jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/4/21 2001/15/0188

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.04.2005

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §36;
EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde der L KEG in S, vertreten durch Dr. Reinhard Schwarzkogler und Mag. Norbert Stiefmüller, Rechtsanwälte in 4650 Lambach, Marktplatz 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 29. März 2001, GZ. RV-327/1-8/01, betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft vertreibt EDV-Software und ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Sie ist Rechtsnachfolgerin einer Gesellschaft, welche 1984 als C. GmbH & Co KG gegründet wurde. Im Juli 1989 schied Dipl.-Ing. M. als Kommanditist aus der C. GmbH & Co KG aus. Mit dem Ausscheiden der C. GmbH trat im Jänner 1990 als neue Komplementärin I.L. ein. Der Firmenwortlaut wurde in der folge auf L. KG geändert. Jeweils über das Vermögen der L. KG und über das Vermögen der I.L. wurde am 21. Dezember1990 der Konkurs eröffnet und später mangels Masse aufgehoben. Mit Zustimmung der Gläubiger wurde die beschwerdeführende Gesellschaft mit H.L., dem Ehemann der I.L., als Komplementär und I.L. als Kommanditistin unter der Firma L. KEG weitergeführt.

Mit Bescheid gemäß § 188 BAO vom 25. Januar 2000 stellte das Finanzamt die von der beschwerdeführenden Gesellschaft im Kalenderjahr 1997 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit 704.573 S fest und wies einen darin enthaltenen Sanierungsgewinn in Höhe von 540.000 S aus.

Im Bericht über eine vom 13. Juni bis 21. Juli 2000 durchgeführte Betriebsprüfung traf der Prüfer unter anderem (Tz 23) Feststellungen über einen "Schuldnachlaß DI Albert M.". Seit 1991 habe eine betriebliche Schuld gegenüber Dipl.-Ing. M. in Höhe von ca. 500.000 S bestanden. Diese sei mit Schreiben vom 17. Dezember 1997 erlassen worden. Der aushaftende Schuldsaldo habe zu diesem Zeitpunkt 540.000 S betragen. Der Schulderlass sei bisher in der

Gewinnermittlung der beschwerdeführenden Gesellschaft als Betriebseinnahme erfasst worden. Gleichzeitig sei die Anwendung des § 36 EStG begehrt worden, weil der Schulderlass nach Ansicht der beschwerdeführenden Gesellschaft zum Zwecke der Sanierung erfolgt sei. Nach Ansicht des Prüfers setze die Anwendung dieser Begünstigung, die "Steuerfreistellung von Gewinnerhöhungen aus Schuldnachlässen", eine allgemeine Sanierungsmaßnahme der Gläubiger voraus. Es sei weiters notwendig, dass die Sanierung im Wege eines allgemeinen "Akkords" zustande komme. Ein wesentliches Kriterium sei die Größenrelation der nachgelassenen Forderungen zu den nicht nachgelassenen Forderungen. Die Initiative für den Schulderlass sei nicht von der beschwerdeführenden Gesellschaft ausgegangen, sondern von Dipl.- Ing. M. Dieser habe in seinem Schreiben vom 17. Dezember 1997 der beschwerdeführenden Gesellschaft mitgeteilt, dass er einen "Schlussstrich unter die Vergangenheit ziehen" wolle. Dipl.- Ing. M. habe gegenüber dem Finanzamt angegeben, dass der Schulderlass aufgrund der geringen Erfolgsaussichten hinsichtlich der Einbringlichkeit der Schuld erfolgt sei. Es habe von der beschwerdeführenden Gesellschaft in keiner Weise dargestellt werden können, so der Prüfer weiter, welche Maßnahmen gesetzt worden seien, die auf einen gänzlichen oder teilweisen Schulderlass der anderen Gläubiger abgezielt hätten, um dadurch eine allgemeine Sanierung herbeizuführen. Die "Verbindlichkeit an DI M. zum Zeitpunkt des Schulderlasses" habe nur ca. 18,5 % der gesamten Verbindlichkeiten der beschwerdeführenden Gesellschaft betragen. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Begünstigung des § 36 EStG lägen daher nicht vor.

Die Feststellungen des Prüfers führten zur Wiederaufnahme u. a. des Verfahrens über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997. Mit Bescheid gemäß § 188 BAO vom 27. Juli 2000 stellte das Finanzamt die von der beschwerdeführenden Gesellschaft im Kalenderjahr 1997 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in unveränderter Höhe neu fest, wies aber keinen Sanierungsgewinn aus.

Gegen diesen Bescheid erhob die beschwerdeführende Gesellschaft Berufung. Sie stellte darin die "historische Entwicklung" der Gesellschaft dar. Über die L. KG (Rechtsvorgängerin) sei "im Zeitraum 1990/91" ein Insolvenzverfahren eingeleitet und mangels Masse "abgelehnt" worden. Auf Basis der Zustimmung der Mehrheit der Gläubiger sei jedoch ein Fortsetzungsbeschluss gefasst worden. Aus dem Anmeldungsverzeichnis sei zu entnehmen, dass Dipl.-Ing. M. aufgrund der Inanspruchnahme einer Bankhaftung den aushaftenden Schuldenstand von ca. 518.000 S als Forderung angemeldet gehabt habe. Wie dem Anmeldungsverzeichnis weiters zu entnehmen sei, habe der damals angemeldete Schuldenstand insgesamt etwa 2,600.000 S betragen. Der Schuldenstand zum Zeitpunkt des Schuldennachlasses von Dipl.-Ing. M. habe einschließlich dieser Schuld und des im Sonderbetriebsvermögen befindlichen betrieblichen Anteils eines Bankdarlehens etwa 3,000.000 S betragen. Die beschwerdeführende Gesellschaft erläuterte in weiterer Folge die Schulderlässe nach Einstellung des Insolvenzverfahrens bis einschließlich 1997, weshalb der in Rede stehende Schuldennachlass Teil einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme sei.

Den Argumenten des Prüfers zum Fehlen einer Sanierungsabsicht, dass die Initiative für den Schuldenerlass auf Seiten des Gläubigers gelegen sei, sei entgegenzuhalten, dass weder dem Gesetz noch der Fachliteratur zu entnehmen sei, dass die Frage eine wesentliche Rolle spiele, wer die Verhandlungen initiiere. "Auch wenn die Formulierung im Schreiben vom 17.12.1997 seitens Herrn DI M. vielleicht nicht einem adäquaten professionenellen Schuldennachlaßschreibens einer Bank" entspreche, sei aus dem Inhalt und Zweck des Schreibens eine eindeutige Sanierungsabsicht seitens des Gläubigers erkennbar. Mit dem Schuldennachlass sei auch eine wirtschaftliche Überlegung verbunden. Mit diesem geschäftspolitischen Akt könne Dipl.-Ing. M. nämlich verstärkt davon ausgehen, dass die seinerzeit von der beschwerdeführenden Gesellschaft übernommene Betreuung von Kunden ordentlich weiter geführt werde. Sollte die beschwerdeführende Gesellschaft die Kundenbetreuung aufkündigen, so sei davon auszugehen, dass sich die Kunden wieder an Dipl.-Ing. M. wenden würden, was für diesen "mit wirtschaftlichen Kosten" verbunden sei und nicht in seine beruflichen Rahmenbedingungen passe. Die Sanierungseignung begründete die beschwerdeführende Gesellschaft damit, dass die Sachverhaltsdarstellung einen Sanierungsplan erkennen lasse, der Schuldennachlass zu einer Verbesserung der Bonitätsbeurteilung geführt und die Möglichkeit bestanden habe, am Kapitalmarkt dringend notwendige Kredite aufzunehmen, um so die mit hohen Kosten (Eintreibungsgebühren, Säumnis- und Verzugsspesen) verbundene bisherige Zahlungsweise zu vermeiden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Sämtliche im Berufungsbegehren angeführten Schuldennachlässe beträfen Privatschulden des H.L. (Komplementär der beschwerdeführenden Gesellschaft), die aus Zeiträumen der Jahre 1990 und früher stammen würden. Für die steuerliche Beurteilung des Schuldnachlasses durch Dipl.-Ing. M. seien jedoch nicht die aus der Vergangenheit stammenden Privatschulden des Gesellschafters H.L.,

sondern die wirtschaftliche Situation und die Verbindlichkeiten der beschwerdeführenden Gesellschaft heranzuziehen. Der Schulderlass des Dipl.-Ing. M. sei im Jahr 1997 deshalb erfolgt, weil Dipl.-Ing. M. einerseits keine Erfolgsaussichten auf Hereinbringung der Forderung in einem angemessenen Zeitraum gesehen habe und er andererseits die familiäre Situation des H.L. gekannt habe. Somit seien neben wirtschaftlichen auch menschliche Gründe für den Schuldnachlass maßgeblich gewesen. Ein wie immer geartetes geschäftliches Motiv habe jedenfalls nicht hinter dem Schulderlass gestanden, weil Dipl.-Ing. M. seit dem Jahr 1990 keinerlei geschäftlichen Kontakt mit H.L. gehabt und einen solchen auch vermieden habe. Eine Vereinbarung zwischen Dipl.-Ing. M. und H.L. über eine Nachbetreuung der "Softwarekunden" des Dipl.-Ing. M. durch H.L. bestehe nicht.

Voraussetzung für eine Steuerfreistellung von Gewinnerhöhungen aus Schuldnachlässen sei das Vorliegen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme der Gläubiger. Es habe seitens der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht dargestellt werden können, welche Maßnahmen gesetzt worden seien, die auf einen Schuldnachlass durch die übrigen Gläubiger der beschwerdeführenden Gesellschaft abgezielt hätten. Der Schuldnachlass durch Dipl.- Ing. M. sei nicht im Rahmen einer akkordierten Sanierungsmaßnahme erfolgt. Für die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen der Begünstigung des § 36 EStG könne nicht der Schulderlass eines Gläubigers der beschwerdeführenden Gesellschaft mit Schulderlässen an einen ihrer Gesellschafter vermischt werden.

Die beschwerdeführende Gesellschaft beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Behörde führe nicht an, warum Schuldennachlässe auf Gesellschafts- bzw. Gesellschafterebene nicht einheitlich zu betrachten seien. Da die Schuldennachlässe laut Berufungsvorentscheidung nicht gemeinsam zu beurteilen seien, komme sie zu dem Schluss, dass keine akkordierten Sanierungsmaßnahmen vorlägen. Indirekt bestätige die Behörde mit dieser Argumentation jedoch, dass bei einer gemeinsamen Betrachtungsweise sämtlicher angeführter Schuldennachlässe diese notwendigen steuerlichen Voraussetzungen im Sinne der Begünstigung des § 36 EStG vorlägen. Diese gemeinsame wirtschaftliche Betrachtungsweise (Hinweis auf § 21 BAO) begründe sich damit, dass zwischen den Unternehmen der C. GmbH und der L. KG (Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Gesellschaft) bzw. der beschwerdeführenden Gesellschaft wirtschaftliche Zusammenhänge darin bestanden hätten, dass die L. KG den Kundenstock der C. GmbH übernommen habe und H.L. sowohl Gesellschafter als auch Geschäftsführer beider genannten Gesellschaften sei bzw. gewesen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung in der vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Frage des Sanierungsgewinnes ab. Die den Gegenstand des in Rede stehenden Schuldnachlasses bildende Schuld der beschwerdeführenden Gesellschaft sei aus der Inanspruchnahme des Dipl.-Ing. M. durch kreditgewährende Banken mit 31. Dezember 1990 infolge Haftung für Schulden der beschwerdeführenden Gesellschaft, für welche jener gebürgt habe, entstanden. Die beschwerdeführende Gesellschaft sei wirtschaftlich überschuldet gewesen. Unter dem Aspekt der möglichen Mittelzuführung aus dem privaten Bereich sei für die Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit auch auf die privaten Verhältnisse Bedacht zu nehmen. Allerdings irre die beschwerdeführende Gesellschaft, wenn sie annehme, dass Schuldnachlässe im privaten Bereich für die Beurteilung des Vorliegens einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme zusammenzurechnen seien. Eine allgemeine Sanierungsmaßnahme sei anzunehmen, wenn die Mehrzahl der Gläubiger auf ihre Forderungen ganz oder teilweise verzichte. Im Jahr 1991 sei es zu einer Vereinbarung mit der betrieblichen Hauptgläubigerin, der S-Bank, gekommen. In dieser Vereinbarung habe die Bank unter der Voraussetzung der fristgerechten Abstattung eines Teilbetrages auf den Rest der Forderung verzichtet. Im Jahr 1996 sei dieser bedingte Forderungsverzicht "letztlich schlagend" geworden. Auch wenn es für das gegenständliche Berufungsverfahren für 1997 ohne Bedeutung sei, sei festzuhalten, dass dieser Forderungsverzicht geeignet erscheine, als allgemeine Sanierungsmaßnahme anerkannt zu werden. Dass der Forderungsverzicht des Dipl.-Ing. M. Bestandteil eines derartigen allgemeinen "Akkords" der Gläubiger zur Sanierung der beschwerdeführenden Gesellschaft gewesen sei, sei nicht erkennbar. Sonstige Vereinbarungen des H.L. und der I.L. (Komplementär bzw. Kommanditistin der beschwerdeführenden Gesellschaft) zum Ausgleich ihrer privaten Schulden seien für die Betrachtung ohne Belang.

Auch die für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes von Literatur und Judikatur geforderte Sanierungsabsicht der Gläubiger sei beim Forderungsverzicht des Dipl.-Ing. M. nicht gegeben. Es sei ersichtlich, dass private Motive - die Kenntnis der schwierigen Lage der Familie L. - die Entscheidung des Dipl.- Ing. M. zumindest mitbestimmt hätten. Auch hätten seit dem Konkurs der C. GmbH und der L. KG im Jahr 1990 keinerlei geschäftliche Beziehungen zwischen Dipl.-Ing. M. und der beschwerdeführenden Gesellschaft bestanden. Somit könne kein betriebliches Interesse des Dipl.-Ing. M. an der wirtschaftlichen Gesundung der beschwerdeführenden Gesellschaft bestanden haben. Die von der

beschwerdeführenden Gesellschaft angeführte Nachbetreuung von alten Kunden der C. GmbH bzw. des Dipl.-Ing. M. mute bei der Schnelllebigkeit im EDV-Sektor wenig glaubwürdig an, zumal Dipl.- Ing. M. jeglichen geschäftlichen Kontakt mit H.L. in Abrede gestellt habe. Außerdem habe H.L. angegeben, dass im Jahre 1988 eine Trennung der Tätigkeitsbereiche zwischen Dipl.-Ing. M. und ihm erfolgt sei. Ob eine Sanierungseignung gegeben sei, sei ebenfalls fraglich. Da aber keine allgemeine Sanierungsmaßnahme und auch keine Sanierungsabsicht des Dipl.-Ing. M. im Sinne der Bestimmungen des § 36 EStG 1988 vorliege, könne diese Frage auf sich beruhen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Der Erlass betrieblicher Schulden führt, sofern dieser nicht auf einem Einlagevorgang beruht, zu einer gewinnerhöhenden Vermehrung des Betriebsvermögens (vgl. § 4 Abs. 1 EStG 1988).

§ 36 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung lautete:

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

Die Anwendung dieser Begünstigung setzt voraus, dass es sich um einen in Sanierungsabsicht vorgenommenen Erlass von 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. etwa die hg. Erkenntnisse vom 15. April 1997, 93/14/0075, VwSlg 7.176/F, vom 20. April 1999, 98/14/0120, VwSlg 7.386/F, vom 7. Juni 2001, 98/15/0037, und vom 28. April 2004, 98/14/0196).

Im Beschwerdefall verneinte die belangte Behörde u.a. die Sanierungsabsicht des Gläubigers Dipl.-Ing. M. Die belangte Behörde begründete dies u.a. damit, dass zwischen Dipl.-Ing. M. und der beschwerdeführenden Gesellschaft (bzw. deren Rechtsvorgängerin) seit 1990 keine geschäftlichen Beziehungen mehr bestanden hätten. Deshalb habe ein betriebliches Interesse des Dipl.-Ing. M. an einer wirtschaftlichen Gesundung der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht mehr bestehen können. Private Motive hätten den Forderungsverzicht zumindest mitbestimmt.

Die Verfahrensrüge der beschwerdeführenden Gesellschaft, die belangte Behörde habe "ihre Argumentationslinie" hinsichtlich der privaten Motive des Dipl.-Ing. M. "nicht konsequent zu Ende gedacht" erweist sich im Ergebnis als berechtigt:

Die belangte Behörde schloss in der Begründung des angefochtenen Bescheides eine Sanierungsabsicht des Dipl.-Ing. M. aus, ging vom Fehlen eines geschäftlichen Kontaktes zwischen Dipl.- Ing. M. und der beschwerdeführenden Gesellschaft seit etwa 1990 aus und nahm an, dass private Motive den Forderungsnachlass "zumindest mitbestimmt" hätten. Ein Interesse des Verzichtenden, durch einen teilweisen Schuldnachlass zumindest die Einbringlichkeit eines ausstehenden Forderungsrestes zu sichern bzw. damit einen möglichst großen Teil der eigenen Forderungen (vor einer allenfalls drohenden Insolvenz des Unternehmens) zu retten (vgl. etwa die zitierten hg. Erkenntnisse vom 7. Juni 2001 und vom 28. April 2004), ist im Beschwerdefall auszuschließen, weil Dipl.-Ing. M. auf die gesamte gegenüber der beschwerdeführenden Gesellschaft bestehende Forderung verzichtet hatte. Welchen anderen als den von der belangten Behörde selbst eingeräumten Beweggrund eines privaten Motives des Dipl.-Ing. M. der Schuldnachlass gehabt hätte, lässt die belangte Behörde offen. Damit erweist sich die einen betrieblich bedingten Schuldnachlass voraussetzende Begründung des angefochtenen Bescheides, einen Sanierungsgewinn zu versagen, aber als unschlüssig. Im Falle eines aus privaten Gründen gewährten Schuldnachlasses wäre die dadurch eingetretene Vermehrung des Betriebsvermögens der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht gewinnerhöhend erfolgt.

Der angefochtene Bescheid war damit schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Aufwandersatz ist nach § 59 Abs. 1 VwGG nur auf Antrag zuzuerkennen; ein solcher Antrag wurde von der Beschwerdeführerin nicht gestellt.

Wien, am 21. April 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001150188.X00

Im RIS seit

08.06.2005

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at