jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/1/23 93/15/0043

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.01.1997

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §32 Z2;
EStG 1972 §36;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §32 Z2;
EStG 1988 §36;
GewStG §11 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Mizner, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des K in L, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in B, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VIII, vom 7. Dezember 1992, 6/4 - 4264/90-03 und 6/4 - 4056/91-03, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1988 sowie Einkommensteuer für das Jahr 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb als Einzelunternehmer zumindest seit dem Jahr 1979 einen Gewerbebetrieb, wobei er bis zum Jahr 1987 insgesamt Verluste von rd 2,5 Mio S erwirtschaftete.

Mit Beschluß vom 23. Juni 1987 wurde über sein Vermögen der Konkurs eröffnet. Mit Beschluß vom 9. Mai 1988 wurde der Abschluß eines Zwangsausgleiches zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Gläubigern bestätigt, wonach sich der Beschwerdeführer verpflichtete, seine Gläubiger mit einer Quote von 20 % zu befriedigen. Der Konkurs über das Vermögen des Beschwerdeführers wurde nach Erfüllung des Zwangsausgleiches mit Beschluß vom 15. August 1988 aufgehoben.

Im Zug des Konkurs- bzw Ausgleichsverfahrens ersuchte der Beschwerdeführer die belangte Behörde, dem

angebotenen Zwangsausgleich zuzustimmen, um so in Hinkunft sein weiteres Leben auf eine finanzierbare Basis stellen zu können. Da er nur mehr eine nichtselbständige Tätigkeit ausüben werde, würden keine Steuerschulden mehr entstehen.

Mit Anzeige vom 29. September 1988 teilte der Beschwerdeführer der Kammer der gewerblichen Wirtschaft den Nichtbetrieb seiner Gewerbeberechtigung mit. Auf einen diesbezüglichen Vorhalt des Finanzamtes gab der Beschwerdeführer bekannt, er lasse seinen Gewerbebetrieb nur vorübergehend ruhen. Er habe zwischenzeitig ein befristetes Dienstverhältnis eingegangen. Nach Beendigung dieses Dienstverhältnisses werde er seinen Gewerbebetrieb wieder reaktivieren.

In der zum 31. Dezember 1988 erstellten Bilanz wies der Beschwerdeführer trotz erfüllten Zwangsausgleiches und der damit verbundenen Erhöhung seines Kapitals eine Überschuldung von rd 1,2 Mio S aus. In der Gewinn- und Verlustrechnung wies der Beschwerdeführer einen Gewinn von rd 3,6 Mio S aus, in dem der Gewinn aus dem erfüllten Zwangsausgleich (Schuldnachlaß) von rd 3,3 Mio S enthalten ist. Der Beschwerdeführer beantragte, den Gewinn aus dem erfüllten Zwangsausgleich als Sanierungsgewinn iSd § 36 EStG 1972 und § 11 Abs 3 GewStG steuerfrei zu belassen.

Das Finanzamt sah den aus dem erfüllten Zwangsausgleich erzielten Gewinn mangels Sanierungsfähigkeit infolge Einstellung des Gewerbebetriebes sowie der weiterhin bestehenden Überschuldung nicht als Sanierungsgewinn an und stellte überdies in Abrede, bei der Mehrzahl der Gläubiger habe die Absicht bestanden, den Gewerbebetrieb zu sanieren. Der Bund als Abgabengläubiger habe ein aussichtsloses Einbringungsverfahren abschließen und es dem Beschwerdeführer iSd Ersuchens an die belangte Behörde ermöglichen wollen, eine neue Existenz als unselbständig Erwerbstätiger aufzubauen. Das Finanzamt kürzte den vom Beschwerdeführer erklärten Gewinn um die noch vortragsfähigen Verluste bzw den erklärten Gewerbeertrag um die noch vortragsfähigen Fehlbeträge und gelangte so zu einem Einkommen von rd 1,3 Mio S bzw einem Gewerbeertrag von rd 3,5 Mio S.

Aus einem Rechenschaftsbericht des Vollstreckers, der kurze Zeit nach Erlassung des Einkommen- und Gewerbesteuerbescheides für das Jahr 1988 verfaßt wurde, ergibt sich, daß der Beschwerdeführer im Jahr 1990 über kein Vermögen verfügte. Er war verpflichtet, einen aushaftenden Kredit mit monatlich 15.500 S zu bedienen. Sein Nettoeinkommen betrug monatlich rd 21.000 S.

Im Berufungsverfahren gegen den Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1988 brachte der Beschwerdeführer im wesentlichen vor, ein Ausgleichsverfahren diene stets der Sanierung eines Betriebes, weswegen der Gewinn aus dem erfüllten Zwangsausgleich als steuerfreier Sanierungsgewinn anzusehen sei. Hiebei sei es keineswegs erforderlich, daß alle Schulden nachgelassen würden und alle Gläubiger in Sanierungsabsicht gehandelt hätten. Vielmehr genüge es, wenn ein Großteil der Schulden nachgelassen werde und die Mehrheit der Gläubiger in Sanierungsabsicht gehandelt habe. Darauf, daß einzelne Gläubiger - wie im vorliegenden Fall der Bund als Abgabengläubiger - keine Sanierungsabsicht gehabt hätten, käme es nicht an. Keineswegs könne jedoch unterstellt werden, die Mehrheit der Gläubiger hätte keine Sanierungsabsicht gehabt. Sanierungsmaßnahmen lägen vor, wenn ein Betrieb durch Schuldnachlässe vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht werde. Sein Gewerbebetrieb sei durch den Schuldnachlaß vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht worden. Zwar habe er seinen Gewerbebetrieb nicht unmittelbar nach Erfüllung des Zwangsausgleiches fortgeführt. Vielmehr habe er seinen Gewerbebetrieb zunächst für ruhend erklärt, um eine nichtselbständige Tätigkeit auszuüben. Die aus der nichtselbständigen Tätigkeit erworbenen Mittel sollten seinem nur ruhenden Gewerbebetrieb zugeführt werden, um diesen wieder stärker lebensfähig und gewinnträchtig zu machen. Von einer Einstellung seiner gewerblichen Tätigkeit könne daher keine Rede sein. Überdies habe der (deutsche) Bundesfinanzhof die Ansicht vertreten, Sanierungsabsicht liege auch dann vor, wenn es dem Einzelunternehmer durch Schuldnachlässe ermöglicht werde, den von ihm geführten Betrieb aufzugeben, ohne von weiterbestehenden Schulden beeinträchtigt zu werden.

Im Jahr 1989 erklärte der Beschwerdeführer nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gegen den laut Erklärung ergangenen Einkommensteuerbescheid erhob der Beschwerdeführer Berufung, wobei er unter Hinweis auf das für das Jahr 1988 offene Berufungsverfahren behauptete, im Fall einer Stattgabe wären im Jahr 1989 vortragsfähige Verluste "in Millionenhöhe" zu berücksichtigen.

In einer Ergänzung zur Berufung beantragte der Beschwerdeführer, Zinsen für (ehemalige) Betriebskredite als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum Ansatz zu bringen.

In den Jahren 1990 und 1991 erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Zinsen für (ehemalige) Betriebskredite als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Auf Vorhalt der belangten Behörde teilte der Beschwerdeführer mit, er habe aus seinem ruhend erklärten Gewerbebetrieb in den Jahren 1989 bis 1992 keine Einnahmen erzielt. Ein Aufgabegewinn sei noch nicht berechnet worden, liege jedoch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit unter dem Freibetrag des § 24 EStG 1988, weil der Buchwert des teilweise schon 14 Jahre alten Anlagevermögens zum 31. Dezember 1988 lediglich 11.145 S betragen habe. Die Frage, ob Mittel vorhanden seien, um eine entsprechende Einlage zur Fortführung des Gewerbebetriebes zu tätigen, beantwortete der Beschwerdeführer nicht.

In der mündlichen Verhandlung wiederholte der Vertreter des Beschwerdeführers die bisherigen Ausführungen und gab auf Vorhalt bekannt, zwischen der Eröffnung des Konkurses und der Bestätigung des Zwangsausgleiches seien keine Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens veräußert worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen den Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1988 ab. Hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 gab die belangte Behörde der Berufung teilweise statt. Zur Begründung führte die belangte Behörde im wesentlichen aus, Voraussetzung für die Anwendung der Bestimmungen des § 36 EStG 1972 und des § 11 Abs 3 GewStG sei die Sanierungsabsicht seitens der Gläubiger und die Sanierungsbedürftigkeit seitens des Schuldners (Fehlen von privaten Mitteln). Ferner werde verlangt, daß der Schuldnachlaß im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme erfolge, weswegen zumindest die Mehrzahl der Gläubiger auf ihre Forderungen ganz oder teilweise verzichten müsse. Schließlich müsse der Betrieb sanierungsbedürftig sein, wobei der Schuldnachlaß als geeignetes Mittel zur Sanierung anzusehen sei. Diese, auch als Sanierungsfähigkeit genannte Voraussetzung werde dann verneint, wenn die wirtschaftliche Zerrüttung eines Betriebes ein Ausmaß erreicht habe, bei dem ein allgemeiner Schuldnachlaß keine Sanierungseffekte mehr verspreche, wie zB bei völligem Verlust des Kundenkreises und bei technischer Veralterung. Die nach einem Schuldnachlaß erfolgte Einstellung einer Tätigkeit spreche gegen die Sanierungsfähigkeit eines Betriebes, weswegen in einem solchen Fall im Gegensatz zu einer nach einem Schuldnachlaß erfolgten Veräußerung eines Betriebes kein steuerfreier Sanierungsgewinn vorliege. Sowohl im § 36 EStG 1972 als auch im § 11 Abs 3 GewStG werde von "Vermehrungen des Betriebsvermögens" durch den Schuldnachlaß gesprochen, weswegen private Sanierungseffekte - im Gegensatz zu der vom (deutschen) Bundesfinanzhof vertretenen, auf einer anderen rechtlichen Grundlage beruhenden Ansicht - bei der Anwendung der eben erwähnten Bestimmungen irrelevant seien. Im vorliegenden Fall sei entscheidend, daß in der nach erfülltem Zwangsausgleich zum 31. Dezember 1988 erstellten Bilanz eine derart hohe Überschuldung ausgewiesen sei, daß von einer gelungenen Sanierung keine Rede sein könne. Das Anlagevermögen bestehe lediglich aus einer bescheidenen Betriebs- und Geschäftsausstattung mit einem Buchwert von 11.145 S. Die Warenvorräte hätten einen Wert von 26.000 S. Unbestritten sei, daß in den Jahren 1989 bis 1992 keine Tätigkeit ausgeübt worden sei, was einen Verlust des Kundenstockes zur Folge habe. Der wirtschaftlich völlig zerrüttete Gewerbebetrieb sei somit trotz Schuldnachlasses nicht mehr sanierungsfähig gewesen. Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß der Beschwerdeführer bereits im Jahr 1983 in ein Insolvenzverfahren verstrickt gewesen sei, müsse davon ausgegangen werden, daß er einer Wiederaufnahme seiner gewerblichen Tätigkeit wohl ambitionslos gegenüberstehe und seiner erfolgreichen nichtselbständigen Tätigkeit den Vorzug gebe. Die Behauptung des Beschwerdeführers, er werde dem Gewerbebetrieb wieder Mittel zuführen, um diesen wieder stärker lebensfähig und gewinnträchtig zu machen, sei auf Grund des verstrichenen Zeitraumes von vier Jahren seit Ruhen des Gewerbebetriebes nicht glaubwürdig. Eine allfällige Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit wäre vielmehr ein völliger Neubeginn, zumal die wesentlichen Grundlagen des Betriebes unbrauchbar geworden bzw nicht mehr vorhanden seien. Es sei daher von einer unmittelbar nach der Erfüllung des Zwangsausgleiches erfolgten Betriebseinstellung auszugehen, weswegen der Gewinn aus dem erfüllten Zwangsausgleich nicht als steuerfreier Sanierungsgewinn iSd § 36 EStG 1972 und § 11 Abs 3 GewStG anzusehen sei. Die in den Jahren 1979 bis 1987 insgesamt erwirtschafteten, noch vortragsfähigen Verluste seien bereits bei der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 1988 zur Gänze berücksichtigt worden, weswegen im Jahr 1989 von vortragsfähigen Verlusten "in Millionenhöhe" keine Rede sein könne. Selbst wenn im Jahr 1988 ein Sanierungsgewinn entstanden wäre, könnten die noch vortragsfähigen Verluste im Jahr 1989 nicht mehr berücksichtigt werden, weil ein Sanierungsgewinn erst im Stadium der Steuerermittlung und nicht schon bei der Gewinn- oder Einkommensermittlung aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden sei. Somit minderten vorerst vortragsfähige Verluste und erst dann ein

Sanierungsgewinn die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer, weswegen vom Sanierungsgewinn aufgesogene vortragsfähige Verluste nicht in den Folgejahren weiter geltend gemacht werden könnten. Die im Jahr 1989 entrichteten Zinsen für (ehemalige) Betriebskredite seien zu berücksichtigen.

Der Beschwerdeführer erachtet sich im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof in seinem Recht auf Anwendung der Tarifbegünstigungen iSd § 36 EStG 1972 und § 11 Abs 3 GewStG für die Jahre 1988 und 1989 verletzt, wobei er sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften des angefochtenen Bescheides geltend macht.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Nachlaß betrieblicher Schulden führt, sofern dieser nicht auf einem außerbetrieblichen Vorgang beruht, zu einer gewinnerhöhenden Vermehrung des Betriebsvermögens und damit - wie im Beschwerdefall - zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Gemäß § 36 EStG 1972 sind vor Anwendung des Einkommensteuertarifes jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sind. Gleiches gilt nach § 11 Abs 3 GewStG hinsichtlich der Ermittlung des Steuermeßbetrages.

Die durch den Nachlaß betrieblicher Schulden im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen entstandene gewinnerhöhende Vermehrung des Betriebsvermögens wird bei der normalen Gewinnermittlung berücksichtigt, weswegen sich - wie im Beschwerdefall - der laufende Gewinn erhöht. Von dem unter Einbeziehung des Sanierungsgewinnes ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte werden die Sonderausgaben einschließlich der noch vortragsfähigen Verluste in Abzug gebracht. Verbleibt nach dem Ausgleich mit vortragsfähigen Verlusten und nach Abzug der Sonderausgaben ein positives Einkommen, so ist der darin enthaltene Sanierungsgewinn vor Anwendung des Einkommensteuertarifes auszuscheiden (vgl das hg Erkenntnis vom 24. Mai 1993, 92/15/0041, mwA). Gleiches gilt für die Ermittlung des Steuermeßbetrages nach dem Gewerbeertrag, falls dieser um noch vortragsfähige Fehlbeträge zu kürzen ist.

Die Anwendung der in Rede stehenden Tarifbegünstigungen setzt voraus, daß 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 das eben erwähnte hg Erkenntnis vom 24. Mai 1993). Wird ein Betrieb nach erfolgtem Schuldnachlaß wegen seiner offenkundigen wirtschaftlichen Zerrüttung eingestellt, liegt kein Sanierungsvorgang vor (vgl Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, Tz 10 zu § 36). Ob hiebei seitens der Gläubiger Sanierungsabsicht bestanden hat, ist irrelevant.

Die belangte Behörde ist sachverhaltsmäßig davon ausgegangen, daß der Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers auch nach erfülltem Zwangsausgleich derart überschuldet gewesen sei, daß von einer gelungenen Sanierung keine Rede sein könne. Dies findet in den vorgelegten Verwaltungsakten Deckung. In der Beschwerde wird auch nicht in Abrede gestellt, daß die Sanierungsfähigkeit eines Betriebes Voraussetzung für das Vorliegen eines steuerfreien Sanierungsgewinnes ist. Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden, weil bei einem nicht mehr sanierungsfähigen Betrieb ein Nachlaß von Schulden nicht zu einem steuerfreien Sanierungsgewinn führt. Es erübrigte sich daher auf die Frage einzugehen, ob die Mehrheit der Gläubiger in Sanierungsabsicht gehandelt hat.

Die belangte Behörde hat darüber hinaus auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse den Schluß gezogen, daß der Beschwerdeführer unmittelbar nach Erfüllung des Zwangsausgleiches seinen Gewerbebetrieb eingestellt hat. Die belangte Behörde hat hiebei ihre Überlegungen darauf gestützt, daß der Beschwerdeführer bereits im Jahr 1983 in ein Insolvenzverfahren verstrickt gewesen ist, der Gewerbebetrieb seit dem 29. September 1988 als ruhend gemeldet ist, der Beschwerdeführer aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit hohe Einkünfte erzielt, weswegen davon ausgegangen werden könne, er stehe der Wiederaufnahme seiner gewerblichen Tätigkeit wohl ambitionslos gegenüber, in den Jahren 1989 bis 1992 keine Einnahmen aus dem Gewerbebetrieb erzielt worden sowie die Warenvorräte und die Geschäftsausstattung de facto wertlos sind und der Beschwerdeführer innerhalb von vier Jahren dem Gewerbebetrieb keine Mittel zugeführt hat, um diesen wieder lebensfähig zu machen. Die von der belangten Behörde vorgenommene

Beweiswürdigung unterliegt der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof nur dahin, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die hiebei angestellten Erwägungen schlüssig sind (vgl Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, 549). Hievon ausgehend hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Prüfung jedenfalls Stand. Die Feststellungen der belangten Behörde sind in einem mängelfreien Verfahren zustandegekommen, und entspricht die von ihr vorgenommene Beweiswürdigung den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut. Mit den Ausführungen, er habe nach vierjähriger Unterbrechung seiner gewerblichen Tätigkeit noch immer die Absicht, den Gewerbebetrieb fortzuführen, zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Denn der Beschwerdeführer hat keine Handlungen gesetzt, um diese Absicht nach außen hin zu manifestieren. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie von der Annahme ausgegangen ist, der Beschwerdeführer habe seinen Gewerbebetrieb im Jahr 1988 aufgegeben.

Was den Hinweis des Beschwerdeführers zur Ansicht des (deutschen) Bundesfinanzhofes hinsichtlich des Vorliegens eines Sanierungsgewinnes betrifft, wird darauf verwiesen, daß der Zweck des § 36 EStG 1972 und der des § 11 Abs 3 GewStG darin liegt, einen BETRIEB derart zu sanieren, daß dieser weitergeführt oder (zumindest) als wirtschaftliche Einheit veräußert wird (vgl nochmals das hg Erkenntnis vom 24. Mai 1993). Die eben erwähnten Bestimmungen dienen somit der Sanierung des Betriebes und nicht der privaten Sphäre des Unternehmers.

Die vom Beschwerdeführer behaupteten Verletzungen von Verfahrensvorschriften liegen nicht vor. Insbesondere hat der Beschwerdeführer trotz Vorhaltes der belangten Behörde nicht dargetan, er habe dem Gewerbebetrieb Mittel zugeführt, um diesen fortführen zu können.

Was schließlich die behauptete Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 betrifft, genügt es darauf hinzuweisen, daß die in den Jahren 1979 bis 1987 erwirtschafteten, noch vortragsfähigen Verluste bereits bei der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 1988 ungeachtet des Nichtvorliegens eines Sanierungsgewinnes berücksichtigt worden sind, weswegen im Jahr 1989 keine vortragsfähigen Verluste mehr zum Ansatz gebracht werden können.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1993150043.X00

Im RIS seit

31.10.2001

Zuletzt aktualisiert am

11.08.2016

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at