



GZ. RV/3852-W/10,
miterledigt RV/0194 bis
0228-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Gabriele Krafft, Landesinnungsmeister Kommerzialrat Ing. Johann Gersthofer und Regionaldirektor Johann Gamper im Beisein der Schriftführerinnen Mag. Katharine Wenk und Monika Holub über die Berufungen der ehemaligen Gesellschafter der GH GmbH und Mitgesellschafter (Atypische Stille Gesellschaft) laut Beilage A des Spruches gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 5. August 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2008 nach der am 2. Februar 2011 am Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt in Wiener Neustadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Sämtliche Berufungswerber (Bw.) waren atypisch Stille Gesellschafter der GH GmbH und bezogen als solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Aufgrund vorangegangener Verlustzuweisungen waren die jeweiligen Kapitalkontenstände der Mitunternehmer negativ, wobei die Höhe der Kapitalkontenstände unstrittig ist.

Mit Bescheid vom 5. August 2010 stellte das Finanzamt (FA) fest, dass die negativen Kapitalkonten als Veräußerungsgewinne bei den ehemaligen Gesellschaftern zu erfassen seien und begründete dieses Vorgehen damit, dass eine stille Gesellschaft mit Konkurs des

Geschäftsherren als aufgelöst anzusehen sei. Da über das Vermögen der GH GmbH mit Beschluss des Gerichtes vom 29. August 2008 der Konkurs eröffnet worden sei, sei mit diesem Tag die stille Gesellschaft als aufgelöst und die Gesellschafter als ausgeschieden anzusehen.

Gemäß [§ 24 Abs. 2 EStG 1988](#) sei im Fall des Ausscheidens eines Mitgesellschafters als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag des negativen Kapitalkontos zu erfassen.

Im Bescheid wird weiters darauf hingewiesen, dass der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2008 vom 8. Jänner 2010 ein „Nichtbescheid“ sei, da die stille Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt bereits aufgelöst gewesen wäre und daher der korrekte Bescheidadressat gefehlt habe.

In den größtenteils wortgleichen Berufungen bringen die Bw. vor:

a) Veräußerungsgewinn

Gegen die Aussage des VwGH (VwGH 21.2.1996, [94/14/0160](#)), dass die Zerschlagung oder das sonstige Enden eine Mitunternehmerschaft durch Konkurs zu einer Betriebsaufgabe führen könne, spreche § 13 des atypisch stillen Gesellschaftsvertrages, wonach „im Fall der zwangsweisen Auflösung oder Liquidation der Gesellschaft in welcher Form auch immer, der stille Gesellschafter am Liquidationserlös des Vermögens des Geschäftsherren inklusive der stillen Reserven und des Firmenwertes abzüglich der Verbindlichkeiten im Verhältnis der stillen Gesellschaftseinlage zur Gesamtkapitalbasis teilnimmt.“ Demzufolge sei die Mitunternehmerschaft nicht durch Konkurs der GH GmbH aufgelöst.

Weiters sei nach der Rechtsprechung des VwGH der Aufgabegewinn zeitpunktbezogen und nicht zeitraumbezogen zu ermitteln. Maßgeblicher Zeitpunkt der Betriebsaufgabe sei jener, in dem die Aufgabehandlungen soweit fortgeschritten seien, dass dem Betrieb die wesentlichen Betriebsgrundlagen entzogen seien. Im gegenständlichen Fall handle es sich um ein „Technologieunternehmen“ in dem das selbst geschaffene Know How die wesentliche Betriebsgrundlage darstelle. Da wesentliche Teile des Vermögens bis dato noch nicht veräußert worden seien (es wären lediglich diesbezügliche Verhandlungen im Laufen), könne die Betriebsaufgabe frühestens 2010 erfolgen und nicht bereits 2008 erfolgt sein.

Vereinzelt führen die Bw. aus, dass wesentlich für den Zeitpunkt der Annahme der Betriebsveräußerung jener Tag anzusehen sei, an dem Besitz, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergingen, also wirtschaftliches Eigentum übertragen werde.

Diese Berufungen weisen auf Jakom, EStG Kommentar, 3. Auflage § 24 Tz 64 hin, wonach der Konkurs einer Mitunternehmerschaft erst durch Verwendung und Verteilung des

Massevermögens mit anschließender Konkursaufhebung zu einer Vollbeendigung der Gesellschaft und damit zu einer steuerlichen Erfassung eines nicht aufzufüllenden negativen Kapitalkontos der ausscheidenden Mitunternehmer komme.

Da bis zur Schlusstagsatzung die Möglichkeit der Einbringung eines Zwangsausgleichsantrags bestehe und bei Stattgabe desselben die Gesellschaft fortgesetzt werde, stehe im Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch nicht fest, ob die Gesellschaft fortgesetzt werde oder nicht.

Im Hinblick auf die VwGH-Judikatur wird weiters ausgeführt, dass die Konkurseröffnung über das Vermögen einer Kommanditgesellschaft zwar gemäß [§ 161 Abs. 2 HGB](#) iVm [§ 131 Z. 3 HGB](#) (gemeint wohl UGB) zur Auflösung der Gesellschaft, nicht aber zur Sofortbeendigung des Gesellschaftsverhältnisses führe. Eine Betriebsaufgabe könne daher im strittigen Fall erst in jenem Zeitpunkt unterstellt werden, in welchem das Betriebsgrundstück veräußert worden sei, was erst 2010 der Fall gewesen sei. Das Konkursverfahren sei bis dato weiters noch nicht abgeschlossen.

b) Fehlende Rechtswirksamkeit des Bescheides:

Der bekämpfte Feststellungsbescheid habe keine Rechtswirksamkeit entfalten könne, da er nicht ordnungsgemäß an die Empfänger zugestellt worden sei. Die Zustellung hätte an jeden einzelnen der Mitgesellschafter erfolgen müssen. Da gem. § 9 ZustellG für einige Bw. Zustellvollmachten aufrecht wären und ungeachtet dieser Zustellvollmachten an die jeweiligen Bw. zugestellt worden sei, sei keine rechtswirksame Zustellung erfolgt. Dieser Mangel sei nicht gemäß § 7 ZustellG durch tatsächliches Zukommen an den Zustellbevollmächtigten heilbar.

In der am 2. Februar 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen der GmbH im Jahr 2008 noch vorhanden gewesen seien und sich die Liquidation über einen längeren Zeitraum erstreckt habe. Daher läge 2008 keine Betriebsaufgabe vor. Auch bei einem Zwangsausgleich könne und solle das Unternehmen fortgeführt werden und komme es daher zu keiner Auflösung.

Die Bw. verwiesen auf Rz 5507ff EStR 2000 wonach Grundstücke zur wesentlichen Betriebsgrundlage gehörten. Solange die wesentliche Betriebsgrundlage - im gegenständlichen Fall bis zum ersten Halbjahr 2010 - vorhanden sei, könne auch keine Aufgabe vorliegen. Der Gläubigerausschuss habe den Verkauf der Liegenschaft im Oktober 2009 beschlossen; der Verkauf habe im 1. Halbjahr 2010 stattgefunden.

Der Bw. Dr. A stellte über Rückfrage der Referentin für sich außer Streit, dass die Höhe des Aufgabegewinnes, wenn man der Rechtsansicht des FA folgen würde, zutreffend ermittelt wurde.

Das FA verwies auf die Berufungsvorentscheidung und auf [§ 185 UGB](#) sowie Rz 5994b EStR 2000. Vom FA wurde außer Streit gestellt, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen der GmbH im Jahr 2008 noch vorhanden waren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Über das Vermögen der GH GmbH wurde unstrittig mit Beschluss des Landesgerichts Wiener Neustadt vom 29. August 2008 der Konkurs eröffnet. Eine Konkursaufhebung erfolgte bis zum Tag der Berufungsentscheidung nicht.

Zwischen der GH GmbH und den Berufungswerbern bestand eine atypisch stille Gesellschaft. Aufgrund von Verlustzuweisungen in Vorperioden waren die Kapitalkontostände der stillen Gesellschafter negativ, wobei die Höhe der negativen Kapitalkontenstände den der Höhe nach unbestritten gebliebenen vom FA als Veräußerungsgewinn der einzelnen Gesellschafter angesetzten Beträge im bekämpften Bescheid entspricht. Das ergibt sich auch aus der Aussage des Bw. Dr. A im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung. Die vom FA errechneten Beträge der Veräußerungsgewinne werden daher der Berufungsentscheidung zugrunde gelegt.

Der Bescheidspruch des bekämpften Bescheides wurde vom FA außerhalb des EDV-Verfahrens erstellt und wurden sämtliche Mitunternehmer in diesem Spruch angeführt. Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass alle Bescheide sämtlichen Berufungswerbern mittels Rückscheinbrief (Rsb) zugestellt worden waren. Die Zustellnachweise sind im Veranlagungsakt abgelegt. Davon abweichende zustellbevollmächtigte Personen waren dem FA Neunkirchen Wr.Neustadt seitens der Bw. im Feststellungsverfahren nie bekannt gegeben worden.

Rechtlich folgt daraus:

a) Veräußerungsgewinn

Gem. [§ 185 Abs. 2 UGB](#) wird eine stille Gesellschaft durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters und, wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, durch den Tod des Inhabers des Unternehmens aufgelöst.

Schon aus dieser Textierung ergibt sich eindeutig, dass der Auflösungsgrund der Konkurseröffnung über das Vermögen eines Gesellschafters zwingend ist und abweichende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages unwirksam sind.

Den Bw. ist insoweit zuzustimmen, dass bei Liquidation einer Gesellschaft als Geschäftsinhaberin strittig ist, ob deren (nicht konkursbedingte) Auflösung oder erst deren

Vollbeendigung die Stille Gesellschaft auflöst. Die Fälle der [§§ 39 f FBG](#) (Auflösung zufolge Ablehnung des Konkurses mangels Masse, Löschung wegen Vermögenslosigkeit) bilden jedenfalls einen Auflösungsgrund. Sonst führt die Auflösung des Geschäftsinhabers nach herrschender Meinung nicht automatisch zur Auflösung einer typischen oder atypischen Stillen Gesellschaft (*K. Schmidt*, MüKo HGB § 234 Rz 22, 24 u. 25; aA *Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriss, 173). Der Stille hätte aber in einem solchen Fall jedenfalls ein außerordentliches Kündigungsrecht (*K. Schmidt*, aaO mwN).

Anders verhält es sich jedoch, wenn über das Vermögen der Geschäftsherrin ein Konkursverfahren eröffnet wird. Die Konkurseröffnung über das Vermögen des Geschäftsinhabers oder des Stillen Gesellschafters bewirkt zwingend die Auflösung der Gesellschaft (*Straube/U. Torggler* in *Straube*, HGB § 185 HGB [8] wortgleiche Bestimmung zu § 185 UGB, idS auch UFS 7.11.2006, RV/0742-L/06 und UFS 12.1.2010, RV/3217-W/09).

Wenn die Gesellschaft aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung zwingend mit Konkurseröffnung der Geschäftsherrin aufgelöst wird, erübrigen sich sämtliche Überlegungen zum Inhalt des Gesellschaftsvertrages und dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

Mit zwingender Auflösung der atypisch Stillen Gesellschaft scheiden somit sämtliche Gesellschafter aus dieser Gesellschaft mit Konkurseröffnung (hier am 29. August 2008) aus.

Gemäß [§ 24 Abs. 2 EStG 1988](#) ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Die Berufungsausführungen zum Zeitpunkt der Beendigung im Fall der Konkurseröffnung über eine Mitunternehmerschaft gehen ins Leere. Die Bw. verkennen bei ihrer Argumentation, dass sich die zitierte Judikatur des VwGH auf die Konkurseröffnung über die Mitunternehmerschaft als solches bezieht. Ein Gesellschaftskonkurs einer atypisch Stillen Gesellschaft kommt jedoch mangels Gesellschaftsvermögens gar nicht in Betracht (vgl. etwa *Engelhart* in *Konecny/Schubert*, KO § 46 Rz 315) und hat im strittigen Fall daher auch nicht stattgefunden. Die diesbezüglichen Bestimmungen des [§ 161 Abs. 2 UGB](#) oder [§ 131 Z. 3 UGB](#) bzw. die Judikate des VwGH zur Beendigung einer OG oder KG können daher nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt angewendet werden. Die entsprechenden Berufungsausführungen gehen daher ins Leere.

Gleiches gilt für die Ausführungen der Bw. zum Zwangsausgleich. Die Rechtsfolgen eines möglichen Zwangsausgleiches der GH GmbH würden ausschließlich diese treffen, da die atypisch Stille Gesellschaft bereits mit Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst wurde. Ein

gemeinsamer Betrieb eines Unternehmens ist daher nach diesem Zeitpunkt nicht anzunehmen.

Zu den Ausführungen in Zusammenhang mit möglichen, aber nicht näher dargestellten bei der Verwertung im Konkurs aufzudeckenden stillen Reserven („Know How“, „Do How“) ist festzuhalten, dass diese keinesfalls den Bw. zuzurechnen sind. Da wie oben dargestellt die Konkurseröffnung über die Geschäftsherrin ex lege zur Auflösung der Mitunternehmerschaft führt, sind nach dem 29. August 2008 anfallenden allfälligen Erträge der Masse der im Konkurs befindlichen Geschäftsherrin zuzurechnen.

Die Höhe des vom FA zum Auflösungszeitpunkt errechneten Aufgabegewinnes in Höhe des jeweiligen negativen Kapitalkontos wurde nicht bekämpft.

Allfällige Änderungen des Veräußerungsgewinnes, die erst durch nach erfolgter Betriebsveräußerung (hier nach gesetzlicher Auflösung) eingetretene Umstände bewirkt werden, sind nicht im Jahr der Betriebsveräußerung zu berücksichtigen, sondern führen zu nachträglichen – positiven oder negativen – Einkünften iSd [§ 32 Z 2 EStG 1988](#). Dies gilt sowohl bei im Jahr der Veräußerung nach Abschluss des Veräußerungsvorganges als auch aufgrund in Folgejahren eingetretener Umstände (vgl. *Atzmüller/Krafft/Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11.EL § 24 Anm 89) dem gesetzlichen Auflösungsstichtag) eintreten.

b) Den Berufungsausführungen, wonach der bekämpfte Bescheid an alle ehemaligen Mitunternehmer hätte ergehen müssen, ist beizupflichten. Aus dem Akteninhalt lässt sich wie oben dargestellt - erkennen, dass das FA den strittigen Bescheid an alle ehemaligen Mitunternehmer als Bescheidadressaten gerichtet hat und die Zustellung an diese jeweils durch Zustellnachweis ausgewiesen ist.

Zur Frage der Beachtung bestehender Zustellvollmachten ist festzuhalten, dass gemäß § 9 Abs. 1 iVm Abs. 3 ZustellG (und iVm dem UGB) die Parteien andere natürliche oder juristische Personen sowie Personengesellschaften des Unternehmensrechts gegenüber der Behörde ausdrücklich zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen können (Zustellungsvollmacht). Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen.

Die Bevollmächtigung muss allerdings im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (VwGH 31.8.2000, [98/16/0310](#); 19.12.2001, 2000/13/0135; 16.12.2003, [2001/15/0026](#); UFS 7.9.2004, RV/0224-G/04, *Walter/Mayer*, Zustellrecht, 49; *Feil*, Zustellwesen, 60). Dies kann durch die Partei oder den Vertreter erfolgen (vgl. *Feil*, Zustellwesen, 63). Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht etwa alle Verfahren vor Abgabenbehörden des Bundes

umfasst, ist sie dennoch von der Abgabebehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten. Daher ist zB eine im Einkommensteuerverfahren des Geschäftsführers einer GmbH ausgewiesene Zustellungsbevollmächtigung nicht für seine Haftungsinanspruchnahme nach [§ 9 BAO](#) maßgebend, solange kein Hinweis auf die Bevollmächtigung in diesem Verfahren erfolgt (*Ritz*, BAO Kommentar, § 9 Tz 19, UFS 10.11.2006, RV/2111-W/06). Gleiches hat daher wohl auch zu gelten, wenn im Einkommensteuerverfahren eines Mitunternehmers eine Zustellvollmacht ausgewiesen ist, im Feststellungsverfahren jedoch keine Bekanntgabe erfolgte.

Dass dem FA Neunkirchen, Wr. Neustadt vor Bescheidzustellung Zustellbevollmächtigte der einzelnen Gesellschafter bekannt gegeben worden wären, lässt sich aus den Akten nicht entnehmen.

Weiters übersehen die Bw. dass mit VerwZustRÄG 2007, BGBl I 2008/5 ab 1.1.2008 § 9 Abs. 3 ZustellG folgender Satz hinzugefügt wurde: *„Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.“*

Bezogen auf den gegenständlichen Streitfall war das FA nicht zur Beachtung einer Zustellvollmacht verpflichtet, da im gegenständlichen Verfahren keine Zustellvollmachten für die nunmehrigen Bw. bekannt gegeben worden waren. Darüber hinaus wäre selbst bei Bekanntgabe einer Zustellvollmacht eine Heilung dieses Mangels gem. § 9 Abs. 3 ZustellG eingetreten, da die entsprechenden Berufungen von jenem steuerlichen Vertreter eingebracht wurden, welcher seine aufrechte Zustellvollmacht moniert. Daraus ist ersichtlich, dass ihm der Bescheid jedenfalls zugekommen sein musste.

Beilage (Spruchbestandteil): 1 Liste der Berufungswerber samt Datum der Berufung und allfälligem steuerlichen Vertreter

Wien, am 3. Februar 2011