

GZ. RV/0869-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch die Fa. M. GesmbH gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 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

In Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 machte der Bw als Betreiber eines Fitness Studios die Tarifbegünstigung für einen im Jahr 1998 erzielten

Sanierungsgewinn (Ausgleichsquote iHv. 15,44%) im Betrag von S 3.706.737,43 geltend. Dem Akteninhalt ist zu entnehmen, dass der Hauptlieferant des Bw als Hauptgläubiger sowie zwei Bankinstitute und das Finanzamt (FA) im Wege eines außergerichtlichen Ausgleiches einem Schuldnachlass in dieser Gesamthöhe zugestimmt haben.

Über schriftliches Ersuchen des Finanzamtes erbrachte der Bw einen belegmäßigen Nachweis über die Erfüllung der Ausgleichsquoten.

Mit Schreiben vom 8. August 2000 legte das Finanzamt diesen Sachverhalt mit Hinweis auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99, zwecks Anweisung der Oberbehörde vor.

Die Oberbehörde hielt einen Entfall der Besteuerung des auf Grund des außergerichtlichen Vergleichs entstandenen Sanierungsgewinnes nicht für gerechtfertigt, da auf Grund neu eingegangener Verbindlichkeiten im Sanierungsjahr sowie gestiegener Privatentnahmen keine Sanierungsmaßnahme gesetzt worden, sondern nur eine Schuldenverschiebung (durch Abschreibung und Neuverschuldung) erfolgt sei. Aus dem Akteninhalt sei ersichtlich, dass ein außergerichtlicher Ausgleich zwar erfolgt sei. Dennoch seien die im Jahr 1998 bei zwei Bankinstituten neu begründeten Verbindlichkeiten (insgesamt S 3.154.535,--) sowie die neu eingegangenen sonstigen Verbindlichkeiten iHv. insgesamt S 1.120.418,53 (Darlehen der Gattin H. H. iHv S 511.299,--; Lohn- und Gehaltsverbindlichkeiten, GKK und Finanzamt seien im Vergleich zum Vorjahr stark gestiegen) zu berücksichtigen. Auch die Privatentnahmen seien im Jahr 1998 wesentlich höher als in den Vorjahren (im Berufungsjahr 1998 S 825.365,--; hingegen S 226.000,-- im Jahr 1997 und S 400.000,-- im Jahr 1996).

Das FA behandelte daher bei Erstellung des Einkommensteuerbescheides 1998 den beantragten Sanierungsgewinn als laufenden Gewinn, berücksichtigte jedoch verrechenbare IFB-Verluste iHv. S 117.350,-- sowie abzugsfähige Verluste iHv. S 1.251.988,--.

In der dagegen erhobenen Berufung bestritt der Bw die Darstellung des FA. Zur Feststellung, ob die Schuldnachlässe eine Reduktion der Verbindlichkeiten bewirkt hätten, sei von den Beträgen im Monat September bzw. Oktober (Zeitpunkt der Ausgleichseröffnung) auszugehen. Demnach sei der Schuldendstand um über 3.000.000,-- zurückgegangen. Weiters sei zu berücksichtigen, dass aus der operativen Geschäftstätigkeit 1998 ein Verlust von ca. S 1.775.000,-- entstanden und aus diesem Grund der Schuldendstand in diesem Jahr kontinuierlich angestiegen sei. Ein neu erarbeitetes Sanierungskonzept und eine durchgeführte Unternehmensanalyse habe zu einer gänzlichen Umstellung der angebotenen

Leistungen geführt.

Im Jahr 1998 seien die Privatentnahmen im Zusammenhang mit einen privaten Liegenschaftserwerb zwar deutlich gestiegen. Diese Liegenschaft sei jedoch im Jahr 1999 wieder veräußert und der Erlös iHv S 935.000,-- wieder dem Unternehmen zugeführt worden. Von einer Schuldenverschiebung vom Privat- in den Unternehmensbereich könne daher keine Rede sein.

Schließlich stellte der Bw nochmals die wirtschaftliche Situation des Unternehmens dar und beantragte, den Bescheid aufzuheben und einen neuen Bescheid im Sinne des o.a. Erlasses des BMF dahingehend zu erlassen, dass die Einkommensteuer auf den Sanierungsgewinn nur in Höhe der Ausgleichsquote festgelegt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 36 EStG 1988 idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 lautet:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind."

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne beseitigt. Gemäß § 124b Zi. 14 EStG 1988 idF des StruktAnpG 1996 ist § 36 EStG 1988 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. Nr. 201/1996 letztmals bei der Veranlagung für 1997 anzuwenden.

Mit der Beseitigung des zeitlich begrenzten Verlustabzuges wurde die bisherige Steuerfreiheit für den Sanierungsgewinn weitgehend entbehrlich; um eine steuersystematisch nicht begründbare Doppelwirkung zu vermeiden, wenn Gewinne zunächst mit den Verlusten aus den Vorjahren verrechnet werden, und danach ein Sanierungsgewinn lukriert wird, wurde die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne gestrichen (Doralt – Ruppe, Steuerrecht I, 7. Auflage, 249 und die dort zitierte Literatur).

Die EB zu § 36 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996 lauten wie folgt:

"Die bisherige Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes versteht sich primär aus dem Umstand, daß Verluste nur zeitlich begrenzt vortragsfähig sind. Durch die in Aussicht genommene "Verewigung" des Verlustvortrags werden nunmehr die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste zeitlich unbegrenzt wirksam. Die Weiterführung der Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne hätte bei dieser Konzeption im Ergebnis eine steuersystematisch nicht begründbare Doppelwirkung: Die Verluste wären einerseits steuerwirksam abzugsfähig, der Nachlaß der durch die Verluste begründeten Verbindlichkeiten bliebe hingegen steuerfrei. Zur Vermeidung dieses Effekts wird die Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne – wegen des für 1996 und 1997 entfallenen Verlustvortragsrechtes allerdings erst ab 1998 – gestrichen."

Doralt, ÖStZ 1995, 170, vertritt zu diesem Problem folgenden Standpunkt:

"Werden die Verluste mit dem späteren Sanierungsgewinn verrechnet, dann erübrigt sich die Befreiung. Der wirklich Sanierungsbedürftige benötigt eine Befreiung für den Sanierungsgewinn nicht, oder nur insoweit, als ihm der Verlustvortrag verloren gegangen ist."

Wie im Sachverhalt angeführt, sind die verrechenbare IFB-Verluste iHv. S 117.350,-- sowie abzugsfähige Verluste iHv. S 1,251.988,-- nicht verloren gegangen, sondern wurden bei der Veranlagung des Jahres 1998 anerkannt. Die zusätzlich beantragte Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes iHv. S 3.706.737,43. wurde jedoch - mit dem Gesetz im Einklang stehend - nicht anerkannt.

Gemäß § 206 lit. b BAO sind die Oberbehörden ermächtigt, in Ausübung des Aufsichtsrechtes die nachgeordneten Abgabenbehörden anzuweisen, von der Festsetzung bestimmter Abgaben ganz oder teilweise Abstand zu nehmen, wenn 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.

Mit Erlass vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99 hat das Bundesministerium für Finanzen unter Berufung auf § 206 lit. b Bundesabgabenordnung angeordnet, dass von der Festsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Einkommen- oder Körperschaftsteuer insoweit Abstand zu nehmen ist, als die Abgabenansprüche durch die (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines Zwangsausgleichs 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. Zur Begründung wird im genannten Erlass ausgeführt, nach Wegfall der Bestimmung des § 36 EStG 1988 habe sich in der Praxis gezeigt, dass die volle Durchsetzbarkeit des auf Sanierungsgewinne entfallenden Abgabenanspruches - insbesondere in Fällen eines Zwangsausgleichs - nicht gegeben sei.

Über Anfrage des FA wurde diesem mit Schreiben vom 11. September 2000 von der Finanzlandesdirektion mitgeteilt, dass im gegenständlichen Fall ein Entfall der Besteuerung des auf Grund des außergerichtlichen Vergleichs entstandenen Sanierungsgewinnes im Sinne des § 206 lit. b BAO nicht gerechtfertigt erscheine.

Seitens des Verwaltungsgerichtshofes wurde in dem zur Frage der Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 BAO im Falle eines Sanierungsgewinnes ergangenen Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, Zl. 2002/14/0139 festgestellt, dass nach ständiger

Rechtsprechung Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen vermögen.

Da es sich bei dem Erlass vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99 ebenso wie bei den Einkommensteuerrichtlinien 2000, in welche dieser Erlass eingearbeitet wurde, mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle handelt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 24. Februar 2004