



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Vertreter, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahre 2003 im Beisein der Schriftführerin nach der am 12. Juni 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), die in der Rechtsform einer GmbH ein Bauunternehmen betreibt, hielt u.a. im Berufungsjahr eine Kommanditbeteiligung an der Z KG (im Folgenden KG). Über das Vermögen der KG wurde am 27. Jänner 2005 der Konkurs eröffnet, mit Beschluss vom 18. Jänner 2007 wurde der Konkurs aufgehoben, am 18. April 2007 wurde die KG von Amts wegen gelöscht.

In ihrer für das Jahr 2003 eingereichten Körperschaftsteuererklärung wies die Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 461.063,77 € aus, darin laut Beilage zur Steuererklärung enthalten ein anteiliger Gewinn aus der Beteiligung an der KG in Höhe von 396.772,27 € (zuzüglich Sonderbetriebsausgaben, abzüglich Sonderbetriebseinnahmen). Unter den Kennziffern 639 und 619 der Körperschaftsteuererklärung machte die Bw verrechenbare bzw. abzugsfähige Verluste aus den Vorjahren in Höhe von 49.963,37 € und 1.647.351,00 €, unter Kennziffer 669 einen Sanierungsgewinn in Höhe von 981.351,51 € geltend. Der

Sanierungsgewinn setzt sich zusammen aus einem von der Bw auf dem Konto „Ausbuchung unbezahlter und verjährter Verbindlichkeiten“ verbuchten Ertrag von 20.307,91 € und einem von der KG auf einem gleichnamigen Konto verbuchten Ertrag von 961.043,60 €.

Das Finanzamt kürzte im angefochtenen Bescheid die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung der Verrechnungs- bzw. Vortragsgrenzen des § 2 Abs. 2b EStG und setzte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 auf Grundlage eines auf diese Weise ermittelten Einkommens von 102.775,10 € fest. Der Sanierungsgewinn von 981.351,51 € habe nicht anerkannt werden können, da mangels Betriebsfortführung keine Sanierung vorliege.

In der dagegen erhobenen Berufung weist die Bw zunächst darauf hin, dass unter Kennziffer 386 der von der KG für das Jahr 2003 eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften zwar ein Sanierungsgewinn eingetragen, eine diesbezügliche Feststellung im Rahmen des § 188 BAO jedoch unterblieben sei. In inhaltlicher Hinsicht führt die Berufung aus, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3.10.1990, 90/13/0018, im Unterbleiben der Ertragsfähigkeit und dem Eintreten weiterer Verluste lediglich ein Indiz für die mangelnde Sanierungseignung der getroffenen Maßnahmen gesehen habe, darüber hinaus aber durchblicken ließ, dass das Gegenteil aufzuzeigen Angelegenheit der Parteien gewesen wäre. Ähnlich argumentiere Nolz, Probleme der Sanierungsgewinne im Ertragsteuerrecht, in Festschrift für Egon Bauer zum 65. Geburtstag, Seite 198. Demnach müsse der Schulderrass aus Sicht des Erlasszeitpunktes objektiv geeignet gewesen sein, die Ertragsfähigkeit wiederherzustellen. Allein aus der Tatsache, dass der Erfolg nicht eingetreten sei, dürfe die Sanierungseignung nicht abgesprochen werden. Im Fall der KG sei ein Sanierungskonzept vorgelegen, das u.a. Grundlage für die Verhandlungen mit der Hausbank betreffend eine Erweiterung des Obligos und mit der AWS betreffend Übernahme einer 80 %igen Ausfallhaftung hiefür gewesen sei. Beide Institutionen hätten das Sanierungskonzept positiv beurteilt und der Finanzierungsentscheidung zu Grunde gelegt. Die Planannahmen für 2003 und die Folgejahre seien so gewählt worden, dass es keiner unrealistischen Ergebnissteigerungen bedurfte, um die Sanierungsfähigkeit darzustellen. Aus der Sicht jenes Zeitpunktes, zu dem der Schulderrass gewährt worden sei, sei dessen objektive Eignung, die Ertragsfähigkeit der KG wieder herzustellen, gegeben gewesen. Bestimmte, von der KG nicht vorherzusehende und nicht beeinflussbare Umstände hätten die nachhaltige Sanierung jedoch verhindert. So hätten sich ungewöhnlich lang anhaltende negative Auswirkungen des Ausgleichs ergeben, indem etwa seitens der Auftraggeber Rechnungen bewusst bestritten und teilweise viel zu spät bezahlt worden seien, sowie einige Lieferanten trotz Barzahlungsanbot eine Belieferung der KG verweigert hätten. Weiters sei die KG zum Zeitpunkt der Ausgleichsverhandlungen kaum beauftragt worden, was jedoch im Sanierungskonzept berücksichtigt worden sei. Nicht vorhersehbar sei jedoch gewesen, dass

(auch frühere) Kunden Aufträge offensichtlich zurückgehalten hätten. Der Betrieb der KG sei deshalb nach Abschluss des außergerichtlichen Ausgleichs schlecht ausgelastet gewesen und man sei zur Auslastung der bestehenden Kapazitäten gezwungen gewesen, auch Aufträge anzunehmen, die nicht zu den Kernkompetenzen des Unternehmens gehörten. Bei diesen „Zusatzaufträgen“ habe das Unternehmen teilweise „Lehrgeld“ bezahlt und Verluste erwirtschaftet. Dazu gekommen seien durch extrem schlechtes Wetter im 1. Quartal 2004 verursachte hohe Verluste sowie ein auf Grund eines in der Region bestehenden Verdrängungswettbewerbs im Jahr 2004 eingetretener Preisverfall.

Es werde daher beantragt, keine Kürzung des Verlustvortrags vorzunehmen, da es sich zumindest in Höhe von 961.043,60 € (Tangente der KG) um einen Sanierungsgewinn handle.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 3. Jänner 2006 übermittelte die Bw das vom Unternehmensberater MagL am 20. Mai 2003 erstellte Sanierungskonzept. Darin wird u.a. ausgeführt, dass die KG nicht mehr in der Lage sei, ihre Verbindlichkeiten mittelfristig zu bewältigen, und sich daher gezwungen sehe, die unbesicherten Gläubiger um einen Sanierungsbeitrag zu bitten. Anzustreben sei ein außergerichtlicher Ausgleich, da bei einem gerichtlichen Verfahren die öffentliche Hand, der größte Auftraggeber der KG, ausfallen würde. Das Finanzamt und die beiden größten Lieferanten sollten eine Quote von unter 30 %, kleinere Gläubiger etwas höhere Quoten erhalten. In einer Erfolgsplanung wird für die KG für das Jahr 2003 ein Gewinn von 1.145.100,00 € (einschließlich des erwarteten Sanierungsgewinnes von 1.015.000,00 €), für das Jahr 2004 ein Gewinn von 108.300,00 € und für das Jahr 2005 ein Gewinn von 89.400,00 € prognostiziert. Die wesentlichsten Planannahmen seien ein reales Wachstum von 3,1 % in den Jahren 2003 und 2004 sowie 2,5 % im Jahr 2005, durchschnittliche Preiserhöhungen von 1,5 %, eine Inflationsrate von 2 %, eine Personalkostensteigerung von 2,3 %, günstigere Einkaufsmöglichkeiten bei vorhandener Liquidität, Erreichung eines durchschnittlichen Anlagenabnutzungsgrades von 50 %, außergerichtlicher Ausgleich, ein Finanzierungsbedarf für die Quotenzahlung von 750.000,00 €, die Aufnahme eines Bürges-Kredits, die Einbringung von 70.000,00 € durch einen Hausverkauf und das Aussetzen eines Tilgungsträgers für 2 Jahre.

Aus der von der Bw vorgelegten Saldenliste der KG zum 31. Dezember 2004 ergibt sich ein Verlust für das Jahr 2004 in Höhe von -669.508,66 €. Forderungen und Bankguthaben von 742.468,22 € stehen Verbindlichkeiten von 2.957.711,32 € gegenüber.

Zu der mit dem Ergänzungsersuchen vom 3. Jänner 2006 verlangten Vorlage entsprechender Nachweise für das Berufungsvorbringen, nicht vorhersehbare und nicht beeinflussbare Umstände hätten eine nachhaltige Sanierung verhindert, übermittelte die Bw eine e-mail Nachricht des MagL. Darin wird ausgeführt, dass MagL mit Fr. Z gesprochen habe. Danach sei

es Anfang 2004 durch das aggressive Auftreten der AG zu deutlichen Preiseinbrüchen gekommen; als Beispiel für Lehrgeld bei Aufträgen, welche nicht zur Kernkompetenz gehörten, sei eine Großbaustelle in T anzuführen; das schlechte Wetter im 1. Quartal 2004 sei allgemein bekannt; als Beispiel für nachhaltige Auswirkungen des Ausgleichs sei eine D-GmbH zu nennen, die bewusst Leistungen nach dem Ausgleich von der KG bezogen und diese dann verspätet bezahlt habe. Diese Behauptungen zu beweisen sei natürlich etwas mühsam (vor allem die Preiseinbrüche); man müsse dann mit dem Bauleiter sprechen und diesen bitten, die Behauptungen zu bestätigen bzw. mit Unterlagen zu beweisen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Im Sanierungskonzept sei ein Gewinn der KG von 108.300,00 € prognostiziert worden, wogegen sich laut Saldenbilanz für das Jahr 2004 ein Verlust von 669.509,00 € ergebe. Diese große Differenz lasse sich nicht durch die von der Bw genannten Gründe (Preiseinbrüche, Lehrgeld bei bestimmten Aufträgen, Schlechtwetter, nachhaltige Auswirkung des Ausgleichs) erklären. Die am 27. Jänner 2005 erfolgte Konkurseröffnung bestätige, dass die Zerrüttung der finanziellen Verhältnisse bereits ein Ausmaß angenommen hätte, welches eine Sanierung schlichtweg unmöglich gemacht habe. Auch eine Gegenüberstellung der flüssigen Mittel und der Schulden ergebe, dass die Verbindlichkeiten das 4-fache der flüssigen Mittel ausmachten. Es liege daher kein Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG vor.

Die Bw beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

In der am 12. Juni 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter der Bw darauf hin, dass die Saldenliste zum 31. Dezember 2004 nicht mit einer Bilanz verglichen werden dürfe. So wären in der Saldenliste die halbfertigen Arbeiten bzw. noch nicht abrechenbaren Leistungen nicht enthalten. Auf Frage des Finanzamtsvertreters, wie dann das richtige Ergebnis zum 31. Dezember 2004 laute, erklärte der steuerliche Vertreter, dass es zufolge der Konkurseröffnung nicht mehr zur Erstellung einer Bilanz gekommen sei; der Masseverwalter habe hiezu keinen Auftrag gegeben. Der Finanzamtsvertreter hielt dem entgegen, dass die Differenz zwischen dem im Sanierungskonzept für das Jahr 2004 prognostizierten Gewinn und dem Verlust laut Saldenliste so groß sei, dass sie allein mit dem Ergebnis noch nicht abrechenbarer Leistungen nicht erklärt werden könne. Auch habe die Bw für das Jahr 2004 kein anderes Ergebnis dargestellt.

Der steuerliche Vertreter wandte weiters ein, dass das Erfordernis der Betriebsfortführung im Jahr 2003, wie dies der Gesetzgeber im Jahr 2006 mit der Änderung des § 36 EStG letztlich auch nachvollzogen habe, nicht mehr Tatbestandsmerkmal eines Sanierungsgewinnes im Sinne des § 2 Abs. 2b EStG gewesen sein könne. Der Finanzamtsvertreter hielt dem

entgegen, dass im Jahr 2006 erfolgte Gesetzesänderungen auf die für das Jahr 2003 vorzunehmende Auslegung des Begriffs „Sanierungsgewinn“ keinen Einfluss haben könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die u.a. für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt. Voraussetzung dafür, dass eine behördliche Erledigung die Wirkungen des § 192 BAO entfalten kann, ist allerdings, dass der „Grundlagenbescheid“ rechtswirksam ergangen ist.

Über das Vermögen der KG wurde am 27. Jänner 2005 der Konkurs eröffnet. Der mit 31. Mai 2005 datierte Feststellungsbescheid ist adressiert an die KG, z.H. Masseverwalter.

Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners. Der Feststellungsbescheid wäre daher an den Masseverwalter und nicht an die Gemeinschuldnerin zu richten und dem Masseverwalter zuzustellen gewesen. Eine an die Gemeinschuldnerin z.H. Masseverwalter adressierte Erledigung ist nicht an den Masseverwalter, sondern an die Gemeinschuldnerin gerichtet. Durch die bloße Zustellung der an die Gemeinschuldnerin gerichteten Erledigung an den Masseverwalter ist sie dem Masseverwalter gegenüber jedoch nicht wirksam geworden (vgl. VwGH 2.3.2006, 2006/15/0087).

Die als Bescheid intendierte Erledigung vom 31. Mai 2005 vermochte sohin keine Rechtswirksamkeit zu entfalten. Im Verfahren zur Bemessung der Körperschaftsteuer 2003 besteht demnach keine Bindung an einen Feststellungsbescheid, weshalb im Körperschaftsteuerverfahren über die Höhe des Gewinnanteils der Bw an der KG sowie über die Frage, ob dieser Gewinnanteil einen die Anwendung der Verrechnungs- bzw. Vortragsgrenze des § 2 Abs. 2b EStG ausschließenden Sanierungsgewinn enthält, abzusprechen ist (vgl. VwGH 20.2.2008, 2008/15/0019).

Auch wenn die Erledigung vom 31. Mai 2005 wirksam ergangen wäre, würde, da diese Erledigung darüber, ob im ausgewiesenen Gewinnanteil ein die Vortragsgrenze des § 2 Abs. 2b EStG ausschließender Sanierungsgewinn enthalten ist, keine Aussage trifft, bezüglich dieser Frage keine Bindung an eine in einem Feststellungsbescheid getroffene Feststellung bestehen (vgl. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154)..

Die Höhe des im angefochtenen Bescheid enthaltenen Gewinnanteils an der KG ist unstrittig.

2. Die Z 1 und 2 des § 2 Abs. 2b EStG 1988 normieren eine Verrechnungs- bzw. Vortragsgrenze für in vorangegangenen Jahren entstandene, nicht ausgleichsfähige Verluste, bzw. für vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7; diese können nur im

Ausmaß von 75 % der positiven Einkünfte bzw. des Gesamtbetrages der Einkünfte verrechnet bzw. abgezogen werden.

Die Z 3 des § 2 Abs. 2b EStG sieht sowohl in der bis zum 20. August 2003 als auch in der ab 21. August 2003 anzuwendenden Fassung (durch einen Verweis auf § 36 Abs. 1 EStG) vor, dass die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze insoweit nicht anzuwenden sind, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind, enthalten sind.

Diese Definition des Sanierungsgewinnes entspricht jener des durch das StruktAnpG 1996, BGBl 201/1996, mit Wirkung ab der Veranlagung 1998 aufgehobenen § 36 EStG (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 2 Anm 25). Zur Auslegung des Begriffs „Sanierungsgewinn“ kann daher auf die zu dieser Bestimmung ergangene langjährige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zurückgegriffen werden.

Demnach kann von einem begünstigten Sanierungsgewinn nur gesprochen werden, wenn es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Nachlass betrieblicher 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 (vgl. Doralt/Heinrich, EStG¹¹, § 36 Tz 69 und die dort zitierte Judikatur). Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (z.B. VwGH 28.4.2004, 98/14/0196). Gegen die Sanierungseignung spricht eine Betriebseinstellung nach der versuchten Sanierung, das Unterbleiben der Ertragsfähigkeit, das Eintreten weiterer Verluste, ein Missverhältnis zwischen den flüssigen Mitteln und der weiter bestehenden Schuldenlast (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 36 Anm 8).

Entgegen der Meinung der Bw kann aus der mit Wirkung ab dem Jahr 2006 vorgenommenen Änderung des § 36 EStG, mit welcher aus einem Schuldverlass resultierende Gewinne begünstigt werden, unabhängig davon, ob ein Forderungsverzicht der Erhaltung des Unternehmens dient, nicht geschlossen werden, dass die Betriebsfortführung bzw. die Sanierungseignung nicht mehr Tatbestandsmerkmal eines Sanierungsgewinnes im Sinne des § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG sei, bzw. dass der Gesetzgeber mit der Änderung nur „nachvollzogen“ habe, dass dieses Erfordernis bereits in den Jahren davor und so auch im Streitjahr 2003 nicht mehr gegolten habe. Eine solche Schlussfolgerung ist schon deshalb nicht gerechtfertigt, weil der Gesetzgeber im AbgÄG 2005, BGBl I 161/2005, gleichzeitig mit der Änderung des § 36 EStG, der nun nicht mehr Sanierungsgewinne, sondern anderes, eben aus einem Schuldverlass resultierende Gewinne, regelt, auch § 2 Abs. 2b EStG geändert hat, und anstelle des

Verweises auf § 36 Abs. 1 unter Teilstrich 4, wie bereits in der bis zum 20. August 2003 geltenden Fassung, Sanierungsgewinne eigenständig (und wiederum übereinstimmend mit der Fassung des § 36 EStG vor BGBl 201/1996) definiert, und im Übrigen unter Teilstrich 1 Gewinne aus einem Schuldverlass gemäß § 36 Abs. 2 EStG zusätzlich angeführt werden. Inhaltlich hat folglich der Begriff des die Anwendung der Vortragsgrenze ausschließenden Sanierungsgewinnes durch das AbgÄG 2005 keine Änderung erfahren. Es ist daher sowohl für die Jahre ab 2006 als auch für die davor liegenden Jahre von einem einheitlichen Verständnis des Begriffs „Sanierungsgewinn“ in § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG auszugehen und kann daher zur Auslegung dieses Begriffs die bereits erwähnte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes herangezogen werden (vgl. Doralt/Heinrich, EStG¹¹, § 36 Tz 64 zu der ab dem Jahr 2006 geltenden Fassung des § 2 Abs. 2b EStG), wonach das Vorliegen eines begünstigten Sanierungsgewinnes eben auch die Sanierungseignung voraussetzt.

Aus der am 3. April 2006 eingereichten Saldenbilanz der KG hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung die Feststellung getroffen, dass die KG im Jahr 2004 – abweichend von dem im Sanierungskonzept vom Mai 2003 prognostizierten Gewinn von 108.300,00 € - einen Verlust von -669.500,00 € erlitten hat. Bereits der Umstand, dass nicht nur die prognostizierte Ertragsfähigkeit nicht eingetreten ist, sondern schon im ersten Jahr nach der versuchten Sanierung erhofftes und tatsächliches Ergebnis derart auseinanderklaffen, spricht dagegen, dass die auf dem Sanierungskonzept basierenden Maßnahmen geeignet waren, eine Sanierung der KG herbeizuführen. Zu Recht verweist das Finanzamt ferner darauf, dass auch das zum 31. Dezember 2004 bestehende Missverhältnis zwischen Forderungen und Guthaben einerseits sowie Verbindlichkeiten andererseits – demnach betrug der Schuldenstand rund das Vierfache der flüssigen Mittel -, gegen die Sanierungseignung spricht.

Dem - erstmals in der Berufungsverhandlung und völlig unbelegt erhobenen – Einwand des steuerlichen Vertreters, die Saldenbilanz zum 31. Dezember 2004 würde bestimmte Positionen, nämlich die Ergebnisse aus halbfertigen Arbeiten und noch nicht abrechenbaren Leistungen, noch nicht enthalten, somit unvollständig sein, ist entgegenzuhalten, dass es seine Sache bzw. Sache der Bw gewesen wäre, konkret und nachvollziehbar darzulegen, dass und inwiefern sich das aus der Saldenliste ersichtliche Ergebnis durch die erwähnten Positionen noch verändern könnte. Da die Saldenliste mit 27. März 2006, somit mehr als ein Jahr nach dem fraglichen Stichtag, ausgedruckt wurde und zudem im Hinblick darauf, dass der Ausdruck von der Geschäftsführerin der Bw und ehemaligen Prokuristin der KG, LZ, erstellt wurde, von einem Einblick der Bw in die Konten und Geschäftsvorgänge der KG auszugehen ist, ist außerdem nicht ersichtlich, warum die dem Finanzamt am 3. April 2006 ohne irgendeinen Hinweis, dass darin nur vorläufige oder unvollständige Werte enthalten wären, übermittelte Sachkontensaldenliste nicht sämtliche Geschäftsfälle des Jahres 2004

umfassen sollte. Auch ist nicht klar, warum es eines Auftrags des Masseverwalters zur Erstellung einer förmlichen Bilanz bedurft hätte, um ein vollständiges Ergebnis für das Jahr 2004 darzustellen. Sollten die vom steuerlichen Vertreter angesprochenen Positionen in der Sachkontensaldenliste zum 31. Dezember 2004 tatsächlich fehlen, so können diese jedenfalls keinen nennenswerten Einfluss auf das Ergebnis des Jahres 2004 gehabt haben, bestätigt doch die nur wenige Wochen nach diesem Stichtag, am 27. Jänner 2005, erfolgte Konkurseröffnung die aus der Saldenliste bzw. aus dem Missverhältnis zwischen den in der Saldenliste ausgewiesenen flüssigen Mitteln und Schuldenstand erkennbare Insolvenz.

Dass die auf dem Sanierungskonzept beruhenden Sanierungsmaßnahmen nicht geeignet waren, den Betrieb der KG vor dem Zusammenbruch zu bewahren, wird letztlich vor allem dadurch deutlich, dass die KG seit dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung keine geschäftlichen Aktivitäten mehr entwickelt hat (Schreiben des Masseverwalters an das Finanzamt vom 21. Juni 2006) und nach Aufhebung des Konkurses am 18. April 2007 von Amts wegen gelöscht wurde.

Es obliegt dem Steuerpflichtigen, in einem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (z.B. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0050), weshalb es ebenfalls Sache der Bw gewesen wäre, nachvollziehbar aufzuzeigen, inwiefern in der Berufung behauptete, von der KG nicht vorherzusehende und nicht zu beeinflussende Umstände einer nachhaltigen Sanierung entgegengestanden wären. Die Bw hat aber auch auf ausdrückliche Nachfrage des Finanzamtes weder ihr allgemein gehaltenes Berufungsvorbringen, Auftraggeber hätten viel zu spät bezahlt, Lieferanten hätten nicht geliefert, Kunden hätten Aufträge zurückgehalten, für nicht zu den Kernkompetenzen des Unternehmens gehörende Aufträge habe man Lehrgeld bezahlt, extrem schlechtes Wetter habe hohe Verluste verursacht und ein Preisverfall sei eingetreten, konkretisiert, noch hat sie das tatsächliche Auftreten dieser Umstände durch die Vorlage verlangter Nachweise belegt. Den mit Schreiben vom 6. März 2006 übermittelten Ausführungen des Unternehmensberaters kann weder entnommen werden, in welchem Umfang es Anfang 2004 zu Preisreduktionen gekommen wäre, noch in welcher Höhe die KG "Lehrgeld" bezahlt hätte, noch in welcher Größenordnung sich von Kunden verspätet geleistete Zahlungen bewegen würden; ebenso wird nicht dargetan, in welcher konkreten Höhe sich diese Ereignisse auf die Ertragslage der KG ausgewirkt hätten. Mit dem Hinweis, das schlechte Wetter Anfang 2004 sei allgemein bekannt, übersieht die Bw, dass sich ihre Nachweispflicht nicht auf die Wetterlage bezog, sondern auf die durch das Schlechtwetter angeblich verursachten "hohen Verluste".

Inwiefern es sich bei der von der Bw im Jahr 2003 ausgebuchten Verbindlichkeit in Höhe von 20.307,91 € um einen Sanierungsgewinn handeln könnte, ist nicht nachzuvollziehen, behauptet die Bw doch nicht einmal, dass auch für sie selbst Sanierungsbedarf bestanden hätte oder ihr gegenüber ein Schuldennachlass im Rahmen eines Sanierungskonzeptes erfolgt wäre.

Da aus den dargelegten Gründen der Tatbestand des Sanierungsgewinnes nicht erfüllt ist, kommt die in der Z 3 des § 2 Abs. 2b EStG 1988 vorgesehene Ausnahme von der Verrechnungs- bzw. Vortragsgrenze nicht zur Anwendung. Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 17. Juni 2008