



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gangl & Partner Wirtschaftstreuhand GesmbH, 5142 Eggelsberg, Marktplatz 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 20. Jänner 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2002 bis 2003 beschlossen:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 18. April 2000 wurde zwischen der B-GesmbH und den Mitgesellschaftern eine atypisch stille Gesellschaft (= Bw.) begründet.

Die Tätigkeit der Geschäftsinhaberin umfasst Bohr- und Bauarten aller Art, insbesondere im Bereich Brunnenbau, Wasserversorgung und Untergrunderkundung (Pkt. I.).

Mit ihren Einlagen sind die stillen Gesellschafter am Gewinn und Verlust, am Vermögen sowie an den stillen Reserven als steuerlicher Mitunternehmer beteiligt (Pkt. II.).

Die Gewinn- bzw. Ergebnisverteilung erfolgt in der Form, dass die B-GesmbH (als Geschäftsinhaberin) zu 30 %, EJ (als atypisch stiller Gesellschafter) ebenfalls zu 30 % sowie OW und OA (als atypisch stille Gesellschafter) jeweils zu 20 % beteiligt sind (Pkt. III.).

Keinen Auflösungsgrund der stillen Gesellschaft und eine Weiterführung derselben stellt der Umstand dar, dass über das Vermögen eines Gesellschafters ein Insolvenzverfahren eröffnet wird, oder ein solches mangels Vermögen abgewiesen bzw. auf seinen Anteil Zwangsvollstreckung geführt wird (Pkt. VII. Z. 4).

Am 4. Februar 2002 wurde über das Vermögen der Geschäftsinhaberin Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes Ried i.I. vom 25. Juli 2002 wurde der Konkurs aufgehoben und der Zwangsausgleich mit einer Quote von 20% bestätigt, zahlbar in zwei Quoten innerhalb von zwei Monaten ab Annahme des Vergleichsvorschlages bzw. bis zum 15. Mai 2003.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr **2002** beantragte die Bw. Gewinne aus einem Schuldnachlass auf Grund eines gerichtlichen Ausgleiches oder eines Zwangsausgleiches in Höhe von 145.024,09 € als begünstigten Sanierungsgewinn zu versteuern und anteilig auf die Mitunternehmer entsprechend ihres Beteiligungsergebnisses aufzuteilen.

Weiters beantragte die Bw. mit Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr **2003** die Gewinne aus einem Schuldnachlass auf Grund eines gerichtlichen Ausgleiches, eines Zwangsausgleiches oder aus anderen Gründen in Höhe von 145.024,09 € als begünstigten Sanierungsgewinn zu berücksichtigen und anteilig auf die Mitunternehmer entsprechend dem prozentuellen Beteiligungsausmaß aufzuteilen.

Die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2002 und 2003 wurde im Wesentlichen antragsgemäß veranlagt.

Im Rahmen einer die Jahre 2002 und 2003 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Betriebsprüfer u.a. fest: In den Jahren 2002 und 2003 sei jeweils die jährliche Rate von 145.024,00 € entsprechend dem Ergebnisverteilungsvertrag aufgeteilt worden. Eine Sanierungseignung des Unternehmens sei jedoch nicht vorgelegen, da das Betriebsvermögen fast zur Gänze veräußert worden sei (VwGH 20.11.1996, 94/15/0137). Daraus ergebe sich, dass das Unternehmen auf Fremdleistungen zurückgreifen habe müssen und dadurch höhere Ausgaben entstanden seien. Der geltend gemachte Sanierungsgewinn unterliege daher nicht der steuerlichen Begünstigung des § 36 Abs. 2 EStG 1988.

Das Finanzamt nahm das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Für das Jahr 2002 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 288.758,64 € und für das Jahr 2003 mit -9.780,25 € festgesetzt, wobei entsprechend dem Ergebnis des Betriebsprüfungsverfahrens der Sanierungsgewinn nicht steuerlich begünstigt wurde.

Der steuerliche Vertreter erhob Berufung gegen die als Folge einer Betriebsprüfung im Rahmen der Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Steuerbescheide gem. § 188 BAO und sämtlicher Folgebescheide für die Jahre 2002 und 2003 und beantragte die genannten Bescheide zur Gänze aufzuheben und die Veranlagungen im Sinne der ursprünglich eingereichten Erklärungen unter Anwendung der Begünstigung des § 36 Abs. 2 EStG 1988 durchzuführen. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass die Kriterien für die Anwendung des

§ 36 Abs. 2 EStG allesamt erfüllt seien, weil Sanierungsabsicht, Sanierungseignung und -fähigkeit ebenso vorliegen würden wie auch die Sanierungsbedürftigkeit bzw. sogar Notwendigkeit auf Grund handels- und strafrechtlicher Bestimmungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufungsgegenstand ist, ob der in den Jahren 2002 und 2003 geltend gemachte Sanierungsgewinn als begünstigungsfähig iSd § 36 Abs. 2 EStG 1988 einzustufen ist oder nicht.

Das Finanzamt hat den gesamten Sanierungsgewinn in Höhe von 290.048,17 € im Jahr 2002 als nicht begünstigungsfähig iSd § 36 Abs. 2 EStG 1988 veranlagt und entsprechend dem Gesellschaftsvertrag (Pkt. III.) aufgeteilt.

Unbestritten ist, dass über das Vermögen der Geschäftsinhaberin, der B-GesmbH , am 4. Februar 2002 der Konkurs eröffnet wurde.

Da bei einer atypisch stillen Gesellschaft mangels Gesellschaftsvermögen ein "Gesellschaftskonkurs" nicht in Frage kommt, konnte der Konkurs im gegenständlichen Fall auch nur über das Vermögen der Geschäftsinhaberin verhängt werden.

§ 185 Abs. 2 Handelgesetzbuch (HGB), der die Gründe für die Auflösung einer stillen Gesellschaft behandelt, lautet folgendermaßen:

Die stille Gesellschaft wird ferner durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögens eines Gesellschafters und wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, durch den Tod des Inhabers des Handelsgeschäfts aufgelöst. § 137 über die Fürsorgepflicht beim Tod oder Konkurs eines Gesellschafters ist sinngemäß anzuwenden.

Aus dieser Gesetzesbestimmung ergibt sich eindeutig, dass die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Geschäftsinhaberin nach § 135 Abs. 2 HGB **zwingend**, auch wenn der Gesellschaftsvertrag (Pkt.VII.) eine andere Regelung vorsehen sollte, die Auflösung der stillen Gesellschaft bewirkt (Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Auflage, § 185, Tz 8).

Nach Konkureröffnung eintretende Änderungen im Vermögensstand der Geschäftsinhaberin – wie z.B. ein Schuldennachlass im Zuge des Zwangsausgleiches – haben auf die stillen Gesellschafter daher keine Auswirkung mehr. Maßgeblicher Stichtag für die Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern ist der Zeitpunkt der Auflösung der stillen Gesellschaft.

Die berufungswerbende atypisch stille Gesellschaft gilt daher bereits zwingend mit dem Zeitpunkt der Konkureröffnung am 4. Februar 2002 als aufgelöst.

Gem. **§ 188 Abs. 1 BAO** werden u.a. die Einkünfte (der Gewinn) aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Nach **§ 191 Abs. 1 lit. c BAO** ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid gem. **§ 191 Abs. 2 BAO** an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Die vom Finanzamt am 20. Jänner 2006 ausgefertigten an die „B-GesmbH und Mitgesellschafter“ gerichteten Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2003 ergingen zu einem Zeitpunkt, in dem die atypisch stille Gesellschaft nicht mehr bestanden hat.

Die genannten Bescheide richteten sich an eine nicht mehr existente Vereinigung ohne Rechtspersönlichkeit. Diese konnten daher keine Rechtswirkung entfalten (vgl. z.B. VwGH 14.9.1993, 93/15/0080).

In Ermangelung eines wirksam gewordenen Bescheides war die Berufung daher gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Linz, am 13. Dezember 2007