

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

15.05.1997

Geschäftszahl

95/15/0152

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der O-KG in S, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 2. August 1995, Zl. 120-GA4BK-DWa/94, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Gewerbesteuer für 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine gewerblich tätige KG. Wie sich aus dem Verwaltungsakt ergibt, erhält die Kommanditistin AD als Gewinnanteil eine Verzinsung ihrer Vermögenseinlage von 10.000 S (für das Jahr 1988 504,- S); der Gewinn wird im übrigen zur Gänze dem Komplementär SD zugewiesen. Über die Mitunternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin besteht kein Streit.

Für das Jahr 1988 erklärte die Beschwerdeführerin einen Gewinn in Höhe von 6,573.858 S, der mit 6,573.354 S auf den Komplementär SD entfällt. Sowohl in der Gewerbesteuererklärung als auch in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften führte sie aus, daß im Gewinn ein Sanierungsgewinn (§ 11 Abs. 3 GewStG, § 36 EStG 1972) in Höhe von 5,174.974 S enthalten sei. Das Finanzamt erließ mit den Erklärungen übereinstimmende Bescheide betreffend Gewerbesteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften.

Im Zuge einer im Jahr 1993 durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer folgende Feststellung (Tz 28 des BP-Berichtes vom 7. Jänner 1993): Der Hauptlieferant der Beschwerdeführerin, die SD-KG (in Deutschland), habe ihr Lieferverbindlichkeiten samt Zinsen (aus den Jahren 1984 bis 1986) im Ausmaß von 5,174.973 S erlassen. Den Gewinn aus diesem Schuldnachlaß habe die Beschwerdeführerin als Sanierungsgewinn behandelt. SD sei u.a. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der H-GmbH gewesen und habe persönlich für ein von dieser aufgenommenes Darlehen haftet. Die handelsrechtlichen Verluste der Beschwerdeführerin seien dadurch entstanden, daß der "Abteilungskauf" (gemeint wohl: Kauf von Anteilen) von der H-GmbH (am 31. August 1981) zu einem überhöhten Kaufpreis vorgenommen worden sei; dieser Kauf habe bei der Beschwerdeführerin zu einer Abschreibung des mitgekauften Firmenwertes sowie zu Zinsaufwendungen geführt; im Zuge einer im Jahr 1988 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung habe das Finanzamt diese Aufwendungen aus dem Kauf der privaten Sphäre zugerechnet. Nach Ansicht des Prüfers habe die Beschwerdeführerin den Kauf der Beteiligung an der H-GmbH in der Absicht durchgeführt, die private Haftung des SD in ihren Betrieb zu übernehmen; unter Berücksichtigung der mit diesem Kauf in Zusammenhang stehenden Gewinnauswirkung liege eine Überschuldung nicht vor. Überdies liege keine Sanierungsbedürftigkeit vor, weil ausreichendes Privatvermögen vorliege, mit dessen Einbringung in den Betrieb eine finanzielle Gesundung möglich wäre. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes seien daher nicht gegeben.

Gegen die nach Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen, den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheide betreffend Gewerbesteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften berief die Beschwerdeführerin. Sie sei zum Zeitpunkt des Schuldnerlasses zahlungsunfähig gewesen. Ohne Schuldnerlaß wäre die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens unausweichlich gewesen. Für die Sanierungsbedürftigkeit sei es

unmaßgeblich, worauf die Überschuldung eines Unternehmens zurückzuführen sei. Entgegen der Behauptung des Betriebsprüfers verfüge der Komplementär SD nicht über ausreichendes Privatvermögen, dessen Einbringung in den Betrieb zur Betriebsgesundung führen würde.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, SD sei sowohl bei der SD-KG als auch bei der Beschwerdeführerin Hauptgesellschafter und Geschäftsführer. Daraus ergebe sich ein starkes Naheverhältnis zwischen diesen beiden Gesellschaften. Die SD-KG habe der Beschwerdeführerin die Lieferverbindlichkeiten aus den Jahren 1984 bis 1986 erlassen; der Grund für den Schuldnerlaß liege in den früheren handelsrechtlichen Verlusten der Beschwerdeführerin, die ihrerseits auf den Anteilskauf der H-GmbH zu einem überhöhten Kaufpreis zurückzuführen seien. Die Beschwerdeführerin habe 1987 einen Gewinn von ca. 646.000,-- S und 1988 - nach Ausscheiden des Sanierungsgewinnes - einen Gewinn von ca. 1.398.000,-- S erzielt. Das Finanzamt gehe daher davon aus, daß eine Sanierungsbedürftigkeit nicht vorliege.

Die Beschwerdeführerin verwies in ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor allem darauf, daß die Sanierungsbedürftigkeit wegen ihrer Überschuldung gegeben sei.

Die belangte Behörde wies die Berufung mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Hauptlieferanten, der SD-KG, bestünden nicht nur enge wirtschaftliche, sondern auch enge persönliche Beziehungen. SD sei sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch bei der SD-KG als Hauptgesellschafter beteiligt und als Geschäftsführer tätig. Es sei Sache der Beschwerdeführerin, die Voraussetzungen für das Vorliegen eines steuerfreien Sanierungsgewinnes darzulegen; dies sei im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. Zum 31. Dezember 1988 hätten die Passiva der Beschwerdeführerin - bei Außerachtlassung des Schuldnachlasses - ihre Aktiva um 9.307.140,-- S überstiegen. Aus diesem Umstand allein könne aber nicht auf die Illiquidität geschlossen werden, zumal die Beschwerdeführerin bereits vor dem Schuldnachlaß Gewinne erwirtschaftet habe und auch für die Zukunft Gewinne zu erwarten seien. Eine laufende Tilgung der fälligen Verbindlichkeiten sei gesichert gewesen. Zudem seien (schon) vor dem Schuldnerlaß die kurzfristigen Bankverbindlichkeiten niedriger gewesen als die Guthaben bei Banken; die langfristigen Bankverbindlichkeiten seien im Verhältnis dazu nicht hoch. Schließlich ergebe sich aus dem Verhältnis der nachgelassenen Verbindlichkeiten von ca. 5,174 Mio. S zu den noch aushaftenden Verbindlichkeiten von 7,787 Mio. S, daß keine allgemeine Sanierungsmaßnahme vorliege, zumal der Schuldnerlaß außerhalb einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme zustande gekommen sei. Zudem gehe die Überschuldung der Beschwerdeführerin auf den Kauf von Anteilen an der H-GmbH zu einem überhöhten Preis zurück. Die belangte Behörde gehe davon aus, daß der verlustbringende Beteiligungserwerb ohne die persönlichen Nahebeziehungen der Gesellschaften durch den Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter SD zu den gegebenen Bedingungen mit Sicherheit nicht zustande gekommen wäre. Dieser Vorgang halte dem Fremdvergleich nicht stand. Da den Verlusten aus dem Anteilskauf steuerrechtlich keine Bedeutung zukomme und daher eine Überschuldung im Sinne eines drohenden wirtschaftlichen Zusammenbruches nicht gegeben sei, seien die Voraussetzungen eines steuerfreien Sanierungsgewinnes nicht erfüllt. Es brauche daher nicht mehr geprüft zu werden, ob SD Vermögen in den Betrieb der Beschwerdeführerin hätte einbringen können.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach der mit "Sanierungsgewinn" überschriebenen Bestimmung des § 36 EStG 1972 sind vor Anwendung des Einkommensteuertarifs jene Einkommensteile auszuschneiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. Eine gleichartige Bestimmung enthält § 11 Abs. 3 GewStG 1953.

Die Anwendung der Begünstigungsbestimmungen des § 36 EStG 1972 bzw. § 11 Abs. 3 GewStG 1953 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. die hg. Erkenntnisse vom 23. Jänner 1997, 93/15/0043, und vom 24. Mai 1993, 92/15/0041). Bei der erforderlichen Prüfung des Einzelfalles ist dabei maßgeblich, ob der Schuldnerlaß zur Sanierung des Schuldners geeignet ist. In diesem Sinne dient auch ein bloß teilweiser Schuldnerlaß dem gesetzlichen Zweck der Sanierung, wenn er zur Sanierung ausreicht (vgl. dazu die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1990, 90/13/0018, und vom 23. Februar 1994, 92/13/0289). Der Verwaltungsgerichtshof hat selbst bei einem Forderungsverzicht eines einzelnen Gläubigers die Möglichkeit des Vorliegens eines Sanierungsgewinnes anerkannt (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 90/13/0018). Auch das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1978, Zlen. 1396, 2345/75, Slg. Nr. 5267/F, schloß nicht aus, daß der Forderungsverzicht selbst nur eines einzelnen Gläubigers einen Sanierungsgewinn darzustellen vermag. Dies könne aber nur für einen Schuldnerlaß gelten, der in seiner Wirkung einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme gleichkomme, also entsprechend dem Wesen und der Zielsetzung einer solchen Sanierungsmaßnahme objektiv geeignet erscheine, die Sanierung des Schuldners tatsächlich herbeizuführen.

Der Verwaltungsgerichtshof kann sich nicht der Ansicht der belangten Behörde anschließen, der Erlaß einer Verbindlichkeit von ca. 5,1 Mio. S stelle in Anbetracht der noch verbleibenden Verbindlichkeiten (von über 7 Mio. S) keine allgemeine Sanierungsmaßnahme dar. Wenn nämlich Schulden in einem Ausmaß nachgelassen werden, daß der Erlaß zur Sanierung des Schuldners geeignet ist, dann bildet die durch den Erlaß eingetretene Vermögensvermehrung unter Bedachtnahme auf den normativen Gehalt des § 36 EStG (§ 11 Abs. 3 GewStG), die Sanierung nicht durch Steuerleistungen zu gefährden, selbst dann einen Sanierungsgewinn, wenn nur ein einzelner Gläubiger durch seinen Schuldenerlaß zur Sanierung beiträgt und im Einzelfall weniger als 50 % der Gesamtschulden nachgelassen werden (vgl. in diesem Sinn nochmals das hg. Erkenntnis 90/13/0018).

Wie oben ausgeführt, gehört zu den Voraussetzungen für die Annahme eines Sanierungsgewinnes die Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes. Sanierungsbedürftigkeit kann vorliegen, wenn der Betrieb wegen ZAHLUNGSUNFÄHIGKEIT vor dem Zusammenbruch steht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 1993, 89/13/0252). In der Beschwerde wird der Feststellung des angefochtenen Bescheides, es sei keine Illiquidität vorgelegen, nicht entgegengetreten.

Eine Sanierungsbedürftigkeit ist auch dann gegeben, wenn ein Unternehmen wegen der ÜBERSCHULDUNG vor dem wirtschaftlichen ZUSAMMENBRUCH steht (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 36 Tz 8; Hofstätter/Reichel, § 36 EStG 1988 Tz 5). Nach dem Beschwerdevorbringen ergebe sich die Sanierungsbedürftigkeit im gegenständlichen Fall aus der Überschuldung.

Die belangte Behörde ist zunächst deshalb nicht von einer Überschuldung ausgegangen, weil Verluste der früheren Jahre auf den Ankauf von Anteilen an der H-GmbH zu einem überhöhten Preis zurückzuführen seien. Nun setzt zwar die Anwendung der Begünstigung des § 36 EStG bzw. 11 Abs. 3 GewStG u.a. voraus, daß ein Nachlaß betrieblicher Schulden im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen eines sanierungsbedürftigen Betriebes vorliegt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den BETRIEB vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 1997, 93/15/0043). Im gegebenen Zusammenhang würde das bedeuten, daß - aus steuerlicher Sicht - kein sanierungsbedürftiger Betrieb vorläge, wenn die Überschuldung (bzw. Illiquidität) auf nicht zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gehörende Schulden zurückzuführen wäre. Der angefochtene Bescheid enthält aber keine Feststellungen darüber, daß Schulden der Beschwerdeführerin nicht zu ihrem Betriebsvermögen gehören würden. Wie sich aus Tz 21 des BP-Berichtes vom 7. Jänner 1993 ergibt, hat der Finanzierung des Anteilskaufes ein Darlehen der Raika P (Kto. 0733) gedient; dieses Darlehen findet sich zwar noch in der Bilanz zum 31. Dezember 1987, ist aber in der für das Jahr 1988 erstellten Bilanz nicht mehr enthalten. Solcherart ist im gegenständlichen Fall von einer Überschuldung auszugehen. Daran würde sich auch nichts ändern, wenn in früheren Jahren (im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung an der H-GmbH) Entnahmen aus dem Betriebsvermögen stattgefunden haben sollten.

Der Beschwerde kann aber dennoch kein Erfolg beschieden sein, weil die belangte Behörde im Ergebnis zu Recht die Sanierungsbedürftigkeit verneint hat. Im angefochtenen Bescheid wird nämlich zu Recht auf die Ertragsfähigkeit des Betriebes verwiesen, welche trotz einer Überschuldung einem Sanierungsbedarf entgegensteht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 1993, 89/13/0252). Die Ertragsfähigkeit ergibt sich im gegenständlichen Fall aus den steigenden Gewinnen. So hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf verwiesen, daß der Gewinn im Jahr 1986 ca. 440.000,- S, im Jahr 1987 ca. 645.000,- S und im Jahr 1988 - unter Außerachtlassung des in Rede stehenden Schuldnachlasses - ca. 1,4 Mio. S betragen habe und bei Weiterführung des Betriebes auch für die Zukunft mit solchen Gewinnen zu rechnen sei, sodaß eine laufende Tilgung der Verbindlichkeiten als gesichert anzunehmen sei. (In der Gegenschrift verweist die belangte Behörde im übrigen auch noch auf die im BP-Bericht vom 29. November 1988 ausgewiesenen Gewinne für 1984 und 1985 von 612.000,- S und 1,1 Mio. S). In diesem Zusammenhang ist auch nicht unbeachtlich, daß die Beschwerdeführerin in der Bilanz zum 31. Dezember 1988 Bankguthaben in Höhe von ca. 2 Mio. S ausweist. Wenn die Beschwerdeführerin diesen Ausführungen des angefochtenen Bescheides in der Beschwerde entgegenhält, die Gewinne wären bei Verrechnung banküblicher Zinsen (gemeint für die Forderungen der SD-KG) aufgebraucht gewesen, so stellt dies eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dar. Zudem ist unbestritten, daß der Schuldnachlaß Zinsen für die Jahre 1984 bis 1986 umfaßt, sodaß jedenfalls für diese Jahre Zinsen verrechnet worden sind. Das Beschwerdevorbringen vermag sohin die Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde, aufgrund derer sie die Ertragsfähigkeit des Betriebes angenommen hat, nicht aufzuzeigen. In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, daß sich das Engagement im Zusammenhang mit der H-GmbH unbestritten im Jahr 1981 und in den Folgejahren gewinnmindernd ausgewirkt hat. Unabhängig davon, ob dieses Engagement privat veranlaßt war - so die Ansicht der belangten Behörde - oder ob eine unternehmerische Fehlentscheidung vorlag - so die Ansicht der Beschwerdeführerin - stellt es ein Einzelereignis dar, welches für sich allein der Ertragsfähigkeit der Beschwerdeführerin nicht entgegensteht.

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde habe keine Feststellungen getroffen, ob SD über Privatvermögen verfügt habe, welches der Beschwerdeführerin hätte zur Verfügung gestellt werden können. Da die belangte Behörde im Ergebnis zu Recht die Sanierungsbedürftigkeit verneint hat, hat sie aber mit dem Unterlassen derartiger Ermittlungen keine Verfahrensvorschriften verletzt. Im übrigen sei darauf verwiesen, daß es der Sanierungsbedürftigkeit auch entgegensteht, wenn sie durch Mittel, die aus dem Betriebsvermögen anderer Betriebe entnommen werden können, beseitigt werden könnte (vgl. Doralt, ÖStZ 1996, 66; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 36 Tz 8).

Zusammenfassend entspricht somit der angefochtene Bescheid der Rechtslage. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.