



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 1

Wien

GZ. RV/1732-W/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Andrea Müller-Dobler, Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Harald Österreicher im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla über die Berufung der ehemaligen S (nunmehr die V Immobilien GmbH), vom 15. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 8. Juni 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002, vertreten durch OR Mag. Georg Hänsel nach der am 13. Mai 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der S, ein Bauträger wurde für die Jahre 2000 bis 2002 eine abgabenrechtliche Betriebsprüfung durchgeführt.

An der Gesellschaft sind Ing.A zu 25% und R zu 75% als Gesellschafter beteiligt. Als Geschäftsführer fungierte Ing.A.

Betriebsprüfungsbericht:

Im Tz 17 hat die Betriebsprüfung folgende Feststellungen getroffen:

Tz 17) Verlustvortrag

Anlässlich der Veranlagungen 2001 und 2002 wurden Sanierungsgewinne in Höhe von 3.521.705,00 S für das Jahr 2001 sowie 43.004,99 € für das Jahr 2002 erklärt und von der Regelung des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988, nach der, insoweit im Gesamtbetrag der Einkünfte Sanierungsgewinne enthalten sind, die Vortragsgrenzen nicht anzuwenden sind, Gebrauch gemacht.

Anlässlich der Betriebsprüfung wurde hinsichtlich der erklärten Schuldnachlässe nachstehender Sachverhalt festgestellt:

1) Ausmaß der Verschuldung zu den Bilanzstichtagen:

Seitens der geprüften Gesellschaft (S) wurde eine Aufstellung, wie hoch die Verschuldung im Zeitpunkt des versuchten Ausgleiches war, nicht vorgelegt, unten stehenden Ausführungen werden daher die in den jeweiligen Bilanzen aufscheinenden Verbindlichkeiten zugrunde gelegt:

31.12.	2000 ATS	2001 ATS	2002 Euro	-2002 (ATS in T)
Bankverbindlichkeiten	18.329.640,00	9.421.542,00	316.773,00	4.358
Lieferverbindlichkeiten	1.742.156,00	1.288.589,00	25.597,00	352
sonstige Verbindlichkeiten	1.310.289,00	926.364,00	55.029,00	757
(dar.: GesGfer Ing. A)	863.578,00	741.342,00	10.702,00	147
SUMME	21.382.085,00	11.636.495,00	397.399,00	5.467

2) Vorgangsweise Sanierung:

Zum 31. Dezember 2001 wurde im Rechenwerk der geprüften Gesellschaft (S) von den Verbindlichkeiten der EB ein Betrag in Höhe von 3.448.933,00 S (= 37% der aushaftenden Verbindlichkeiten) als Sanierungsgewinn verbucht; im selben Zeitraum (Herbst 2001) wurde ein Teil der Gläubiger der Lieferverbindlichkeiten angeschrieben und die Bezahlung einer 30%igen Quote (je 10% fällig am 15.10.2001, 15.1.2002 sowie am 15.7.2003) angeboten. Die angeschriebenen Gläubiger stimmten diesem Ausgleichsvorschlag nach den vorgelegten Unterlagen, deren Vollständigkeit allerdings nicht überprüfbar ist, auch zu.

Die Forderungsnachlässe wurden zum 31.12.2001 bzw. 31.12.2002 buchhalterisch als Ertrag erfasst.

Wie bereits erwähnt, wurde gemäß den Ausführungen der geprüften Gesellschaft (S) bzw. deren steuerlichen Vertreter (irgendwelche tiefer gehenden Unterlagen, ein Sanierungsplan o.ä. wurden trotz Ersuchens nicht vorgelegt) nicht an sämtliche Gläubiger herangetreten; die Relation Verbindlichkeiten (außer Bankverbindlichkeiten), zu Verbindlichkeiten, für die ein Nachlass begehrt wurde, stellt sich dar wie folgt:

	31.12. 2000 ATS	2001 ATS
Lieferverb.	1.742.156,00	1.288.589,00
sonst. Verb.	1.310.289,00	926.364,00
SUMME	3.052.445,00	2.214.953,00

Davon entfallen auf Gläubiger, die angeschrieben wurden, rund ATS

	987.000,00	774.000,00
d.s. in % rd.	32,33%	34,94%

Insbesondere wurde es unterlassen, den Gesellschafter-Geschäftsführer Ing.A (25% Anteile; die übrigen 75% hält seine Lebensgefährtin), hinsichtlich eines Teilnachlasses seiner Forderung an die Gesellschaft zu bewegen, im Gegenteil, dessen auf seinem *Verrechnungsskonto* verbuchte Forderungen wurden in den Jahren 2001 und 2002 zu einem Großteil zurückbezahlt:

	<i>Stand in ATS</i>
01.01.2000 -	805.193,00
31.12.2000 -	863.578,00
31.12.2001 -	741.342,00
31.12.2002 -	147.000,00 (Euro 10.701)

Aus den Buchungen auf dem Gesellschafter-Verrechnungsskonto ergibt sich, dass im **Jahr 2001** ein *"Entnahmenüberschuss"* in Höhe von rund 100.000,00 S besteht, im **Jahr 2002** in Höhe von rund 43.000 €; d.h. die Verbindlichkeit der Gesellschaft an ihren Gesellschafter-

Geschäftsführer wurde im wesentlichen fast zur Gänze rückbezahlt, ohne dass dieser auf einen Teil seiner Forderung verzichtet hätte.

3) Ausmaß der Schuldnachlässe:

Die Größenrelation der nachgelassenen Forderungen zu den nicht nachgelassenen stellt sich zusammenfassend dar wie folgt:

31.12.	2000 ATS	2001 ATS	2002 ATS rd.
Summe Verbindlichkeit	21.382.085,00	11.636.495,00	5.467.000,00

Verbuchte Forderungsnachlässe in ATS:

2000	3.521.705,00	
2001	591.749,00	(Eur 43.004,99)
SUMME	4.113.454,00	

Dies ergibt einen Prozentsatz der Nachlässe zu den Verbindlichkeiten laut

Bilanzen:

2000	2001	2002
19,24%	35,35%	75,24%

Seitens der Betriebsprüfung wurden nachstehende Überlegungen angestellt:

Soweit im Gesamtbetrag der Einkünfte Sanierungsgewinne (...) enthalten sind, kommt es gemäß § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 88 zu keiner Vortragsbegrenzung.

Sanierungsgewinne sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens in Folge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden **zum Zwecke der Sanierung**, entstanden sind; die gesetzliche Definition des Sanierungsgewinnes entspricht jener des ab 1998 nicht mehr geltenden § 36 EStG.

Eine der normierten Voraussetzungen ist jene, dass es sich um eine **allgemeine Sanierungsmaßnahme** handelt. Die Gläubiger müssen sich bereit erklären, auf ihre Forderungen ganz oder teilweise zu verzichten. Maßgebend ist die Größenrelation der nachgelassenen Verbindlichkeiten zu den nicht nachgelassenen. Besteht keine entsprechende Relation zwischen den Forderungen der Gläubiger, die Schulden nachgelassen haben, zu jenen, die nicht verzichtet haben, liegt keine allgemeine Sanierungsmaßnahme vor.

Im gegenständlichen Verfahren kann nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht davon ausgegangen werden, dass es sich um eine ernst gemeinte, allgemeine Sanierungsmaßnahme handelte, zumal

- die *Größenrelation der Nachlässe zu den bestehenden Forderungen:*
zum Stichtag 31.12.2000: rund 19% und

zum Stichtag 31.12.2001: rund 35%

nicht für eine gewollte Sanierung des Unternehmens spricht,

- *nicht einmal jeder Gläubiger hinsichtlich eines (Teil-)Verzichtes angesprochen wurde*
(Verhältniszahlen siehe oben Pkt. 2)

- *der Gesellschafter-Geschäftsführer Ing.A keinen (Teil-)Nachlass gewährte*, sondern dessen Forderungen vielmehr im Wesentlichen unmittelbar im Anschluss an die behauptete Sanierung der GmbH befriedigt wurden (siehe ebenfalls oben).

Eine weitere Voraussetzung für die steuerlichen Begünstigungen ist jene der

Sanierungsabsicht. Sie besteht darin, die wirtschaftliche Gesundung herbeizuführen und ist im Rahmen eines allgemeinen Forderungsverzichtes oder Ausgleichsverfahren zu vermuten. Wie bereits ausgeführt, kann in gegenständlichen Fall aufgrund der Größenrelationen sowie der Nichteinbeziehung sämtlicher Gläubiger, insbesondere des Gesellschaftergeschäftsführers von einem allgemeinen Forderungsverzicht keine Rede sein.

Zu guter Letzt muss auch eine **Sanierungseignung** des Unternehmens vorliegen, d.h. der Betrieb muss vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht werden.

Gegen die Sanierungseignung spricht weiters, dass

- *die Umsätze des geprüften Unternehmens seit 2001 kontinuierlich zurückgehen:*

2000: ATS 10,385.000;

2001: ATS 11,537.000;

2002: Euro 387.564/ rd. ATS 5,333.000;

2003: Euro 80.937/ rd. ATS 1,114.000;

2004: kein Umsatz!

- *die Gesellschaft ihre ursprüngliche Tätigkeit als Bauträger überhaupt eingestellt hat und seit dem Jahr 2002 die Betriebseinnahmen im Wesentlichen nur mehr aus Leistungen* (Bauleitung/Projektmanagement) *für die A-GmbH, in der Ing.A seit September 2001 Geschäftsführer ist, resultieren*. Gemäß der Angaben des Geschäftsführers ist eine Wiederaufnahme der Bauträgertätigkeit der Gesellschaft auch nicht geplant.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen eines steuerbegünstigten Sanierungsgewinnes, nämlich einer Vermehrung des Betriebsvermögens in Folge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung insgesamt nicht vorliegen, insbesondere mangelt es am Vorliegen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme,

darüber hinaus ist nach den vorliegenden Umständen eine Sanierungsabsicht nicht erblickbar; von der Begünstigung des § 2 (2b) Z 3 EStG 1988 kann somit nicht Gebrauch gemacht werden, die Verlustvorträge sind daher nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abzugsfähig.

	2001 ATS	2002 Euro
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.173.811,00	162.053,00
davon 75% =		
Verlustvortrag laut Bp.	1.630.358,25	121.539,75
Verlustvortrag laut Vlg.	2.173.811,00	132.291,00
<i>100% von Sanierung</i>		<i>43.005,00</i>
<i>75% von Rest</i>		<i>89.286,00</i>
		<i>132.291,00</i>
Differenz	543.452,75	10.751,25

Entsprechend dieser Feststellungen hat die Betriebsprüfung das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und neue Bescheide erlassen.

Berufung:

Gegen diese Bescheide hat die geprüfte Gesellschaft das Rechtsmittel der Berufung erhoben und gleichzeitig beantragt gemäß § 284 BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen und gemäß § 282 BAO über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zu entscheiden.

Begründend wurde ausgeführt, dass es im Jahr 2001 zu einem außergerichtlichen Vergleich gekommen sei, dem eine Mehrzahl von Gläubigern und die EB zugestimmt hätten. Mit den Gläubigern sei eine Vereinbarung geschlossen worden, dass in drei Teilbeträgen eine Quote von 30% bezahlt werde, die EB habe einen Nachlass gewährt und für die Restforderung einer Ratenvereinbarung zugestimmt.

Es sei richtig, dass nicht an alle Gläubiger herangetreten wurde und dass der Gesellschafter-Geschäftsführer keinen Teilnachlass gewährt hat.

Es sei dem Unternehmen von vornherein klar gewesen, dass nicht alle Gläubiger dem Vergleich zustimmen werden, es wäre außerdem gar nicht möglich gewesen, Lieferanten, die noch Arbeiten zu leisten hatten, zu einem Nachlass zu bewegen, vielmehr habe die Gefahr bestanden, dass ein noch größerer Schaden entstanden wäre, wenn diese Lieferanten mit einem Schlag die Arbeit eingestellt hätten. Zu den auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers stehenden Beträgen sei zu sagen, dass es sich nicht um eigene Mittel des Herrn Ing.A handelte, was aus seiner gesamten finanziellen Situation leicht nachzuprüfen sei, sondern dass es sich um Beträge gehandelt habe, die er sich selbst im

Familien- und Freundeskreis ausgeborgt hatte und natürlich so schnell wie möglich zurückgezahlt hätte.

Wie die Betriebsprüfung im Bericht schreibe, sind Sanierungsgewinne Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens in Folge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sind.

Wenn die Betriebsprüfung weiters schreibe, dass es sich um keine ernst gemeinte allgemeine Sanierungsmaßnahme handle, weil die Größenrelation der Nachlässe zu den bestehenden Forderungen nicht für eine gewollte Sanierung spreche, so stelle sich die Frage, warum ein Großteil der Gläubiger auf über die Hälfte ihrer Forderungen verzichtet haben. Es sei auch für die Sanierung eines Unternehmens nicht erforderlich, dass erstens alle Gläubiger und zweitens in gleichen Teilen auf ihre Forderungen verzichten, sondern dass es dem verschuldeten Unternehmen gelinge, durch die Verringerung seiner Schulden die wirtschaftliche Tätigkeit weiterzuführen. Das sei im vorliegenden Fall zweifelsfrei gelungen.

Die Betriebsprüfung schreibe weiters, dass auch eine Sanierungseignung vorliegen müsse, d.h. der Betrieb müsse vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht werden, und meinte, dass die Sanierungseignung nicht gegeben wäre, weil die Umsätze kontinuierlich zurückgehen.

Dem sei entgegenzuhalten, dass es sich bei der geprüften Gesellschaft um einen Bauträger handelt, der im Jahr 2002 das bisher letzte Projekt abgeschlossen habe, in den Jahren 2003 und 2004 sei ein weiteres Projekt im Rahmen einer anderen Gesellschaft durchgeführt worden (weil dieses Projekt mit einem anderen Partner gemeinsam verwirklicht wurde) und daher wären für die erbrachten Leistungen Rechnungen gelegt wurden. Die Aussage des Geschäftsführers der geprüften Gesellschaft Ing.A, eine Wiederaufnahme der Bauträgertätigkeit sei auch nicht geplant, sei leider eine Missinterpretation durch die Betriebsprüfung. Ing.A werde die Bauträgertätigkeit nicht mehr in Form wie bei den Projekten ABC ausüben, aber natürlich werde die Gesellschaft weiterhin in diesem Bereich tätig sein, jedenfalls in den nächsten Jahren, sofern nicht besondere Umstände eintreten.

Die geprüften Gesellschaft sei auch der Meinung, dass die Sanierungseignung darin zu sehen sei, dass der Betrieb vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht worden sei, das sei daraus zu erkennen, dass das Unternehmen noch immer existiere und im Jahr 2002 einen Jahresgewinn von 142.753 € (inklusive eines Sanierungsgewinnes von 43.004,99 €) ausgewiesen habe und auch für das Jahr 2003 zeige die Saldenliste der Buchhaltung einen Überschuss. Dass im Jahr 2004 noch kein Umsatz erzielt worden sei, hänge mit der Tätigkeit der Gesellschaft zusammen und werde sich noch ändern.

Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Hinsichtlich des Berufungsvorbringens gab die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme ab:

Anlässlich der Veranlagungen 2001 und 2002 wurden Sanierungsgewinne in Höhe von 3.521.705 S (2001) und 43.004,99 € (2002) erklärt und von der Regelung des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 Gebrauch gemacht.

Aufgrund des im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhaltes wurden die Voraussetzungen für das Vorliegen eines steuerbegünstigten Sanierungsgewinnes, nicht als gegeben erachtet und wurde die oben angeführte Begünstigung nicht gewährt.

Die Betriebsprüfung konnte der Berufung keine Einwände entnehmen, die eine Revidierung der getroffenen Feststellungen rechtfertigen könnten.

Den Ausführungen im Bericht (Ausmaß Verschuldung zu den Bilanzstichtagen, Vorgangsweise Sanierung, Ausmaß der Schuldennachlässe) werde in der Berufung nichts entgegengesetzt.

Zum Vorbringen der geprüften Gesellschaft, dass es sich sehr wohl um eine allgemeine Sanierungsmaßnahme gehandelt hätte, werde neuerlich auf die Größenrelation der Schuldennachlässe zu den bestehenden Verbindlichkeiten (Tz 17, Punkt 3 des Betriebsprüfungsberichtes), den Umstand, dass auf jene Gläubiger, an die hinsichtlich eines Schuldennachlasses herantreten wurde, lediglich rund 32-35% der bestehenden Verbindlichkeiten entfallen (Tz 17, Punkt 2) und die Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer, aus welchen Gründen immer, keinen Schuldnachlass gewährte, hingewiesen.

Das Vorbringen in der Berufung, ein Großteil der Gläubiger hätte auf über die Hälfte ihrer Forderung verzichtet, sei somit nicht nachvollziehbar, ebenso das Argument, der Gesellschafter-Geschäftsführer hätte auf seine Forderung nicht (teilweise) verzichten können, da es sich um Beträge gehandelt hätte, die er selbst im Familien- und Freundeskreis ausgeborgt hätte, sei nach Ansicht der Betriebsprüfung keinesfalls geeignet, für das Vorliegen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme zu sprechen.

Der Argumentation in der Berufung, dass eine Sanierungseignung des Unternehmens darin zu sehen wäre, dass der Betrieb vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht werden, sei entgegenzuhalten, dass – wie ebenfalls in Tz 17 des Betriebsprüfungsberichtes ausgeführt wurde – die Umsätze seit dem Jahr 2001 kontinuierlich zurückgehen und, wie auch in der Berufung bestätigt wurde, im Jahr 2004 bis dato überhaupt kein Umsatz erzielt werden konnte. Unbestritten ist auch, dass die Bauträgertätigkeit 2001/02 überhaupt eingestellt wurde. Wie die Aussage des Geschäftsführers am 28. Mai 2004, „eine Wiederaufnahme dieser Tätigkeit sei auch nicht geplant und es wäre noch völlig ungewiss,

wie es mit der Gesellschaft weitergehen werde", durch die Betriebsprüfung falsch interpretiert werden könnte, sei jedenfalls nicht nachvollziehbar. Das Vorbringen in der Berufung, die Gesellschaft werde in den nächsten Jahren, sofern nicht besondere Umstände eintreten, weiterhin in diesem Bereich tätig sein, reiche nach Ansicht der Betriebsprüfung jedenfalls nicht aus, von einer geglückten Sanierung des Unternehmens auszugehen.

Stellungnahme der geprüften Gesellschaft (Bw.):

Dem Hinweis der Betriebsprüfung, den Ausführungen im Bericht sei in der Berufung nichts entgegengesetzt worden, werde entgegenzuhalten, dass im Betriebsprüfungsbericht lediglich Sachverhalte festgestellt wurden, jedoch die Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung unrichtig seien.

Zu bemerken sei, dass der Prozentsatz der Gläubiger, die angeschrieben wurden, insofern verringert werde, dass zu den Verbindlichkeiten auch die sonstigen Verbindlichkeiten hinzugerechnet worden sind, um eine hohe Ausgangsbasis zu erreichen. Die sonstigen Verbindlichkeiten von 926.364 S würden das

- Verrechnungskonti Ing.A mit 741.342 S und
- Finanzamt mit 183.372 S,
- sowie eine Kautions von 1.650 S

betreffen.

Es wären folglich um Jahr 2001 Gläubiger im Ausmaß von 60% angeschrieben worden und nicht 34,94%.

Das Gleiche gelte für das Jahr 2000, dort hätten die unter den sonstigen Verbindlichkeiten ausgewiesenen Beträge

- Verrechnungskonto Ing.A 863.578,46 S und
- Finanzamt 437.318 S

betragen.

Das Verhältnis Gläubiger, die nicht angeschrieben wurden, zur Berechnungsbasis seien daher 56,65% und nicht 32,33%, wie von der Betriebsprüfung dargestellt worden ist.

Die Beurteilung der Betriebsprüfung gehe völlig an der wirtschaftlichen Realität vorbei.

Wenn im Rahmen einer Sanierung eine Bank einen Kredit gewährt, um eine Sanierung durchführen zu können, so sei es doch nicht denkbar, dass dann diese Bank auch einen

Schuldennachlass gewähren müsse, um eine allgemeine Sanierungsmaßnahme darstellen zu können, und ob das jetzt eine Bank sei, die einen Kredit gewährt oder Familienmitglieder oder Freunde, könne doch keinen Unterschied machen.

Dass dem Argument der Bw., dass eine Sanierungseignung darin zu sehen wäre, dass der Betrieb vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht werde, entgegengehalten wird, dass die Umsätze zurückgehen, und im Jahr 2004 keine Umsätze erzielt worden seien, habe keinen Einfluss auf die Tatsache, dass das Unternehmen durch den Schuldennachlass vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht wurde. Es werde nach den derzeit vorliegenden Informationen auch im Jahr 2004 ein Gewinn erzielt werden.

Richtig sei, dass dieser Gewinn nicht durch die Bauträgertätigkeit erzielt werde. Das Unternehmen habe in den Jahren 1996 bis 2002 zwei Wohnhausanlagen errichtet. Diese Bauträgertätigkeit habe, wie auch den Geschäftsergebnissen zu ersehen sei, hohe Verluste gebracht, die auch zur Sanierungsbedürftigkeit der Gesellschaft geführt habe. Diese Tätigkeit werde daher nicht mehr durchgeführt, was ja selbstverständlich sei. Die Ansicht der Betriebsprüfung, dass die Gesellschaft deswegen nicht sanierungsfähig sein solle, sei nach Meinung der Bw. nicht nachvollziehbar.

Die Bw. meint, dass eine geglückte Sanierung darin zu sehen sei, dass ein Unternehmen, das dem Untergang geweiht sei, nach der Sanierung normal weiter besteht. Dies sei im Falle der Bw. geschehen.

Nach Abschluss der abgabenrechtlichen Prüfung, Erhebung einer Berufung und Abgabe einer Stellungnahme durch die geprüfte Gesellschaft (S) wurde diese an die Bw. verkauft, wobei diese in alle Rechte und Pflichten der Bw. eingetreten ist. Als Geschäftsführer der V Immobilien GmbH scheint MS im Firmenbuch auf.

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Im Zuge der Vorladung für die mündliche Senatsverhandlung brachte der ehemalige Geschäftsführer der V Immobilien GmbH, MS dem unabhängigen Finanzsenat mit Fax vom 8. Mai 2009, eingelangt am 11. Mai 2009 zur Kenntnis, dass er von einer Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 nichts wusste und keine Auskunft dazu geben könne.

Ergänzend führte er aus, dass Ing.A die geprüfte Gesellschaft an den Architekten V und an Frau B verkauft habe, wobei im Zuge der Verkaufsverhandlungen und Gespräche von Ing.A,

der im Namen der geprüften Gesellschaft agiert hat, Frau B Unterlagen einer anderen GmbH zur Prüfung übergeben habe. Da Herr V deutscher Staatsbürger ist und Frau B über keine Gewerbeberechtigung verfügt, habe er sich als Geschäftsführer zur Verfügung gestellt.

In der Folge habe er sich um eine Finanzierung für den Kauf eines Objektes von Ing.A bemüht, wobei er jedoch nur Ablehnungen erhalten habe. Er habe festgestellt, dass Ing.A eine konkursreife GmbH verkauft habe, und dass Schulden verheimlicht wurden.

Obwohl Ing.A im Kaufvertrag unterschrieben habe, dass er die Käufer für noch von ihm zu vertretenden Verbindlichkeiten schad und klaglos halten werde, habe er sich geweigert für diese Verbindlichkeiten aufzukommen. Ing.A hatte weiters die Absicht der nunmehrigen V Immobilien GmbH ein Haus zu verkaufen. Aufgrund der Vorschulden kam dieser Kauf jedoch nicht zustande.

MS habe erst mit monatelanger Verspätung von den Finanzamtsschulden erfahren, da Frau B die Post zurückbehalten habe. Die Gesellschaft habe niemals die geplante Tätigkeit aufgenommen, da der geplante Hauskauf und in der Folge dessen Umbau nicht zustande kam.

Abschließend ersuchte der ehemalige Geschäftsführer der Bw., Ing.A zu dieser Angelegenheit zu befragen.

Im Rahmen der am 13. Mai 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von MS *der Kaufvertrag vom 21.1.2005 betreffend Veräußerung der S an MS, CB und SM vorgelegt.*

MS brachte ergänzend vor, dass er zum gegenständlichen Verfahren keinerlei Angaben machen kann. Er selbst habe sich im Zuge des Erwerbes des gegenständlichen Betriebes lediglich als Geschäftsführer zur Verfügung gestellt. Weiters gab er an, von Herrn Ing.A betrogen worden zu sein, da dieser den Erwerbern gegenüber ausdrücklich angegeben hat, sie hinsichtlich allfälliger Verbindlichkeiten schad- und klaglos zu halten (und verwies diesbezüglich auf Pkt. 4 b des Abtretungsvertrages vom 21.1.2005). Er persönlich habe nicht gewusst, dass der Betrieb Verbindlichkeiten aufweist.

Herrn Ing.A habe er lediglich ein einziges Mal, nämlich bei der Vertragsunterzeichnung gesehen und in der Folge habe er versucht, Herrn Ing.A hinsichtlich der offenen Verbindlichkeiten zur Rede zu stellen, was aber nicht gelungen ist.

Die Vorgespräche habe ausschließlich Frau CB mit Herrn Ing.A geführt.

Über Befragen wurde angegeben, dass er musste nicht Gesellschafter werden musste, um die Geschäftsführertätigkeit zu übernehmen. Er selbst habe für seinen Geschäftsanteil auch nichts bezahlt.

Über Befragen durch den Finanzamtsvertreter, wieso in dem übergebenen Notariatsakt lediglich R als Übergeberin hinsichtlich ihres Anteils aufscheine, antwortete MS, dass es möglicherweise hinsichtlich des dem Herrn Ing.A gehörenden Anteils einen weiteren Vertrag gebe.

Jedenfalls sei Herr Ing.A in der Notariatskanzlei anlässlich der Unterzeichnung des Vertrages auch anwesend gewesen und habe diesen seines Wissens auch unterschrieben.

Der Finanzamtsvertreter wendete ein, dass es zwar bedauerlich sei, dass er betrogen wurde, aber dass diese Angelegenheit mit der hier zu beurteilenden Rechtsfrage, ob ein steuerbegünstigter Sanierungsgewinn vorliegt, nichts zu tun habe.

Abschließend beantragte MS der Berufung stattzugeben, da er weder Kenntnis von den Feststellungen der abgabenrechtlichen Betriebsprüfung noch von der Berufung hatte, bzw. weil die Gesellschaft im Firmenbuch bereits gelöscht sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 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. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 8 Abs. 4 KStG sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

1. Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6 und 7 des EStG 1988.
2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des EStG 1988. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher

Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

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

Z 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.

Z 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.

Z 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.

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.

Gemäß § 36 Abs. 1 EStG 1988 sind Sanierungsgewinne solche Gewinne, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens zufolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sind.

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, Band III, § 36 Tz 69 und die dort zitierte Judikatur). Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (z.B. VwGH vom 28.4.2004, 98/14/0196).

Von einem Sanierungsgewinn kann nur bei allgemeinen Sanierungsmaßnahmen (VwGH vom 29.7.1997, 95/14/0117) zugunsten eines notleidenden, d.h. vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch stehenden Unternehmens gesprochen werden (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Band III C Kommentar, § 36 Tz 6).

Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes sind u.a. ein Nachlass von Verbindlichkeiten, das Vorliegen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen, die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungsabsicht und die Sanierungseignung.

Im gegenständlichen Verfahren wurde auf die Bezahlung von Schulden bzw. Verbindlichkeiten aufgrund eines außergerichtlichen Vergleiches verzichtet, indem mehrere Gläubiger teilweise (30%) ihre Forderungen erlassen haben.

1. Nachlass von Verbindlichkeiten

Vergleich der Relationen

Im Jahr 2001 wurde ein Sanierungsgewinn in Höhe von 3.521.705,46 S (= 255.932,32 €) und im Jahr 2002 in Höhe von 43.004,99 € verbucht.

Im Jahr 2001 hat die Erste Bank Verbindlichkeiten in Höhe von 3,448.933 S erlassen.

Verbindlichkeiten:

	2001	2001	2002	2002
	Verbindlichkeiten	Schulderlass	Verbindlichkeiten	Schulderlass
Bankverbindlichkeiten	9,421.542 S		316.773 €	
C	101.746 S	0 S	1.462 €	
EB	9.319.795 S	3.448.933 S	315.311 €	
Lieferverbindlichkeiten	1.288.589 S	72.772 S	24.596 €	

So. Verbindlichkeiten	926.364 S	0 S	55.029 €	
	11.633.494 S	3.521.705 S	397.399 €	43.005 €

Relationen:

	2001	2002
EB	37%	
Lieferverbindlichkeiten	5,65%	
Gesamtnachlass	30,27%	10,82%

Beim Vergleich der Relationen Verbindlichkeiten zu den Nachlässen fällt auf, dass der Großteil des Schuldnachlasses auf die Erste Bank fällt.

Richtig ist, dass nicht alle Gläubiger zustimmen müssen, doch soll die Mehrheit der Gläubiger einem Nachlass zustimmen, was im gegenständlichen Fall nicht vorliegt.

2. allgemeine Sanierungsmaßnahme

Von einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme kann jedenfalls gesprochen werden, wenn zumindest ein bedeutender Anteil der Schulden erlassen wurden. Es müssen bei Vorhandensein mehrerer Gläubiger alle oder zumindest die Mehrheit der Gläubiger – und nicht bloß einzelne – bereit sein auf ihre Forderungen ganz oder teilweise zu verzichten (vgl. Doralt/Heinrich, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band III, § 36 Rz 74, S 28). Auch der Verzicht einer Minderheit (VwGH vom 3.10.1990, 90/13/0018) oder des Hauptgläubigers kann geeignet sein, wenn diesem die Wirkung einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme zukommt (VwGH 15.5.1997, 95/15/0152). Maßgebend ist die Größenrelation der nachgelassenen Forderungen zu den nicht nachgelassenen (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg): Die Körperschaftsteuer KStG 1988 Kommentar Band III, § 23a Tz 20, S 7). Der Schuldennachlass muss zum Zweck der Sanierung im Rahmen eines einheitlichen Sanierungskonzeptes erfolgt sein (VwGH vom 7.6.2001, 98/15/0037, VwGH vom 25.6.2007, 2006/14/0050).

Die Größenrelation der Nachlässe zu den bestehenden Forderungen zum Stichtag 31.12.2001 beträgt rund 30% und im Jahr 2002 rund 10%.

Im gegenständlichen Verfahren wurden nicht alle Gläubiger hinsichtlich eines (Teil-) Verzichtes angesprochen, sondern im Wesentlichen lediglich ein Hauptgläubiger, nämlich die EB.

Es kann zwar ein von einer Minderheit gewährter Schuldnachlass zu einem Sanierungsgewinn führen, jedoch muss diese Maßnahme letztendlich für die Sanierung des Betriebes geeignet sein, und diesen vor dem Zusammenbruch bewahren und wieder ertragsfähig machen.

Der Schuldnachlass wurde im Wesentlichen vom Hauptgläubigers gewährt, jedoch kommt diesem nicht die Wirkung einer allgemeinen Maßnahme zu, da letztendlich das Unternehmen weder saniert noch ertragsfähig gemacht wurde.

Ein einheitliches Sanierungskonzept wurde seitens der Bw. im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung ebenfalls nicht vorgelegt.

Gegen eine allgemeine Sanierungsmaßnahme spricht ebenfalls, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer Ing.A keinen (Teil-)Nachlass gewährte, im Gegenteil, seine Forderungen wurden im Wesentlichen unmittelbar im Anschluss an die behauptete Sanierung der GmbH befriedigt.

Dem Einwand der Bw. in ihrer Berufung, dass nicht notwendig sei, dass erstens alle Gläubiger und zweitens diese zu gleichen Teilen auf ihre Forderungen verzichten müssen, ist hinzuzufügen, dass dies zwar richtig ist, aber unabdingbare Voraussetzung für einen Sanierungsgewinn ist es durch den Forderungsverzicht dem verschuldeten Unternehmen die Weiterführung des Betriebes zu ermöglichen. Nachdem die Gesellschaft ihre wirtschaftliche Tätigkeit im Jahr 2004 eingestellt hat, liegt keine Weiterführung und Gesundung des Betriebes vor, und kann auch deshalb nicht von einer geglückten Sanierung gesprochen werden.

3. Sanierungsbedürftigkeit

Sanierungsbedürftigkeit eines Betriebes liegt vor, wenn dieser ohne Schuldnerlass nicht in der Lage wäre, seinen Verpflichtungen nachzukommen und daher vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch steht (bei drohender Überschuldung oder Illiquidität). Diese Voraussetzung ist gegeben.

4. Sanierungsabsicht

Sanierungsabsicht besteht darin, die wirtschaftliche Gesundung des Betriebes herbeizuführen und die Schuldnerunternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren.

Diese objektivierbare Sanierungsabsicht wurde durch die Verhaltensweise der Bw. nicht untermauert, da nur einige wenige Gläubiger, im Wesentlichen nur der Hauptgläubiger, nämlich die EB, hinsichtlich eines Forderungsverzichtes angesprochen wurden, ebenso wird die Absicht des Gesellschafter-Geschäftsführer nicht bekräftigt, da er auf seine relativ hohen Forderungen an die GmbH nicht verzichtet hat, sondern im Gegenteil wurden diese im Zuge der „*Sanierungsmaßnahmen*“ des Schuldnerlasses durch die EB befriedigt.

Der Einwand des Gesellschafter-Geschäftsführers, dass er nicht auf seine Forderungen verzichten konnte, da er nicht das finanzielle Kapital hatte, sondern sich Geld im Freundes- bzw. Familienkreis ausgeborgt hatte und dieses zurückzahlen wollte, vermag nicht zu überzeugen, da bei einer Gesellschaft zwischen der Gesellschaftssphäre und Privatsphäre

strikt zu trennen ist. Diese Argumentation zeigt eindeutig eine privat motivierte Veranlassung und kann sich folglich nicht steuerlich auswirken.

5. Sanierungseignung

Sanierungseignung bedeutet, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig machen zu können. Es muss sowohl die Absicht als auch die Eignung bestehen, das Unternehmen fortzuführen. Ist die wirtschaftliche Zerrüttung hingegen bereits so groß, dass ein allgemeiner Schuldnachlass keinen Sanierungseffekt mehr hat, liegt keine Sanierungseignung vor.

Liegt kein Sanierungsplan vor, spricht dies gegen eine Sanierungseignung.

Gegen die Sanierungseignung spricht weiters 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).

Die Bw. hat trotz Aufforderung der Betriebsprüfung keinen Sanierungsplan vorgelegt. Da auch weitere Verluste entstanden sind und letztendlich die Gesellschaft beendet wurde, kann von einer geglückten Sanierung nicht ausgegangen werden.

Ebenso geht der Hinweis der Bw. in der Berufung, dass in den Folgejahren sehr wohl ein weiteres Projekt durchgeführt wurde und es sich um eine Fehlinterpretation der Betriebsprüfung handle, wenn sie aufgrund der Aussage des Geschäftsführers („...eine Wiederaufnahme der Bauträgertätigkeit sei nicht geplant,..“) den Schluss zieht, dass eine Sanierungseignung nicht vorliege, ins Leere, da letztendlich keine Sanierung vorliegt, da das Unternehmen beendet wurde.

Dass die gegenständlichen Sanierungsmaßnahmen nicht geeignet waren, den Betrieb der Gesellschaft vor dem Zusammenbruch zu bewahren, wird letztlich vor allem dadurch deutlich, dass die Gesellschaft verkauft wurde und keine geschäftlichen Aktivitäten mehr entwickelt hat. Mit Schreiben vom 8. Mai 2008 stellte das Finanzamt einen Antrag auf Einleitung der amtswegigen Löschung der im Firmenbuch eingetragenen Bw., da im Zuge der Begehung durch Außendienstorgane festgestellt wurde, dass keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, worauf die Gesellschaft gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht wurde.

Alle vorgenannten Voraussetzungen müssen für das Bestehen eines begünstigten notwendigen Sanierungsgewinnes kumulativ vorliegen.

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 GmbH nicht vorherzusehende und nicht zu beeinflussende Umstände einer nachhaltigen Sanierung entgegengestanden wären.

Dem Finanzamt ist daher beizupflichten, wenn es vom Fehlen einer tatsächlichen Sanierung ausgeht. Eine Sanierungsabsicht oder die Sanierungseignung und somit das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes sind nicht nachvollziehbar. 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.

Zum Schreiben und den Beteuerungen des ehemaligen Geschäftsführers in der mündlichen Senatsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat, der in seiner Funktion als Vertreter der aufgelösten GmbH erschienen ist, ist hinzuzufügen, dass es für das gegenständliche Verfahren nicht entscheidungsrelevant ist, ob er von den Schulden der GmbH wusste oder nicht, da durch den Kauf der Ing.A GmbH die V Immobilien GmbH als Gesamtrechtsnachfolger alle Rechte und Pflichten der ehemaligen GmbH übernommen hat.

Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über. Dies betrifft nicht nur die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Abgabenschuldverhältnis ergeben, sondern auch die Rechte und Pflichten aus dem Abgabepflichtverhältnis, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell- und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers tritt (Ritz, BAO- Kommentar³, § 19, Tz 4).

Auch verfahrensrechtliche Rechtspositionen gehen über, somit Rechte (z.B. Berufungsrecht, Antragsrecht auf Wiederaufnahme des Verfahrens, auf Berichtigung gemäß § 293 oder § 293b,...) und Pflichten wie z.B. Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten.

Durch den Kauf des Unternehmens gingen alle Rechte und Pflichten auf die V Immobilien GmbH über, wobei MS als ehemaliger Geschäftsführer die aufgelöste Gesellschaft vertritt. Die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen haben die Rechte und Pflichten des Vertretenen.

Zum Antrag des ehemaligen Geschäftsführers, Ing.A als Zeugen zu befragen, ist auszuführen, dass Beweisanträge sowohl das Beweismittel als auch das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben sind. Im Antrag des ehemaligen Geschäftsführers wurde das Beweisthema, zu welchem der von ihm beantragte Zeuge zu befragen wäre, nicht genannt, wobei festzustellen ist, dass die unter Beweis zu stellenden Tatsachen einerseits durch die von der Bw. vorgelegten

Steuererklärungen und andererseits durch die eigenen Angaben des MS klar und unbestritten sind. Folglich war der Beweisantrag abzulehnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Juni 2009