jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/6/25 2006/14/0050

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.06.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
EStG 1972 §36 impl;
EStG 1988 §36;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des F R in E, vertreten durch Kerres & Diwok, Rechtsanwälte Partnerschaft in 1010 Wien, Schubertring 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VIIa) vom 21. November 2002, Zl. RV/129-17/15/99, betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, der seinen "Beruf oder Art der Tätigkeit" als Bäcker bezeichnete, erklärte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1,573.494 S, wobei 1,545.029 S wegen eines Sanierungsgewinns (§ 36 EStG 1988) steuerfrei bleiben sollten. Von dem für das Jahr 1997 erklärten Gewinn von 443.928 S sah der Beschwerdeführer einen Teilbetrag von 211.251 S als steuerfreien Sanierungsgewinn an.

Die Veranlagungen zur Einkommensteuer erfolgten auf der Grundlage der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung. Unter der Tz. 26 des Prüfungsberichts vom 16. Oktober 1998 wird ausgeführt, der bisher beantragte Sanierungsgewinn sei nach Ansicht des Prüfers als laufender Gewinn zu beurteilen. Das Unternehmen des Beschwerdeführers habe aus zwei Betrieben, einem Gemischtwarenhandel und einer Bäckerei/Konditorei bestanden. Der Gemischtwarenhandel sei 1995 aufgegeben und das Betriebsvermögen veräußert worden. Bei der Bäckerei hätten wegen Verlusten von über 5 Mio. S aus den Jahren 1988 bis 1995 Bankschulden von über 6,5 Mio. S bei der RAIKA N.

bestanden. Nach den Angaben des Steuerberaters habe das erstellte Sanierungskonzept vorgesehen, nach der Umschuldung auf die Volksbank die privaten Grundstücke "im Anschluss an den Betrieb zu veräußern" und den Betrieb in vermindertem Umfang (nur mehr Konditor) in E. (in der Filiale) weiterzuführen. Im Jahr 1996 sei vom Konto bei der RAIKA N. ein Betrag von 1,545.028,91 S abgeschrieben und das Konto "auf 0" gestellt worden. Die restlichen Kredite der RAIKA N. seien durch Kredite der Volksbank abgedeckt worden. Im Jahr 1996 sei der erste Teil der Grundstücke veräußert worden; beim zweiten Teil hätten sich Probleme mit der Kreditgewährung an die vorgesehenen Käufer ergeben, sodass diese Transaktionen erst im Oktober 1998 durchgeführt worden seien.

Nach Ansicht des Prüfers stelle "der Nachlaß der RAIKA in Höhe von S 1,545.028,91 im Hinblick auf die Höhe" keine allgemeine Sanierungsmaßnahme im Sinne des § 36 EStG 1988 dar, weil nur ein Gläubiger auf seine Forderung in Höhe von rd. 23 % seiner Gesamtforderung verzichtet, der Schuldennachlass nur ca 15 % der Verbindlichkeiten lt. Bilanz per 31. Dezember 1995 betragen und nur eine Umschuldung stattgefunden habe sowie teilweise privates Vermögen zur Abdeckung der Schulden verwendet worden sei (Verkauf 1996 2,440.000 S, Verkauf 1998 3,950.000 S). Eine Sanierungsmaßnahme müsse außerdem zu einer tatsächlichen Sanierung führen. Im Beschwerdefall sei jedoch der Hauptbetrieb "samt Baugründen" im Jahr 1998 verkauft worden, um die restlichen Bankverbindlichkeiten abzudecken. Es habe somit ein "Gesundschrumpfen" stattgefunden.

Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997, in denen die geltend gemachten Sanierungsgewinne unter Verweis auf die Feststellungen im Prüfungsbericht keine Anerkennung gefunden hatten, erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er brachte vor, er habe bis zum Jahresende 1996 ein Kaufhaus (Gemischtwarenhandel) betrieben und führe bis heute eine "Bäckerei, Kaffeehaus und Konditorei". In den Jahren 1988 bis 1995 habe der Beschwerdeführer massive Verluste erwirtschaftet, die eine Ausweitung des Obligos bei der Bank zur Folge gehabt hätten. Im Jahr 1994 sei von der Handelskammer Niederösterreich (Wirtschaftsförderungsinstitut) unter Beauftragung eines Unternehmensberaters ein Beratungsbericht erstellt worden, welcher eine betriebswirtschaftliche Durchleuchtung, eine Schwachstellenanalyse und ein Sanierungskonzept für einen Zinsenzuschussantrag zum Inhalt gehabt habe. Diesem Bericht zufolge wäre eine Sanierung des Unternehmens nur möglich gewesen, wenn die Hausbank einen entsprechenden Schuldennachlass sowie eine Verbesserung der Konditionen (Zinsen) gewährt hätte. Um in den Genuss einer Landesförderung (Zinsenzuschuss) zu kommen, sei zusätzlich die Veräußerung von Privatvermögen zur weiteren Reduzierung des Schuldenstandes vorgeschlagen worden. Die diesbezüglichen Verhandlungen mit der Hausbank hätten allerdings bis ins Jahr 1996 gedauert, weil diese die Gewährung des Schuldennachlasses davon abhängig gemacht habe, dass der Beschwerdeführer das gesamte Obligo auf eine andere Bank umschulde. Die Suche nach einer neuen Bankverbindung habe sich äußerst schwierig gestaltet, die Verhandlungen hätten jedoch "unter dem Druck der bisherigen Hausbank (keine Obligoausweitung, damit verbunden die Zahlungsunfähigkeit und Fälligstellung der Kredite)" erfolgreich abgeschlossen werden können. Das Ergebnis sei der Schuldennachlass der RAIKA N. im Ausmaß von 1,545.029 S und die Übernahme der restlichen Bankverbindlichkeiten durch die Volksbank gewesen. Eine Umschuldung ohne Schuldenerlass der bisherigen Hausbank wäre von der Volksbank nicht akzeptiert worden und ein Insolvenzverfahren unter Zerschlagung des Unternehmens wäre die Folge gewesen. Das neue Bankinstitut habe in der Folge günstigere Zinsenkonditionen eingeräumt, wodurch ab dem Jahr 1996 bereits wieder Gewinne erwirtschaftet worden seien. Ebenfalls im Jahr 1996 sei ein Privatgrundstück abgetrennt, verkauft und dem Betriebsvermögen als Einlage zugeführt worden, um später auch in den Genuss des Zinsenzuschusses durch das Land Niederösterreich zu kommen. Um fortgesetzte Verluste aus der Errichtung von Konkurrenzbetrieben zu vermeiden, sei als weitere Sanierungsmaßnahme der Gemischtwarenhandel Ende 1996 geschlossen worden. Das Warenlager und die Einrichtung seien nach schwierigen Verhandlungen verkauft worden. Verhandlungen zwischen der neuen Hausbank und einem weiteren Bankengläubiger, der RAIKA M., hätten zu einer Übernahme von dessen Forderung durch die neue Hausbank geführt, wobei in diesem Zusammenhang ebenfalls ein Schuldennachlass von 211.250 S gewährt worden sei (Sanierungsgewinn 1997). Da das Fremdkapital von 1. Jänner 1996 bis 1. Jänner 1998 durch die Sanierungsmaßnahmen wesentlich reduziert gewesen sei und die Zinsen bei dem damaligen Zinsniveau hätten erwirtschaftet werden können, seien die Sanierungsmaßnahmen theoretisch abgeschlossen gewesen. Unter Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Aspekte und der gebotenen Vorsicht eines ordentlichen Kaufmannes habe jedoch nicht mit einer längerfristigen Beibehaltung des Zinsniveaus gerechnet werden können, weshalb die Betriebsstätte des Bäckereibetriebes in M. im Oktober 1998 ebenfalls veräußert worden sei. Der Bäckereibetrieb sei im Produktionsbereich überdies überaltert gewesen und zusätzliche Investitionen seien seitens der neuen Hausbank nur in der Betriebsstätte in E. finanziert worden.

Zu den Ausführungen des Prüfers in der Tz. 26 des Prüfungsberichtes sei festzustellen, dass der Gemischtwarenhandel nicht im Jahr 1995, sondern im Jahr 1996 aufgegeben worden sei, und die Verluste 1988 bis 1995 nicht nur aus der Bäckerei, sondern auch aus dem Gemischtwarenhandel gestammt hätten. Der Schuldenstand bei der RAIKA N. habe vor der Sanierung 9,045.028,91 S betragen. Die Textstelle, wonach der Nachlass der RAIKA von 1,545.028,91 S im Hinblick auf die Höhe keine allgemeine Sanierungsmaßnahme im Sinne des § 36 EStG 1988 sei, sei unklar und enthalte offensichtlich keine Begründung für die Nichtanerkennung des Sanierungsgewinnes 1997. Das Unternehmen des Beschwerdeführers sei in Ermangelung weiterer Unterstützung durch die ehemalige Hausbank im Jahr 1996 wegen Zahlungsunfähigkeit vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch gestanden. Außer der Hausbank seien kaum Gläubiger vorhanden gewesen, sodass das Kriterium, wonach eine Mehrzahl von Gläubigern einen Schuldenerlass zu gewähren habe, nicht anwendbar sei. Der Schuldenerlass, den die seinerzeitige Hausbank gewährt habe, sei der Auslöser für eine Sanierung überhaupt gewesen. Die Alternative wäre nur der Konkursantrag wegen Zahlungsunfähigkeit gewesen.

Seitens der Betriebsprüfung wurde zur Berufung Stellung genommen. Dieser Stellungnahme vom 12. Februar 1999 ist ergänzend zu den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen, dass das ehemalige Kontokorrent-Konto des bereits 1996 geschlossenen Teilbetriebes "Kaufhaus" bei der RAIKA M. per 14. April 1997 durch den Nachlass von 211.250,82 S abgedeckt worden sein. Zu den Gründen, warum der Nachlass der RAIKA N. von 1,545.028,91 S (1996) und der RAIKA M. von 211.250 S (1997) keine Sanierungsmaßnahmen im Sinne des § 36 EStG 1988 darstellten, wurde zusätzlich zu den Ausführungen im Prüfungsbericht festgehalten, dass der Verzicht der beiden Gläubiger nur rd. 17 % ihrer Gesamtforderungen betragen habe und der Verzicht auch in Verbindung mit der Übernahme der restlichen Verbindlichkeiten durch die Volksbank zu sehen sei, sodass für die RAIKA die Einbringlichkeit der übrigen Forderungen gegenüber der Sanierungsabsicht im Vordergrund gestanden sei (siehe auch den vorletzten Absatz eines Schreibens der RAIKA vom 25. Juli 1996 an die Volksbank). Dafür spreche auch, dass die RAIKA bereits vor dem Schuldnachlass die Forderung in ihrer Bilanz mit 1,9 Mio. S wertberichtigt habe. Es habe nur eine Umschuldung von einem Bankinstitut zu einem anderen stattgefunden (dies sei von der RAIKA als Voraussetzung für den Teilnachlass ausbedungen worden).

Zu dieser Stellungnahme äußerte sich der Beschwerdeführer dahingehend, dass sein Unternehmen, wie in der Berufung angegeben, aus drei und nicht aus zwei Betrieben bestanden habe. Der Beschwerdeführer habe nicht die Möglichkeit gehabt, eine Mehrzahl von Gläubigern um einen Nachlass zu ersuchen, weil andere Gläubiger, jeweils über die Bank finanziert, kurzfristig bezahlt worden seien. Die Verbindlichkeiten an andere Gläubiger seien sozusagen im Bankobligo inkludiert. Die Sanierungsbedürftigkeit sei durch die Darstellung der Behörde selbst ausreichend dokumentiert. Lt. einer Beilage zur Berufung werde mittels der Betriebsergebnisse bewiesen, dass die Sanierungsabsicht zur Gesundung des Unternehmens geführt habe. Ein Schuldenerlass diene immer zur Stärkung des Eigenkapitals, aber ohne Schuldenerlass wäre eine Sanierung nicht möglich gewesen. Ein "Gesundschrumpfen" sei das Ergebnis jeder Sanierungsmaßnahme.

Die belangte Behörde gab der Berufung mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 36 EStG 1988 setze voraus, dass es sich um einen in Sanierungsabsicht vorgenommenen Erlass von Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handle, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssten, den Betrieb vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Treffe auch nur eine dieser Voraussetzungen nicht zu, sei die Steuerfreiheit ausgeschlossen.

Beim Erlass der Schulden müsse beim Gläubiger das Motiv maßgebend mitgewirkt haben, dass der Schuldner durch den Erlass der Schulden in den Stand gesetzt werde, wirtschaftlich weiter zu existieren. Gerade diese Sanierungsabsicht sei nach der Ansicht der belangten Behörde im Beschwerdefall nicht gegeben gewesen. Im Schreiben der RAIKA N. vom 25. Juli 1996 an die Volksbank sei davon die Rede, dass sie für den Fall der Umschuldung bereit sei, von ihrer Forderung einen Betrag von rd. 1,4 Mio. S "freizugeben", wenn der restliche Forderungsbetrag von rd. 5 Mio. S bis 31. August 1996 eingehe. Dem Berufungsvorbringen sei im Zusammenhalt mit der Textierung dieses auch in der Stellungnahme der Betriebsprüfung angeführten Schreibens nicht zu entnehmen, dass der Schuldenerlass im Rahmen eines Sanierungskonzeptes erfolgt wäre. Vielmehr sei aus dem Berufungsvorbringen und dem erwähnten Schreiben abzuleiten, dass der Beschwerdeführer offensichtlich infolge Nichtzahlung der Kreditraten einen Terminverlust und ein Fälligstellen der Kredite ausgelöst habe und die Bank nur deshalb auf einen Teil ihrer aushaftenden Forderung verzichtet habe, um den Restbetrag schneller und vor allem sicher zu erhalten. Die Gläubigerbank habe somit nicht in der Vorstellung gehandelt, dass der Schuldenerlass für die weitere Existenz des

Unternehmens notwendig sei. Dies ergebe sich vor allem aus dem Umstand, dass nach erfolgter Umschuldung die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bank und dem Beschwerdeführer unverzüglich beendet worden seien. Liege das Motiv für das Handeln des Gläubigers aber nicht in einer Sanierung, sondern in der Aussicht auf rasche bzw. sichere Einbringung zumindest eines Teiles der Forderungen, seien die Voraussetzungen für einen steuerfreien Sanierungsgewinn nicht erfüllt. Wegen fehlender Sanierungsabsicht habe der Berufung damit bereits deshalb keine Folge gegeben werden können. Dessen ungeachtet sei die belangte Behörde der Auffassung, dass der Forderungsverzicht eines Gläubigers, der einen Schuldnachlass von ca. 17 % seiner Gesamtforderungen bewirke, nicht als allgemeine Sanierungsmaßnahme angesehen werden könne. Darüber hinaus müsse auch die Sanierungsbedürftigkeit verneint werden, wenn der Schuldner über ausreichend Privatvermögen verfüge, mit dessen Einbringung in den Betrieb die finanzielle Gesundung möglich sei. Auch im Beschwerdefall habe der Beschwerdeführer sein privates Vermögen (Grundstücksverkäufe) zur Abdeckung der Schulden verwendet.

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid an den Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde hat dieser mit Beschluss vom 22. September 2003, B 6/03, abgelehnt und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die - ergänzte - Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 36 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung waren bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) 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.

Die Anwendung dieser Bestimmung setzte voraus, dass es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Erlass von Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelte, wobei die Maßnahmen geeignet sein mussten, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Für die Anerkennung einer steuerbegünstigten Sanierungsgewinnes war das Vorhandensein der Sanierungsabsicht des Gläubigers Voraussetzung. Der Schuldennachlass musste "zum Zweck der Sanierung" im Rahmen eines Sanierungskonzeptes erfolgt sein. (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 7. Juni 2001, 98/15/0037). Die Voraussetzungen unter anderem der Sanierungsabsicht und der Sanierungseignung mussten kumulativ vorliegen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. April 2004, 98/14/0196).

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. z.B. das hg. Erkenntnis vom 21. April 2005, 2001/15/0213).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage weist die belangte Behörde in der Gegenschrift zu Recht darauf hin, dass dem Beschwerdeführer in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vom 12. Februar 1999 zur Kenntnis gebracht worden sei, dass für die RAIKA die Einbringlichkeit der übrigen Forderungen gegenüber der Sanierungsabsicht im Vordergrund gestanden sei, wobei der Beschwerdeführer in der Folge eine gegenteilige Behauptung unterlassen habe. Wenn in der Beschwerde der belangten Behörde in Bezug auf das Vorliegen einer Sanierungsabsicht der Bank eine Verletzung ihrer Sachverhaltsermittlungspflicht vorgeworfen und gerügt wird, die belangte Behörde habe weder die Mitarbeiter der RAIKA N. noch jene der RAIKA M. zur Frage des Vorliegens oder Fehlens der Sanierungsabsicht befragt, übersieht der Beschwerdeführer, dass es seine Aufgabe gewesen wäre, im Verwaltungsverfahren ein entsprechend substantiiertes Vorbringen zu erstatten und allfällige Beweisanträge zu stellen.

Das erst in der Beschwerde vorgelegte Schreiben der RAIKA N. vom 31. Dezember 2002 unterliegt dem Neuerungsverbot nach § 41 Abs. 1 VwGG. Im Übrigen ist in diesem Schreiben auch nur davon die Rede, dass der Beschwerdeführer langjähriger Kunde der RAIKA N. gewesen sei, wobei die Bank angesichts der im Jahr 1995 aufgetretenen gravierenden finanziellen Schwierigkeiten zwei Sanierungsmöglichkeiten ("unsererseits") in Erwägung gezogen habe, nämlich eine Umschuldung oder eine Insolvenz mit Verwertung der Sicherheiten (aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen - kostspieliges Verfahren, unabsehbare Dauer, unkalkulierbare Verwertungserlöse - und wegen des Imageschadens - "Versteigerung eines langjährigen Kunden im Genossenschaftsgebiet" - , sei eine Umschuldung vereinbart worden, wobei die RAIKA N. einen Nachlass von rd. 1,5

Mio. S gewährt habe). Auch durch den abschließenden Hinweis in dem Schreiben, wonach dadurch "auch eine Fortführung der Firma ermöglicht" worden sei, wird noch in keiner Weise aufgezeigt, dass der in Rede stehende Schuldenerlass seitens der Bank von Sanierungsabsicht (unter Zugrundelegung eines Sanierungskonzepts "zum Zweck der Sanierung") getragen gewesen wäre (vgl. in diesem Zusammenhang nochmals das hg. Erkenntnis vom 7. Juni 2001, 98/15/0037, und etwa auch die hg. Erkenntnisse vom 31. März 2003,98/14/0178, und vom 21. April 2005, 2001/15/0213).

Da die belangte Behörde schon auf Grund fehlender Sanierungsabsicht die Anwendung der strittigen Begünstigungsbestimmung verneinen durfte, war auf die Frage des Vorliegens einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme bzw. der Sanierungsbedürftigkeit nicht mehr einzugehen, wobei auch die Frage offen bleiben konnte, für welchen der lt. den Angaben des Beschwerdeführers von ihm geführten mehreren (drei) Betriebe die Voraussetzungen des § 36 EStG 1988 erfüllt sein sollten.

Die Beschwerde war damit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich im Rahmen des begehrten Betrages auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 25. Juni 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140050.X00

Im RIS seit

20.07.2007

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at