

GZ. RV/2634-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1994 und 1995 vom 9.3.2000, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden insoweit abgeändert, als die Einkünfte endgültig festgestellt werden.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheid ausfertigung 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.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. wurde (auch) für die Streitjahre eine abgabenbehördliche Prüfung vorgenommen. Aus Tz 13 des Betriebsprüfungsberichtes ist Folgendes zu entnehmen:

"Betriebseinstellung:

An der Adresse Wien, B-strasse wurde beginnend ab Juni 1991 ein Kosmetiksalon in der Rechtsform einer GmbH geführt. An dieser GmbH waren Hr. Ing. J. M., Fr. G. M., Fr. D. G. und Fr. M. E. zu je 25% beteiligt, als Geschäftsführer Hr. Ing. M. und Fr. M. J. bestellt. Der Gesellschaftsvertrag wurde am 25.4.1991 errichtet.

Am 25.5.1993 wurde ein Vertrag über eine atypisch stille Gesellschaft zwischen der GmbH und Hrn. Ing. J M abgeschlossen und am 2.7.1993 beim Finanzamt eingereicht. Laut Vertrag erhält Hr. Ing. M als stiller Gesellschafter 2/3 des Gewinns/Verlusts bzw. Liquidationserlöses.

In den Jahren 1991 und 1992 wurden bei Umsätzen von S 158.054,82 bzw. S 277.258,02 Verluste von S 363.321,00 (1991) und von S 348.888,00 (1992) erwirtschaftet.

Im Jahr 1993 ergab sich bei einem Umsatz von S 265.457,23 ein Verlust von S 307.976,00. Diese Umsätze werden durch die Bp um S 55.320,83 erhöht.

Die Kosmetiktätigkeit wurde mit 31.12.1993 beendet, mit 31.3.1994 wurde das Geschäftslokal in Wien, B-strasse aufgegeben, das in Folge vom Eigentümer anderweitig vermietet wurde.

Am 29.4.1994 wurde die Gewerbeberechtigung für Kosmetiker zurückgelegt. Ein Fragebogen zur Betriebsaufgabe (Verf 25) wurde am 7.4.1994 vom Geschäftsführer Hrn. Ing. M persönlich ausgefüllt abgegeben. Darin wird die Betriebseinstellung per 31.12.1993 erklärt.

Bei der Veranlagung des Jahres 1993 - eingelangt am 1.6.1995 - stellte das Finanzamt Überlegungen hinsichtlich Liebhaberei an. Bei der betreffenden Vorhaltsbeantwortung schrieb der Steuerberater am 26.2.1996: "es ist richtig, daß der Kosmetiksalon in den ersten drei Kalenderjahren keine Gewinne erzielt hat. Aufgrund dieser Situation ist auch die Einstellung des Betriebes erfolgt." Er verwies darauf, daß es sich um eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LiebVO handelt, bei der die Anlaufverluste der ersten drei Jahre anzuerkennen seien, worauf die Veranlagung erklärungsgemäß erfolgte.

Auf einen weiteren Vorhalt zur Einreichung einer Aufgabebilanz antwortete der Steuerberater am 8.8.1996: "Zum Vorhalt des Finanzamts vom 26.7.1996 betreffend Betriebsende erlauben wir uns mitzuteilen, daß der Betrieb fortgeführt wird.

Nunmehr ist auch die Frage der künftigen Rechtsform geklärt. Unser Geschäftsherr, die Cosmetic GmbH, wird in eine Personengesellschaft gem. Art. 2 UmGrStG rückwirkend mit 31.12.1995 umgewandelt."

Am 3.6.1996 wurde der Jahresabschluß für 1994 eingebracht. Dem Ertrag aus der Auflösung einer Rückstellung stehen Aufwendungen für Afa usw. gegenüber, sodaß sich ein Verlust von S 68.968,00 ergibt.

Für das Jahr 1995 - Erklärungseingang am 3.12.1996 - wird ein Verlust von S 20.000,00 erklärt, wobei aber das Anlagevermögens in diesem Wirtschaftsjahr nicht abgeschrieben wurde. Als Geschäftssadresse wird noch immer 1190 Wien, B-str. 18 angegeben.

An der C-KEG sind Hr. Ing. M. als Komplementär sowie Fr. G. M., Fr. D. G., Fr. M. E. mit je S 10.000,00 als Kommanditisten beteiligt. Im Gesellschafterbeschluß vom 26.9.1996 zur Umwandlung wird keine Firmenadresse genannt.

Der Jahresabschluß 1996 wurde am 31.3.1998 beim Finanzamt Wien Umgebung unter der Steuernummer eingereicht, als Adresse wird 3... K, H-str. 9 geführt. Die Geschäftssadresse lautet laut Bilanz Wien, B-str. 18.

In diesem Jahresabschluß wird das Anlagevermögen auf S 7,00 abgeschrieben, Betriebseinnahmen wurden nicht erzielt.

Auf Erhebungen des Finanzamts Wien-Umgebung schrieb der Steuerberater am 10.3.1999: "Die Tätigkeit der KEG betrifft Maltherapie, Kosmetik, Verwertung künstlerischer Arbeiten, Nachwuchspflege. Da der alte Kundenstock durch die Übersiedlung im wesentlichen verlorengegangen ist, muß erst ein neuer Kundenstock aufgebaut werden. Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich in 3... K, H-str. 9. Da derzeit der Kosmetikbereich nicht aktiviert ist, ist auch hiefür kein Geschäftslokal gegenwärtig vorhanden. Als stiller Gesellschafter ist nach wie vor Hr. Ing. J. M., K-g. 8, 3... G, beteiligt. Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge durch die Umwandlung ist auch der stille Gesellschaftsvertrag auf die KEG überbunden."

Laut Angaben des Steuerberaters fallen im Jahr **1997** erstmalig Einnahmen in Höhe von S 76.530,00 neben Aufwendungen für Rechtsberatungen von S 64.000,00 an.

Am **1.10.1997** wurde von der C-KEG ein Gewerbeschein für Handelsgewerbe und Handelsagenten bewirkt. Als Betriebsstätte wurde 1220 Wien, W 24 genannt.

Bei der Besichtigung dieser Adresse stellte sich folgendes heraus: In dem Haus wohnt Fr. G. M., nunmehr geschieden von Hrn. Ing. M.. Frau M. hat eine Ausbildung zur Maltherapeutin absolviert und unterrichtet kurseweise an der Volkshochschule. Daneben ist sie als freischaffende Künstlerin tätig und hat ihr Atelier an dieser Adresse. Verwerten konnte sie noch keine Arbeiten. Ihr geschiedener Mann kümmert sich lt Angaben Fr. M.s nach wievor um die organisatorischen Belange. Andere Künstler werden nicht gefördert.

Der Kosmetiksalon in der B-strasse wurde von der Tochter geführt. Diese macht derzeit eine Ausbildung zur Unternehmerin, da sie sich als Kosmetikerin selbständig machen will. Nach Aufgabe des Kosmetiksalons wurde das Anlagevermögen in das Privatvermögen der Familie M. überführt.

Aus oa Gründen ergibt sich für die Bp folgendes: Die Geschäftstätigkeit wurde mit 31.12.1993 eingestellt und nach Abwicklung der Abschlußhandlungen der Betrieb eingestellt. Als Stichtag für die Beendigung wurde der 29.4.1994, der Tag der Gewerbescheinzurücklegung ermittelt. Von 1994 bis 1997 wurde keine Betätigung mehr aufgenommen bzw. ausgeführt. Der Hauptnutznießer der Konstruktion GmbH und stille Gesellschaft war Hr. Ing. M. als stiller Gesellschafter, der neben seinen unselbständigen Einkünften 67% der Verluste lukrieren konnte.

Die Maltherapie, Verwertung von künstlerischen Arbeiten und Nachwuchspflege sind lt Ansicht der Bp alles Tätigkeiten, die ausschließlich mit Fr. G M in Zusammenhang stehen und bei dieser als Einkünfte im Zuge der Veranlagung zu erfassen wären und nicht als Tätigkeit der KEG.

Die Bp beendet das Rechtsverhältnis zwischen GmbH und stillen Gesellschafter mit 29.4.1994. In Höhe des negativen Einlagenkontos des stillen Gesellschafters ergibt sich ein Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988.

a) Die stille Beteiligung besteht gem. § 178 HGB am Handelsgewerbe, also am Unternehmen, das die GmbH betreibt. Die Beteiligung besteht daher nicht an der GmbH selbst. Die GmbH muß ein Handelsgewerbe iSd HGB auch tatsächlich ausüben.

b) Ein fremder stiller Gesellschafter erwartet sich eine rentable und wertgesicherte Kapitalanlage und würde kaum neben einer einmaligen Bareinlage zu Beginn von S 750.000,00 ohne vertragliche Vereinbarung nach fünf Jahren mit Verlusten weitere S 500.000,00 einlegen, wie dies hier am 17.12.1996 geschehen ist."

Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Feststellungsbescheide wurde die gegenständliche Berufung eingebracht, die sich gegen die Annahme einer Beendigung der Gesellschaft im Jahr 1994 richtet.

Begründend wurde vorgebracht:

"Wie auch aus der Darstellung der Betriebsprüfung (TZ 13) ersichtlich ist, haben sich die Hoffnungen auf ein gewinnbringendes Betreiben des Kosmetiksalons an der Adresse 1190 Wien, B-straße leider nicht erfüllt. Die Schließung des Geschäftslokals in 1190 Wien, B-straße war Teil eines von den Gesellschaftern und dem stillen Gesellschafter beschlossenen Sanierungsprogrammes. Mit der Schließung des Geschäftslokals wurde jedoch nicht das Handelsgewerbe an sich aufgegeben, sondern nur vorübergehend bis zum Finden eines geeigneten, besseren Standorts im Bereich Kosmetik nicht ausgeübt. Darüberhinaus wurde jedoch auch eine Erweiterung des Betriebsgegenstandes im Zuge der Umwandlung beschlossen.

Insbesondere von der Verwertung von künstlerischen Arbeiten kann man sich mittel- bis langfristig erhebliche Erfolge erwarten. Es ist unrichtig, daß die Maltherapie, die Verwertung von künstlerischen Arbeiten und Nachwuchspflege ausschließlich von Frau G. M. ausgeführt werden. Insbesondere die Verwertung der künstlerischen Arbeiten wird durch Herrn Ing. M. durchgeführt. Es ist weiters unrichtig, daß neben Frau M. nicht auch andere Künstler gefördert werden sollen. Grundidee ist, in noch unbekannte erfolgversprechende Künstler zu investieren, um in der weiteren Folge an Ihren Arbeiten mittel- und langfristig teilzuhaben. Die stille Beteiligung besteht unserer Auffassung nach weiterhin fort, da das Handelsgewerbe nicht im Sinne des § 178 HGB aufgegeben wurde, sondern nur eine Betriebsstätte stillgelegt worden ist. Wäre das Handelsgewerbe aufgegeben worden, hätte man sich nicht über die Sanierungs- und Verbesserungsmöglichkeiten Gedanken machen müssen.

Dazu kommt, daß zwischen der GmbH und dem stillen Gesellschafter die ausdrückliche Fortsetzung der stillen Gesellschaft vereinbart ist. Das ausgeübte Handelsgewerbe ist neben Maltherapie und Nachwuchspflege vor allem derzeit die Verwertung von künstlerischen

Arbeiten. Falls ein günstiger Standort für einen neuen Kosmetiksalon gefunden wird, wird auch eine Wiedereröffnung dieses Zweiges in Erwägung gezogen.

Ein fremder stiller Gesellschafter würde durchaus einen Betrag von öS 500.000,-- investieren, wenn er an die Qualität der zu verwertenden künstlerischen Arbeiten glaubt. Es ist nicht ungewöhnlich, daß im Rahmen der Kunstförderung Investoren an den künftigen Gewinnen von talentierten Künstlern beteiligen. So sind zB die Arbeiten von Frau G.M. äußerst vielversprechend. Davon konnte sich auch die Betriebsprüfung durchaus ein Bild machen. Wesentliche Änderungen des Geschäftsbetriebes sowie die Änderung und Erweiterung des Gegenstandes des Unternehmens und die vorübergehende Schließung des Geschäftslokales sind durch die ausdrückliche Zustimmung des stillen Gesellschafters ermöglicht worden.

Aus diesem Grunde ersuchen wir um Stattgabe unseres Berufungsantrages."

In einer Gegenäußerung vom 15.10.2001 wurde im Wesentlichen das Berufungsbegehrn wiederholt.

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsfall also, ob eine Betriebsaufgabe mit nachfolgender Neueröffnung oder eine bloße Stilllegung bzw. Betriebsverlegung vorliegt und ob daher das negative Kapitalkonto des atypisch stillen Gesellschafters als Veräußerungsgewinn zu erfassen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entscheidend für die Frage, ob eine Betriebsverlegung vorliegt, ist, ob dem ortsbezogenen Kundenstock eine so entscheidende Bedeutung zukommt, dass der an einem anderen Standort weitergeführte Betrieb einer Neueröffnung gleichkommt (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 148 zu § 24). Dabei müssen die wesentlichen Betriebsgrundlagen in den neuen Betrieb überführt werden (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 17 zu § 24 mwN).

Ebenso ist eine bloße Betriebsunterbrechung keine Betriebsaufgabe. Eine Betriebsunterbrechung "liegt dann vor, wenn die werbende Tätigkeit zwar eingestellt ist, aber objektiv erkennbar beabsichtigt ist, den Betrieb innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes in ähnlicher Weise wieder aufzunehmen, sodass der stillgelegte mit dem wiederaufgenommenen Betrieb ident ist" (Doralt, aaO, Tz 150 zu § 24 unter Bezugnahme auf VwGH 18.12.1997,

96/15/0140). Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz 15 zu § 24, sehen als kurzen Zeitraum einen Zeitraum von maximal drei Jahren an.

Eine Betriebsverlegung bedingt stets eine Betriebsunterbrechung. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats ist daher nur zu prüfen, ob eine Betriebsverlegung als speziellere Bestimmung gegeben ist.

Dies ist aus folgenden Gründen zu verneinen:

- In seinem Schreiben an das Finanzamt Wien-Umgebung vom 3.10.1999 konzediert der steuerliche Vertreter selbst, dass durch die Übersiedlung von Wien 19 nach Kritzendorf der Kundenstock "im wesentlichen" verloren gegangen ist.
Dies entspricht auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, da bei einem Kosmetiksalon in aller Regel ein ortsgebundener Kundenstock vorliegt und die Kunden kaum bereit sein werden, einen mehrere Kilometer langen Anreiseweg in Kauf zu nehmen.
- Auch in der Berufung wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht entgegen getreten, dass nach Aufgabe des Kosmetiksalons das Anlagevermögen in das Privatvermögen der Familie M. überführt wurde.

Bereits daraus ergibt sich, dass die wesentlichen Geschäftsgrundlagen nicht an den neuen Standort übernommen wurden bzw. übernommen werden konnten.

Hierzu kommen noch folgende Umstände:

- Die Bw. ging zumindest 1994 selbst von einer Betriebsaufgabe aus, wie sich aus der Abgabe des Fragebogens Verf 25 vom 18.3.1994 "anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" ergibt. Ebenso spricht der Steuerberater noch in der Vorhaltsbeantwortung vom 26.2.1996 von einer Einstellung des Betriebes.
- Der Gewerbeschein wurde am 29.4.1994 zurück gelegt und erst am 1.10.1997 (für Handelsgewerbe und Handelsagenten) wieder gelöst, wobei als Betriebsstätte 1200 Wien, W 24, angegeben wurde. Auch diese Feststellungen der Betriebsprüfung sind unbestritten.
- Aus der Berufung selbst und aus der Gegenäußerung vom 15.10.2001 ergibt sich, dass der Geschäftsgegenstand völlig geändert und der Betrieb eines Kosmetiksalons überhaupt nicht mehr ausgeübt wurde, sondern allenfalls die Wiedereröffnung auch dieser Betätigung

für einen späteren Zeitpunkt in Betracht gezogen wird. Wie bei dieser Sachlage überdies der Kundenstock nur "im wesentlichen" und nicht zur Gänze verloren gegangen sein soll, ist nicht nachvollziehbar.

- Auch das Argument der Betriebsprüfung, die stille Beteiligung bestehe stets am Handelsgewerbe, ist zutreffend.

Aus all diesen Umständen ergibt sich in freier Würdigung der vorliegenden Beweise eindeutig, dass von einer Betriebsaufgabe mit nachfolgender Betriebsneueröffnung in anderer Form auszugehen ist.

Ist aber dies geklärt, so ist nur mehr zu prüfen, ob die Erfassung des negativen Kapitalkontos des atypisch stillen Gesellschafters als Veräußerungsgewinn zu Recht erfolgte.

Gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 EStG gilt auch der Gewinn aus der Betriebsaufgabe als Veräußerungsgewinn.

Gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als (Mit-)unternehmer des Betriebes anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Ein Unterbleiben der Besteuerung kann nur dann erfolgen, wenn der ausscheidende Mitunternehmer vertraglich zur Auffüllung des Kapitalkontos verpflichtet ist.

Dass eine solche Verpflichtung bestünde, wurde nicht behauptet; auch aus dem Gesellschaftsvertrag vom 25.3.1993 ist eine derartige Verpflichtung nicht zu erkennen, weshalb die Erfassung des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn zu Recht erfolgte. Einwendungen gegen dessen Höhe wurden ebensowenig vorgebracht wie die Ermittlung der Einkünfte des Jahres 1995 bemängelt wurde.

Die Berufung war daher abzuweisen. Da überdies kein Grund für eine vorläufige Erlassung der angefochtenen Bescheide erkennbar ist, werden sie für endgültig erklärt.

Wien, 7. März 2003