der dem Abg. Sch. gehörenden Liegenschaft mit einem Einheitswert von ATS 187.000,000 sind Abgaben von insgesamt ATS 2,699.207,00 sicher gestellt. Der ersten vom FA beantragten und bewilligten Pfandrechtsvormerkung gehen Grundpfandrechte diverser Gläubiger - im Wesentlichen der Sparkasse F - im Ausmaß von

ATS 1,733.000,00 vor. Im Falle einer Zwangsversteigerung würde das FA vermutlich leer ausgehen oder im günstigsten Fall einen Bruchteil des im Oktober 1986 vorgemerkten Grundpfandrechtes (ATS 706.000,00) erhalten. Selbst bei einem Freihandverkauf ist kaum anzunehmen, dass ein Erlös von über ATS 4,4 Mio erzielbar wäre, um sowohl die Vorpfandrechte als auch die Pfandrechte des FA abzudecken.

Alle Versuche bezüglich einer einvernehmlichen Rückstandsbereinigung sind bisher gescheitert, da der Abg. Sch. Auch von seinen übrigen Gläubigern – Lieferanten, GKK, usw. – laufend exekutiert wird.

Der Abg. Sch. versucht nunmehr mit der Sparkasse eine Vereinbarung zu treffen, um einen Teil des Abg. R abzudecken. Die Sparkasse sei bereit, hiefür allenfalls einen Betrag von ATS 2,564.000,00 zur Verfügung zu stellen. Ein Gespräch mit der Sachbearbeiterin am 27.2. 1996 bestätigte dies. Ob diese Absicht verwirklicht werden kann, wird sich erst in der Vorstandssitzung am 29. 2. 1996 zeigen. Auch zur Abdeckung von Verbindlichkeiten der übrigen Gläubiger sollen Mittel zur Verfügung gestellt werden.

Sollte die Sparkasse nicht bereit sein, diese Mittel bereit zu stellen bzw. das FA auf der Bezahlung des gesamten R bestehen, so muss der Abg. Sch. unweigerlich den Konkursantrag stellen. Damit steht aber fest, dass weder das FA noch die anderen Gläubiger größere Zahlungen erhalten dürfen. Um die Steuerquelle zu erhalten, erscheint es angebracht zu sein, auf das Angebot des Bw. einzugehen, sollte die Sparkasse die Mittelzusicherung einhalten, und einen Teil der Abgaben abzuschreiben, da diese auf Grund der geschilderten Umstände ohnehin als uneinbringlich anzusehen sind.

Am **28.3. 1996** teilte die Gattin des Bw. mit, dass es mit der Sparkasse F Schwierigkeiten gebe, weshalb eine Umschuldung zur Raika F geplant sei. Diese werde nach den ersten Gesprächen die erforderlichen Mittel bereitstellen. Als Bedingung ist die Vorlage der Bilanz 1995 erforderlich. An dieser werde derzeit gearbeitet, weshalb um Fristverlängerung bis Ende April 1996 ersucht werde, wie die Bank auch noch die erforderliche Zeit zur Prüfung der Bilanz benötige.

Am **10. 04. 1996** wurde mitgeteilt, dass die Bank (Raika) grundsätzlich ihr OK gegeben hat und nur noch einige Formalitäten abzuwickeln seien. Alle Formalitäten bezüglich der Abgaben sollen über ihre Steuerberaterin abgewickelt werden. Weiters wurde mitgeteilt, dass im Zuge der Umschuldung auch die bisherige Bank – Sparkasse F – ihre Bereitschaft gezeigt haben soll, einen Nachlass zu gewähren.

Im Schreiben vom 26. April 1996 an das Finanzamt wurden die obigen Ausführungen im Wesentlichen wiederholt und das Finanzamt im Hinblick auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben angewiesen nach Bezahlung des mit der FLD vereinbarten Teilbetrages von ATS 2,635.906,00 die am AE Konto befindlichen Abgabenbeträge gemäß § 235 Bundesabgabenordnung abzuschreiben.

Im Zuge der am 15. Juli 2004 durchgeführten mündlichen Verhandlung wiederholte die steuerliche Vertreterin ihre bisherigen Vorbringen. Bezuglich einer definitiv gemachten Zusicherung einer Steuerfreiheit eines sich ergebenden Sanierungsgewinnes relativierte sie, dass eine solche in dieser Form wohl nicht gemacht worden sei. Auch die als Zeugin einvernommene Gattin des Bw. konnte sich definitiv nicht an hinsichtlich der Steuerfreiheit gemachte Zusagen erinnern. Sie brachte zum Ausdruck, dass ihr niemand gesagt hätte, dass ihr Gatte für diesen Steuern zu bezahlen hätte.

Die steuerliche Vertreterin ergänzte, dass es sich bei dem in der Berufung angesprochenen Sanierungskonzept um eine im Zuge der Umschuldungsmaßnahmen von der Sparkasse F zur Raika F gemachte Vorschaurechnung über die vermutete Entwicklung des Unternehmens im Hinblick auf Umsätze und Gewinne handle.

Die Sanierungsbedürftigkeit wäre in der Überschuldung des Betriebes gelegen, da sich in der Bilanz zum 31. Dezember 1995 ein negatives Kapital von ATS 8,513.000,-- ergeben hätte.

Der Vertreter des Finanzamtes legte dar, dass bei Betrachtung der Ertragsfähigkeit des Unternehmens die Sanierungsbedürftigkeit zu verneinen, bei Einbeziehung der gegebenen Überschuldung diese zu bejahen sei. Aus einer Aufstellung über die Entwicklung der Verbindlichkeiten, der Umsätze und der erzielten Gewinne ab dem Jahr 1998 ergäbe sich nachvollziehbar, dass trotz des Nachlasses von ATS 3,3 Millionen im Jahr 1996 die Verbindlichkeiten nicht weiter rückgeführt werden konnten, sondern diese wieder sukzessiv anzusteigen begannen. Innerbetriebliche Strukturänderungen seien nicht vorgenommen worden.

Die steuerliche Vertreterin verwies darauf, dass seit der vom Sohn erfolgten Betriebsübernahme und den von diesem vorgenommenen innerbetrieblichen Umstrukturierungen (nur mehr eine Familienangehörige) sehr wohl eine Rückführung der Verbindlichkeiten erfolge.

Weiters brachte diese vor, dass im Falle eines Insolvenzverfahrens die Gründe für die Höhe der Betriebsverbindlichkeiten und die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes nicht mit einer solchen Intensität geprüft und angezweifelt werden würde. Daher sei die Überprüfung, woraus die Höhe der Kreditverbindlichkeiten resultiere nicht gerechtfertigt.

Die vom Vertreter des Finanzamtes im Zuge der mündlichen Verhandlung – dem Arbeitsbogen der BP entnommene – dem UFS und auch der steuerlichen Vertreterin überreichte Aufstellung zeigt folgende Entwicklung der Verbindlichkeiten:

In ATS:	Lieferanten	Bank	GKK	FA- Auss	FA- Verr	FA- Sonst	Sonst. Verb.	Gesamt
1988	1,299.877	2,624.352	170.291	709.296	1,824.174	283.435	385.253	7,296.678
1989	1,068.509	2,600.531	201.179	709296	2,346.393	103.374	192.960	7,222.242
1990	686.541	2,731.081	232.712	3,006.990	216.746	376.604	469.944	7,720.618

1991	869.876	2,584.845	353.163	2,658.442	899.984	275.189	674.861	8,316.360
1992	1,029.941	2,574.006	402.704		3,490.974		921.558	8,419.183
1993	774.914	2,393.709	432.507	3,001.802	789.009	317.666	920.397	8,630.004
1994	962.439	2,564.621	596.749	2,984.507	1,284.350	346.873	854.851	9,594.390
1995	902.066	2,522.776	791.825	2,984.507	2,299.776	135.009	562.306	10,198.265
1996	1,022.198	4,815.360	671.406		76.248	668.607	570.060	7,823.999
1997	887.890	5,282.242	697.676		450.795	372.371	300.603	7,991.777
1998	896.784	5,342.150	678.341		599.010	294.823	659.601	8,470.709

Die Entwicklung der Umsätze laut Jahreserklärungen und laut der vom Finanzamt in der mündlichen Verhandlung vorgelegten, der steuerlichen Vertreterin ebenfalls überreichten Gegenüberstellung der Entnahmen zu den Gewinnen stellt sich folgendermaßen dar:

In ATS:	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Umsätze	10,422.570	9,402.544	12,216.557	11,986.624	12,354.967	11,932.786
Gewinn:	504.512	534.611	544.407	523.309	- 55.370	480.004
Sanierungs- gewinn			3,309.671			
Entnahmen	920.532	1,018.932	646.891	768.364	821.977	509.704

Nach Einsichtnahme in die jeweiligen Jahresabschlüsse wurde festgestellt, dass es sich bei den hier unter Entnahmen genannten Beträgen um die auf dem Kapitalkonto gebuchten Privatentnahmen zuzüglich privater Steuern, eventueller Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen handelt.

Per 1.1. 2000 übergab der Bw. den Betrieb an seinen Sohn.

Dieser erwirtschaftete nachfolgende Ergebnisse:

	2000	2001	2002	2002

	in ATS	in ATS	in €	in ATS
Umsätze	12,234.044,00	11,153.934,00	1,445486,06	19,890.321,83
Gewinne	1,094.373,00	1,201.698,00	260.273,02	3,581.434,00

Über die Berufung wurde erwogen:

Sowohl vom Finanzamt als auch vom Bw. blieb die betragsmäßige Höhe des Sanierungsgewinnes unbestritten und gingen beide Parteien vom Erlass betrieblicher Verbindlichkeiten aus, welche laut Aktenlage nachvollziehbar seit 1988 in den jeweiligen Jahresabschlüssen als solche ausgewiesen wurden.

Gemäß § 36 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung vor der Novelle BGBI Nr. 201/1996 waren bis zum Jahr 1997 bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 36 EStG setzt voraus, dass es sich um den in **Sanierungsabsicht** vorgenommenen Erlass von betrieblichen Schulden im Rahmen **allgemeiner Sanierungsmaßnahmen** der Gläubiger eines **sanierungsbedürftigen Betriebes** handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (**Sanierungsfähigkeit**).

Unter die Anwendung des § 36 EStG 1988 fällt demnach ein Sanierungsgewinn, bei welchem die geforderte **Sanierungsabsicht** gegeben ist. Diese besteht in der Absicht, die wirtschaftliche Gesundung des Unternehmens herbeizuführen. Interessen der Gläubiger, zumindest eine Restforderung oder Geschäftsbeziehungen zu retten, können als Indiz für die Sanierungsabsicht gesehen werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 36 TZ 9). Auch im Rahmen eines allgemeinen Akkords und der Zustimmungserteilung in Ausgleichverfahren ist im Hinblick auf das Streben nach Erhalt einer Restforderung Sanierungsabsicht zu vermuten. Nicht nur das Ergebnis des Schuldenerlasses, sondern auch die objektivierbaren Beweggründe für diesen sind von maßgebender Bedeutung (vgl. VwGH 07. Juni 2001, 98/15/0037). Eine Abgabennachsicht durch die Finanzbehörde stellt dann keinen steuerbegünstigten Sanierungsgewinn dar , wenn sie im Hinblick auf die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld gewährt wird, da in diesem Falle vom Fehlen der Sanierungsabsicht auszugehen ist.

Vom Vorliegen des letzt genannten Sachverhaltes ist im streitgegenständlichem Fall auszugehen.

Denn aus dem Inhalt der Aktenvermerke der Finanzlandesdirektion beginnend mit 28. Februar 1996 ergibt sich eindeutig, dass die Finanzlandesdirektion die Einbringlichkeit der rückständigen Abgaben auch unter dem Blickwinkel einer eventuellen zwangsweisen Verwertung der mit Grundpfandrechten belasteten Liegenschaft des Bw. in jeder Hinsicht genauestens geprüft und die „Erfolgsaussichten“ derselben abgewogen hat, wobei sie zu dem Schluss kam, dass im Falle einer Zwangsversteigerung die Abgabenbehörde vermutlich leer ausgehen oder im günstigsten Falle einen Bruchteil des im Oktober 1986 (!) vorgemerkt Grundpfandrechtes erhalten werde. Da selbst bei einem Freihandverkauf kaum ein Erlös von über ATS 4,4 Mio erzielbar gewesen wäre um sowohl die Vorpfandrechte als auch die Pfandrechte des Finanzamtes abzudecken, gelangte die Finanzlandesdirektion zu der Auffassung, dass es angebracht sei, sollte die Sparkasse die Mittelzusicherung (zur Abdeckung eines Teiles der Abgaben) einhalten, einen Teil der Abgaben abzuschreiben, da diese auf Grund der geschilderten Umstände ohnehin als uneinbringlich anzusehen waren.

Die dargelegten Erwägungen lassen eindeutig erkennen, dass der Beweggrund für die Abschreibung eines Teiles der aushaftenden Abgaben in der unzweifelhaft als gegeben angenommenen Uneinbringlichkeit gelegen war. Die als Voraussetzung für eine Steuerfreiheit geforderte Sanierungsabsicht durch die Finanzbehörde lässt sich aus dem Gesagten nicht ableiten, sodass sich das Vorbringen der steuerlichen Vertreterin, die Zustimmung zur Abschreibung eines Teilbetrages hätte ja nur in Sanierungsabsicht erfolgen können, als keineswegs nachvollziehbar erweist.

Auch ergibt sich aus den genannten Aktenvermerken, insbesondere aus der dokumentierten zeitlichen Abfolge, dass die Sparkasse F zuerst weder bereit war, den für die Abdeckung der Abgaben notwendigen Betrag zur Verfügung zu stellen, noch sich infolge ihrer ohnehin grundbücherlich sicher gestellten Forderungen an einem Schuld nachlass zu beteiligen. Erst als im Zuge der Umschuldungsverhandlungen absehbar wurde, dass sie ihre Forderung erhalten würde, erklärte sie sich bereit einen geringen Teil ihrer Forderung nachzusehen. Daraus ist ableitbar, dass der Nachlass eines geringen Teiles der Forderungen in dem Umstand der Beendigung der "Geschäftsbeziehungen" gelegen war und unter der Voraussetzung der Tilgung der aushaftenden Forderung erfolgte und nicht von der Absicht getragen war einen Beitrag zur Sanierung des Unternehmens zu leisten.

Aufgrund dieser Darlegungen ist das Vorliegen der von Gesetzes wegen erforderlichen Sanierungsabsicht zu verneinen, sodass die begehrte Steuerfreiheit nicht gewährt werden kann.

Ergänzend wird noch unter Bezugnahme auf die Berufungsvorbringen des Bw. , nämlich dass eine Sanierung im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen unter Vorliegen eines Sanierungskonzeptes erfolgt sei, im Hinblick auf die eingangs angeführten Erfordernisse für eine Inanspruchnahme der Steuerfreiheit Nachfolgendes ausgeführt:

Bei **Bejahung der Sanierungsabsicht** wäre als weitere Voraussetzung für die begehrte Steuerfreiheit zu prüfen gewesen, ob der Sanierungsgewinn aus einer **allgemeinen Sanierungsmaßnahme** resultiert. Quantschnigg/Schuch (vgl.Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch EStG 1988, TZ 7 zu § 36) führen dazu aus, dass zumindest die Mehrzahl der Gläubiger auf ihre Forderungen ganz oder teilweise verzichten und die Sanierung daher im Wege eines allgemeinen Akkords zustande kommen muss, wovon im Zuge eines Ausgleichsverfahrens bzw. eines außergerichtlichen Ausgleiches auszugehen sein werde. Es kommt jedoch auch darauf an, in welcher Größenrelation die nachgelassenen Forderungen zu den nicht nachgelassenen stehen. Sieht z.B. der überwiegende Hauptgläubiger dem Schuldner in Sanierungsabsicht die Schuld ganz oder teilweise nach, so kann ein grundsätzlich begünstigungsfähiger Sanierungsgewinn auch dann angenommen werden, auch wenn sich die zahlenmäßige Mehrheit der Gläubiger dieser Sanierungsmaßnahme nicht anschließt. Eine schematische Anwendung einer 50% Grenze bezogen auf die Höhe der Verbindlichkeiten ist nicht zielführend.

Demzufolge kann ein begünstigter Sanierungsgewinn auch bei Forderungsverzicht des Hauptgläubigers vorliegen, wenn der Schulderlass in seiner **Wirkung einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme gleichkommt, also entsprechend dem Wesen und der Zielsetzung einer Sanierungsmaßnahme objektiv geeignet erscheint**, die **Sanierung des Unternehmens tatsächlich herbeizuführen** (vgl. VwGH 15. Mai 1997, 95/15/0152).

Es wäre daher die Frage zu beantworten gewesen, ob der vorliegende Schulderlass zur Sanierung des Unternehmens objektiv geeignet war. Unstrittig ist, dass rund 33% der Verbindlichkeiten der Bilanz zum 31.12.1995 durch den Hauptgläubiger nachgelassen wurden. Es ist jedoch dem Finanzamt zuzustimmen, wenn es ausführt, dass der Schulderlass als solcher ohne entsprechendes Sanierungskonzept und der Vornahme von Begleitmaßnahmen (innerbetriebliche Umstrukturierung) nicht geeignet war, die Verbindlichkeiten des Unternehmens rückzuführen bzw. eine Gesundung des Unternehmens zu bewirken. Denn angesichts der grundsätzlich gegebenen Ertragsfähigkeit des

Unternehmens und der erzielten Gewinne ist der Schulderlass per se im Hinblick auf die laufende Erhöhung der betrieblichen Verbindlichkeiten, die zum Großteil auf überhöhte Entnahmen zurückzuführen sind, objektiv nicht als geeignete Maßnahme, die Sanierung des Betriebes herbeizuführen, zu beurteilen. Dass die Sanierung ohne entsprechende Begleitmaßnahmen objektiv nicht möglich war, wird nicht nur durch den stetigen Wiederanstieg der Verbindlichkeiten nach dem Jahr 1996, sondern auch durch die Aussage der steuerlichen Vertreterin in der mündlichen Verhandlung dokumentiert, als sie darauf verwies, dass nach Betriebsübernahme durch den Sohn zum 31. Dezember 2000 und den von diesem vorgenommenen innerbetrieblichen Umstrukturierungen nicht nur die Gewinne noch gesteigert sondern vor allem die übernommenen Verbindlichkeiten rückgeführt werden konnten.

In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass es in dem ausschließlich auf Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren dem Bw. obliegt, selbst einwandfrei das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. u.a. VwGH 15. Juli 1997, 93/14/0075).

Wie eingangs angeführt, zählt zu den weiteren Voraussetzungen für die Annahme eines steuerfreien Sanierungsgewinnes die **Sanierungsbedürftigkeit**, welche gegeben ist, wenn das Unternehmen vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch steht, also notleidend ist. Dies kann der Fall sein, wenn der Betrieb wegen Zahlungsunfähigkeit vor dem Zusammenbruch steht (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch EStG 1988, TZ8 zu § 36) oder auch bei drohender Überschuldung, wenn weder mittels Vermögen anderer Betriebe des Unternehmens noch aus dem Privatvermögen des Unternehmers Abhilfe geschaffen werden kann.

Steigende Umsätze und Gewinne sprechen grundsätzlich gegen Sanierungsbedürftigkeit.

Die von der steuerlichen Vertreterin ins Treffen geführte Überschuldung zum 31. Dezember 1995 (Stand der Verbindlichkeiten beginnend ab 1988 mit rund ATS 7,3 Millionen und einem stetigen Anstieg bis 1995 auf ATS 10,2 Millionen) ist zu bejahen.

In Aufklärung der vom Bw. in der Berufungsschrift angezogenen Divergenz, wonach im BP-Bericht einerseits vom Vorliegen einer Sanierungsbedürftigkeit ausgegangen, diese jedoch auf der anderen Seite verneint werde, legte das Finanzamt dar, dass zwar infolge der Überschuldung die Sanierungsbedürftigkeit zu bejahen, bei Betrachtung der gegebenen Ertragsaussichten jedoch zu verneinen sei. Die Tatsache, dass das Unternehmen von 1988 bis dato - mit einer Ausnahme - immer Gewinne von durchschnittlich mehr als

ATS 500.000,00 (seit 1993) erwirtschaftete und dass die Ursache dieser Überschuldung in den (die Gewinne meist übersteigenden) hohen Entnahmen und auch in dem Umstand der Beschäftigung von vier Familienmitgliedern des Bw. mit vergleichsweise hohen Bezügen im Betrieb gelegen ist, würde einer Sanierungsbedürftigkeit im Weg stehen.

Dieser Ansicht ist zu folgen, denn die Ertragsfähigkeit des Betriebes war aufgrund der in Summe von 1991 bis 1996 erwirtschafteten Gewinne von rund ATS 2,700.000,00 ohne Zweifel gegeben und ist die Überschuldung in den hohen Privatentnahmen, die in diesem Zeitraum rund ATS 4.347.000,00 betragen haben, und den als sehr hoch einzustufenden Lohn- und Gehaltszahlungen an vier im Betrieb beschäftigte Familienangehörige zu sehen.

Inwieweit in der Berufung eingewendet wurde, dass das Finanzamt die Steuerfreiheit des streitgegenständlichen Sanierungsgewinnes zuerst anerkannt und erst später auf Basis der Feststellungen der Betriebsprüfung versagt hat, ist darauf hinzuweisen, dass diese Vorgangsweise in einem wiederaufgenommenen Verfahren den Bestimmungen der BAO (Bundesabgabenordnung) entspricht. Es wurde vom Bw. selbst klargestellt, dass sich die Berufung nicht gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 richtete. Der Einwand, dass die Steuerfreiheit im Zuge der Verhandlungen mit den Vertretern der Finanzlandesdirektion zugesichert worden wäre, war den Akten der Finanzlandesdirektion nicht zu entnehmen. Dieser wurde seitens der steuerlichen Vertreterin während der mündlichen Verhandlung relativiert und auch von der als Zeugin einvernommenen Gattin des Bw. nicht bestätigt.

Die Finanzbehörde hat die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinnes im Sinn des § 36 EStG 1988 immer nach den in dieser Gesetzesstelle angeführten Kriterien zu prüfen, unabhängig davon, ob der Schuldnachlass im Zuge eines Insolvenzverfahrens, eines außergerichtlichen Ausgleiches oder durch Schulderlass durch einen Hauptgläubiger zustande kommt. Dass eine Beurteilung nach diesen Kriterien erfolgte, wird im streitgegenständlichen Fall insbesondere auch durch die Ausführungen in TZ 33 des Betriebsprüfungsberichtes sowie den Verweisen auf Rechtsprechung und Literatur und in der Stellungnahme des Finanzamtes zum Ausdruck gebracht. Die von der steuerlichen Vertreterin angesprochene Intensität der Prüfung des Sanierungsgewinnes begründet sich einerseits in der Durchführung einer – im Gesetz vorgesehenen Betriebsprüfung – und andererseits als Folge dessen, dass auf Argumente Gegenargumente und auf erhobene Berufungseinwendungen entsprechende Gegenäußerungen erstattet wurden.

Der Umstand, dass sich die Verbindlichkeiten infolge der hohen Entnahmen fortlaufend erhöht haben, wurde bereits im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt und konnte dieser Tatsache nichts entgegen gesetzt werden.

Eine dem Gesetz nicht entsprechende Vorgangsweise kann den Akten nicht entnommen werden.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 28. Dezember 2004