



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 nach der am 8. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage 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

Der Berufungswerber (Bw) führte als Einzelunternehmer einen Malereibetrieb, dessen Gewinn er gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Mit Beschluss vom 3. Dezember 2001 wurde über das Vermögen des Bw der Konkurs eröffnet. Von den insgesamt angemeldeten Forderungen von rd. 482 T€ entfielen rd. 295 T€ auf einen Kredit der Raiffeisenbank. Mit Beschluss vom 24. Juni 2002 wurde ein Zwangsausgleich bestätigt, der die Befriedigung der Gläubiger mit einer Quote von 20 %, zahlbar in vier Teilen von jeweils 5 %, vorsah. Zum Stichtag 31. Dezember 2004 brachte der Bw seinen Betrieb in eine neu gegründete GmbH ein.

Über Ergänzungsersuchen des Finanzamtes legte der Bw eine Berechnung (Bl. 52/2004 E-Akt) vor, die für das Jahr 2004 einen Sanierungsgewinn von 34.154,32 € ausweist. Dass diese Berechnung einen aus der Quotenzahlung an die Raiffeisenbank resultierenden Gewinn nicht enthalte, sei darauf zurückzuführen, dass für die Kreditforderungen der Raiffeisenbank eine dingliche Sicherheit bestanden habe, weshalb der Bw nach Zahlung der Quote die gesamte Verbindlichkeit in monatlichen Raten von 1.800,00 € zurückzahle.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2004 versagte das Finanzamt die begünstigte Besteuerung des Sanierungsgewinnes, weil die Raiffeisenbank als Hauptgläubiger auf keine Forderungen verzichtet habe. Den Sanierungsgewinn ermittelte das Finanzamt mit 29.456,68 €, resultierend aus den Quotenzahlungen an das Finanzamt und an das Land Niederösterreich.

In der dagegen erhobenen Berufung bringt der Bw zur Höhe des Sanierungsgewinns vor, dass der für rückständige Abgaben gewährte Forderungsnachlass auch Personensteuern sowie als Betriebsausgabe abzugsfähige Lohnnebenkosten enthalte, weshalb insofern kein Sanierungsgewinn vorliege. Nach Ausscheiden der betreffenden Beträge verbleibe für das Jahr 2004 aus den Quotenzahlungen an das Finanzamt ein Sanierungsgewinn von 18.573,69 €. Der Schuldnachlass des Landes Niederösterreich betreffe einen privaten Wohnbaukredit und sei daher ebenfalls nicht zu erfassen.

Weiters liege dem Grunde nach ein gem. § 36 EStG begünstigter Sanierungsgewinn vor. Bei einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren sei nicht zu prüfen, ob einzelne Gläubiger eine Rückstehungserklärung abgegeben und auf Forderungen verzichtet hätten. Der mangelnde Verzicht des Hauptgläubigers, der darauf zurückzuführen sei, dass eine Besicherung in Form einer privaten Liegenschaft vorgelegen habe, sei daher nicht maßgeblich.

Auf Ersuchen des Finanzamtes erläuterte der Bw, dass das Darlehen des Landes Niederösterreich sein Privathaus betreffe. Das Land habe auch keine Schulden nachgelassen, wie aus der beigelegten Kontoinformation aus dem Jahr 2005 zu ersehen sei. Die Höhe des Sanierungsgewinns betrage richtig 23.774,28 € (aus dem Nachlass von Umsatzsteuer und Lohnsteuer).

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, in der es den Sanierungsgewinn auf 26.931,06 € verminderte. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus dem Nachlass von Umsatzsteuer in Höhe von 18.596,50 € und aus dem Nachlass des Darlehens des Landes Niederösterreich in Höhe von 8.434,56 €. Einen Nachweis dafür, dass das Darlehen eine private Schuld betreffe, habe der Bw nicht erbracht. Die Begünstigung des § 36 EStG versagte das Finanzamt, da der Hauptgläubiger nicht verzichtet habe, weiterhin.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wendet sich der Bw gegen die Qualifikation des Sanierungsgewinns sowie die Einbeziehung des Darlehens des Landes Niederösterreich.

Auf Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats teilte der Bw mit, dass im Zuge des Insolvenzverfahrens 4.217,28 € an das Land Niederösterreich bezahlt worden seien. Der Rest des Darlehens sei im Hinblick auf das an der Privatliegenschaft bestehende Pfandrecht nicht erlassen worden.

Mit weiterem Vorhalt vom 5. November 2009 wies der unabhängige Finanzsenat den Bw darauf hin, dass die Einnahmen- Ausgabenrechnung des Jahres 2004 auf dem Konto 7843 Quotenzahlungen in Höhe von 11.000,02 € als Betriebsausgabe enthalte. Da das Darlehen an das Land Niederösterreich keine Betriebsschuld darstelle, wäre die dafür im Jahr 2004 geleistete, aus der Beilage zum Schreiben des Bw vom 31. Mai 2006 ersichtliche Quotenzahlung von 2.108,64 € nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der Bw werde daher ersucht, ein Detail des Kontos 7843 vorzulegen bzw. die Quotenzahlungen aufzuschlüsseln.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2009 übermittelte der Bw eine Aufschlüsselung. Die Quotenzahlung an das Land Niederösterreich sei danach nicht als Betriebsausgabe verbucht worden.

Mit Vorhalt vom 10. Dezember 2009 wurde der Bw darauf hingewiesen, dass die übermittelte Aufschlüsselung mit den Angaben auf der Beilage zum Schreiben vom 31. Mai 2006 nicht übereinstimme. Auch würden die dort ausgewiesenen, die Quotenzahlung an das Land Niederösterreich enthaltenden Beträge nach Ausscheiden der – nicht ausgabenwirksamen - Zahlungen an das Finanzamt den verbuchten Betrag von 11.000,02 € ergeben. Der Bw werde ersucht, diese Abweichung zu erläutern und die einzelnen Überweisungsbelege vorzulegen.

Mit Schreiben vom 11. Feber 2010 übermittelte der Bw Kopien von Überweisungsbelegen. Die Belegkopien würden vom verbuchten Betrag um 300,68 € abweichen, was auf in den Überweisungsbelegen enthaltene Spesen zurückzuführen sei.

In der am 8. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wies die steuerliche Vertreterin des Bw darauf hin, dass bei einem Zwangsausgleich nicht mehr geprüft werden müsse, ob eine allgemeine Sanierungsmaßnahme vorliegt. In Bezug auf das Darlehen des Landes Niederösterreich hielt die steuerliche Vertreterin dem Einwand des Finanzamtes, dieses Darlehen sei bei Ermittlung des Sanierungsgewinnes als betriebliche Schuld angeführt worden, entgegen, dass es sich dabei um einen, nunmehr aufgeklärten Irrtum gehandelt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.1. Gemäß § 36 Abs. 1 EStG in der im Berufungsjahr anzuwendenden Fassung 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. Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff Konkursordnung) entstanden sind, so gilt für die Berechnung der Steuer gemäß Abs. 2 Folgendes:

1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.
2. Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Betrag anzusetzen, der sich aus der Anwendung des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses (100% abzüglich Ausgleichsquote) ergibt.
3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen.

Die Anwendung dieser Begünstigung setzt voraus, dass es sich um einen in Sanierungsabsicht vorgenommenen Erlass von 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 (z.B. VwGH 21.4.2005, 2001/15/0213).

Sanierungsbedürftigkeit ist gegeben, wenn der Betrieb wegen Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch steht (Hofstätter/Zorn, Die Einkommensteuer, § 36 Tz 8). Dass diese Voraussetzung bestanden hat, ist durch die am 3. Dezember 2001 verfügte Konkurseröffnung belegt.

Von einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme kann jedenfalls gesprochen werden, wenn sämtliche Gläubiger oder zumindest die Mehrheit auf ihre Schulden verzichten. Eine allgemeine Sanierung ist aber auch denkbar, wenn der (z.B. grundbücherlich abgesicherte) Hauptgläubiger keinen Forderungsverzicht leistet; sein „Beitrag“ zur Sanierung liegt aber immerhin in einem Stillhalten dem Schuldner gegenüber (Nolz, Probleme der Sanierungsgewinne im Ertragsteuerrecht, FS Bauer, S. 196). Damit führt auch ein von einer Minderheit der Gläubiger gewährter Schuldnachlass zu einem Sanierungsgewinn, wenn er nur für die Sanierung des Schuldners geeignet ist. Für die Beurteilung der Sanierungseignung können auch die Ergebnisse der nächsten Jahre herangezogen werden (Hofstätter/Zorn, Die Einkommensteuer, § 36 Tz 7).

Im Berufungsfall hat – gemessen an dem für die Bestimmung der „Forderungsmehrheit“ maßgebenden Anteil der offenen Forderungen der nachlassenden Gläubiger an den gesamten offenen Forderungen (VwGH 3.10.1990, 90/13/0018) - zwar nicht die Mehrheit der Gläubiger einen Schuldnachlass gewährt, da die Raiffeisenbank als mit einem Anteil ihrer im Konkursverfahren angemeldeten Forderung an den gesamten angemeldeten Forderungen von rd. 64 % größter Gläubiger im Hinblick auf ihre grundbücherliche Besicherung letztlich auf die Tilgung ihrer Forderung nicht verzichtet hat, bzw. ihr Absonderungsrecht von der Konkurseröffnung und vom Abschluss des Zwangsausgleichs nicht berührt wurde. Der im Zwangsausgleich erzielte Schuldnachlass diente aber dessen ungeachtet dem Zweck der Sanierung. Der Zwangsausgleich ist ja ein Instrument zur Sanierung des Gemeinschuldners während eines laufenden Konkursverfahrens. Die Raiffeisenbank hat durch ihre, auf den voraussichtlich ungedeckten Teilbetrag ihrer Forderung von rd. 186 T€ bezogene Teilnahme am Konkursverfahren (Forderungsanmeldung vom 11. Jänner 2002) und damit am Zwangsausgleich diese Sanierungsmaßnahme auch mitgetragen. Sie hat im Rahmen dieser Sanierungsmaßnahme dadurch ihren Beitrag zur Sanierung, also zur Wiedererlangung der Zahlungsfähigkeit durch den Bw, geleistet, dass sie sich zunächst, während des dreijährigen Zeitraums, in dem der Zwangsausgleich umgesetzt wurde und der Bw nur die von der Gläubigermehrheit angenommenen Quotenzahlungen geleistet hat, mit den Quotenzahlungen begnügt und somit stillgehalten hat.

Entscheidend ist schließlich, dass die Sanierungsmaßnahme bzw. der dabei im Ergebnis von nur rd. 36 % der Gläubiger gewährte Schuldennachlass ausgereicht haben, die Sanierung tatsächlich herbeizuführen. Der Bw hat seinen Malereibetrieb, zunächst noch als Einzelunternehmer und seit 2005 in einer Nachfolgegesellschaft, weitergeführt. Er konnte im Jahr 2003 einen Gewinn in Höhe von rd. 58 T€ und im Jahr 2004 in Höhe von rd. 57 T€ erwirtschaften. Die GmbH erzielte aus dem fortgeführten Betrieb ebenfalls Gewinne (2005: rd. 38 TS €; 2006: rd. 22 T€; 2007: rd. 11 T€). Dass ein zu sanierender Betrieb in einer Nachfolgegesellschaft fortgeführt wird, spricht nicht gegen die Sanierungsfähigkeit; es müssen nur die wesentlichen Grundlagen auf das andere Unternehmen übertragen werden (VwGH 25.2.2003, 98/140151). Von der Erfüllung dieses Erfordernisses kann im vorliegenden Fall ausgegangen werden. Laut Einbringungsbilanz wurde das gesamte Anlagevermögen in die GmbH eingebracht, die bei Einbringung aufrechten Dienstverhältnisse wurden übernommen, der Betrieb wird auch am selben Standort weitergeführt.

Es ist daher insgesamt gesehen von einer gelungenen Sanierung auszugehen. Die gesetzten Sanierungsmaßnahmen haben ausgereicht, den Malereibetrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen.

Die in § 36 Abs. 2 EStG vorgesehene Begünstigung ist daher auf den im Jahr 2004 erzielten Sanierungsgewinn anwendbar.

1.2. Über die Höhe des Sanierungsgewinnes besteht insofern Streit, als sich der Bw dagegen wendet, ein vom Land Niederösterreich gewährtes Wohnbaudarlehen der betrieblichen Sphäre zuzuordnen. Außerdem habe das Land die Schuld nicht nachgelassen.

Bereits aus dem zuletzt genannten Grund kommt der Ansatz eines aus der Quotenzahlung des Jahres 2004 resultierenden Gewinnes nicht in Betracht. Die Darlehensforderung war, wie die Forderung der Raiffeisenbank, dinglich besichert. Das Land Niederösterreich hat seine Forderung im Konkursverfahren auch als Absonderungsanspruch angemeldet. Dass ein Forderungsnachlass nicht gewährt wurde, bestätigt die im Jänner 2006 ausgestellte Kontoinformation der Landeshypothekenbank (Bl. 72/2004 E-Akt), der zufolge das im Konkurs mit 21.096,48 € angemeldete Darlehen zum 31. Dezember 2004 noch mit 18.541,37 € aushaftete.

Als Sanierungsgewinn ist daher nur der aus dem Nachlass von Umsatzsteuer resultierende Gewinn, den das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung unstrittig mit 18.596,50 € ermittelt hat, anzusetzen.

2. Das Wohnbaudarlehen des Landes Niederösterreich hat, wie der Bw selbst vorbringt, dessen Privathaus und damit nicht die betriebliche Sphäre betroffen. Der Bw hat aber andererseits auch dieses Darlehen in die von ihm vorgenommene Berechnung des betrieblichen Sanierungsgewinnes 2004 (Bl. 52/2004 E-Akt) einbezogen. Die Summe der auf dem Berechnungsblatt aufgelisteten Quotenzahlungen, die also auch die an das Land geleistete Quotenzahlung von 2.108,64 € einschließt, beträgt 18.498,30 €. Zieht man von dieser Summe die nicht als Aufwand verbuchten Quotenzahlungen für rückständige Abgaben von 7.166,98 € und 331,30 € ab, so verbleibt mit 11.000,02 € ein Betrag, der dem auf Konto Nr. 7843 der Einnahmen- Ausgabenrechnung (Bl. 3/2004 E-Akt) als „Quotenzahlungen Aufwand“ ausgewiesenen entspricht. Damit liegt aber die Annahme nahe, dass auch die nicht die betriebliche Sphäre, sondern den privaten Wohnbau betreffende Zahlung von 2.108,64 € in den geltend gemachten Betriebsausgaben enthalten ist.

Der Bw wurde mit Vorhalt vom 5. November 2009 ersucht, ein Detail des Kontos 7843 vorzulegen bzw. die Quotenzahlungen aufzuschlüsseln. Mit Schreiben vom 2. Dezember 2009 legte der Bw eine Aufschlüsselung (mit 13 Positionen) vor, in der die Quotenzahlung an das Land Niederösterreich nicht enthalten ist. Da diese Aufschlüsselung aber ziffernmäßig von den Angaben auf der Berechnung des Sanierungsgewinnes 2004 (Bl. 52/2004 E-Akt) abweicht, wurde der Bw mit weiterem Vorhalt vom 10. Dezember 2009 ersucht, diese Abweichung zu erläutern und als Nachweis die einzelnen Überweisungsbelege vorzulegen. Mit Schreiben vom

11. Jänner 2009 (richtig: 2010) übermittelte der Bw eine zwar als „überarbeitet“ bezeichnete Aufschlüsselung; diese ist aber ident mit jener, die er mit dem Schreiben vom 2. Dezember 2009 vorgelegt hat. Die Abweichung zur Berechnung des Sanierungsgewinnes wurde nicht erläutert. Mit Schreiben vom 11. Feber 2010 übermittelte der Bw Kopien von Überweisungsbelegen. Die Summe der Belege würde um 300,68 € vom verbuchten Aufwand abweichen, was auf enthaltene Spesen zurückzuführen sei.

Die vorgelegten Kopien betreffen zwar hinsichtlich der Positionen 1-12 der Aufschlüsselung im Konkurs geleistete Quotenzahlungen. Diese Positionen weichen aber von den Angaben auf dem Blatt mit der Berechnung des Sanierungsgewinnes (Bl. 52/2004 E-Akt) insofern ab, als dieses Blatt für das Jahr 2004 zwei Quotenzahlungen ausweist, während die Aufschlüsselung nur eine Quotenzahlung enthält (z.B. Fa. R 1.302,24 € lt. Berechnungsblatt, 651,12 € lt. Aufschlüsselung; Gebietskrankenkasse 3.132,62 € lt. Berechnungsblatt, 1.566,31 € lt. Aufschlüsselung). Eine Erläuterung der Abweichung ist der Bw schuldig geblieben.

Die größte Abweichung besteht aber bei Position 13 der Aufschlüsselung, die zudem durch die vorgelegten Kopien keineswegs belegt ist. Die Position 13 betrifft die Fa. Y und weist für diese eine Quotenzahlung von 4.917,83 € aus, wohingegen das Berechnungsblatt für die Fa. Y die Quotenzahlung 2004 mit 752,44 € angibt. Der Betrag von 4.917,83 € ist schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil die Fa. Y im Konkurs eine Forderung von 7.524,34 € angemeldet hat, aus der sich die 5 %-ige Quote mit 376,22 € - ein Betrag, den der Bw im Übrigen auch in seiner Berechnung des Sanierungsgewinnes 2003 nennt -, somit die doppelte Quote mit 752,44 €, errechnen lässt. Die gesamte 20 %-ige Quote beträgt 1.504,88 €, was mit dem in der Aufschlüsselung enthaltenen Betrag von 4.917,83 € ebenfalls nicht vereinbar ist. Zudem ist unter den vorgelegten Überweisungsbelegen keiner, der sich auf Zahlungen an die Fa. Y beziehen würde. Vorgelegt wurden vielmehr Belege, die vom AKV für die Firmen A und B geltend gemachte Forderungen betreffen. Auch haben diese Firmen weder Forderungen im Konkurs angemeldet, noch waren deren Forderungen nach den aus den vorgelegten Belegen ersichtlichen Leistungszeiträumen – August und September 2003 (A) sowie März und April 2004 (B) – bei Konkurseröffnung im Dezember 2001 bereits existent.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0111). Auf Grund der aus den vorstehend angeführten Umständen anzuzweifelnden Richtigkeit der in der vorgelegten Aufschlüsselung enthaltenen Angaben ist es weder erwiesen noch glaubhaft gemacht, dass der in der Einnahmen- Ausgabenrechnung 2004 als Ausgabe verbuchte Betrag von 11.000,02 € zur Gänze betrieblich veranlasst ist. Den Eindruck, dass dieser Betrag auch

die den Privatbereich des Bw betreffende Quotenzahlung von 2.108,64 € enthält, konnte der Bw nicht widerlegen. Der in der Aufschlüsselung für die Fa. Y genannte Betrag von 4.917,83 € ist weder nachvollziehbar noch belegt. Auch die sonstigen Positionen der Aufschlüsselung passen nicht stimmig zu früheren Berechnungen des Bw. Es ist daher davon auszugehen, dass die Quotenzahlung von 2.108,64 € in der auf Konto Nr. 7843 geltend gemachten Betriebsausgabe enthalten ist. Ein Indiz dafür ist auch darin zu sehen, dass laut dem im Arbeitsbogen einliegenden Kontoausdruck für das Jahr 2003 die Quotenzahlung an das Land Niederösterreich ebenfalls auf Konto Nr. 7843 verbucht und damit als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde. Schließlich hat der Bw auch selbst erklärt, das Wohnbaudarlehen irrtümlich als betriebliche Schuld behandelt zu haben. Die geltend gemachten Betriebsausgaben sind daher um die privat veranlasste Zahlung von 2.108,64 € zu kürzen.

3. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

laufender Gewinn lt. Bescheid	57.223,68 €
+ Quotenzahlung Wohnbaudarlehen	<u>2.108,64 €</u>
laufender Gewinn lt. Berufungsentscheidung	59.332,32 €
Übergangsgewinn lt. Bescheid	4.396,42 €
<u>Sanierungsgewinn lt. Berufungsentscheidung</u>	<u>18.596,50 €</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	82.325,24 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 11. Juni 2010