



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Robert Kotrc Wirtschaftstreuhand GmbH, 2734 Puchberg/Schneeberg, Kurpark 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsweberin (Bw) betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Gesellschaftsvertrag vom 26. April 1989) eine Tischlerei.

Gesellschafter der Bw sind:

A. und

H. B.

In der am 19. Oktober 2004 elektronisch eingelangten Erklärung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 machte die Bw unter der Kennzahl 669 einen steuerfreien Sanierungsgewinn in Höhe von € 246.783,84 geltend.

Im Schreiben vom 31. August 2005 (eingelangt beim Finanzamt am 2. September 2005) wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bw betreffend Sanierungsgewinn mitgeteilt, dass sich dieser durch den Schuldennachlass der C. in Höhe von € 147.201,12 und einen Schuldennachlass der V. P. in Höhe von € 99.582,72 ergeben würde. Die Quote würde sich

aus dem Schuldenstand vorher (€ 730.201,00) und dem Nachlassbetrag (€ 247.783,84=33,80%) errechnen.

Diesem Schreiben beigelegt wurde ein Schreiben der C. vom 23. Juni 2003 mit nachstehendem Inhalt (s K-Akt 2003/6):

"Betreff: Vereinbarung zum teilweisen Forderungsverzicht

Sehr geehrter Herr A.

Sehr geehrter Herr B. !

Auf dem Konto Nr XY ltd auf Bw haftet per 13. 06. 2003 ein Debetsaldo in Höhe von Euro 205.201,12 (exkl. Zinsen seit 1.04. 2003)

aus.

Zur teilweisen Abdeckung dieser Verbindlichkeit verpflichtet sich die Geschäftsführung der Bw, Herr A. und Herr B., bis 7. Juli 2003 einen Betrag in Höhe von EUR 58.000,00 auf oben angeführtes Konto einzuzahlen.

Weiters wird der Rückkaufswert von derzeit EUR 32.290,-- per 1.06.2003 der Lebensversicherung der I. Versicherungs AG Pol. AB ltd auf A. und verpfändet an die C. AG auf oben angeführtes Konto zur Einzahlung gebracht.

Im Gegenzug erklärt sich die C. AG bereit, auf weitere Forderungen gegenüber der Bw sowie deren Garanten zu verzichten.

Es gilt Terminverlust, das heißt, falls die oben angeführte Einzahlung in Höhe von EUR 58.000,00 bis 07.07.2003, mit einer Nachfrist von 14 Tagen, auf das Konto XY nicht erfolgt, lebt die Gesamtforderung in Höhe von EUR 205.201,12 (exkl Zinsen seit 01.04.2003) wieder auf.

Mit freundlichen Grüßen..."

Ebenso beigelegt ein Schreiben der V. vom 20. 08. 2003 mit folgendem Inhalt (K-Akt 2003/7)

"Bestätigung über die Abdeckung Ihres Obligos

"Wunschgemäß bestätigen wir Ihnen hiermit, dass nach Eingang eines Betrages von insgesamt EUR 800.000,-- am 18.8.2003 von der Volkskreditbank AG und am 19.8. 2003 von der R.. die noch aushaltenden Restforderungen der Obliganten

- Bw. (Kunden Nr. 1)
- A. (Kunden Nr. 2)
- B. und A. (Kunden Nr 39)
- Ausgebucht und die diesbezüglichen Konten gelöscht wurden. Somit bestehen für die angeführten Kreditnehmer keine Verbindlichkeiten mehr gegenüber unserem Institut.

Wir wünschen Ihnen für die Zukunft alles Gute...."

Mit Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 datiert vom 27. Jänner 2006 wurde der Schuldnachlass nicht als begünstigungsfähiger Sanierungsgewinn anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs 2 b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt worden sei. Es würde dem Steuerpflichtigen obliegen die für die abgabenrechtliche Begünstigung erforderlichen Umstände einwandfrei darzulegen. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen komme das Finanzamt zum dem Schluss, dass ein begünstigungsfähiger Sanierungsgewinn nicht vorliegen würde, da eine Sanierungsabsicht der Banken aus den vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden könne. Die fehlende

Sanierungsabsicht der V. und der C. würde dadurch dokumentiert werden, dass nach erfolgter Umschuldung die Geschäftsbeziehungen beendet worden seien. Da das Motiv für den Schulderlass der Hauptgläubiger nicht in der Sanierung des Unternehmens, sondern darin gelegen sei, einen möglichst großen Teil der eigenen Forderungen einzubringen, seien die Voraussetzungen des § 23 a KStG nicht erfüllt. Es würde sich die Beurteilung der weiteren Kriterien erübrigen, da ein wesentliches Erfordernis für die steuerliche Begünstigung, nämlich die Sanierungsabsicht fehlen würde.

Mit Eingabe vom 23. Februar 2006 (eingelangt beim Finanzamt am 24. Februar 2006) erhob der steuerliche Vertreter der Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Schlussfolgerung, dass den Banken nur an der Einbringung ihrer Forderungen gelegen gewesen sei und sie nicht an der Sanierung des Unternehmens interessiert gewesen seien, aus den Unterlagen nirgends belegbar sei.

Aufgrund des ablehnenden Bescheides habe sich die Geschäftsführung an die beteiligten Kreditinstitute mit der Bitte um Aufklärung gewandt. Aufgrund der beiliegenden Schreiben sei ersichtlich, dass sehr wohl ein Interesse an der Sanierung des Unternehmens bestanden habe und eine Weiterführung der Geschäftsbeziehungen an den Differenzen bzgl zukünftiger Konditionen gescheitert sei. Es werde daher um Anerkennung des Sanierungsgewinnes und um dementsprechende Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2003 ersucht.

Der Berufung beigelegt wurde nachstehendes Schreiben:

- Schreiben V. vom 21.02.2006 (K-Akt 2003/23)

"Wir haben Ihre Nachricht vom 6.02.2006 erhalten und sind selbstverständlich gerne bereit Ihnen den Sachverhalt bezüglich ihrer Finanzierung im Jahr 2003 nochmals kurz darzustellen:

Wie schon in ihrer Nachricht erwähnt, befand sich Ihr Unternehmen zum damaligen Zeitpunkt in einer prekären finanziellen Lage.

Aufgrund eines Finanzierungsangebotes eines anderen Institutes sind sie damals an uns mit dem Wunsch um teilweise Entschuldung herangetreten. Aufgrund der langjährigen Partnerschaft und natürlich auch um Ihnen bei der Sanierung Ihres Unternehmens zu helfen, wurde schließlich Ihrem Wunsch nach teilweisem Schuldenerlass entsprochen.

Da unsere Bedingungen für eine Fortführung der Geschäftsbeziehungen im Hinblick auf das von Ihnen vorliegende Angebot des Konkurrenzinstitutes nicht Ihre Zustimmung fanden, wurde die Geschäftsbeziehung schlussendlich beendet.

*Wir hoffen Ihnen mit dieser Auskunft behilflich sein zu können und verbleiben
Mit freundlichen Grüßen"*

- Schreiben C. vom 22.02.2006:

"Sehr geehrte Geschäftsleitung!

In Beantwortung Ihres Schreibens vom 06.02.2006 möchten wir wie folgt Stellung nehmen:

Im Zuge von Sanierungsmaßnahmen, welche durch die schlechte wirtschaftliche Lage Ihres Unternehmens notwendig geworden waren, sind Sie an uns herangetreten, um einen partiellen Schuldenerlass zu erreichen.

Nach langen Verhandlungen wurde Ihrem Wunsch entsprochen, da es grundsätzlich auch in unserem Sinne ist, zur wirtschaftlichen Gesundung von Unternehmen beizutragen und eine Sanierung zu erreichen.

Im Zuge der Verhandlungen stellte sich jedoch heraus, dass die Konditionen, welche von Ihnen für die Zukunft gewünscht wurden, von unserer Seite nicht möglich waren, sodass die Geschäftsbeziehung beendet wurde.

Wir wünschen viel Erfolg in der Zukunft und verbleiben..."

Weiters wurde dem Finanzamt ein Schreiben des Rechtsanwaltes, welcher die Sanierung der Bw durchgeführt hat, übermittelt.

"In obiger Angelegenheit darf ich zu Ihrer Anfrage betreffend die Sanierung der Bw folgendes mitteilen:

Ich habe im Jahr 2003 den Auftrag erhalten, eine Sanierung des angeschlagenen Betriebes zu erreichen. Die Situation stellte sich für mich dar, wie folgt:

Die Hausbank, nämlich die V. war nicht bereit auf Grund der wirtschaftlichen Situation ohne durchgreifende Sanierungsmaßnahmen weitere Finanzierungen vorzunehmen bzw die Kreditlinien aufrecht zu erhalten.

In umfangreichen Gesprächen mit der V. wurde klargestellt, dass ein Teil der durchführenden Maßnahmen auch die personelle Ebene betreffend Eigentümerstruktur bzw Geschäftsführerstruktur betreffen müsste. Grundsätzlich bestand auch die Absicht der Volksbank, an einer Sanierung mitzuwirken, in dem ein Schuldennachlass gewährt wird und nach erfolgreicher Durchsetzung verschiedener Umstrukturierungsmaßnahmen auch weiterhin eine Bankbeziehung zur V. aufrecht erhalten werden könnte.

Es konnte dann eine Bereinigung betreffend Eigentümerstruktur vorgenommen werden, was eben die Grundvoraussetzung für die V. war, weiterhin mit der Bw zusammenzuarbeiten. Es knüpfen sich negative Gefühle an die Person des A., dem man offensichtlich nicht zutraute, das Unternehmen entsprechend positiv weiterzuführen bzw im Gegenteil den Vorwurf versteckt erhob, dass die Schwierigkeiten auf Missmanagement seitens A. zurückzuführen wären.

Auch gab es offensichtlich persönliche Ressentiments, da möglicherweise von Herrn A. gegenüber den Verantwortlichen der V. in der Vergangenheit abgegebene Zusagen nicht ganz der Realität entsprochen haben dürften.

Nachdem mit der V. grundsätzlich der Reorganisationsweg erörtert war, ging es um die Frage der Konditionen für die weitere Zusammenarbeit mit der Volksbank.

Dabei zeigt sich zur großen Überraschung, dass die V. nicht bereit war Konditionen anzubieten, die der langen Geschäftsbeziehung zwischen den Vertragspartnern entsprachen.

Dies führte dazu, dass Verhandlungen auch mit anderen Kreditinstituten aufgenommen wurden, die schlussendlich auch zu guten Ergebnissen führten.

Aus meiner Sicht scheiterte die weitere Zusammenarbeit mit der V. ausschließlich daran, dass die in Aussicht gestellten Konditionen nicht marktgerecht waren, diese überhöhten Konditionen auf Grund der langjährigen vertraglichen Verbindung und noch dazu auch der Verbindung auch auf privater Ebene (private Kredite waren ebenfalls bei der V. aufgenommen worden) nicht nachvollziehbar und akzeptabel waren, und daher eine Umorientierung bezüglich einer künftigen neuen Hausbank vorgenommen werden musste.

Dass das Motiv sowohl bei der V. als auch bei der C. sehr wohl darin gelegen war eine Sanierung des Unternehmens zu erreichen, ergibt sich aber auch nicht zuletzt daraus, dass im Falle der Fälligstellung sämtlicher Kredite und insbesondere der Verwertung der Liegenschaften, die als Besicherung dienten, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die V. wie aber auch die C. praktisch keinerlei Verluste hätte in Kauf nehmen müssen.

Es wäre daher aus Banksicht widersinnig gewesen, einen höheren Abgang in Kauf zu nehmen, wenn nicht das durchgreifende Argument der Sanierung eines lebensfähigen Unternehmens im Raum gestanden wäre.

Ich kann mich an kein Gespräch mit den Banken erinnern, in dem auch nur angedeutet worden wäre, dass man nicht die durchgreifende Sanierung zur positiven Fortführung des Unternehmens als oberste Maxime im Auge hätte. Insbesondere die V. P. betonte auch, dass ihr die Erhaltung der Arbeitsplätze auf Grund der regionalen Ausrichtung der Bank ein besonderes Anliegen wäre!

Ich hoffe, Ihnen mit dieser kurzen Darstellung über den von mir erfolgreich durchgeföhrten Sanierungsfall dienlich gewesen zu sein und verbleibe mit dem Ausdrucke meiner vorzüglichen Hochachtung....

Kurzbrief der V. vom 17. Juni 2003:

"In Beantwortung Ihrer Fax-Nachricht vom 23.6.2003 und unserem heute geföhrten Telefonat, teilen wir Ihnen als uns genannter Vertreter mit, dass wir gegen eine Abschlagszahlung in Höhe von € 800.000,00 (Euro achthunderttausend) bis spätestens 18. Juli 2003 bei unserem Institut einlangend bereits sind, sämtliche Sicherstellungen (Real- und Personalsicherstellung) betreffend die Obligo Bw. (Kundennummer 1), A. (Kundennummer 2) sowie B. und A. (Kundennummer 3) aus der Haftung zu entlassen.

Wir merken uns den 18.7.2003 als letzten Termin für die Abschlagszahlung vor -....."

Schreiben V. vom 20.8.2003:

"Umschuldung Bw.-Lösungserklärungen

Sehr geehrter Herr Doktor!

Nach Eingang des Betrages von EUR 800.000,-- auf dem Konto lautend auf Bw bei unserem Institut über senden wir Ihnen

Aus den ua Bilanzen der Bw sind nachstehende Daten betreffend "Verbindlichkeiten gegenüber Bankinstitute" zu entnehmen:

	31.12.2002 in Euro	31.12.2003	31.12.2004
S. 1	18.441,26	-284,79	-144,74
V. 2	76.900,50	0,00	
V. 3	62.510,50	0,00	
O. 4	-104.528,16	-18.595,10	7.777,50
V. 5	49.418,80	0,00	
V. 6	381.465,44	0,00	
S. 7	10.216,91	0,00	
C. 8	0997-53782/00	202.937,87	
K. 9	0,00	-14.652,35	2.409,83
K. 10 (CHF)	0,00	448.635,48	450.963,04
F. Bank 11	0,00	0,00	7.616,14
F. Bank 12	0,00	0,00	6.324,68
O. 13	0,00	0,00	25.064,27
Summe	697.363,12	415.103,24	500.010,72

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist,

- 1.) ob es sich bei den Schuldennachlässen der Banken um einen begünstigungsfähigen Sanierungsgewinn handelt und
- 2.) die Höhe des Verlustvortrages.

Ad 1.) Gemäß **§ 23 KStG in der zum 31.12.1997 anzuwendenden Fassung** sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 7 Abs. 2) oder des Gesamtbetrages der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 und § 21 Abs. 1 Z 1) auszuscheiden:

1. Jene Einkommensteile, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.
2. Bei Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch 100.000 S.

§ 23a KStG (Sanierungsgewinne) in der ab 21.8.2003 in Kraft tretenden Fassung lautet:

- (1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke des Sanierung entstanden sind.
- (2) Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140 ff der Konkursordnung) entstanden sind, 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 Prozentsatz zu vervielfachen, der dem Forderungsnachlass entspricht (100% abzüglich Ausgleichsquote).
3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen.

Sanierungsgewinne unterlagen seit 1998 nicht mehr der begünstigten Besteuerung (Wegfall der § 23 Z 1 KStG bzw. § 36 EStG). Ab 1998 (bis zur Neueinführung des § 23a KStG) waren daher allfällige Sanierungsgewinne wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.

Da der Gesetzgeber für das Inkrafttreten der materiellrechtlichen Bestimmung des § 23a KStG betreffend die begünstigte Besteuerung eines Sanierungsgewinnes idF BBG2003, BGBl I 71 keine Rückwirkung vorgesehen hat, ist diese gesetzliche Regelung erst mit 21.8.2003 in Kraft getreten.

Nach der Aktenlage steht nicht genau fest, ob der Schuldennachlass durch die V. bzw die C. vor oder nach dem Inkrafttreten des § 23 a KStG 1988 in der ab 21. 8. 2003 anzuwendenden Fassung erfolgte. Eine nähere Feststellung dieses Zeitpunktes ist jedoch aus folgenden Gründen nicht erforderlich:

Sollte der **Schuldennachlass ab 21.8. 2003** erfolgt sein, bleibt der Berufung aus folgenden Gründen der Erfolg versagt:

Wien bereits ausgeführt, waren ab 1998 (bis zur Neueinführung des § 23a KStG) allfällige Sanierungsgewinne wie laufende Gewinne u behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.

Die Anwendung dieser Bestimmung setzt voraus, dass es sich um den 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. Bei der erforderlichen Prüfung des Einzelfalles ist dabei maßgeblich, ob der Schuldenerlass zur Sanierung des Unternehmens geeignet ist (s. VwGH vom 7.6.2001, 98/15/0037). Es obliegt dem Steuerpflichtigen, in dem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl das Erkenntnis des VwGH vom 15. April 1997, 93/14/0075).

Ausgehend davon vertritt der UFS die Ansicht, dass im gegenständlichen Fall wegen fehlender Sanierungsabsicht kein begünstigungsfähiger Sanierungsgewinn vorliegt. Denn um die Voraussetzungen der in Rede stehenden Begünstigungsbestimmung zu erfüllen, muss der Schuldennachlass "zum Zweck der Sanierung" im Rahmen eines Sanierungskonzeptes erfolgt sein. Nicht bloß das Ergebnis des Schuldennachlasses, sondern die objektivierbaren Beweggründe hiefür sind von maßgebender Bedeutung (vgl Erk. vom 20. April 1999, 98/14/0120, und vom 15. September 1999, 94/13/0044).

Seitens des Rechtsanwaltes bzw des steuerlichen Vertreters der Bw wurde kein Sanierungskonzept in das sämtliche Gläubiger miteinbezogen gewesen wären vorgelegt. Auch das im Schreiben vom 19. Juli 2006 vorgebrachte Argument, dass "*in umfangreichen Gesprächen mit der V. klargestellt wurde, dass ein Teil der durchzuführenden Maßnahmen auch die personelle Ebene betreffend Eigentümerstruktur bzw Geschäftsführerstruktur betreffen müsste*", kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da mit dem Aufzeigen von

möglichen Wegen zur Krisenbewältigung noch nicht gesagt ist, dass die Banken bei ihrem Schuld nachlass tatsächlich in entsprechender Sanierungsabsicht gehandelt haben.

Dem Vorbringen des Rechtsanwaltes im Schreiben vom 19. Juli 2006, dass ".....im Falle der Fälligstellung sämtlicher Kredite und insbesondere der Verwertung der Liegenschaften, die als Besicherung dienten, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die V. wie aber auch die C. praktisch keinerlei Verluste hätte in Kauf nehmen müssen", muss nach Ansicht des UFS entgegengehalten werden, dass es sich dabei um ein Vorbringen handelt, welches sich auf der Ebene der Behauptungen abspielt und weder seitens des Rechtsanwaltes der Bw noch des steuerlichen Vertreters der Bw konkretisiert worden ist.

Auch die beiden Schreiben vom 21.02.2006 bzw. 22.02.2006 der V. und der C. können der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Denn Tatsache ist, dass die Geschäftsbeziehungen sowohl mit der V. als auch der C. nach erfolgter Umschuldung mit der Bw beendet worden sind, was als Indiz dafür zu werten ist, dass sowohl seitens der V. als auch der C. keine Sanierungsabsicht vorgelegen ist, da es diesen nur um die Sicherstellung ihrer eigenen Forderungen gegenüber der Bw gegangen ist

Auch aus der Tatsache, dass die Bilanzposition "*Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten*" zwar zum Stichtag 31.12.2002 auf Stichtag 31.12.2003 von € 697.363,12 auf € 415.103,24 gesunken ist, aber vom Stichtag 31.12. 2003 auf Stichtag 31.12. 2004 wieder von € 415.103,24 auf € 500.010,72 gestiegen ist, wird seitens des UFS als Indiz dafür gewertet, dass es den oa Geldinstituten nur auf die Sicherung ihrer Forderungen angekommen ist und diese nicht in Sanierungsabsicht gehandelt haben. Es sich daher um eine Umschuldung von einer Bank auf eine andere Bank gehandelt hat.

2. Sollte der **Schuld nachlass vor dem 21.8.2003** erfolgt sein, ist der Berufung ebenso der Erfolg versagt:

Wie bereits ausgeführt waren ab 1998 (bis zur Neueinführung des § 23a KStG) allfällige Sanierungsgewinne wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.

Das BMF hat mit Erlass vom 16.7.1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99 (später eingearbeitet in die EStR 2000), unter Berufung auf § 206 lit b BAO angeordnet, dass von der Festsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Einkommensteuer insoweit Abstand zu nehmen ist, als die Abgabenansprüche durch die (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines Zwangsausgleiches entstanden sind und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag übersteigen. Voraussetzung für eine derartige Maßnahme sei, dass "abstrakt" die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG 1988 idF vor BGBI Nr. 201/1996 vorliegen. In diesem Erlass werden die Finanzlandesdirektionen weiters "eingeladen", in Sanierungsfällen außerhalb eines Zwangsausgleiches die Finanzämter in

Einzelfällen gemäß § 206 BAO anzuweisen, von der Abgabenfestsetzung in einer dem Erlass vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen und bei derartigen Anweisungen darauf Bedacht zu nehmen, inwieweit die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt hätten.

Mit "Änderungserlass 2001" vom 28.12.2001, GZ.06 0104/11-IV/6/01, (die "Änderung" bezieht sich auf im Einzelnen genannte Randziffern der EStR 200) wurden Fälle eines gerichtlichen Ausgleichs in die an die Finanzämter gemäß § 206 lit b BAO ergangenen Weisung des BMF auf Nichtfestsetzung der Einkommensteuer in Sanierungsfällen einbezogen.

§ 206 lit b BAO in der bei Erlassung des angefochtenen Bescheides anzuwendend Fassung wendet sich nunmehr an die Finanzämter und lautet:

"Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben teilweise Abstand nehmen, ...soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird;"

Durch die Nichtanwendung der in den EStR 2000 vorgesehenen Möglichkeit zur Abstandnahme von der Festsetzung gemäß § 206 lit b BAO durch das Finanzamt kann der Bw jedoch in keinem Recht verletzt sein.

Wie der VwGH bereits mehrmals im gegenständlichen Zusammenhang ausgesprochen hat liegt eine Verletzung subjektiver Rechte des Abgabepflichtigen bei Nichtbeachtung der dargestellten Ausführungen der EStR nicht vor. Ob die angeführten Erlässe des BMF mit § 206 BAO in Einklang stehen kann dabei ebenso dahin gestellt bleiben wie der Vorwurf, das Finanzamt habe zu Unrecht die Sanierungsabsicht des gegenständlichen Schuldennachlasses verneint. Denn nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vermögen Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen. Bei der EStR 2000, in welche die genannten Erlässe eingearbeitet wurden, handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine beachtliche Rechtsquelle (zB VwGH 28.2.2003, 2002/14/0139). Diese sind daher für den Unabhängigen Finanzsenat unbeachtlich.

Ad 2.) Gemäß § 7 Abs 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach Abs. 2 der gegenständlichen Gesetzesbestimmung ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs.4), und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs 2 a des

Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs 2 b des Einkommensteuergesetzes 1988.

Sind gemäß § 2 Abs 2b EStG bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die im vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.
2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des §117 Abs 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

§ 2 Abs 2b Z 3 EStG 1988 in der ab 21.8.2003 geltenden Fassung lautet:

3. Insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind, "- Sanierungsgewinne (§ 36 Abs 1) oder" (BGBl 2003/71 ab 21.8.2003)
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, weiters Liquidationsgewinne,

sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden." (BGBl I 2000/142 ab 2001)

§ 2 Abs 2b Z 3 EStG 1988 in der vor 21.8.2003 geltenden Fassung lautet:

3. Insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind,
- Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens in Folge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind, oder
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, weiters

Liquidationsgewinne, sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden." (BGBl I 2000/142 ab 2001)

Da nach Ansicht des UFS – wie in Punkt 1. der BE ausgeführt - kein begünstigungsfähiger Sanierungsgewinn vorliegt, ist auch die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung gem. § 2 Abs 2 Z 2 und 3 EStG zu Recht erfolgt.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 24. November 2008