

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

24.05.1993

**Geschäftszahl**

92/15/0041

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde des H in S, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in X, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 28. November 1991, Zl. 44-GA4BK-DP/90, betreffend Einkommensteuer 1988, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Über das Vermögen des Beschwerdeführers, der als Einzelunternehmer ein Schlosserunternehmen betrieben hatte, war am 24. August 1987 der Konkurs eröffnet worden. Das Konkursgericht verfügte die Betriebseinstellung; der Masseverwalter löste den Bestandvertrag betreffend die Betriebsstätte und sämtliche Dienstverträge auf; er veräußerte das gesamte Anlagevermögen sowie die Warenvorräte. Zum 30. September 1987 war der Betrieb vollständig aufgelöst. Für den Veranlagungszeitraum 1987 schätzte das Finanzamt den laufenden Gewinn sowie das Ergebnis der Betriebsaufgabe antragsgemäß mit Null. Am 29. Februar 1988 wurde der Abschluß eines Zwangsausgleiches gerichtlich bestätigt. Nach dem Inhalt des Zwangsausgleiches sollten die Konkursgläubiger drei Viertel der 20-%igen Quote binnen vier Wochen und ein Viertel binnen zehn Monaten ab Annahme erhalten. In der Folge leistete der Beschwerdeführer die Ausgleichsquote.

Das Finanzamt hielt dem Beschwerdeführer vor, daß ihm im Zuge des Zwangsausgleiches im Jahre 1988 Betriebsschulden in der Höhe von rund S 1,440.000,-- erlassen worden seien. Derartige Schuldenerlässe stellten betriebliche Einnahmen dar. Nach Abzug der damit zusammenhängenden Betriebsausgaben verbleibe ein steuerpflichtiger Gewinn. Dabei handle es sich im vorliegenden Fall nicht um einen steuerfreien Sanierungsgewinn, weil der Schuldnachlaß nicht eine wirtschaftliche Gesundung des Betriebes zum Ziel gehabt hätte. Zum Zeitpunkt des Schuldnachlasses sei der Betrieb bereits eingestellt gewesen.

In der Folge schrieb das Finanzamt dem Beschwerdeführer - unter anderem von gemäß § 184 BAO geschätzten Einkünften aus Gewerbebetrieb von S 1,400.000,-- ausgehend - für das Jahr 1988 Einkommensteuer von S 759.420,-- vor.

In seiner gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vertrat der Beschwerdeführer - soweit dies im Beschwerdeverfahren noch von Bedeutung ist - die Auffassung, der im Rahmen des Zwangsausgleiches erfolgte Schuldnachlaß sei bereits bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für das Kalenderjahr 1987 berücksichtigt worden. Im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides (am 8. November 1988) sei dem Finanzamt der Abschluß und die Erfüllung des Zwangsausgleiches bereits bekannt gewesen. Zwischen dem Aufgabestichtag 30. September 1987 und dem Aufgabegewinnermittlungstag 8. November 1988 gewonnene Informationen seien im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG bereits zu berücksichtigen. Lediglich spätere, nach dem Aufgabegewinnermittlungstag eingetretene Änderungen könnten im Falle eines engen betrieblichen Zusammenhanges allenfalls nachträgliche betriebliche Einkünfte gemäß § 32 Z. 2 EStG sein.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers teilweise Folge. Ausgehend von einem zu versteuernden Einkommen von S 628.524,-- setzte sie die Einkommensteuer 1988 mit S 286.070,-- fest. Nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage vertrat sie die Auffassung,

§ 36 EStG stelle klar, daß es sich bei einer Sanierung um einen betrieblichen Vorgang handle, wodurch der Betrieb und nicht der Schuldner saniert werde. Im vorliegenden Fall sei der Betrieb im Jahr 1987 aufgegeben worden. Damit fehle sowohl die Sanierungsfähigkeit als auch der Sanierungswillen der Gläubiger als Voraussetzungen der Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinnes gemäß § 36 EStG. Auch der Ansicht des Beschwerdeführers, wonach der Schuldnachlaß bereits im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer 1987 berücksichtigt hätte werden müssen, sei nicht zu folgen. Ein Schuldnachlaß im Rahmen eines Ausgleichsverfahrens erhöhe das Betriebsvermögen nicht im Zeitpunkt des zunächst bedingten Erlöschens der Schulden im Sinne des § 53 Abs. 4 AO, sondern erst in dem Zeitpunkt, in dem die Schulden endgültig wegfielen. Im Hinblick auf die zitierte Vorschrift könne von einem endgültigen Wegfall der Ausgleichsverbindlichkeiten nur insoweit gesprochen werden, als die Verbindlichkeiten durch Zahlung der Ausgleichsquote zum Erlöschen gebracht würden. Bei ratenweiser Abstattung der Ausgleichsverbindlichkeiten trete der Schuldnachlaß somit nach Maßgabe der Ratenzahlungen sukzessive ein (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. April 1970, Zl. 1527/69). Soweit der Beschwerdeführer darauf verweise, daß bei Erstellung einer Bilanz der Grundsatz zu beachten sei, daß alle innerhalb des Bilanzstellungszeitraumes, somit jener Zeitspanne, die vom Bilanzstichtag bis zum Bilanzstellungszeitpunkt verstreiche, bekanntgewordenen Umstände und Tatsachen in der Bilanz Berücksichtigung finden müßten, sei ihm entgegenzuhalten, daß dies nur solche Ereignisse betreffe, die spätestens am Bilanzstichtag vorgelegen und lediglich später bekannt geworden seien (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Jänner 1972, Zl. 1828/71). Davon könne im vorliegenden Fall nicht die Rede sein, weil die im Ausgleichsverfahren festgesetzten Quoten erst nach dem Bilanzstichtag entrichtet worden seien.

Gegen den die Berufung abweisenden Teil dieses Bescheides richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Gemäß § 32 Z. 2 EStG 1972 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4. Solche Einkünfte sind der Einkunftsart zuzurechnen, der die frühere Tätigkeit bzw. das frühere Rechtsverhältnis zuzuordnen war.

Der Erlaß von betrieblichen Verbindlichkeiten führt - so wie jeder Wegfall von Betriebsschulden, der nicht auf einem außerbetrieblichen Vorgang beruht - zu einer gewinnerhöhenden Betriebsvermögensvermehrung; die aus dem Erlaß ehemals betrieblicher Verbindlichkeiten resultierende Betriebsvermögensvermehrung ist somit grundsätzlich im Sinne des § 32 Z. 2 EStG 1972 als positive nachträgliche Einkünfte steuerpflichtig (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Mai 1976, Zl. 851/76;

Hofstätter-Reichel, Kommentar § 32 EStG 1972, Rz 8.1;

Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch 2 690).

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 Zwecke der Sanierung entstanden sind. Die durch den Wegfall von Schulden im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen entstandene gewinnerhöhende Betriebsvermögensvermehrung wird primär bei der normalen Gewinnermittlung berücksichtigt, vermindert also einen im laufenden Betrieb entstandenen Verlust oder erhöht den laufenden Gewinn, und wird gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1972 zum Ausgleich mit Verlusten aus der gleichen oder anderen Einkunftsarten herangezogen. Von dem unter Einbeziehung des Sanierungsgewinnes ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte werden die Sonderausgaben einschließlich des Verlustabzuges in Abzug gebracht. Verbleibt nach dem Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug der Sonderausgaben ein positives Einkommen, so ist der darin enthaltene Sanierungsgewinn gemäß § 36 EStG 1972 vor Anwendung des Einkommensteuertarifes auszuscheiden (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1978, Slg. 5267/F, vom 3. Oktober 1984, Slg. 5925/F, vom 16. September 1987, Zl. 85/13/0142, und vom 25. Mai 1988, Zlen. 87/13/0138, 0139; Hofstätter-Reichel, aaO, § 36 EStG 1972, Rz 1).

Die Tarifbegünstigung des § 36 EStG 1972 setzt voraus, daß es sich um den 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. Nolz, Probleme der Sanierungsgewinne im Ertragssteuerrecht, in Festschrift Bauer 191, 195; Ruppe, Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung 273, jeweils mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

In der Beschwerde wird nicht geltend gemacht, daß der belangten Behörde bei ihrer Beurteilung, die Tatbestandsvoraussetzungen der Tarifbegünstigung des § 36 EStG 1972 lägen nicht vor, ein Rechtsirrtum unterlaufen wäre; ebensowenig wird vorgebracht, daß der Betrag der nachträglichen Einkünfte nicht im Sinne der oben dargelegten Grundsätze ermittelt worden wäre. Die Beschwerde wendet sich gegen die Besteuerung der nachträglichen Einkünfte des Beschwerdeführers vielmehr (zusammengefaßt) unter folgendem Gesichtspunkt:

Nach der Konkurseröffnung sei der Betrieb des Beschwerdeführers eingestellt worden. Die Betriebsaufgabe sei steuerlich durch Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber und Überführung des restlichen Betriebsvermögens in das Privatvermögen erfolgt; Aufgabestichtag sei der 30. September 1987 gewesen. Ab dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe seien Änderungen in der Vermögenssubstanz

der ins Privatvermögen übernommenen Güter nicht mehr zu berücksichtigen. Der im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz für das Jahr 1987 (8. November 1988) bereits bekannt gewesene Schuldnachlaß sei daher bereits bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes bzw. -verlustes und nicht im Rahmen nachträglicher Einkünfte gemäß § 32 EStG zu berücksichtigen gewesen.

Damit zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Was seinen Einwand betrifft, Änderungen der Vermögenssubstanz der bei Betriebsaufgabe ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter seien keinesfalls als nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 32 Z. 2 EStG 1972 aufzufassen, ist ihm zu erwidern, daß im vorliegenden Zusammenhang die Lösung der Frage, ob sich ein Schuldnerlaß einkommenserhöhend auswirkt, nicht davon abhängt, ob die Wirkungen des Schuldnerlasses vor oder nach Betriebsaufgabe eingetreten sind, sondern davon, ob die erlassene Schuld zum Betriebsvermögen des betreffenden Betriebes gehörte (vgl. z.B. Nolz, aaO, 195); davon gehen die Parteien des Beschwerdeverfahrens übereinstimmend aus. Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, daß auch für die Annahme, der Schuldnerlaß stelle einen außerbetrieblichen Vorgang dar, weil die Motive der Gläubiger für den Forderungsverzicht in deren nichtbetrieblichen Bereich gelegen wären (in welchem Fall - im Sinne der Ausführungen von Nolz, aaO, 198 - beim Schuldner eine gewinnneutrale Einlage vorläge) - kein Anhaltspunkt im Sachverhalt vorliegt.

Aber auch die Auffassung der Beschwerde, der Forderungsverzicht sei bereits im Jahr 1987 zu berücksichtigen gewesen, weil er im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bereits festgestanden sei, kann nicht geteilt werden. Verbindlichkeiten sind gemäß § 6 Z. 3 EStG 1972 unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 6 Z. 2 mit dem Gegenwert (Verfügungsbetrag) anzusetzen, der dem Schuldner zugeflossen ist. Bei dem Erlöschen der Schulden durch Zahlung der Ausgleichsquote handelt es sich nicht um einen sog. "werterhellenden", objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden habenden und bei der Bilanzerstellung bereits zu berücksichtigenden Umstand, sondern um einen (erst nach dem Bilanzstichtag eingetretenen) "wertbeeinflussenden" Umstand (vgl. Doralt EStG-Kommentar2 § 6 Rz 14 ff mwH). Solange nicht feststeht, daß eine Schuld ganz oder teilweise erloschen ist, muß sie mindestens mit dem Betrag, den der Steuerpflichtige beim Eingehen der Schuld schuldig geworden ist, bewertet werden (vgl. Hofstätter-Reichel, aaO, § 6 Z. 3 EStG 1972, Rz 1 und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 1989, Zl. 88/13/0198).

Der Beschwerdeführer hatte die - in der Folge zum Teil durch Schuldnachlaß im Ausgleich erloschenen - Verbindlichkeiten in seiner anlässlich der Betriebsaufgabe zu erstellenden Bilanz, die die Grundlage der Einkommensteuerveranlagung für 1987 bildete, daher mit dem Tilgungsbetrag zu bewerten; denn im Hinblick auf § 53 Abs. 1 und 4 AO konnte er erst ab dem Zeitpunkt der Erfüllung des Ausgleiches (im Jahr 1988) mit Sicherheit seine Befreiung von den Verbindlichkeiten annehmen. Es war ihm somit verwehrt, bereits zum Stichtag der Bilanz 1987 eine (gewinnerhöhende) Abwertung der später vom Zwangsausgleich betroffenen Verbindlichkeiten vorzunehmen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1976, Zl. 517/76; Doralt aaO, § 6, Tz 269). Die Vorschriften über die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG) ordnen keine hievon abweichende Vorgangsweise an. Im übrigen ist dem Inhalt der dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten nicht zu entnehmen, daß der Feststellung der Einkünfte des Beschwerdeführers im Jahr 1987 die betrieblichen Verbindlichkeiten mit um den im Zuge des Ausgleiches gewährten Schuldnachlaß verminderten Beträgen zugrunde gelegt worden wären. Die Vermögensvermehrung durch den Schuldnachlaß war somit im Jahr 1988 gewinnwirksam zu berücksichtigen. Von dieser Rechtslage ausgehend zeigt die Beschwerde keine bei der Ermittlung der Einkünfte unterlaufene Rechtswidrigkeit auf; sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Kostenersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.