



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CS., vom 21. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 13. April 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer sowie Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog gewerbliche Einkünfte aus einem Textilhandel.

Anlässlich einer im März 2004 stattgefundenen und die Jahre 1999 – 2001 umfassenden Betriebsprüfung stellte die Prüferin fest (*Details können aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 12. März 2004 [= Anlage I zum BP-Bericht 7. April 2004] entnommen werden*):

Mit 1. Jänner 1999 sei die Einbringung der Einzelfirma in die neu gegründete C-GmbH erfolgt. Die Schlussbilanz zum 31. Dezember 1998 des Einzelunternehmens sei als Grundlage für die Einbringungsbilanz herangezogen worden. Die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten habe zum 31. Dezember 1998 5,274.576,45 S betragen. In diesem Betrag sei auch ein Kredit der R, Kontonummer 2.001.527 in Höhe von 1,412.358,42 S enthalten gewesen. Wie aus dem Konto-Auszug Nr. 4/001 hervorgehe, seien 1,210.574,69 S als Forderungsabschreibung 1999 von der Bank getilgt worden. In der Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 1999 scheine dieses Kreditinstitut nicht mehr unter den Passiven auf.

Da nach § 12 UmgrStG spätestens am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages ein positiver Verkehrswert vorliegen müsse, können Verbindlichkeiten im Privatvermögen zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gelte durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Einlage im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG. Der Erlass der Bankverbindlichkeit in Höhe von 1,210.574,69 S führe im Jahr 1999 bei der Bw. zu nachträglichen Betriebseinnahmen. § 32 Z 2 EStG diene dazu, Einkünfte, die erst nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit anfallen, aber einen engen Zusammenhang zum Betrieb aufweisen, noch der betrieblichen Sphäre zuzuweisen. Der nachträgliche Eingang während der betrieblichen Tätigkeit abgeschriebener Forderungen, der Erlass ehemaliger betrieblicher Verbindlichkeiten seien nach der Lehre und Rechtsprechung als positive nachträgliche steuerpflichtige Einkünfte zu erfassen (bspw. VwGH 23.1.1997, 93/15/0043).

Das Finanzamt erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend der Feststellung der Betriebsprüfung am 13. April 2004 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999.

Gegen den Wiederaufnahmebescheid sowie den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid für 1999 wurde am 23. Juni 2004 eine Berufung eingebracht und zusammenfassend ausgeführt, dass Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit nach Lehre und Rechtsprechung nur dann vorliegen würden, wenn die Einkunftsquelle veräußert oder aufgegeben worden sei. Gegenständlich liege aber weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe vor. Der bisher geführte Einzelbetrieb sei mit Wirkung vom 1. Jänner 1999 nach Art. III UmgrStG in die C-GmbH eingebracht worden. Nachdem gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG das Vermögen einen positiven Verkehrswert aufzuweisen habe, sei die Verbindlichkeit der R in Höhe von 1,412.358,42 S nicht in die Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 1999 aufgenommen worden. Durch die Nichtaufnahme der Verbindlichkeit sei diese dem Privatvermögen der Bw. zuzurechnen. Die Zurückbehaltung von Verbindlichkeiten werde der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern gleichgestellt und sei daher einem Entnahmetatbestand ebenbürtig. Entnahmen seien gemäß § 6 Abs. 3 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Die Zurückbehaltung der Bankverbindlichkeit sei folglich eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen, ein nach dieser Entnahme erfolgter Wegfall sei daher der Privatsphäre der Bw. zuzurechnen und für steuerliche Belange nicht zu berücksichtigen. Vergleichsweise seien auch Wertänderungen von Aktivposten bei Entnahmen steuerlich unbeachtlich.

Gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG könne sich die Zurückbehaltung nur auf Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten beziehen, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages noch vorhanden gewesen seien. Der Einbringungsvertrag sei am 30. September 1999

abgeschlossen worden, die Vereinbarung über den Schulderrass am 15. Jänner 1999 getroffen worden. Die Voraussetzung für einen endgültigen Schulderrass durch die R sei jedoch unter einigen Bedingungen erfolgt (ua: Aufleben der aushaftenden Kreditsalden, wenn bis 31.12.2003 ein Insolvenzverfahren eröffnet werden sollte; die Nachlassgewährung verfällt bei Nichterfüllung einer bestehenden Ratenverpflichtung).

Der Schulderrass der Bank sei daher erst zum Zeitpunkt der vollständigen Erfüllung der dafür gesetzten Voraussetzungen, also mit 31. Dezember 2003 und nicht mit 31. Dezember 1998 erfolgt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. September 2004 wurde die Berufung abgewiesen. Gemäß § 32 Z 2 EStG gehörten zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 – 3 EStG. Nach § 32 Z 2 EStG seien nur Einkünfte aus einer "ehemaligen Tätigkeit" zu erfassen. Eine ehemalige Tätigkeit liege dann vor, wenn die (frühere) Einkunftsquelle veräußert oder aufgegeben worden sei. Durch die Übertragung des Einzelbetriebes auf die Körperschaft sei eine Einbringung im Sinne des § 12 Abs. 1 UmgrStG erfolgt. Die Tätigkeit bzw. die Einkunftsquelle als Einzelunternehmer sei mit 31. Dezember 1998 aufgegeben bzw. beendet worden.

Werde nun anlässlich der Einbringung eines Betriebes in eine Körperschaft eine Verbindlichkeit zurückbehalten, dann seien die Zinsen aus der zurückbehaltenen Verbindlichkeit nachträgliche Betriebsausgaben, wenn für das Zurückbehalten der Verbindlichkeiten ein wirtschaftlicher Grund vorliege und diese Verbindlichkeit planmäßig getilgt werde. Ein wirtschaftlicher Grund liege insbesondere dann vor, wenn die Verbindlichkeit zur Beseitigung einer Überschuldung zurückbehalten werde.

Die Verbindlichkeit sei laut Berufungsvorbringen zurückbehalten worden damit zum Einbringungsstichtag das Vermögen einen positiven Verkehrswert aufweise. Zinsen der zurückbehaltenen Verbindlichkeit, die nach der Übernahme ins Privatvermögen anfallen würden, seien somit nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des § 32 Z 2 EStG, andererseits führe ein Erlass dieser Verbindlichkeiten konsequenterweise zu nachträglichen Betriebseinnahmen.

Die Vereinbarung über den Schulderrass sei am 15. Jänner 1999 getroffen worden. Die Forderungsabschreibung der Bank sei auf dem Bankkonto mit Datum 1. Jänner bzw. 15. Jänner 1999 in Höhe von 1,210.574,99 S erfolgt. Der Nachlass dieser Verbindlichkeit führe somit im Jahr 1999 zu nachträglichen Betriebseinnahmen im Sinne des § 32 Z 2 EStG.

Mit gleichem Datum wurde mit Berufungsvorentscheidung die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid abgewiesen.

Neu hervorgekommen sei die Tatsache, dass die im Zuge der Einbringung des Einzelbetriebes

in eine Körperschaft zurückbehaltene Verbindlichkeit, die ins Privatvermögen übernommen worden sei, im Jahr 1999 nachgelassen worden sei. Diese Tatsache sei im Betriebsprüfungsverfahren neu hervorgekommen und habe einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zulässig gewesen sei.

Am 6. Oktober 2004 wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung vom 21. Juni 2004 gegen den Wiederaufnahmebescheid und Einkommensteuerbescheid 1999, jeweils vom 13. April 2004 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht.

Der steuerliche Vertreter verwies noch einmal darauf, dass Voraussetzung für die Besteuerung eines Wegfalls von ehemaligen betrieblichen Verbindlichkeiten eine Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung sei. Die Einbringung eines Betriebes nach Art. III UmgrStG sei weder eine Betriebsaufgabe noch eine Betriebsveräußerung. Daher könne auch ein Wegfall von Bankverbindlichkeiten nicht nach § 32 Z 2 EStG zu versteuern sein. Sollte bei einer Entnahme einer Verbindlichkeit eines Fremdwährungskredites ein Kursverlust eintreten, so sei dieser Kursverlust ebenfalls wie ein Kursgewinn einkommensteuerlich unbeachtlich, nachdem sich derartige Veränderungen im Privatvermögen bewegen würden. Es sei auch eine Begründung offen geblieben, warum die Besteuerung im Jahr 1999 erfolgen solle, wenn ein endgültiger Schuldnachlass erst nach Erfüllung verschiedener Kriterien zum 31. Dezember 2003 gegeben sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Bw. hat bei einem Umgründungsvorgang Bankverbindlichkeiten zurückbehalten. Diese Verbindlichkeiten wurden von der Bank im Jahr 1999 nachgelassen.

Strittig ist, ob der Erlass dieser Verbindlichkeiten zu Einkünften aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 2 EStG führt oder nicht.

Unstrittig ist, dass der Einzelbetrieb mit Wirkung vom 1. Jänner 1999 nach Art. III UmgrStG in die C-GmbH eingebracht wurde. Nachdem gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG zum Einbringungsstichtag das Vermögen einen positiven Verkehrswert aufzuweisen hat, wurde die Verbindlichkeit der R in Höhe von 1,412.358,42 S nicht in die Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 1999 aufgenommen, sondern ins Privatvermögen übernommen. Die Vereinbarung über den Schuldnachlass wurde am 15. Jänner 1999 getroffen. Der Einbringungsvertrag wurde am 30. September 1999 abgeschlossen.

Wie die Bw. zutreffend ausführte kann sich gemäß § 16 Abs. 5 lit. 3 UmgrStG die Zurückbehaltung nur auf Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten beziehen, die beim Abschluss des Einbringungsvertrages noch vorhanden sind.

Die Nachlassgewährung bzw. der Verzicht auf die Restschuld war von der R an einige Kriterien geknüpft (ua: Aufleben der aushaftenden Kreditsalden, wenn bis 31.12.2003 ein Insolvenzverfahren eröffnet werden sollte; die Nachlassgewährung verfällt bei Nichterfüllung einer bestehenden Ratenverpflichtung).

Der Verzicht auf das aushaftende Restobligo wurde jedoch mit Abschluss der Vereinbarung am 15. Jänner 1999 auf beiden Seiten schlagend. Der unabhängige Finanzsenat hält dazu fest, dass Verträge mit auflösenden Bedingungen allgemein mit Vertragsabschluss wirksam werden.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates war die nachgelassene Bankschuld am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages gar nicht mehr vorhanden. Da diese Verbindlichkeit im Rückwirkungszeitraum (1. Jänner – 30. September 1999) bereits ausgeschieden ist, konnte der betreffende Geschäftsfall nicht mehr durch eine rückwirkende Entnahme in das Privatvermögen verlagert werden (vgl. Hügel/Mühllehner/Hirschler, UmgrStG-Kommentar, § 16, Rz 136).

Für die steuerliche Behandlung des Nachlasses von ehemaligen betrieblich veranlassten Verbindlichkeiten auf Seiten der Bw. ist dieser Umstand aber nicht von maßgeblicher Bedeutung.

Weiters wird von der Bw. die Rechtsansicht vertreten, dass eine Besteuerung eines (teilweisen) Schuldnachlasses gemäß § 32 Z 2 EStG nur bei Einkünften aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit erfolgen könne und eine Einbringung eines Betriebes nach Art. III UmgrStG weder eine Betriebsaufgabe noch eine Betriebsveräußerung sei.

Nach Doralt (EStG-Kommentar, § 32, Rz 60) werden nur Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit unter § 32 Z 2 EStG erfasst. Eine "ehemalige Tätigkeit" liegt vor, wenn die Einkunftsquelle veräußert oder aufgegeben worden ist.

Wird anlässlich der Einbringung eines Betriebes in eine Körperschaft eine Verbindlichkeit zurückbehalten, dann sind nach herrschender Lehre die Zinsen aus der zurückbehaltenen Verbindlichkeit nachträgliche Betriebsausgaben, wenn für das Zurückbehalten ein wirtschaftlicher Grund vorliegt (vgl. bspw. Doralt, aaO., § 32, Tz 77/1 u. Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Band B, § 16, Tz 88).

Lehre und Verwaltungspraxis (BMF Erlass vom 22. August 1997, in RDW 1997/12, S 767) gehen davon aus, dass Aufwandszinsen für betrieblich veranlasste Verbindlichkeiten, die umgründungsbedingt ins Privatvermögen übernommen werden, nachträgliche Ausgaben im Sinne des § 32 Z 2 EStG darstellen.

Daraus folgt, dass entgegen der Ansicht der Bw. nach einer erfolgten Umgründung beim Einbringer von einer "ehemaligen Tätigkeit" gesprochen werden kann.

Die von der Bw. vertretene Rechtsansicht, wonach die Einbringung eines Betriebes weder eine Betriebsaufgabe noch eine Betriebsveräußerung darstellt, kann aus folgenden Gründen widerlegt werden:

Nach den Grundsätzen des allgemeinen Steuerrechts stellt die Einbringung einen Tauschvorgang dar, der ertragsteuerlich als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln ist. In § 6 Z 14 lit. b EStG wird diese Tauschfiktion für die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft grundsätzlich aufrechterhalten, wenn die Einlage oder Einbringung nicht unter das UmgrStG fällt oder das UmgrStG dies vorsieht. Damit ist eine unmittelbare Verknüpfung zwischen der Tauschfiktion des § 6 Z 14 EStG einerseits und den Bestimmungen des UmgrStG andererseits hergestellt. Auf diese Weise ist klargestellt, dass eine Ausnahme von der Gewinnrealisierung infolge Verwirklichung der Tauschfiktion des § 6 Z 14 EStG lediglich auf Grundlage des UmgrStG möglich ist (vgl.

Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG-Kommentar<sup>3</sup>, § 12, Tz 22).

Nicht geteilt wird auch die Rechtsauffassung der Bw., wonach die Entnahme der Bankverbindlichkeit aus dem Betriebsvermögen dazu führt, dass diese Verbindlichkeit der privaten Sphäre zuzurechnen und ein erfolgter Wegfall für steuerliche Belange unmaßgeblich sei.

Betrieblich veranlasste Verbindlichkeiten, die umgründungsbedingt vom Einbringer zurückbehalten werden, ändern ihre Eigenschaft als betrieblich veranlasste Verbindlichkeiten insbesondere dann nicht, wenn das Zurückbehalten der Verbindlichkeit zur Beseitigung einer Überschuldung als Umgründungshilfe erfolgt (vgl. BMF vom 22. August 1997, in RDW 1997/12, S 767). Die Verbindlichkeiten bleiben mit der betrieblichen Sphäre verhaftet.

Nach der Rechtsprechung kann eine Verbindlichkeit nicht mit steuerlicher Wirkung umgewidmet werden. Der einmal entstandene wirtschaftliche Zusammenhang kann nicht durch bloße Willensentscheidung des Steuerpflichtigen beeinflusst werden (vgl. VwGH 30.9.1999, 99/15/0106).

Allgemein wirkt eine betriebliche Veranlassung von Verbindlichkeiten solange fort, als Aktiva nicht vorhanden sind bzw. nicht verwertet werden können oder nicht realisierbare Forderungen gegenüberstehen (vgl. Doralt, aaO., § 32, Tz 75).

Aus steuerrechtlicher Sicht erscheint es nur konsequent zu sein, wenn einerseits Zinsen aus einer Verbindlichkeit zu nachträglichen Betriebsausgaben führen und andererseits ein Erlass der gleichen Verbindlichkeit nachträgliche Betriebseinnahmen auslöst.

Nichts zu gewinnen ist für die Bw., wenn sie zutreffenderweise anführt, dass Wertänderungen von Aktivposten nach Entnahmen steuerlich unbeachtlich seien. Bei entnommenen Wirtschaftsgütern, die ehemals dem Betrieb gedient haben, liegen im Falle einer nachträglichen Wertänderung keine nachträglichen Einkünfte vor. Die Begründung liegt darin,

dass die private Nutzungsmöglichkeit die Verbindung zum seinerzeitigen Betrieb trennt (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 32, Tz. 11.4).

§ 32 Z 2 EStG hat die Funktion, die Steuerwirksamkeit von Ereignissen, die in einem engen Zusammenhang mit der seinerzeitigen Betriebsführung stehen, aber erst nach Beendigung der betrieblichen Betätigung anfallen, zu sichern.

Eine aus dem Nachlass einer ehemals betrieblichen Verbindlichkeit resultierende Betriebsvermögensvermehrung ist somit im Sinne des § 32 Z 2 EStG als "positive nachträgliche Einkünfte" steuerpflichtig (vgl. VwGH 24.5.1993, 92/15/0041 u. 23.1.1997, 93/15/0043).

Unter Berücksichtigung aller Umstände kommt der unabhängige Finanzsenat somit zum Ergebnis, dass durch den Nachlass der Bankverbindlichkeiten nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 32 Z 2 EStG vorliegen.

Neben dem Sachbescheid wurde auch der Wiederaufnahmebescheid angefochten. In der Berufungsvorentscheidung setzte sich das Finanzamt mit der Berufung auseinander und vertrat die Ansicht, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig war. Für das Finanzamt ist im Betriebsprüfungsverfahren die Tatsache neu hervorgekommen, dass die im Zuge der Einbringung des Einzelbetriebes in die Körperschaft zurückbehaltene Verbindlichkeit im Jahr 1999 nachgelassen wurde.

Die Bw. hat sich im Vorlageantrag auf den Antrag beschränkt, über die Berufung zu entscheiden, ohne auf die Feststellungen der Berufungsvorentscheidung zu erwidern.

Wenn dies auch zulässig ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, S 2718), so ist eine Berufungsvorentscheidung, die über die Begründung des Erstbescheides hinausgeht, als Vorhalt anzusehen (vgl. Stoll, aaO., S 2713 mwN sowie VwGH 24.3.1994, 93/16/0163). Eine derartige Berufungsvorentscheidung erzeugt daher die Bedeutung einer nicht zu beseitigenden Rechtstatsache, mit der die Wirkung verbunden ist, dass der Partei der Wissens- und Meinungsstand zum Sachverhalt und zu den Rechtsfragen rechtswirksam zur Kenntnis langt, worauf diese - soweit geboten - einzugehen hat. Unwidersprochen gebliebene Feststellungen der Berufungsvorentscheidung bleiben in ihrer Bedeutung als Behördenklärung existent und erfüllen das Gebot des Parteigehörs im Sinne des § 115 Abs. 2 BAO. Unter diesem Aspekt ist es weiters zulässig, auf die als zutreffend erkannte Begründung der - wenn auch außer Wirksamkeit tretenden - Berufungsvorentscheidung Bezug zu nehmen, wodurch die Begründung dieses anderen Bescheides zum Bestandteil der Begründung der Berufungsentscheidung wird (vgl. Stoll, aaO., S 2713 ff).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. November 2005