



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vom 12. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Pensionistin, bezog im Jahr 2005 nichtselbstständige Einkünfte von zwei pensionsauszahlenden Stellen in Höhe von insgesamt € 85.445,75. Weiters erklärte die Bw. in der Einkommensteuererklärung für dieses Jahr neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 64,38 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von - € 27.375,00, welche aus zwei Beteiligungen an Unternehmen stammten. Aus zwei weiteren Beteiligungen, unter anderem an der X-GmbH.u.Mitges., erklärte die Bw. Einkünfte von jeweils € 0,00.

Die vom Finanzamt unter Zugrundelegung eines Einkommens von € 58.135,13 erklärungsgemäß vorgenommene Veranlagung ergab laut Bescheid betreffend Einkommensteuer vom 11. Mai 2006 eine Gutschrift von € 7.955,28.

Am 18. Februar 2006 wurde vom Finanzamt ein abgeänderter Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO) erlassen. In diesem

Bescheid wurde der in der Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom für die X-GmbH.u.Mitges. zuständigen Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt der auf die Bw. entfallende Anteil am Sanierungsgewinn in Höhe von € 5.724,91 mit den von der Bw. erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgeglichen. Für die Ermittlung der Einkommensteuer wurden negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 21.650,09 zugrunde gelegt. Die Gutschrift laut diesem Bescheid beträgt € 5.092,83.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 12. März 2008 wurde von der Bw. vorgebracht, dass die Sanierungsgewinne nach § 36 EStG 1988 tarifbegünstigt seien. Da alle Voraussetzungen für die Sanierung und damit für die Inanspruchnahme der Begünstigung erfüllt seien und die Ausgleichsquote 20 % betrage, werde die entsprechende Korrektur des Bescheides beantragt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 7. Mai 2008 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen: Die Begünstigung des § 36 EStG 1988 liege in einer Ermäßigung der Steuer, die auf den Sanierungsgewinn entfalle. Es handle sich um eine Tarifbestimmung. Nur jene Teile eines Sanierungsgewinnes, die in einem positiven Einkommen enthalten seien, und somit überhaupt einer Besteuerung unterlägen, seien der Begünstigung zugänglich. Da im gegenständlichen Fall der Sanierungsgewinn bereits im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches gänzlich mit Verlusten aus Gewerbebetrieb verrechnet worden sei, entfalle im vorliegenden Fall keine Steuer auf den Sanierungsgewinn. Hingewiesen werde auch auf die Rz 7250 der EStR 2000, wonach der Sanierungsgewinn gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 mit Verlusten aus der gleichen oder anderen Einkunftsquellen ausgeglichen werde.

Die Bw. beantragte mit Anbringen vom 4. Juni 2008 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor: Die Gewinnzuweisung aus der Beteiligung an der X-GmbH.u.Mitges. sei als zum Teil steuerbefreiter Sanierungsgewinn nach den Regeln des § 36 EStG 1988 zu behandeln. Seit dem Budgetbegleitgesetz 2003 seien gerichtliche Sanierungsgewinne (nur) in Höhe der festgestellten Quote einkommensteuerpflichtig. Die Steuerbegünstigung bestehe in einem Steuernachlass. Die Einkommensteuer, die auf den Sanierungsgewinn entfalle und aus dem Schuldnachlass resultiere, werde im gleichen Verhältnis erlassen, in dem auch die Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten. Die Rechtslage zu Sanierungsgewinnen sei von 1996 bis 2006 mehrfach geändert worden. Die frühere Überschrift zu § 36 EStG 1988 "Sanierungsgewinn" laute nunmehr "Steuerfestsetzung bei Schuldverlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens" (AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161 ab Veranlagung 2006). Die Rechtslage für das Veranlagungsjahr 2005 und Folgejahre sei hinsichtlich der Behandlung von

Verlustabzügen vergleichbar (§ 36 EStG 1988 in der Fassung Budgetbegleitgesetz BGBl I 2003/71 ab 21.8.2003; es sei die frühere Erlassregelung in das Gesetz übernommen worden). Die weiteren Ausführungen seien daher auf das Veranlagungsjahr 2005 und Folgejahre bezogen. Der Verwaltungsgerichtshof habe sich mit der Verrechnung von Sanierungsgewinnen schon oft beschäftigt, so z.B. VwGH 30.5.1995, 95/13/0118; 21.3.1995, 95/14/0011; 22.2.1993, 93/15/0020; 23.10.2002, 98/08/0187). Für die Frage der Verlustverrechnung sei es allerdings fraglich, ob die frühere umfangreiche Judikatur anzuwenden sei. Aus Sicht der Bw. ergebe sich aufgrund der formal und materiell neuen Rechtslage und der Neufassung in § 36 EStG 1988 (einschließlich der Überschrift) eine neue materiell-rechtliche Situation, so dass die frühere Rechtsprechung eine nur sehr eingeschränkte Gültigkeit besitze. Die Steuerbegünstigung des Sanierungsgewinnes sei gemäß § 36 EStG 1988 (bzw. gemäß der bis 2005 geltenden, dem § 36 EStG 1988 in der derzeitigen Fassung entsprechenden erlassmäßigen Regelung (vgl. EStR, Rz 7250 ff) wie folgt zu ermitteln: Es sei die entstandene Einkommensteuerschuld jener Steuerschuld gegenüber zu stellen, die entstanden wäre, wenn der durch die Erfüllung des gerichtlichen Ausgleichs (Zwangsausgleichs) resultierende Sanierungsgewinn nicht angefallen wäre (Vergleich der Steuerbelastung mit und ohne Sanierungsgewinn; § 36 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der 2005 geltenden Fassung). Von einer Festsetzung der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuer (= Differenzbetrag) sei in jenem Ausmaß Abstand zu nehmen, welches sich durch Anwendung des dem Forderungsnachlass entsprechenden Prozentsatzes (100 % abzüglich Ausgleichsquote) auf diesen Differenzbetrag ergebe (§ 36 Abs. 2 Z 2 und 3 EStG 1988 in der 2005 geltenden Fassung). Die Berechnung des Schuldnachlasses im gegenständlichen Fall ergebe sich daher wie folgt: 1) Die Einkommensteuer ohne Sanierungsgewinn betrage € 20.602,67 (Bemessungsgrundlage € 58.035,13). 2) Die Einkommensteuer mit Sanierungsgewinn betrage € 23.465,02 (Bemessungsgrundlage € 63.760,04). 3) Die Ausgleichsquote betrage 20 % des Unterschiedsbetrages von € 2.862,46, ergebe somit € 2.289,96. Um diesen Betrag sei die Einkommensteuerschuld (Einkommen mit Sanierungsgewinn) zu ermäßigen. Der Verlustabzug (horizontaler Verlustausgleich) sei in beiden Berechnungen berücksichtigt worden. Details dazu seien den beiliegenden Berechnungen zu entnehmen. Diese Berechnungsmethode entspreche daher den Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien hinsichtlich der Verrechnung von Verlustabzügen (EStR 2000, Rz 7250 ff). Weder sei aus der Bestimmung des § 2 Abs. 2 EStG 1988 betreffend die Verrechnung von positiven mit negativen Einkünften, noch aus der Bestimmung des § 36 EStG 1988 (in der jeweils anzuwendenden Fassung) zu entnehmen, dass Verluste im gleichen Jahre, in dem ein Sanierungsgewinn entstanden sei, mit den positiven Einkünften aus einem Sanierungsgewinn vorab zu verrechnen seien. Auf Grundlage der wörtlichen Textierung in § 36 EStG 1988 sei die Einkommensteuerbelastung

einmal mit Sanierungsgewinn und ein zweites Mal ohne Sanierungsgewinn – aber in beiden Varianten mit Berücksichtigung des Verlustabzuges – zu berechnen, und sodann sei die steuerliche Begünstigung zu errechnen. Diese Rechtsansicht sei mit den Aussagen des BMF in den EStR, Rz 7250 ff, vereinbar. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung werde auf die genannten Argumente nicht eingegangen. Der Sanierungsgewinn werde auch in der von der Bw. vertretenen Berechnungsvariante mit dem horizontalen Verlustausgleich verrechnet, so dass sich kein Widerspruch zu der in Rz 7250 ff der EStR dokumentierten Rechtsansicht des BMF ergebe. Aus den dargelegten Gründen werde beantragt, den angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wie folgt abzuändern: Gemäß dem Auszug aus der Ediktsdatei des Landesgerichts Wiener Neustadt sei im Jahr 2005 die Bestätigung des Gerichts über den angenommenen Zwangsausgleich der X-GmbH.u.Mitges. erfolgt. Die Ausgleichsquote betrage 20 %. Nach § 36 EStG 1988 sei die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als ausschließlich der aus dem Schulderrlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln. Dieser Unterschiedsbetrag belaufe sich im vorliegenden Fall auf € 2.862,46. Der dem Schulderrlass entsprechende Prozentsatz (80%) dieses Unterschiedsbetrages (das sind im vorliegenden Fall € 2.289,96) sei nunmehr von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich des Sanierungsgewinnes ergebe. Daraus ergebe sich laut der beiliegenden Berechnung eine Einkommensteuer in Höhe von € 21.175,06.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. wendet sich gegen den vom Finanzamt vorgenommenen Ausgleich des im Jahr 2005 im Zusammenhang mit der Beteiligung an der X-GmbH.u.Mitges. entstandenen Sanierungsgewinnes in Höhe von € 5.724,91 mit dem von ihr erklärten Verlust aus Gewerbebetrieb (horizontaler Verlustausgleich).

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) der Einkommensteuer. In § 2 Abs. 4 EStG 1988 ist normiert, dass zu den für die Bemessung der

Einkommensteuer maßgeblichen Einkünften der bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach den Vorschriften der §§ 4 bis 14 EStG 1988 zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb zählt.

In § 36 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der für das berufungsgegenständliche Veranlagungsjahr 2005 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 71/2003, ist folgendes angeordnet:

"(1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

(2) Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch die 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 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."*

Im Allgemeinen ist zum Sanierungsgewinn zu erwähnen, dass der betrieblich bedingte Wegfall einer Verbindlichkeit infolge eines Schulderrlasses durch einen Gläubiger bilanztechnisch zu einer Betriebsvermögensmehrung führt. Erfolgt ein Schulderrlass auf Grund eines allgemeinen Akkords der Gläubiger für ein Not leidendes Unternehmen in der Absicht, das Unternehmen am Leben zu erhalten, so scheint dieser Gewinn begünstigungswürdig. Als Rechtfertigung dafür wird in der Literatur vor allem der Umstand angeführt, dass die Unternehmenssanierung durch eine durch den Sanierungsgewinn hervorgerufene hohe Ertragsteuerbelastung, zu deren Begleichung keine liquiden Mittel vorhanden sind, vereitelt werden könne (vgl. Ruppe in Ruppe, Unternehmenssanierung, 272; Denk, Sanierungsgewinn, 929). Das Bundesministerium für Finanzen (AÖF 1999/180, Pkt.2 EStR 2000, Rz 7252) sowie die Materialien zum BudBG 2003 (59 BlgNR., XXII GP, 272) führen als Rechtfertigung für eine begünstigte Behandlung von Sanierungsgewinnen den Umstand an, dass in der Praxis die volle Durchsetzbarkeit des auf den Sanierungsgewinn entfallenden Abgabenanspruches nicht gegeben sei (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 36, Tz 1).

Da von der Bw. auf die historische Entwicklung der anzuwendenden Rechtsnorm Bezug genommen wurde, erfolgt eingangs eine Betrachtung dieses Aspektes.

Mit dem StruktAnpG 1996 wurde die bis dahin bestehende Beschränkung des Verlustvortrages auf Verluste der sieben vorangegangenen Jahre mit Wirkung ab 1998 beseitigt. Die damit geschaffene "Verewigung" der Verlustvorträge nahm der Gesetzgeber zum Anlass, die Begünstigung für Sanierungsgewinne ebenfalls mit Wirkung ab 1998 aufzuheben. Nach den Gesetzesmaterialien (72 BlgNR., XX GP, 268) war die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes primär aus dem Umstand zu verstehen, dass Verluste nur zeitlich begrenzt vortragsfähig waren. Die Weiterführung der Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne hätte angesichts des zeitlich unbegrenzten Verlustvortrages im Ergebnis eine steuersystematisch nicht begründbare Doppelwirkung. Die Verluste wären einerseits steuerwirksam abzugsfähig, der Nachlass der durch die Verluste begründeten Verbindlichkeiten bliebe hingegen steuerfrei (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 36, Tz 6).

In der Praxis zeigte sich, dass nach der Abschaffung der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne vor allem in Fällen des Abschlusses eines Zwangsausgleiches die volle Durchsetzbarkeit des auf Sanierungsgewinne entfallenden Abgabenanspruches nicht gegeben war. Das BMF wies daher mittels Erlass (AÖF 1999/180) die Finanzämter an, in Fällen eines Zwangsausgleiches ohne vorherige Berichterstattung nach § 206 lit. b BAO von einer Festsetzung der Steuer teilweise, und zwar in Höhe des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses, abzusehen, sofern die Voraussetzungen des aufgehobenen § 36 vorlagen. Diese Anweisung des BMF wurde auf Fälle eines gerichtlichen Ausgleiches erweitert und fand in dieser Form Eingang in die EStR 2000 (vormals Rz 1005 ff, seit Änderungserlass vom 10.3. 2004, Rz 7250 ff) (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 36, Tz 7).

Da durch die Erlässe kein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf die Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne gewährleistet war, entschloss sich der Gesetzgeber mit BGBl. I Nr. 71/2003, die nach oben erwähnten Erlässen gewährte Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne im Interesse der Rechtssicherheit in einem neuen § 36 legistisch zu verankern. § 36 in der Fassung BGBl. I Nr. 71/2003 ist auf Sanierungsgewinne, die nach dem 20.8.2003 (Tag der Kundmachung im BGBl.) entstanden sind, anzuwenden (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 36, Tz 8).

Der erste Absatz des § 36 idF BGBl. I Nr. 71/2003 enthält neben der grundsätzlichen Feststellung, dass Sanierungsgewinne dem Bereich der Einkünfteerzielung zuzurechnen sind, eine Legaldefinition des Sanierungsgewinnes. Der Zweck der Feststellung, dass Sanierungsgewinne zu den Einkünften gehören, lässt sich nur historisch aus dem Umstand ableiten, dass der RFH (im Jahr 1927) und ihm folgend die Verwaltungspraxis Gewinne infolge

eines Schuldnachlasses ursprünglich dem privaten und damit nicht steuerlichen Bereich zugeordnet haben. Angesichts der seit dem EStG 1972, wenn auch mit fast fünfjähriger Unterbrechung im Einkommensteuerrecht explizit normierten Begünstigungen für Sanierungsgewinne, sollte feststehen, dass es sich bei Sanierungsgewinnen um die Einkommenssphäre betreffende Vermögensvermehrungen handelt. Andernfalls wäre die Normierung einer Begünstigung überflüssig (vgl. Quantschnigg/Schuch, § 36, Tz 2). Die Aussage des Gesetzgebers, dass Sanierungsgewinne zu den Einkünften gehören, hat somit bloß deklarativen Charakter (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 36, Tz 9).

Das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes im Sinne des § 36 Abs. 1 EStG 1988 ist im gegenständlichen Fall unstrittig. Dennoch erfolgt eine Betrachtung dieser Bestimmung mit Blick auf die Entstehung ihres Inhaltes zur Veranschaulichung des systematischen Zusammenhanges sowie im Hinblick auf teleologische Erwägungen.

Die in § 36 Abs. 1 idF BGBl. I Nr. 71/2003 enthaltene Legaldefinition des Sanierungsgewinnes steht in einer Linie mit den in Vorgängerbestimmungen des Sanierungsgewinnes. § 36 idF BGBl. I Nr. 71/2003 dient der legislativen Verankerung jener seitens des BMF im Erlasswege angeordneten teilweisen Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne (AÖF 1999/180), deren Einführung das BMF wenige Monate nach Inkrafttreten der Abschaffung der alten Begünstigung für Sanierungsgewinne durch BGBl. Nr. 201/1996 für notwendig erachtete. Der erwähnte Erlass (AÖF 1999/180) und später die EStR 2000, Rz 1008 (idF vor dem Änderungserlass vom 10.3.2004) wiederum knüpften die Begünstigung explizit an das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes im Sinne des § 36 idF vor dem BGBl. Nr. 201/1996.

Damit ist die Erfüllung der in der Vergangenheit von der Rechtsprechung entwickelten Tatbestandsmerkmale eines begünstigungsfähigen Sanierungsgewinnes wie insbesondere die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungsabsicht und die Sanierungsfähigkeit auch für das Vorliegen eines Sanierungsgewinns im Sinne des § 36 idF BGBl. I Nr. 71/2003 Voraussetzung. Nur die Begünstigung des § 36 Abs. 2, die teilweise Ermäßigung der Steuer, die auf Sanierungsgewinne entfällt, kommt anders als zu Zeiten vor BGBl. Nr. 201/1996 nicht in sämtlichen Fällen, in denen ein Sanierungsgewinn vorliegt, zur Anwendung, sondern bloß in den Fällen eines gerichtlichen Ausgleichs oder eines Zwangsausgleichs (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 36, Tz 10).

§ 2 Abs. 2b enthält seit BGBl. I Nr. 71/2003 einen expliziten Verweis auf die in § 36 Abs. 1 enthaltene Legaldefinition des Sanierungsgewinnes. Inhaltlich hat sich durch den nunmehrigen Verweis auf § 36 Abs. 1 (zuvor war in der Norm nur von Sanierungsgewinnen die Rede) an der Verrechnung von Wartetastenverlusten und Verlustvorträgen nichts geändert, da auch der bis dahin in der Norm verwendete Begriff des Sanierungsgewinnes im

Sinne der Rechtsprechung zu § 36 idF vor dem BGBl. Nr. 201/1996 zu interpretieren war (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 36, Tz 11).

Die Begünstigung des Sanierungsgewinnes wurde in § 36 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. I Nr. 71/2003, als Tarifbestimmung konzipiert. Die Begünstigung liegt in einer Ermäßigung der Steuer, die mit dem Sanierungsgewinn anfällt, in dem Umfang, in dem auch die Gläubiger im Rahmen des gerichtlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs auf ihre Forderungen verzichten (100% abzüglich Ausgleichsquote). Die Tarifbegünstigung besteht darin, dass nur jene Teile des Sanierungsgewinnes, die in einem positiven Einkommen enthalten sind, und damit überhaupt einer Besteuerung unterliegen, der Begünstigung zugänglich sind (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 36, Tz 48).

§ 36 idF vor BGBl. Nr. 201/1996 war als Maßnahme der Einkommensermittlung ausgestaltet. Sanierungsgewinne waren damals vor Anwendung des Tarifs, aber nach Abzug der Sonderausgaben (Verlustabzug) und außergewöhnlicher Belastungen aus dem Einkommen auszuscheiden. Verluste und Verlustvorträge minderten damit auch nach der alten Rechtslage die Höhe eines begünstigten Sanierungsgewinnes (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 36, Tz 49)..

Wie den Ausführungen der Bw. zu entnehmen ist, leitet sich die von ihr vertretene Rechtsansicht zur Reihenfolge des Verlustausgleiches aus dem Faktum her, dass § 36 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003, als Tarifbestimmung und nicht als Maßnahme der Einkommensermittlung konzipiert ist.

Die Stellung der Begünstigung für Sanierungsgewinne als Tarifvorschrift wirft Fragen hinsichtlich der Reihenfolge des Verlustausgleiches im Rahmen der Einkommensermittlung auf. Zu der vergleichbaren Situation bei nach § 37 begünstigten Einkommensbestandteilen und zu § 36 idF vor BGBl. Nr. 201/1996 hat der VwGH folgende Auffassungen vertreten: Einkünfte, die mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuern sind, sind in der Einkommensteuerbemessungsgrundlage nur mehr insoweit enthalten, als sie nicht mit anderen Einkünften derselben Einkunftsart (horizontal) oder mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten (vertikal) ausgeglichen werden (VwGH 22.2.1993, 93/15/0020). Die Systematik des Einkommensteuerrechts lässt es nicht zu, einzelne positive oder negative Komponenten des Ergebnisses einer bestimmten Einkunftsquelle oder Gruppen positiver und negativer Elemente einer bestimmten Einkunftsquelle herauszulösen und vom Schicksal der verbleibenden Einkunftsquelle zu trennen; die Berechnung eines über den Betriebsgewinn hinausgehenden Veräußerungsgewinnes (Sanierungsgewinnes) findet im Gesetz daher keine Deckung (VwGH 21.3.1995, 95/14/0011, zu § 24 iVm § 37 und VwGH 30.5.1995, 95/13/0118 zu § 36 idF vor BGBl. 1996/201) (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 36, Tz 50).

Die Bw. verweist zur Begründung der von ihr vertretenen Rechtsansicht zur steuerlichen Behandlung des Sanierungsgewinnes auf die Inhalte von § 2 Abs. 2 EStG 1988 und § 36 EStG 1988 und beruft sich auf die Textierungen dieser Bestimmungen.

Es ist durchaus zutreffend, dass jede Gesetzesauslegung mit der Erforschung des Wortsinnes zu beginnen hat, jedoch müssen erforderlichenfalls auch systematische und teleologische Aspekte bei der Ermittlung des Willens des Gesetzgebers einbezogen werden.

Wie aus den oben dargestellten Ausführungen zur Rechtslage klar hervorgeht, würde gerade bei den im konkreten Fall auszulegenden Bestimmungen eine Ausblendung der dem Einkommensteuerrecht immanenten Grundsätze sowie des Normzweckes der Begünstigungsvorschrift des § 36 EStG 1988 nicht zu einer adäquaten Erfassung des Willens des Gesetzgebers führen.

Das zweistufige Verlustausgleichsverfahren stellt zweifellos ein generelles Grundsprinzip des Einkommensteuerrechts dar. Es wurde von der Bw. nicht auf gedanklich nachvollziehbare Weise dargelegt, weshalb es durch die Änderung des § 36 EStG 1988 mit BGBl. I Nr. 71/2003 zu einer Durchbrechung dieses Prinzips gekommen sein sollte.

Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, dass er, wenn er eine solche Ausnahme schaffen hätte wollen, dies nicht auf eine erkennbare Weise zum Ausdruck gebracht hätte. Der Normzweck der steuerlichen Begünstigung für Sanierungsgewinne ist aus den oben dargestellten Ausführungen zur Rechtfertigung dieser Maßnahme zu entnehmen, nämlich dass in der Praxis die volle Durchsetzbarkeit des auf den Sanierungsgewinn entfallenden Abgabenanspruches nicht gegeben wäre. Da die Erfüllung des Normzweckes durch die Anwendung des zweistufigen Verlustausgleichsverfahrens nicht beeinträchtigt wird, lässt sich auch aus teleologischer Perspektive keine Begründung für die von der Bw. vertretene Rechtsansicht finden.

Das Vorbringen der Bw., dass die von ihr vertretene Rechtsansicht mit den Aussagen des BMF in den EStR, Rz 7250 ff, vereinbar wäre, ist nicht zutreffend. Dazu wird die in Rz 7250 der EStR dargelegte Rechtsansicht des BMF zur berufungsgegenständlichen Thematik wiedergegeben. Zitat: *"... Der Sanierungsgewinn wird gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 mit Verlusten aus der gleichen oder anderen Einkunftsarten ausgeglichen. ..."*

Weiters entspricht das Vorbringen der Bw., dass der Sanierungsgewinn auch in der von ihr vorgeschlagenen Berechnungsvariante *"mit dem horizontalen Verlustausgleich verrechnet"* worden sei und sich deshalb kein Widerspruch zu der in den EStR dokumentierten Rechtsansicht des BMF ergeben würde, nicht den Tatsachen.

Das Ergebnis der rechtlichen Beurteilung ist, dass dem begünstigten Steuersatz nur jene Sanierungsgewinne unterliegen, die nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches verbleiben und nach Vornahme des vertikalen Verlustausgleiches im Einkommen gedeckt sind.

Da im konkreten Fall der im Jahr 2005 entstandene Sanierungsgewinn bereits im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches gänzlich mit Verlusten aus Gewerbebetrieb verrechnet wurde, kann die Begünstigung des § 36 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 nicht zur Anwendung kommen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Juni 2009