



GZ. RV/1363-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Fa. Dkfm. Herbert Duffek GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bez. und Purkersdorf betreffend einheitlich und gesonderte Feststellung für die Jahre 1993 und 1994 sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Kommanditgesellschaft, unterhielt Handelsbeziehungen mit dem früheren Ostblock, insbesondere mit staatlichen Unternehmen der ehemaligen R. Bei der Bw. fand eine Betriebsprüfung statt, in deren Rahmen die steuerliche Wirksamkeit eines sog. Sanierungsgewinnes nicht anerkannt wurde. Dem Bericht ist diesbezüglich folgender Sachverhalt zu entnehmen:

"Sanierungsgewinn

Aufgrund von Umwälzungen in der ehemaligen R. kam das geprüfte Unternehmen im Jahr 1991 in beträchtliche wirtschaftliche Schwierigkeiten. Diese waren hauptsächlich darauf zurückzuführen, dass die S.A.-Bank zahlungsunfähig wurde und Kredite, für welche das geprüfte Unternehmen das Kreditrisiko getragen hat, nicht mehr bedienen konnte. Daher wurde vom geprüften Unternehmen im Jahr 1991 eine Rückstellung für Kreditverpflichtungen bei der D. Bank AG in Höhe von öS 126.076.000,00 gebildet. Da aufgrund der gegebenen Situation laut Angaben des steuerlichen Vertreters eine Insolvenz des geprüften Unternehmens nicht auszuschließen war, hat das geprüfte Unternehmen im Jahr 1992 seine Geschäftstätigkeit weitgehend eingestellt. Die laufenden Geschäfte wurden von der neu gegründeten D. Trading GmbH fortgeführt. An der D. Trading GmbH waren neben den Gesellschaftern des geprüften Unternehmens noch weitere Gesellschafter beteiligt. Im Mai 1992 wurde auch das gesamte Anlagevermögen des geprüften Unternehmens (zu Buchwerten) an die D. Trading GmbH verkauft.

Im Juni 1993 wurden die Firmen St. GmbH, B.E.-Gesellschaft, GPZ und D. Bank AG davon in Kenntnis gesetzt, dass das geprüfte Unternehmen mit insgesamt öS 15.417.788,07 überschuldet ist und von den Gesellschaftern des geprüften Unternehmens ein außergerichtlicher Liquidationsausgleich angestrebt wird. Im August bzw. September 1993 hat das geprüfte Unternehmen durch Wegfall von Verbindlichkeiten gegenüber den angeführten Firmen Erlöse in Höhe von öS 21.721.750,09 erzielt. Auch die 1991 gebildete Rückstellung für Kreditverbindlichkeiten gegenüber der D. Bank AG in Höhe von öS 126.076.000,00 wurde 1993 zur Gänze aufgelöst. Am 28.11.1994 (Bl 14/1993, Hpt.Akt) wurde dem Finanzamt seitens der Bw. mitgeteilt, dass die Umsatzsteuersondervorauszahlung nicht geleistet wird, da das geprüfte Unternehmen die unternehmerische Tätigkeit bereits im Jahr 1993 eingestellt habe. Am 18.6.1996 wurden dann die Abgabenerklärungen für das Jahr 1993, am 19.8.1996 die Abgabenerklärungen für das Jahr 1994, am 18.3.1997 die Abgabenerklärungen für das Jahr 1995 und am 16.12.1997 die Abgabenerklärungen für das Jahr 1996 eingebracht. Mit Schreiben vom 16.8.1996 wurde durch den steuerlichen Vertreter bekannt gegeben, dass die Mitteilung, das geprüfte Unternehmen habe die unternehmerische Tätigkeit bereits 1993 eingestellt, auf ein Missverständnis des steuerlichen Vertreters zurückzuführen ist. Ausgehend

von den Abgabenerklärungen der Jahre 1993 - 1996 hat das geprüfte Unternehmen in diesem Zeitraum folgende Umsätze erzielt:

	1993	1994	1995	1996
Umsätze	185.550,00	102.510,00	0,00	0,00
sonstige Erlöse	128.110.929,00	150.000,00	1.245,00	0,00
Gewinn	123.944.833,84	290.827,05	122.497,58	-229.323,76

Die sonstigen Erlöse des Jahres 1993 sind im wesentlichen auf die Auflösung der Rückstellung in Höhe von öS 126.076.000,- zurückzuführen.

Im Jahr 1997 wurde das geprüfte Unternehmen im Firmenbuch gelöscht. Zum Nachweis dafür, dass das geprüfte Unternehmen bis zur Löschung im Firmenbuch im Jahr 1997 unternehmerisch tätig war, wurden im Rahmen der Betriebsprüfung Angebote des geprüften Unternehmens an ausländische Kunden und drei in den Jahren 1996 und 1997 mit ausländischen Abnehmern abgeschlossene Verträge vorgelegt. Von den zustande gekommenen Verträgen wurde vom geprüften Unternehmen 1997 nur einer erfüllt. Die beiden anderen wurden bzw. werden wiederum von der D. Trading GmbH abgewickelt.

Für die durch den Wegfall der Verbindlichkeiten gegenüber den Firmen:

St. GmbH (öS 1.490.565,00), B.E.-Gesellschaft (öS 441.887,03), GPZ (öS 11.842.026,14), D. Bank AG (öS 7.947.271,92), (gesamt: öS 21.721.750,09) erzielten Erträge hat das geprüfte Unternehmen die steuerliche Begünstigung des § 36 EStG 1988 (Sanierungsgewinn) in Anspruch genommen. Im Rahmen der Betriebsprüfung wird festgestellt, dass die Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung des § 36 EStG 1988 nicht vorliegen, weil das geprüfte Unternehmen zum Zeitpunkt des Wegfalls der Verbindlichkeiten nicht mehr sanierungsbedürftig bzw. sanierungsfähig war, die Gläubiger des geprüften Unternehmens nicht mit Sanierungsabsicht die Schulden nachgelassen haben und der Betrieb "de facto" und wie auch dem Finanzamt mitgeteilt nicht fortgeführt wurde. Daher sind diese Erträge als laufender Gewinn zu erfassen.

Im Einzelnen wird wie folgt dazu ausgeführt:

a.) Sanierungsbedürftigkeit bzw. Sanierungsfähigkeit

Das geprüfte Unternehmen hat bereits im Mai 1992 die wesentlichen Geschäftsgrundlagen, das gesamte Anlagevermögen an die neu gegründete Firma D. Trading GmbH verkauft. Auch die laufenden Geschäfte wurden von dieser Gesellschaft übernommen und fortgeführt. Durch diese im Jahr 1992 gesetzte Maßnahme war die Fortführung, der bis dahin im Rahmen des geprüften Unternehmens ausgeübten Geschäfte, in der dafür gegründeten GmbH jedenfalls gesichert. Mangels Geschäftstätigkeit war das geprüfte Unternehmen ab diesen Zeitpunkt nicht mehr sanierungsbedürftig. Da keine Gewinne mehr erwirtschaftet wurden, auch diese wurden mit den Geschäften in die D. Trading GmbH verlagert, war das geprüfte Unternehmen

ab diesem Zeitpunkt auch nicht mehr sanierbar. Die "Schuldnachlässe" die dem geprüften Unternehmen im August bzw. im September 1993, somit mehr als ein Jahr nach Verlagerung der Geschäftstätigkeit in die D. Trading GmbH gewährt wurden, können daher keinesfalls als steuerbegünstigter Sanierungsgewinn angesehen werden.

b.) Sanierungsabsicht der Gläubiger

Ausgehend von im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Schreiben wurden die vier größten Gläubiger des geprüften Unternehmens im Jahr 1993 davon in Kenntnis gesetzt, dass das geprüfte Unternehmen mit insgesamt öS 15.417.788,07 überschuldet ist und einen Liquidationsausgleich anstrebt. Gleichzeitig wurde mitgeteilt, dass bei der gegebenen Überschuldung ein Ausgleichsprozentsatz von maximal 25,08% erreicht wird. Weil das geprüfte Unternehmen bereits 1992 die Geschäftstätigkeit eingestellt und auch keine Gewinne mehr erwirtschaftet hat, mussten die Gläubiger des geprüften Unternehmens davon ausgehen, dass die offenen Forderungen zu maximal 25% einbringlich sein werden. Schon allein deshalb entbehren die "Schuldnachlässe" der Firmen St. GmbH, B. E. Gesellschaft, GPZ und D. Bank AG des erforderlichen Sanierungswillens. Im Zusammenhang mit dem geforderten Sanierungswillen der Gläubiger wurde weiters festgestellt:

ba.) St. GmbH.

Die Firma St. GmbH hat 1992 Waren im Wert von öS 2.590.565,00 (netto) geliefert und in Rechnung gestellt. Diese Waren wurden vom geprüften Unternehmen (noch 1992) zu 100% wertberichtigt. Im Jahr 1993 hat die Firma St. GmbH die 1992 gelieferten Waren zurückgenommen. Mit Gutschrift vom 28.9.1993 wurde dem geprüften Unternehmen der ursprüngliche Kaufpreis von öS 2.590.565,00 gutgeschrieben. Mit Belastungsnote vom 30.9.1993 wurden dem geprüften Unternehmen für Auftragsstorno und diese Warenrücknahme öS 1.100.000,00 (netto) an Kosten in Rechnung gestellt. Die Differenz zwischen dem gutgeschriebenen Kaufpreis und der Belastungsnote wurde als steuerbegünstigter Sanierungsgewinn angesehen, weil die von der Firma Steyer Walzlager GmbH zurückgenommenen Waren angeblich wertlos waren. Die Firma St. GmbH hat Waren zurückgenommen und eine Stornogebühr in Rechnung gestellt. Die Tatsache, dass Waren zurückgenommen wurden, spricht eindeutig gegen einen Schuldennachlass und die geforderte Sanierungsabsicht. Wenn die Waren wie behauptet tatsächlich wertlos gewesen sind, ist nicht verständlich, wieso sie zurückgenommen wurden, da die Warenrücknahme mit zusätzlichen Kosten für Transport, Lagerung, Verschrottung etc. verbunden ist.

bb.) B. E. Gesellschaft

Die Firma B. E. Gesellschaft hat dem geprüften Unternehmen 1992 Waren im Wert von öS 659.951,76 (netto) geliefert und in Rechnung gestellt. Diese Waren wurden vom geprüften Unternehmen 1992 zu 100% wertberichtigt. Nachdem die Firma B. E. Gesellschaft davon in

Kenntnis gesetzt wurde, dass das geprüfte Unternehmen überschuldet und ein Liquidationsausgleich beabsichtigt ist, erklärte sie sich mit Schreiben vom 29.6.1993 bereit, bei einer garantierten Ausgleichsquote von 25% einem außergerichtlichen Ausgleich zuzustimmen. In weiterer Folge wurden die 1992 gelieferten Waren zurückgenommen und für die zurückgenommenen Waren am 28.12.1993 eine Gutschrift über öS 468.285,00 (netto) ausgestellt. Die Differenz auf den ursprünglichen Kaufpreis der Waren wurde vom geprüften Unternehmen am 17.12.1993 zur Anweisung gebracht. Die Gutschrift wurde als steuerbegünstigter Sanierungsgewinn angesehen.

Die Firma B. E. Gesellschaft hat Waren zurückgenommen und für die zurückgenommenen Waren eine Gutschrift ausgestellt. Die Tatsache, dass Waren zurückgenommen wurden, spricht eindeutig gegen einen Schuldennachlass und die geforderte Sanierungsabsicht. Wenn die Waren wie behauptet tatsächlich wertlos gewesen sind, ist nicht verständlich, wieso sie zurückgenommen wurden, weil mit der Warenrücknahme zusätzlichen Kosten für Transport, Lagerung, Verschrottung etc. in Kauf genommen wurden.

bc.) GPZ

Die Firma GPZ war sowohl Kunde als auch Lieferant des geprüften Unternehmens. Die Forderungen des geprüften Unternehmens gegenüber der Firma GPZ betrugen 1993 öS 5.161.193,00. Die Verbindlichkeiten des geprüften Unternehmens gegenüber der Firma GPZ beliefen sich 1993 auf insgesamt öS 17.003.219,14. Von den Verbindlichkeiten entfallen öS 7.120.249,00 auf Altschulden, die von der Firma GPZ immer wieder eingemahnt, vom geprüften Unternehmen aber nicht anerkannt worden sind. Mit Schreiben vom 9.9.1993 erklärte sich die Firma GPZ bereit, auf den Saldo aus den gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten zu verzichten, wenn das geprüfte Unternehmen im Gegenzug keine Schadenersatzansprüche, resultierend aus stornierten Einkaufsverträgen, gegenüber der Firma GPZ geltend macht. Der Saldo in Höhe von öS 11.842.026,14 wurde vom geprüften Unternehmen als steuerbegünstigter Sanierungsgewinn angesehen. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde ein Schreiben der Firma GPZ vom 25.2.1999 vorgelegt, lt. welchem die Reklamationen des geprüften Unternehmens im Zusammenhang mit den Altschulden unberechtigt waren und das geprüfte Unternehmen keinerlei Schadenersatzansprüche gegenüber der Firma GPZ gehabt hat, weil die Firma GPZ von den abgeschlossenen Verträgen fristgerecht zurückgetreten ist. Weiters wird in diesem Schreiben ausgeführt, dass es zwischen dem geprüften Unternehmen und der Firma GPZ keine Streitpositionen und daher nicht den kleinsten Grund für einen Kompromiss gegeben hat. Daher sei die Vereinbarung vom 9.9.1993 ausschließlich als Schuldennachlass der Firma GPZ anzusehen, durch den der Bestand des geprüften Unternehmens und die Fortsetzung der Geschäftsbeziehung zum geprüften Unternehmen gesichert werden sollte.

Dieses Schreiben steht in eindeutigen Widerspruch zur Vereinbarung vom 9.9.1993, lt. welcher die Firma GPZ auf Forderungen und das geprüfte Unternehmen auf Schadenersatzansprüche verzichtet haben. Die Altschulden in Höhe von öS 7.120.249,00 wurden vom geprüften Unternehmen immer bestritten und über Jahre hinweg nicht bezahlt. Die Angabe, dass es zwischen der Firma GPZ und dem geprüften Unternehmen keine Streitpositionen gegeben hat, ist daher nicht richtig. Darüber hinaus wurde die Geschäftsbeziehung zwischen dem geprüften Unternehmen und der Firma GPZ bereits vor Abschluss der Vereinbarung eingestellt. Die Angaben im Schreiben vom 25.2.1999 sind mit der Aktenlage daher nicht in Einklang zu bringen und waren insgesamt nicht geeignet die Zweifel der Betriebsprüfung am bestehen einer Sanierungsabsicht seitens der Firma GPZ auszuräumen.

bd.) D. Bank AG

Aus der Abwicklung von gebundenen Finanzkrediten, welche die D. Bank der S.A.-Bank eingeräumt hat, schuldete das geprüfte Unternehmen der D. Bank AG per 17.8.1993 öS 16.641.774,81 und DM 1.505,33. Dieser Betrag war teilweise durch im Betriebsvermögen des geprüften Unternehmens befindliche Wertpapiere sowie durch Blankowechsel und Liegenschaften der Gesellschafter besichert. Am 30.8.1993 wurde mit der D. Bank AG eine Vereinbarung geschlossen, lt. welcher die D. Bank AG auf einen Teil der aushaftenden Verbindlichkeiten verzichtet, wenn:

1. Die bereits zugunsten der D. Bank AG verpfändeten Wertpapiere des geprüften Unternehmens an die D. Bank AG übertragen werden.
2. Das geprüfte Unternehmen eine Abschlagszahlung in Höhe von S 4.050.000,00 an die D. Bank AG leistet.
3. Das geprüfte Unternehmen auf die Geltendmachung allfälliger Rechte und Ansprüche gegenüber der S.A.-Bank, die aufgrund der Vereinbarung gem. § 1422 ABGB auf das geprüfte Unternehmen übergehen, verzichtet.

Am 31.08.1993 hat das geprüften Unternehmen öS 4.050.000,00 zur Anweisung gebracht und die bereits zuvor verpfändeten Wertpapiere für insgesamt öS 5.551.772,00 an die D. Bank AG übertragen. Die Differenz zwischen den Verbindlichkeiten lt. Buchhaltung und den Abschlagszahlungen in Höhe von öS 7.947.271,92 wurde als steuerbegünstigter Sanierungsgewinn insgesamt behandelt. Die Tatsache, dass das geprüfte Unternehmen auf Regressansprüche gegenüber einen Dritten, der S.A.-Bank (Muttersgesellschaft der D. Bank) verzichtet hat, ist neben der Uneinbringlichkeit der Gesamtforderung ein weiteres eindeutiges Indiz dafür, dass kein Schuldennachlass vorliegt und die D. Bank AG nicht mit Sanierungsabsicht gehandelt hat. Das Vorbringen, die Regressansprüche des geprüften

Unternehmens gegenüber der S.A-Bank: wären 1993 sowieso uneinbringlich gewesen ist nach Ansicht der Betriebsprüfung unbeachtlich.

c.) Betriebsfortführung

Das geprüfte Unternehmen hat, wie oben dargestellt, 1993 geringfügige und in den Jahren 1994 bis 1996 überhaupt keine Umsätze getätigt. Im Jahr 1997 wurde nur ein einziges Geschäft abgewickelt. Demgegenüber hat die D. Trading GmbH die die Geschäfte, nach Übernahme der wesentlichen Geschäftsgrundlagen vom geprüften Unternehmen im Jahr 1992, weitergeführt hat, in den Jahren 1993 - 1996 Umsätze in dreistelliger und Gewinne in zweistelliger Millionenhöhe erwirtschaftet. Ausgehend von dieser Sachlage hat das geprüfte Unternehmen die Geschäftstätigkeit bereits 1992 "de facto" eingestellt und dies dem Finanzamt mit Schreiben vom 28.11.1993 auch mitgeteilt.

Da die Berufung gegen die auf Basis des Betriebsprüfungsberichtes erlassenen Bescheide nicht alle gesetzlich festgelegten Bestandteile enthielt, erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag. Im Zuge der Mängelbehebung führte die Bw. durch ihren Vertreter wie folgt aus:

"In Ergänzung unserer Berufung vom 15. 09. 1999 geben wir nachstehend folgende Begründung zu unserem Rechtsmittel ab und stellen folgende Anträge:

Die Firma Bw., ..., musste Ende 1991 die Geschäftstätigkeit weitgehend einstellen, da ein Haftungskredit in Höhe von ATS 126,076.000,00 von der D. Bank AG geltend gemacht wurde. Diese Ruhestellung der Unternehmung, verbunden mit der Fortführung der aufrechten Verträge durch die Folgegesellschaft D. Trading GmbH war notwendig, da die dazu erforderliche Aufnahme von Krediten zur Abwicklung der Verträge aus Gründen der einem ordentlichen Kaufmann auferlegten Sorgfaltspflicht nicht mehr möglich war. Die Geschäftsführung hätte sich eines Kreditdeliktes schuldig gemacht. Die KG (Anm.= Bw.) war somit Ende 1991 nicht mehr handlungsfähig bis zur Klärung der Frage, inwieweit die Forderung über den Haftungskredit gerechtfertigt war. In weiterer Folge, bei Wegfall dieser Gefahr, konnte eine Sanierung, verbunden mit der Fortführung der KG, in Angriff genommen werden. Nach erfolgreicher Abwehr des Haftungskredites konnte Mitte 1993 der Versuch der Sanierung in Angriff genommen werden, die im Wesentlichen mit Zustimmung vom 30.08.1993 durch die D. Bank AG und vom 09.09.1993 durch die GPZ erreicht werden konnte. Die Zustimmung der beiden restlichen Firmen, nämlich der Firma St. GmbH und der Firma B.E.-Gesellschaft erfolgte am 09.07. bzw. 17.12.1993. Nach der geglückten Sanierung war die KG schuldenfrei, handlungs- und ertragsfähig. In dieser Phase der Sanierung pflog die KG weiter ihre Kontakte mit ihren langjährigen Kunden in R. und konnte so nach erfolgter Sanierung intensive Verhandlungen aufnehmen und zahlreiche Angebote legen. Es konnte jedoch nicht vorausgesehen werden, dass in der Entwicklung der Geschäftsbeziehungen mit

unseren langjährigen Kunden nach dieser Sanierung erneut ein entscheidender Rückschlag, um nicht zu sagen Schicksalsschlag, eintrat. Die eigentlichen Geschäftsgrundlagen einer auf die ehemalige R. spezialisierten Handelsfirma sind die langjährigen Kontakte mit den zuständigen Außenhandelsfirmen und besonders ein einwandfreier und unangetasteter Ruf der Firma und ihrer Gesellschafter. Der von der Betriebsprüfung angeführte Verkauf des gesamten Anlagevermögens ist in diesem Zusammenhang von untergeordneter Bedeutung. Die KG hatte ausschließlich an r. Außenhandelsorganisationen geliefert, die das zentrale Einkaufsmonopol für Industriearmaturen und Wälzlager hatten, und zwar: Ch. und später in sehr großem Umfang So., GPZ, und Li. All diese Außenhandelsorganisationen bestehen zwar noch weiter und die maßgeblichen Herren dieser Organisationen waren 1993 der Meinung, dass nach Beruhigung der politischen und wirtschaftlichen Situation die KG wieder mit größeren Aufträgen rechnen könne; doch die Realität war die, dass die alten Organisationen andere Funktionen übernommen hatten und die Importe durch die Endabnehmer, vorwiegend die neu gegründeten Erdöl- und Gaskonzerne, direkt erfolgen. Selbstverständlich hat die KG dieser Entwicklung Rechnung getragen und zahlreiche Angebote an diese Gesellschaften gerichtet und konnte auch in der Folge drei Verträge abschließen, von denen einer noch durch die KG ausgeliefert wurde. Der zweite Vertrag besteht noch heute, konnte jedoch mangels Finanzierung noch nicht ausgeliefert werden. Der dritte Vertrag wurde wegen Auflösung der KG an die Trading übertragen und im Jahre 1999 durch diese ausgeliefert. Die bedungene Provision wird an die Rechtsnachfolger der KG, den beiden ehemaligen Gesellschaftern in Höhe von ATS 830.000,- in diesem Jahr zur Auszahlung gebracht. Es konnten somit in dem Zeitraum, in dem das Unternehmen laut BP die Betriebstätigkeit nicht fortführte, Lieferungen in Höhe von zirka 3,2 Mio. durchgeführt und Provisionserträge in Höhe von ATS 830.000,-- lukriert werden. Somit erzielte die KG nach erfolgter Sanierung einen Gewinn von annähernd ATS 2 Mio. Bei Ausführung des oben angeführten und noch nicht ausgelieferten Vertrages würde sich aus der Tätigkeit im oben angeführten Zeitraum der Gewinn um weitere zirka ATS 500.000,00 erhöhen. Die Annahme der BP, eine steuerbegünstigte Sanierung ist nur dann gegeben, wenn in den Folgejahren Gewinne ausgewiesen werden, ist jedoch unrealistisch, da außerordentliche, nicht vorhersehbare wirtschaftliche Ereignisse (wie z. B. die Defacto-Auflösung der r. Einkaufsorganisationen nach erfolgter Sanierung) auch bei Abschluss einer erfolgreichen Sanierung ein Unternehmen nicht davor bewahren kann, einen dadurch bedingten Umsatz- und Gewinneinbruch zu erleiden. Auch die Behauptung, die Gewinne (was durch die oben zitierten Umsatz- und Gewinnzahlen der KG widerlegt wurde) wurden in die Nachfolgesellschaft D. Trading GmbH verlagert, geht insoweit ins Leere, als - wie eingangs zitiert - zum damaligen Zeitpunkt eine Abwicklung der Geschäfte aus handels- und zivilrechtlichen Gründen nicht möglich war. Die Erträge aus diesen offenen Verträgen wurden von der Vor-BP griffweise ermittelt und der KG eine entsprechende Provision 1992

gutgeschrieben. In eventu wäre von einer übertragenden Sanierung auszugehen. Leider waren die goldenen Jahre für die Geschäftsanbahnung mit den neu gegründeten Unternehmen die Jahre 1992 und 1993 nämlich jene Zeit, in der die KG durch die wirtschaftlichen Ereignisse nicht aktiv sein konnte. Auch die Trading wurde später von der allgemeinen Entwicklung erfasst, was auch zu einem Jahresverlust per 31.01. 1998 in Höhe von ATS 3,006.000,00 führte, so dass auch die Trading vermutlich mangels Aufträgen liquidiert werden muss. Der Dienstnehmerstand der Trading setzt sich zum heutigen Tag aus einem Geschäftsführer, zwei Angestellten und einer teilzeitbeschäftigten Bedienerin zusammen. Nun zu den einzelnen Gläubigerpositionen: Die Betriebsprüfung hält zunächst fest, dass die Firma GPZ als Kunde wie auch als Lieferant aufgetreten ist, und dass aus dieser Konstellation ein Saldo von ATS 11,842.026,11 geblieben ist, der nach Zustimmungsschreiben der GPZ vom 09.09.1993 als Sanierungsgewinn ausgewiesen wurde. Dieses Schreiben war der Betriebsprüfung dem Inhalt und dem Umfang nach zu gering um daraus die Sanierungsabsicht der Firma GPZ zu erkennen. Es wurde daher von der Betriebsprüfung um nähere Erläuterungen seitens der Firma GPZ ersucht. Wir sind diesem Ersuchen nachgekommen und haben die Firma GPZ gebeten genau darzulegen, wie es zu diesem Nachlass gekommen ist und welche Gründe dafür maßgeblich waren. Zu unserem großen Erstaunen müssen wir nun feststellen, dass nach dem die seinerzeitige Darlegung als zu "dünn" betrachtet wurde, nun ein Widerspruch in der ergänzenden Darstellung gesehen wird. Ja, es wird sogar festgestellt, dass die Angaben im Schreiben vom 25.02.1999 mit der Aktenlage nicht in Einklang zu bringen seien. Wir können dieser Darstellung nicht folgen, da unseres Erachtens die seinerzeitige "Aktenlage" offensichtlich nicht richtig dargestellt war, und nun durch die Feststellungen im Schreiben vom 25.02. 1999 zu berichtigen ist. Es besteht somit kein Zweifel, dass die Firma GPZ ihren Beitrag zur Sanierung einerseits leisten, und andererseits weiterhin Geschäfte mit der KG in gewohnter Weise tätigen wollte. Die Gründe warum das Schreiben vom 09. 09. 1993 inhaltlich so abgefasst wurde, wird im Schreiben vom 25.02. 1999 hinlänglich erklärt. Bezüglich der D. Bank AG hält die Betriebsprüfung fest, dass aufgrund der Tatsache, dass die KG auf Regressansprüche gegenüber der S.A.-Bank verzichtet hat und die Gesamtforderung uneinbringlich war, dies ein Indiz dafür ist, dass kein Schuldnachlass und keine Sanierungsabsicht bestanden hat. Diesen Ausführungen können wir nicht folgen, da zunächst ein Zusammenhang zwischen Regressansprüchen einerseits und Uneinbringlichkeit der Gesamtforderung andererseits nicht erkennbar ist. Aus der Vereinbarung mit der D. Bank AG sind nach unserer Erkenntnis auch keine Rechte oder Ansprüche gegenüber der S.A.-Bank entstanden. Es ist deshalb anzunehmen, dass dieser Passus auf einer Bankusance basiert, worauf auch die Formulierung "allfällig" hinweist. Aber selbst wenn Rechte gegen die S.A.-Bank gemäß § 1422 ABGB auf die KG übergegangen sind, waren diese zum damaligen Zeitpunkt wertlos, da die S.A.-Bank zahlungsunfähig war.

Es ist daher festzuhalten, dass die D. Bank AG lediglich unter Berücksichtigung der in der Vereinbarung angeführten Bedingungen auf einen Teil ihrer Forderungen gegenüber uns verzichtet hat. Wenn die Betriebsprüfung der D. Bank AG die Meinung unterstellt (was von uns bestritten wird) die Gesamtforderung der D. Bank AG gegenüber der KG sei uneinbringlich und damit kein steuerbegünstigter Sanierungsgewinn gegeben, muss dem widersprochen werden, da die sachliche Rechtfertigung der Steuerbefreiung des Sanierungsgewinnes in dem Ziel liegt das Unternehmen als Einkunftsquelle des Unternehmers und seiner Arbeitnehmer und mittelbar auch seiner Geschäftspartner am Leben zu erhalten, nicht aber in der Rücksichtnahme auf die Wertlosigkeit der erlassenen Forderungen. Abschließend wird auf das Schreiben vom 28.11.1993 bezüglich der "defacto" Einstellung der Geschäftstätigkeit im Jahre 1992 im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung für das Jahr 1993 Stellung genommen. Das Schreiben wurde am 28. 11. 1994 (nicht 1993) verfasst und bezieht sich dabei auf die Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit im Jahre 1993. Dies deshalb, weil Herr Dkfm. K. D. unter dem Begriff "unternehmerische Tätigkeit" die Abwicklung von Verträgen verstanden hat, die tatsächlich 1993 zunächst nicht stattfand. Die werbende Tätigkeit wurde jedoch Ende 1993 wieder aufgenommen, 1994, 1995 und 1996, wie Sie der Aktenlage entnehmen können, fortgesetzt und, wie eingangs ausgeführt, auch Vertragsabschlüsse getätigt. Demzufolge stellen wir den Antrag, die einheitliche Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 und 1994 sowie den Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1993 aufzuheben und die Anpassung gemäß unserer Ausführungen vorzunehmen. Gleichzeitig stellen wir den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung bei der Finanzlandesdirektion."

Der Prüfer nahm wie folgt Stellung:

"Die Berufung richtet sich gegen die Feststellung der Betriebsprüfung in Tz 18 des Betriebsprüfungsberichtes, dass ein steuerbegünstigter Sanierungsgewinn gemäß § 36 EStG im Jahr 1993 nicht vorliegt. Da weitere Berufungsbegründungen aus dem Berufungsschreiben nicht hervorgehen, ist nicht erkennbar, mit welcher Begründung gegen den Feststellungsbescheid 1994 berufen wird.

Sanierungsbedürftigkeit bzw. Sanierungsfähigkeit:

Wie auch im Betriebsprüfungsbericht angeführt, kam das geprüfte Unternehmen im Jahr 1991 in wirtschaftliche Schwierigkeiten und hat (laut Berufung bereits Ende 1991) seine Geschäftstätigkeit weitgehend einstellt. Die aufrechten Verträge wurden von der mit Gesellschaftsvertrag vom 7.1.1992 gegründeten D. Trading GmbH weiterbearbeitet. Neue Verträge wurden von der D. Trading GmbH abgeschlossen. Im Mai 1992 wurde das gesamte Anlagevermögen des geprüften Unternehmens an die D. Trading GmbH verkauft. Die D. Trading GmbH hat bereits im ersten Jahr ihres Bestehens Umsätze in dreistelliger- und

Gewinne in zweistelliger Millionenhöhe erwirtschaftet. Laut Berufung sind die eigentlichen Geschäftsgrundlagen einer auf die ehemalige R. spezialisierten Handelsfirma die langjährigen Kontakte mit den zuständigen Außenhandelsfirmen und besonders ein einwandfreier und unangetasteter Ruf der Firma und ihrer Gesellschafter. Die mit 7.1.1992 gegründete D. Trading GmbH verfügte im Gegensatz zum geprüften Unternehmen nicht über langjährige Kontakte mit den zuständigen Außenhandelsfirmen der ehemaligen R. Daher muss davon ausgegangen werden, dass auch diese (lt. Berufung) "eigentliche Geschäftsgrundlage" des geprüften Unternehmens ebenfalls auf die D. Trading GmbH übergegangen ist. Dadurch, dass die Geschäftstätigkeiten Anfang 1992 in die neu gegründete D. Trading GmbH verlagert wurden, war der Fortbestand des Unternehmens der Bw. jedenfalls gesichert (der Handelsbetrieb saniert). Mit dem Wegfall von Verbindlichkeiten im Jahr 1993 wurde der Bw. als Unternehmer die neuerliche Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ermöglicht (der Unternehmer saniert). Die bloße Sanierung des UnternehmeRs und nicht auch des UnternehmeNs reicht jedoch gemäß Verwaltungsgerichtshof nicht aus, den Schulderlass von Gläubigern als Sanierungsgewinn ansehen zu können (siehe VwGH vom 20.11.1996, 94/15/0137; VwGH vom 29.07.1997, 95/14/0117 u.a.)

Die durch den Wegfall von Verbindlichkeiten im Jahr 1993 erzielten Erträge können daher schon allein deswegen kein steuerbegünstigter Sanierungsgewinn sein. Die Ursachen, die dazu geführt haben, dass die Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens ab Anfang 1992 in der neu gegründeten GmbH fortgeführt wurde bzw. fortgeführt werden musste, sind für die Beurteilung der Frage, ob ein Sanierungsgewinn vorliegt, nicht maßgeblich.

b.) Sanierungsabsicht der Gläubiger:

Wie aus den Schreiben an die Firmen St. GmbH (Beilage 1), B. E. Gesellschaft (Beilage 2), GPZ (Beilage 3) und D. Bank AG (Beilage 4) ersichtlich ist, wurden die angeführten Firmen davon in Kenntnis gesetzt, dass das geprüfte Unternehmen mit insgesamt öS 15.417.788,07 überschuldet ist und einen Liquidationsausgleich anstrebt. Als Ausgleichsprozentsatz wurden maximal 25,08% angegeben. Unter Hinweis auf die Unsicherheit, in welcher Höhe bzw. wann die Aktiva der Gesellschaft hereinzubringen sind, wurde mitgeteilt, dass sich die Gesellschafter A. D. und Dkfm. K. D. bereit erklären für einen 25% Ausgleich eine Garantie abzugeben, bzw., bei Annahme dieses Angebotes durch die Gläubiger, die Auszahlung der Quote durchzuführen. Mit diesen Schreiben wurden die Gläubiger des geprüften Unternehmens praktisch vor die Alternative gestellt, entweder 25% ihrer Forderungen sofort oder maximal 25,08% ihrer Forderungen irgendwann zu erhalten. Da das geprüfte Unternehmen (laut den Schreiben Beilagen 1 - 4) einen Liquidationsausgleich angestrebt hat, konnten die angeschriebenen Gläubiger auch nicht von einer Fortsetzung der Geschäftsbeziehung mit dem geprüften Unternehmen ausgehen. Im Hinblick auf die

Uneinbringlichkeit der (gesamten) aushaftenden Forderungen und die angekündigte Liquidation des geprüften Unternehmens haben die Firmen St. GmbH, B. E. Gesellschaft, GPZ und D. Bank AG ohne Sanierungsabsicht auf einen Teil ihrer Forderungen verzichtet. Die Sanierungsabsicht der Gläubiger ist eine weitere (Anmerk.: der) wesentlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines steuerbegünstigten Sanierungsgewinnes (siehe VwGH vom 15.09.1999, 94/13/0044 u.a.).

Selbst für den Fall, dass durch den Wegfall von Verbindlichkeiten im Jahr 1993 auch das Unternehmen der Bw. saniert worden wäre, würde mangels Sanierungsabsicht der Gläubiger kein steuerbegünstigter Sanierungsgewinn vorliegen. Zu den einzelnen Gläubigerpositionen wird weiters festgestellt:

ba) St. GmbH

Die Firma St. GmbH hat 1992 Waren im Wert von öS 2.590.565,00 (netto) geliefert und mit Rechnung vom 12.2.1992 (Beilage 5) fakturiert. Im Jahr 1993 wurden die 1992 gelieferten Waren zurückgenommen. Mit Gutschrift vom 28.9.1993 (Beilage 6) wurde der ursprüngliche Kaufpreis von öS 2.590.565,00 dem geprüften Unternehmen gutgeschrieben. Mit Belastungsnote vom 30.9.1993 (Beilage 7) wurden dem geprüften Unternehmen für Auftragsstorno und diese Warenrücknahme öS 1.100.000,00 (netto) an Kosten in Rechnung gestellt. Wie aus der Rechnung vom 18.11.1994 (Beilage 8) ersichtlich, hat die Firma St. GmbH im Jahr 1994 einen Teil der 1993 zurückgenommenen Waren an die D. Trading GmbH verkauft. Dass selbst das geprüfte Unternehmen davon ausgegangen ist, dass die von der Firma St. GmbH zurückgenommenen Waren nicht wertlos sind, ist aus dem Schreiben an die Firma St. GmbH vom 2.7.1993 (Beilage 9) ersichtlich. Die Tatsache, dass mit der Warenrücknahme zusätzliche Kosten für Transport, Lagerung etc. anfallen, spricht ebenfalls gegen die nunmehr behauptete Wertlosigkeit der von der Firma St. GmbH zurückgenommenen Waren. Die Firma St. GmbH hat keine Schulden nachgelassen. Vielmehr wurden Waren zurückgenommen und eine Stornogebühr in Rechnung gestellt. Die Differenz zwischen dem für die Warenrücklieferung gutgeschriebenen Kaufpreis und der Belastungsnote ist kein Schuldnachlass und kann deswegen auch kein steuerbegünstigter Sanierungsgewinn sein.

bb.) B. E. Gesellschaft

Auch die Firma B. E. Gesellschaft hat 1992 Waren geliefert, die 1993 wieder zurückgenommen wurden. Aufgrund des ähnlich bzw. gleich gelagerten Sachverhaltes wird, um Wiederholungen zu vermeiden auf die Ausführungen zu Punkt ba.) und auf die diesbezüglichen Ausführungen im Bp-Bericht Tz 18 Punkt bb.) verwiesen.

bc) GPZ

Die Firma GPZ wurde von der wirtschaftlichen Situation des geprüften Unternehmens in Kenntnis gesetzt. Gemäß Schreiben vom 22.6.1993 (Beilage 3) betrugen die Forderungen des geprüften Unternehmens gegenüber der Firma GPZ öS 5.161.193,00. Die Verbindlichkeiten des geprüften Unternehmens betrugen insgesamt öS 17.003.219,14. In den Verbindlichkeiten sind Altschulden von öS 7.120.249,00 enthalten. Die Altschulden stellen lt. Schreiben (Beilage 3) Verbindlichkeiten dar, die sich aus einer Reihe von mangelhaften Lieferungen in den 80-iger Jahre zusammensetzen, welche von der Firma GPZ immer wieder eingemahnt, vom geprüften Unternehmen aber nicht anerkannt worden sind. Unter Hinweis darauf, dass die wirtschaftlichen Schwierigkeiten des geprüften Unternehmens in hohem Ausmaß von der Firma GPZ verursacht worden sind, wurde die Firma GPZ ersucht, auf einen Teil der Verbindlichkeiten zu verzichten und die Forderungen des geprüften Unternehmens als Ausgleichszahlung zu verwenden.

Mit Schreiben vom 9.9.1993 (Beilage 10) hat sich die Firma GPZ bereit erklärt auf den Saldo aus den gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten zu verzichten, wenn das geprüfte Unternehmen im Gegenzug keine Schadenersatzansprüche resultierend aus den stornierten Einkaufsverträgen gegenüber der Firma GPZ geltend macht. Auch die Tatsache, dass ein Teil der aushaftenden Forderungen vom geprüften Unternehmen wegen Qualitätsmängel nicht anerkannt wurde, war für den Forderungsverzicht durch die Firma GPZ ausschlaggebend.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde ein mit 25.2.1999 datiertes Schreiben (Beilage 11) der Firma GPZ vorgelegt, laut welchem die Reklamationen des geprüften Unternehmens im Zusammenhang mit den Altschulden unberechtigt waren und das geprüfte Unternehmen keinerlei Schadenersatzansprüche gegenüber der Firma GPZ gehabt hat. Dieses Schreiben steht eindeutig im Widerspruch zu den Schreiben in Beilage 3 und in Beilage 10 und wurde auch erst nach Übergabe der diesbezüglichen Fragenliste im Rahmen der Bp. am 27.4.1998 verfasst. Laut Aktenlage werden die Altschulden in Höhe von öS 7.120.249,00 vom geprüften Unternehmen seit den 80-iger Jahren bilanziert. Diese Altschulden wurden vom geprüften Unternehmen bis 1993 bilanziert, nicht bezahlt und von der Fa. GPZ nicht eingeklagt. Deren Bestand war daher ganz offensichtlich strittig. Dieses Faktum kann durch das Schreiben der Firma GPZ vom 25.2.1999 nicht berichtigt werden. Das Schreiben der Firma GPZ vom 25.2.1999 ist daher zumindest in diesem Punkt mit der Aktenlage nicht in Einklang zu bringen.

bd.) D. Bank AG

Die D. Bank AG wurde mit Schreiben vom 22.6.1993 (Beilage 4) von der wirtschaftlichen Situation des geprüften Unternehmens in Kenntnis gesetzt. Mit Vereinbarung vom 30.8.1993 (Beilage 12) hat die D. Bank AG gegen eine Abschlagszahlung auf einen Teil ihrer Forderungen verzichtet. Das geprüfte Unternehmen musste weiters auf die Geltendmachung allfälliger Rechte und Ansprüche gegenüber der S.A.-Bank, die aufgrund der Vereinbarung

vom 30.8.1993 gemäß § 1422 ABGB auf das geprüfte Unternehmen übergegangen sind, verzichten. Wie aus der Aufstellung Beilage 13 ersichtlich, hat das geprüfte Unternehmen mit dieser Vereinbarung auf Regressansprüche gemäß § 1422 ABGB in Höhe von insgesamt öS 25.181.000,00 endgültig verzichtet. Dies sind die Zinsen, für welche das geprüfte Unternehmen aufgrund der gebundenen Finanzkredite, die in der Vereinbarung vom 30.8.1993 (Beilage 12) angeführt sind, in Vorlage getreten ist.

Mit der D. Bank AG AG wurde, ausgehend von den vorliegenden Unterlagen ein außergerichtlicher Vergleich abgeschlossen. Ein Schuldnachlass im Sinne des § 1444 ABGB und damit die wesentlichste Voraussetzung für einen steuerbegünstigten Sanierungsgewinn liegt daher nicht vor.

c.) Betriebsfortführung

Mit den Schreiben (Beilage 1 - 4) hat das geprüften Unternehmen den Gläubigern mitgeteilt, dass es einen außergerichtlichen Liquidationsausgleich anstrebt. Laut Aktenvermerk vom 21.3.1994 (Beilage 14) wurde dem Vorbetriebsprüfer mitgeteilt, dass im Jahr 1993 ein außergerichtlicher Ausgleich stattgefunden hat und nach dem Eingang zweier noch ausständiger Forderungen die Liquidierung des Unternehmens beabsichtigt ist. Mit Schreiben vom 28.11.1994 (Beilage 15) wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Umsatzsteuersondervorauszahlung nicht geleistet wird, da das geprüfte Unternehmen die unternehmerische Tätigkeit bereits im Jahr 1993 eingestellt hat. Im Jahr 1993 wurden vom geprüften Unternehmen geringfügige und in den Jahren 1994 bis 1996 überhaupt keine Umsätze getätigt. In den Jahre 1996 und 1997 wurden drei Verträge abgeschlossen, von welchen einer durch das geprüfte Unternehmen abgewickelt wurde. Ende 1997 wurde das geprüfte Unternehmen im Firmenbuch gelöscht. Die mit Gesellschaftsvertrag vom 7.1.1992 gegründete D. Trading GmbH hat - nach Übernahme der Geschäftstätigkeit der KG - im Zeitraum 1992 - 1996 Umsätze in dreistelliger- und Gewinne in zweistelliger Millionenhöhe erwirtschaftet. Ausgehend von dieser Sachlage ist die Feststellung zulässig, dass das geprüfte Unternehmen seine Geschäftstätigkeit bereits 1992 "de facto" eingestellt hat.

Zusammenfassung:

1. Die Geschäftstätigkeit der Bw. wurde Anfang 1992 in die neu gegründete D.Trading GmbH verlagert. Durch diese Maßnahme war das Unternehmen (der Handelsbetrieb) dieser Gesellschaft saniert. Mit dem Wegfall der Verbindlichkeiten im Jahr 1993 wurde der Bw. die neuerliche Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ermöglicht und damit die Bw. als Unternehmer saniert. Die bloße Sanierung des UnternehmeRs und nicht auch des UnternehmeNs reicht laut Verwaltungsgerichtshof nicht aus, den Schulderlass von Gläubigern als steuerbegünstigten Sanierungsgewinn zu behandeln (VwGH vom 20.11.1996, 94/15/0137, VwGH vom 29.7.1997, 95/14/0117 u.a.)

2. Durch die Verlagerung der Geschäftstätigkeit in die neu gegründete D. Trading GmbH wurden auch die mit dieser Geschäftstätigkeit zu erwirtschaftenden Gewinne in die neu gegründete GmbH verlagert. Mit den Schreiben (Beilage 1 - 4) wurden die Gläubiger der Gesellschaft praktisch vor die Alternative gestellt, entweder 25% ihrer Forderungen sofort oder maximal 25,08% ihrer Forderungen irgendwann zu erhalten. Gleichzeitig wurde denn Gläubigern mitgeteilt, dass das geprüfte Unternehmen einen Liquidationsausgleich anstrebt. Aufgrund dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass die Gläubigern auf den uneinbringlichen Teil ihrer Forderungen - ohne Sanierungsabsicht - verzichtet haben.

3. Von den Firmen St. GmbH und B. E. Gesellschaft wurden Waren gegen eine Abschlagszahlung zurückgenommen und daher keine Schulden nachgelassen (siehe Punkt ba. und bb.). Mit der Firma GPZ wurde ein außergerichtlicher Vergleich abgeschlossen. Darüber hinaus hat die Firma GPZ zum überwiegenden Teil Schulden nachgelassen, deren tatsächlicher Bestand strittig war (siehe Punkt bc). Mit der D. Bank AG wurde ein außergerichtlicher Vergleich abgeschlossen, mit welchem das geprüfte Unternehmen unter anderem auf Regressansprüche in Höhe von öS 25.181.000,00 gegenüber der S.A.-Bank, endgültig verzichtet hat. Ausgehend von dieser Sachlage liegen demnach auch keine Schuldnachlässe vor.

Es wird daher vorgeschlagen, da auch im Rahmen der Berufung keine neuen Tatsachen und Beweise vorgebracht wurden, der vorliegenden Berufung nicht stattzugeben."

Folgende **Gegenäußerung** wurde vom steuerlichen Vertreter eingereicht:

Sanierungsbedürftigkeit bzw. Sanierungsfähigkeit

Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass die langjährigen Kontakte mit den r. Außenhandelsstellen von der KG an die D. Trading GmbH übertragen wurden stimmt nachweislich nicht. Wie bereits in der Berufung vom 2.11.1999 angeführt hatte die KG langjährige Geschäftsbeziehungen mit den r. Außenhandelsstellen die das zentrale Einkaufsmonopol für Industriearmaturen und Wälzlager hatten, und zwar: Ch., und später in sehr großem Umfang So., GPZ, , und Li.

Es ist von uns anhand der Geschäftsunterlagen dokumentierbar, dass die sehr erfolgreichen Geschäfte der D. Trading GmbH ausschließlich mit neuen Kunden auf dem Erdöl- und Erdgassektor (die erst ungefähr zum Zeitpunkt der Gründung der Trading Importrechte erlangten) getätigt wurden (mit Ausnahme von alten Verträgen der KG mit Ch., die bekanntlich wegen Handlungsunfähigkeit von der KG an die Trading übertragen werden mussten. Die Trading hat jedoch danach selbst keine weiteren Verträge mit Ch. abgeschlossen). Es gab und gibt unter den Kunden der D. Trading GmbH keinen mit den die KG bereits Geschäfte tätigte. Die KG war nach geglückter Sanierung schuldenfrei, handlungs- und ertragsfähig. Es stellte sich jedoch, wie in unserer Berufung vom 2.11.1999 bereits ausführlich angeführt,

heraus, dass die r. Außenhandelsorganisationen zwar weiter bestanden haben, doch von Import zu Export-Organisationen umfunktioniert wurden. Selbstverständlich hat die KG dieser Entwicklung Rechnung getragen und zahlreiche Aktivitäten gesetzt, denen jedoch nur zum Teil Erfolg beschieden war, zum Teil auch deswegen weil die wenigen potenten Kunden bereits in Geschäftsverbindung mit der D. Trading GmbH standen. Immerhin erreichte die KG nach Sanierung dennoch einen Gewinn von ca. ATS 2.000.000,00.

Die Meinung der Betriebsprüfung, dass eine steuerbegünstigte Sanierung nur dann gegeben ist, wenn in den Folgejahren Gewinne in etwa gleicher Höhe wie in den Vorjahren ausgewiesen wurde, ist jedoch unrealistisch und vom Gesetz nicht gedeckt, da außerordentliche, nicht vorhersehbare wirtschaftliche Ereignisse (wie z.B. die Defacto-Auflösung der r. Einkaufsorganisationen) auch bei Abschluss einer erfolgreichen Sanierung ein Unternehmen nicht davor bewahren kann, einen dadurch bedingten Umsatz- und Gewinneinbruch zu erleiden.

Wir haben dies bereits alles in unserer Berufung vom 2.11.1999 ausführlich dargestellt, jedoch ist die Betriebsprüfung in keiner Weise darauf eingegangen.

Im übrigen möchten wir darauf hinweisen, dass nach dem Ende der Sowjetunion bekanntlich auch die gesamte Wirtschaftsstruktur aufgelöst wurde und auf einen Schlag vollkommen neue Bedingungen herrschten. Durch diese Entwicklung wurden natürlich auch zahlreiche andere, auf das Geschäft mit der ehemaligen R. spezialisierten Firmen betroffen und mussten zum Teil ihre Tätigkeit einstellen bzw. sehr große Geschäftseinbußen hinnehmen. Dieser Umstand sollte eigentlich auch den Finanzbehörden bekannt sein.

Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass durch die Forderungsnachlässe nur der Unternehmer, jedoch nicht das Unternehmen saniert wurde, ist unrichtig. Die Unternehmer hätten bei einem Ausgleich ohnehin nur die Kommanditeinlagen verloren und hätten, da die KG zweifellos unverschuldet in diese finanzielle Notlage geraten war, auch mit keinen rechtlichen Folgen zu rechnen gehabt.

Es war jedoch von Beginn an unsere Absicht und unser Bestreben, die KG möglichst unbeschadet zu erhalten, was durch die erfolgreiche Sanierung auch geglückt ist.

Zu b) Sanierungsabsicht der Gläubiger

Das Argument der Betriebsprüfung, dass die KG die Gläubiger vor die Alternative gestellt habe entweder 25% ihrer Forderungen sofort zu erhalten oder sonst zu einem ungewissen späteren Zeitpunkt ist nicht richtig. Die KG hat mit Schreiben an die Gläubiger um Zustimmung zu dieser Quote gebeten, jedoch keineswegs angedeutet, dass bei Nichtzustimmung für die Gläubiger nur ein schlechteres Ergebnis zu erzielen wäre. Zumindest im Hinblick auf die D. Bank AG ist festzuhalten dass der Gläubiger (private Haftungen) auch

andere Alternativen gehabt hätte. Im übrigen ist es laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes belanglos, welchen Wert der Gläubiger den nachgelassenen Forderungen beigemessen hat. Laut Ansicht der Betriebsprüfung kann praktisch nie ein steuerbegünstigter Sanierungsgewinn zustande kommen, da man vollkommen wirklichkeitsfremd zur Bedingung stellt, dass die Gläubiger aus eigener Initiative, ohne dass die Not leidende Firma mit einer entsprechenden Bitte und einer Darstellung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten an sie herantritt, einen Forderungsverzicht leisten sollten. Die Betriebsprüfung behauptet, dass die Firma GPZ nicht in Sanierungsabsicht gehandelt hat, obwohl von der Firma GPZ in der Vereinbarung über den Schuldnachlass ausdrücklich festgehalten ist, dass es das Motiv des Forderungsverzichts ist, das wirtschaftliche Überleben der KG zu sichern. Auch in dem über Verlangen der Betriebsprüfung eingeholten ergänzendem Schreiben von GPZ vom 25.02.1999 wird festgehalten, dass man mit dem Schuldnachlass einen Beitrag zur Sanierung der KG und somit zum Weiterbestand des Unternehmens leisten wollte.

zu bc.) GPZ

Die so genannte Altschuld von ATS 7.120.249,-- ist auf von uns nicht bezahlten Lieferungen von Wälzlager zurück zu führen. Wir haben von GPZ ausschließlich Massenwaren Wälzlager bezogen in Millionen Stückzahlen. Hätte eine derartige Lieferung wesentliche Mängel aufgewiesen so hätten wir diese Partie natürlich retourniert, da sie von uns ohnehin noch nicht bezahlt war. Die von GPZ gelieferten Wälzlager in der Höhe von ATS 7.120.249,00 waren von uns nachweisbar zur Gänze weiterverkauft worden. Die gelieferte Ware wies lediglich kleine Mängel auf wie gelegentlich Rostanflug und manchmal mangelhafte Verpackung. Dafür haben wir jedoch nur unbedeutende Preisnachlässe an unsere Abnehmer geleistet, soweit erinnerlich in einer Größenordnung von maximal bis zu ATS 300.000,--. Wir hätten somit im Streitfall diese Lieferungen zweifellos bezahlen müssen, da wir die Ware übernommen und weiterverkauft hatten. Wir haben daher auch immer die entsprechenden Verbindlichkeiten in unseren Büchern geführt (dies wurde auch von der seinerzeitigen Betriebsprüfung geprüft und anerkannt). Wir haben die Lieferungen in stillschweigendem Einverständnis mit GPZ nicht bezahlt, da wir immer wesentlich größere Außenstände aus unseren Lieferungen an GPZ (der Wert unserer Exporte betrug ein Vielfaches unserer Importe) hatten. (Wir lieferten an GPZ ohne Akkreditivdeckung oder sonstige Sicherheiten). Hätten wir tatsächlich berechnete Mängelforderungen in substantieller Höhe gehabt, so hätten wir diese natürlich schon im Schreiben unseres Steuerberaters vom 22.6.1998 angeführt und selbstverständlich auch eventuelle Verträge mit GPZ, die von GPZ einseitig und unberechtigt storniert worden waren und die uns daraus resultierenden Verluste, bzw. entgangenen Gewinne. Im Schreiben vom 22.6.1993 haben wir jedoch lediglich angeführt, dass zahlreiche Verträge von r. Seite einseitig storniert wurden.

Wir hatten mit GPZ lediglich einen Importvertrag der storniert wurde, jedoch wie zum damaligen Zeitpunkt schon durchaus üblich ein zeitlich begrenztes Rücktrittsrecht aufwies von dem GPZ zeitgerecht Gebrauch gemacht hatte. Bei der GPZ handelt es sich um ein staatliches Unternehmen welches unserer Bitte nach Forderungsnachlass nur nach Rücksprache mit den übergeordneten Ministerien erfüllen konnte und hat man natürlich dafür Argumente gebraucht und deswegen in der Vereinbarung vom 9.9.1993 angeführt, dass ein Teil der Forderungen von uns nicht anerkannt war und dass durch Stornierung (man schreibt nur von Stornierung und nicht von unberechtigter Stornierung) von Einkaufsverträgen uns großer Schaden entstanden ist. Die vorangeführten Fakten werden von GPZ mit Brief vom 25.5.1999 vollinhaltlich bestätigt. Bereits in der Vereinbarung vom 9.9.1993 betont GPZ ausdrücklich, dass das Hauptmotiv für diesen beträchtlichen Forderungsverzicht war, das wirtschaftliche Überleben unserer Firma zu sichern, deshalb ist es für uns nicht nachvollziehbar, dass die Betriebsprüfung den Sanierungswillen von GPZ in Frage stellt. Die Beilage Nr. 10 (Beilage zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 20.12.1999) ist zweifellos kein Widerspruch sondern ein Beweis für die Richtigkeit unseres Vorbringens.

Die D. Bank AG hat gemäß Vereinbarung vom 30.08.1993 auf einen beträchtlichen Teil ihrer Forderungen verzichtet um insolvenzrechtliche Schritte gegen uns zu vermeiden und bei der Sanierung unserer Firma behilflich zu sein. Die D. Bank AG hat in unserer Firma ein sanierungsbedürftiges und sanierungswürdiges Unternehmen gesehen nicht zuletzt deshalb weil die Schwierigkeiten, in die unsere Firma geraten war ausschließlich auf die nicht vorhersehbaren Umwälzungen in der seinerzeitigen R. zurückzuführen waren. Natürlich wurde in dieser Angelegenheit auch unsere langjährige und umfangreiche Zusammenarbeit besonders berücksichtigt. Ein weiterer wichtiger Hinweis auf die Sanierungsabsicht der D. Bank AG ist zweifellos, dass man zu einem Schuldnachlass bereit war, obwohl man private Haftungen der beiden Hauptgesellschafter der KG hatte. Mit der Vereinbarung vom 30.08.1993 wurden keine gegenseitigen Ansprüche verglichen, sondern hat die D. Bank AG unter Berücksichtigung der in der Vereinbarung angeführten Bedingungen auf einen Teil ihrer Forderungen gegen uns verzichtet. Von einem Vergleich kann schon deswegen nicht ausgegangen werden, weil unsere Firma keine Forderungen oder andere Ansprüche gegen die D. Bank AG hatte. Dafür spricht auch, dass Punkt II der Vereinbarung vom 30. August 1996 unter der Überschrift "Entfertigung" und nicht etwa Vergleich steht. (Sicherlich nur ein Nebenaspekt, wäre die D. Bank AG der Ansicht gewesen dass es sich um einen Vergleich handelt wäre sicherlich formell ein anderer Weg gewählt worden um die entsprechende Gebührenpflicht zu vermeiden. Ziffer 1 erster Unterabsatz spricht nur routinemäßig von Verzicht. Wie angeführt hatten wir gegen die D. Bank AG keine wie immer gearteten Ansprüche und konnten daher auch nicht darauf verzichten.

Was den in Ziffer 1 Unterabsatz 3 angeführten Verzicht auf die Geltendmachung allfälliger Rechte und Ansprüche gegenüber der S.A.-Bank anlangt so erweist schon das Wort "allfälliger", dass die D. Bank AG dieser möglichen Forderung ohnedies keine Bedeutung beigemessen hat. Die Zinsforderung der KG gegenüber der S.A.-Bank, in der Höhe von ATS 25.180.000 war wertlos, man wusste damals nicht einmal ob die S.A.-Bank weiter bestehen würde. Die entsprechenden Forderungen waren daher in der Buchhaltung abgeschrieben, was übrigens auch von der seinerzeitigen Betriebsprüfung anerkannt wurde. Die Uneinbringlichkeit dieser Forderungen wird auch dadurch bestätigt, dass die D. Bank AG mit Schreiben vom 25.06.1993 der KG mitteilte, dass insolvenzrechtliche Schritte in Betracht gezogen werden müssen, trotz der bei der D. Bank AG geführten vorerwähnten Zinsforderung.

Zu c) Betriebsfortführung

Im Juni 1993 wurden durch die Kanzlei unseres Steuerberaters an die vier Hauptgläubiger Schreiben versendet, welche die Möglichkeit ausloten sollten einen Ausgleich zu erreichen. Dem Umstand, dass zunächst ein Liquidationsausgleich angesprochen wurde, war schon deshalb keine große Bedeutung beizumessen, da bereits zu diesem Zeitpunkt von den Gesellschaftern der KG (A. D. und Dkfm. K. D.) Verhandlungen mit den Kunden aufgenommen wurden, um bei erfolgreichem Abschluss die Tätigkeit wieder aufzunehmen. Die Richtigkeit dieser Darstellung ist schon daraus ersichtlich, dass die Firma GPZ bereits in der Sanierungsvereinbarung vom 9.9.1993 anführt, dass das Hauptmotiv für den Schuldennachlass ist, das wirtschaftliche Überleben der KG zu sichern. Auch zu diesem Punkt haben wir in unserer Berufung vom 2.11.1999 bereits ausführlich Stellung genommen, es wurde jedoch auf unsere Argumente nicht eingegangen. Hinsichtlich der Beilage 14 (ONr. 1644) kann sich Herr Dkfm. Duffek nicht erinnern am Tag der Eröffnung der Betriebsprüfung am 31.3.1994 ein entsprechendes Gespräch mit Herrn Betriebsprüfer S. geführt zu haben. Herr Dkfm. Duffek nimmt an, dass Herr S. aufgrund der Rundschreiben an die Gläubiger zu dieser Auffassung gelangte. Die Beilage Nr. 14 hinterlässt auch den Eindruck dass sie zu verschiedenen Zeitpunkten abgefasst wurde, da zwei Kugelschreiber Verwendung gefunden haben. Dazu darf auch erwähnt werden, dass die vorhergehende ONr 1643 38 Tage später erstellt wurde. Was die Beilage 15 betrifft verweisen wir auf unser Schreiben vom 2.11.1999 wo bereits festgehalten wurde, dass uns mit der Aussage "die unternehmerische Tätigkeit sei bereits seit 1993 eingestellt worden" ein begrifflicher Irrtum unterlaufen ist. Unter unternehmerischer Tätigkeit hat Herr Dkfm. D. damals das Abwickeln bzw. das Ausliefern von Verträgen verstanden. Nochmals sei betont, dass dieses Schreiben am 28.11.1994 und nicht am 28.11.1993 verfasst wurde unter Hinweis auf das Jahr 1993 schon deshalb ein Fehler war, weil im Jahre 1993 in geringerem Umfang noch Waren ausgeliefert wurden. Herr S. konnte im Zuge der Betriebsprüfung sicherlich feststellen, dass die werbende Tätigkeit der KG im

Anschluss an die Zustimmung durch die vier Hauptgläubiger wieder aufgenommen wurde. Die von Herrn (=Betriebsprüfer) nun behauptete Defacto-Einstellung 1992, hätte Herrn S. veranlassen müssen, steuerliche Schritte zu diesem Zeitpunkt zu setzen.

Es kann daher der Schluss gezogen werden, dass der Vorbetriebsprüfung, die erst im März 1996 beendet wurde, die weitere werbende Tätigkeit der KG bekannt war. Auch der laufenden Betriebsprüfung wurden Angebote der KG an r. Unternehmen übergeben und konnte sich diese von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit der KG ebenfalls überzeugen. Leider hat N. diese Tatsache in seiner Stellungnahme nicht erwähnt. Die Betriebsfortführung war dem Finanzamt bekannt und wurden ausgehend von der Betriebsfortführung Verfahrensschritte gesetzt (Annahme von Bilanzen, Ausstellung diverser Bescheide). Unter anderem hat die laufende Betriebsprüfung die Fortführung der Investitionsrücklage von ATS 11,626.087,00 aus dem Jahr 1993 bis zur Liquidation der KG im Jahr 1997 geprüft und anerkannt. Die Betriebsfortführung wird also auch vom Finanzamt nicht angezweifelt und steht außer Frage. Die Betriebsprüfung verweist immer wieder auf die großen wirtschaftlichen Erfolge der D. Trading GmbH. Die Betriebsprüfung lässt jedoch außer Acht, dass auch bei der Trading der wirtschaftliche Einbruch bereits im Jahr 1994 (siehe beiliegende Gewinn- und Umsatzaufstellung, wobei zu berücksichtigen ist, dass die Auftragseingänge in der Regel 9-12 Monate vor Auslieferung liegen) einsetzte, also in jener Zeit in der die KG nach erfolgter Sanierung vorerst versuchte mit den alten Kunden die Geschäfte wieder aufzunehmen (wobei man berücksichtigen muss, dass diese Außenhandelsunternehmen selbst der Meinung waren, dass sie weiter Importaufträge vergeben zu könnten und die KG auch Anfragen erhielt) und als sich herausstellte, dass dies nicht möglich war, begann nach neuen Kunden zu suchen. Weiters konnte die D. Trading GmbH in den Jahren 1998 und 1999 praktisch keine neuen Aufträge mehr requirieren. Ausgehend von diesen Zahlen müsste die Betriebsprüfung auch der D. Trading GmbH die Defacto-Einstellung der Geschäftstätigkeit unterstellen. Die D. Trading GmbH hat jedoch wie auch seinerzeit die KG die Geschäftsführung nicht defacto eingestellt sondern ist diese negative Entwicklung ausschließlich auf die bekannten wirtschaftlichen Veränderungen in R. zurückzuführen. Die KG erzielte 1997 einen Umsatz in der Höhe von ATS 3,046.000.00 und konnte ein weiterer bereits abgeschlossener Vertrag ausgeliefert werden und eine Provision von USD 63.900,00 an die Nachfolge Ges.m.b.H. der 1997 gelöschten KG überwiesen werden.

Zusammenfassung: Ausgehend von den vorangeführten Fakten halten wir fest, dass die KG auf Grund der Vorgänge in der seinerzeitigen Sowjetunion zahlungsunfähig und sanierungsbedürftig war, was auch von beiden Betriebsprüfungen festgestellt wurde. Nach erfolgter und geglückter Sanierung hat die KG die Geschäftstätigkeit wieder aufgenommen und bis zur Auflösung der Firma im Jahre 1997 fortgesetzt. Die Gründe für den geringeren wirtschaftlichen Erfolg wurden ausführlich dargestellt, immerhin konnte insgesamt ein Gewinn

von ca. ATS 2.000.000,00 erwirtschaftet werden obwohl ein abgeschlossener, rechtsgültiger Vertrag (der einen Ertrag von ca. ATS 500.000,00 erbracht hätte) mangels Finanzierung nicht durchgeführt werden konnte. Die Firma GPZ führt in den Unterlagen ausdrücklich an, dass die Sanierungsabsicht der Hauptgrund für den Schuldenerlass war, es ist daher unverständlich und falsch dass die Betriebsprüfung trotzdem der GPZ die Sanierungsabsicht abspricht. Aus der Zustimmung der D. Bank AG zum erteilten Schuldnachlass ist zweifellos die Sanierungsabsicht klar ersichtlich, da die D. Bank AG die Möglichkeit gehabt hätte über die privaten Haftungen der beiden Hauptgesellschafter der KG den nachgelassenen Schuldbetrag einzufordern. Als Beweis für das gesamte Vorbringen führen wir den Geschäftsführer Dkfm. K. D. an."

In den Akten liegen auch Kopien der 4 Schreiben des Steuerberaters an Gläubigerunternehmen auf, in denen diesen eine außergerichtlicher Liquidationsausgleich angeboten wird.

Aus dem in den Akten aufliegenden Firmenbuchauszug (vom 2.5.1997) ist ersichtlich, dass am Kapital der D. Trading GmbH neben den beiden genannten Gesellschaftern A.D. und Dkfm. K.D. noch zwei weitere Gesellschafterinnen mit dem gleichen Familiennamen D. und 2 weitere, anscheinend fremde Gesellschafter beteiligt waren. Die Beteiligung der beiden fremden Gesellschafter betrug 20% des gesamtem eingezahlten Stammkapitals.

Im Arbeitsbogen des Prüfers (Arbeitsbogen, Blatt 250) liegt eine Klage der Bw. vom 4. Feer 1992 gegen die D. Bank AG sowie gegen die S.A.-Bank auf. Aus der Klage geht hervor, dass es sich bei der D. Bank AG um eine zumindest zu 40% im Vermögen der S.A. -Bank befindliche Tochtergesellschaft handelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung

Fest steht, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht in der Berufungsschrift selbst, sondern erst im Zuge der Mängelbehebung gestellt wurde. (Ein Antrag um Befassung des gesamten Berufungssenates wäre zudem bis zum 31. Jänner 2003 zu stellen gewesen.) Der Antrag vermittelt daher nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Ritz, BAO-Kommentar², Tz 1 ff zu § 284) kein Recht auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

2. Vorliegen eines Sanierungsgewinnes

§ 36 EStG 1988 in der bis zum BGBl. 1996/201 gültigen Fassung sah im Rahmen der Einkommensermittlung die Ausscheidung jener Einkommensteile vor, die durch Vermehrung

des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Grundsätzlich muss daher für die Anerkennung eines Sanierungsgewinnes ein **sanierbares Unternehmen** vorliegen, dem zumindest ein **bedeutender Anteil seiner Schulden erlassen** wird. Weiters muss die **Absicht der Gläubiger** vorliegen, durch diesen Schuldnachlass die **Sanierung** und dadurch den **Weiterbestand** des Unternehmen zu **bewirken**.

Unstrittig ist, dass das Unternehmen vor dem Streitzeitraum mit 4 Gläubigern in Verhandlungen wegen eines Liquidationsausgleiches trat und dass es sich bei den auf diese Gläubiger entfallende Schulden nicht nur um prozentuell unbedeutende Anteile handelte.

Strittig ist, ob der Betrieb bzw. das Unternehmen im Zeitpunkt der Schuldnachlässe im Laufe des Jahres 1993 noch existierte. Die Bw. wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass noch 1993 und auch 1997 Geschäfte (ein einziges) abgewickelt worden seien.

Der Prüfer wies dagegen auf eine Eingabe vom 28.11.1993 (richtig: 1994) an das Finanzamt hin, aus der hervorgeht, dass der Betrieb bereits im Jahr 1993 eingestellt gewesen sei.

Im Berufungsverfahren wurde versucht, diese Eingabe, die die Unterschrift des Kommanditisten und Geschäftsführer der Bw., nämlich Dkfm. K. D. aufweist, als auf einem Versehen des steuerlichen Vertreters beruhend und somit unbedeutsam darzustellen.

Für die vom Prüfer zu Grunde gelegte Einstellung des Betriebes spricht der Umstand, dass das gesamte Betriebsvermögen an die Nachfolgegesellschaft, die Anfang 1992 gegründete D. Trading GmbH übertragen worden ist und dass dieses Unternehmen in der Folge hohe Umsätze und Gewinne erklärte.

Der Bw. ist sicherlich zuzustimmen, dass bei einem Betrieb, wie dem vorliegenden die tragende Geschäftsgrundlage nicht das Anlagevermögen, sondern die bestehenden Geschäftskontakte darstellen. Diese Geschäftskontakte waren aber der neu gegründeten D. Trading GmbH übertragen worden und ermöglichten ihr in der Folge Umsätze und Gewinne in Millionenhöhe. Mit anderen Worten, die wesentlichen Geschäftsgrundlagen waren bereits auf die Anfang 1992 gegründete D. Trading GmbH übergegangen. (Es wäre daher zu diesem Zeitpunkt von einer Betriebsaufgabe auszugehen gewesen.)

Angesichts der Tatsache, dass die Mitteilung vom 28. 11.1994 nicht vom steuerlichen Vertreter, sondern von einem der am Vermögen beteiligten Kommanditisten und Geschäftsführer der KomplementärsgesmbH stammt, kann nicht nachvollzogen werden, inwieweit es sich dabei um ein Versehen des steuerlichen Vertreters gehandelt haben soll.

Einem steuerlichen Vertreter, der wie im vorliegenden Fall, die monatlichen Voranmeldungen und Meldungen an das Finanzamt und die anderen Körperschaften zu erstatten hat und die Zahlung der diversen Abgaben und Beträge zu veranlassen hat, musste schon anhand der ihm regelmäßige übergebenen betrieblichen Unterlagen bekannt sein, ob der Betrieb besteht oder aber eingestellt wurde.

Dass im Schreiben an das Finanzamt vom 28.11.1994, das offenbar auf Grund einer Mahnung hinsichtlich der Abgabe der 13. Umsatzsteuervorauszahlung erging, bezüglich der Betriebseinstellung ein Irrtum vorgelegen sei, erscheint dem UFS als reine Zweckbehauptung, die erst in Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen der Betriebsprüfungsfeststellungen aufgestellt worden ist.

Das eben Gesagte gilt auch für die wenigen im Jahr 1993 und den einzigen für das Jahr 1997 erklärten Umsätze. Die Erklärung über den Umsatz 1997 wurde erst in Kenntnis der Rechtsmeinung der Betriebsprüfung (im Jahr 1999) abgegeben. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die beiden Gesellschafter, nämlich Dkfm. K. und A. D., die gleichzeitig auch Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft waren, auch Anteile an der Nachfolgesellschaft inne hatten und es solcherart – offenbar im Einvernehmen mit den übrigen Gesellschaftern der Nachfolgesellschaft steuern konnten, dass bestimmte Umsätze über die zu diesem Zeitpunkt im Firmenbuch bereits belöschte Bw. bzw. an deren Rechtsnachfolger und nicht über die D. Trading GmbH fakturiert und abgewickelt wurden, um die Steuerfreiheit des geltend gemachten Sanierungsgewinnes zu sichern.

Bei Betrachtung der Verbindlichkeiten der 4 Hauptgläubiger und der Abwicklung der (behaupteten) Schuld nachlässe geht auf Grund der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise hervor, dass seitens der beiden Gläubiger St. GmbH und B. E. Gesellschaft in Wahrheit keine Schuld nachlässe gewährt wurden. Vielmehr retournierte die Bw. 1993 verschiedene Waren an diese beiden Lieferanten und übernahm die Kosten für diese Stornierungen bzw. erhielt weniger als den seinerzeitigen Rechnungsbetrag gutgeschrieben.

Die Bw. wandte dagegen zwar ein, dass die Waren wertlos gewesen seien. Gegen diese Behauptung spricht aber der Umstand, dass sich die Bw. aushandelte, dass ihr die retournierten Waren für den Fall, dass sie sie dennoch veräußern sollte können, um den gleichen Preis veräußert werden müssten. Bezüglich bestimmter, von der St. GmbH bezogener Waren, die diesem Unternehmen retourniert worden waren, hat die D. Trading GmbH, wie aus der Rechnung der St. GmbH vom 18.11.1994 (an die D. Trading GmbH) zu ersehen ist, von dieser ausbedungenen Möglichkeit auch Gebrauch gemacht und solche Waren geliefert bekommen. Dieser Umstand steht der Behauptung, die retournierten Waren seien wertlos

gewesen und es liege sehr wohl ein Forderungsverzicht dieser beiden Lieferanten bzw. Gläubiger vor, eindeutig entgegen.

Da somit schon vom Sachverhalt her von den beiden Unternehmen in Wahrheit keine Schuldnachlässe gewährt wurden, kann insoweit auch kein Sanierungsgewinn vorliegen.

Im Zusammenhang mit den 4 im Wesentlichen gleich lautenden Schreiben des Vertreters an die 4 Hauptgläubiger und deren Reaktion kann keineswegs auf deren Sanierungsabsicht geschlossen werden. Das weitere, erst im Berufungsverfahren eingeholte Schreiben des r. Unternehmens GPZ vom 25.02.1999 steht seinem Inhalt nach mit dem seinerzeitigen Schreiben im klaren Widerspruch und kann daher die nunmehr behauptete Sanierungsabsicht keineswegs unter Beweis stellen. Der UFS hält die Aussagen im ursprünglichen Schreiben dieses Unternehmens, das in Unkenntnis der späteren Auswirkungen der Prüfung verfasst wurde, diesbezüglich als den Tatsachen entsprechend. Der UFS geht daher davon aus, dass es den 4 Hauptgläubigern im Zusammenhang mit den im Jahr 1993 getroffenen Vereinbarungen nicht um die Sanierung der Bw. zwecks Weiterbestehen dieses Unternehmens ging, sondern – angesichts der von der Bw. dargestellten finanziellen Situation um die Sicherung zumindest eines Teiles ihrer Forderungen. Die Unternehmen St. GmbH und B.E. Gesellschaft erreichten dies durch Rücknahme von Waren, nicht jedoch durch teilweise Schuldnachlässe.

Die Ausführungen in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers, wonach die D. Bank AG keinen Grund gehabt hätte, einen Vergleich mit der Bw. zu schließen, setzt sich über die Tatsache hinweg, dass es sich dabei um eine Tochter der 1991 in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen S.A. Bank handelte. Da die Bw. für Schulden der S.A. Bank einzustehen hatte, hätte sie sehr wohl daraus Ansprüche gemäß § 1422 ABGB gegenüber der D. Bank AG geltend machen können. Der Verzicht auf die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen erscheint daher im Rahmen eines Vergleiches als begründet und lag dabei offenbar kein bloßer Formalismus der D. Bank AG vor.

Schließlich weist auch die vom Vertreter des Bw. in den Schreiben an die Hauptgläubiger gewählte Bezeichnung "Liquidationsausgleich" eindeutig darauf hin, dass eine Sanierung bzw. Weiterführung des Betriebes durch die Bw. nicht angestrebt wurde.

Sinn eines Liquidationsausgleiches ist es, einen Konkurs zu vermeiden. Dies wird dadurch erreicht, dass

- die Vereinbarung, dass das gesamte oder doch wesentliche Vermögensteile des Ausgleichsschuldners zum Zwecke der Ausgleichserfüllung verwertet wird;

- dass der Schuldner hiezu einem Sachwalter der Gläubiger unwiderrufliche Verwertungsvollmacht ausstellt;
- die Abrede, dass der nicht durch die Verwertung des Vermögens gedeckte Teil der Forderungen (mit Ausnahme des auf die angebotene Quote fehlenden Betrages, des Unterschiedsbetrages) erlassen wird. Der Liquidationsausgleich steht sohin zwischen Ausgleich und Konkurs. In der Überantwortung des Vermögens an einen Sachwalter zur Verwertung liegt die Liquidierungskomponente, während in der dafür den Schuldner erwartenden Restschuldbefreiung die Ausgleichskomponente zu erblicken ist (Schuhmacher, JBl. 1990, 5).

Angesichts der 4 Vorschläge der Bw. an die Hauptschuldner einem Liquidationsausgleich zuzustimmen, der wie dargestellt, eben die Liquidierung des Unternehmens der Bw. unter einem von den Gläubigern bestellten Sachwalter (zwecks teilweiser Befriedigung der Gläubiger und Schuldenfreistellung bzw. Konkursvermeidung) zum Ziel hat, kann vernünftigerweise auf keine Sanierungsabsicht der Gläubiger geschlossen werden.

Es war aber auch **keine Sanierbarkeit** des Unternehmens der Bw. aus folgenden Gründen **mehr** gegeben:

Zwar stellte die bereits 1992 zu Buchwerten an die D. Trading GmbH veräußerte Geschäftsaustattung – wie bereits erwähnt - sicherlich nicht die hauptsächlichen Geschäftsgrundlagen eines typischen Import-Exportunternehmens wie das der Bw. dar, sehr wohl waren dies aber die Beziehungen zu den Kunden, die – offenbar ohne eine Vergütung – schon im Jahr 1992 auf die D. Trading GmbH übergegangen sind aber auch die Kenntnisse der r. Verhältnisse und der für die Geschäfte maßgeblichen r. Institutionen, welche von den beiden Gesellschaftern A.D. und Dkfm. K.D. gleichsam in die D.Trading GmbH eingebracht wurden. Auf Grund dieser Kundenbeziehungen und Kenntnis der Gegebenheiten in R. konnte die D. Trading GmbH Umsätze und Gewinne in vielfacher Millionenhöhe erzielen. Dieser Übergang der Kunden- bzw. Geschäftsbeziehungen erklärt sich aus dem Umstand, dass die beiden Gesellschafter der Bw., Dkfm. K. D. und A. D. sowie Familienangehörige auch an der D. Trading GmbH maßgeblich beteiligt waren und lt. Firmenbuchauszug den Geschäftsführer stellten. Vor diesem Hintergrund ist auch der Umstand zu sehen, dass für das Jahr 1999, somit zu einem Zeitpunkt, zu dem die Bw. bereits im Firmenbuch (per 13.01.1998) gelöscht war, noch eine Provision von öS 830.700,00 als Umsatz der Bw. erklärt und die entsprechenden Einkünfte auf die ehemaligen Gesellschafter A.D. und Dkfm. K. D. aufgeteilt wurde.

Der UFS geht daher davon aus, dass das Unternehmen der Bw., wie dem Finanzamt im Schreiben vom 28.11.1994 vom Gesellschafter Dkfm. K. D. bekannt gegeben wurde, im Jahr 1993 schon eingestellt war. Die darauf folgenden Schulderlässe in der zweiten Jahreshälfte 1993 konnten daher, wie von der Betriebsprüfung zutreffend dargestellt wurde, nicht mehr zur Sanierung des Unternehmens der Bw. führen, weil deren Grundlagen wie dargestellt, in die D. Trading GmbH bereits Anfang 1992 eingebracht bzw. veräußert worden waren (vergleiche diesbezüglich VwGH v. 28.03.2000, 96/14/0104).

Die Berufung war mangels Vorliegen der gesetzlich festgelegten Voraussetzungen für die Annahme eines Sanierungsgewinnes gemäß § 36 EStG 1988 als unbegründet abzuweisen.

Wien, 23. Juni 2004