



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der oa. – vormals gemeinsam als atypisch stille Mitunternehmerschaft unter der Bezeichnung "B-AG & Mitgesellschafter" mit Sitz in M in Erscheinung getretenen – Berufungswerber (bezüglich namentlicher Anführung der einzelnen Beteiligten s. beiliegende Anlage), sämtliche vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, vom 24. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 1. August 2006 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 nach der am 14. Dezember 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) bildeten in den Jahren 1993 bis 1997 eine atypisch stille Mitunternehmerschaft und traten im Streitjahr gegenüber der Abgabenbehörde unter der Bezeichnung "B-AG & Mitgesellschafter" (mit dem Beisatz: "Finanzierungsfonds Nr. 28") in Erscheinung (s. zB Abgabenerklärung für das Jahr 1997).

Die atypisch stille Gesellschaft wurde mit Vertrag vom 29. April bzw. 7. Mai 1993, abgeschlossen zwischen der B-GmbH (ab 1996: AG) als Geschäftsherrin einerseits und der A-GmbH (in der Folge: A-GmbH) als stiller Gesellschafterin andererseits, errichtet. In § 2 des Vertrages wurde die Beteiligung der stillen Gesellschafterin am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens der Geschäftsherrin, einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes, beginnend mit 1. Jänner 1993 vereinbart. Gemäß § 3 des Vertrages war die

stille Gesellschafterin mit einer voll einbezahlten stillen Einlage von ATS 10.000,-- am Unternehmen der Geschäftsherrin beteiligt und war weiters vereinbart, dass sie weitere Gesellschaftseinlagen bis zu ATS 150 Mio. leisten werde, wobei sie die über ATS 10.000,-- hinausgehenden Einlagen auf Rechnung von Treugebern halten würde. Gemäß § 8 des Vertrages war für die stille Gesellschafterin eine Nachschusspflicht nicht vorgesehen.

In weiterer Folge schloss die A-GmbH mit den übrigen Berufungswerbern (den Treugebern) Treuhand- und Verwaltungsverträge betreffend den treuhändigen Erwerb und die Verwaltung von stillen Gesellschaftsbeteiligungen an der B-GmbH. Die Treugeber unterfertigten zudem so genannte Zeichnungsscheine, mit welchen die K-GmbH mit der Vermittlung dieser atypisch stillen Gesellschaftseinlagen beauftragt wurde.

In einem den "Finanzierungsfonds Nr. 28" betreffenden Prospekt der K-GmbH wurde für die atypisch stille Beteiligung in den Jahren 1993 und 1994 ein steuerlicher Verlust von 180% der Einlage in Aussicht gestellt.

Mit wiederum zwischen der B-GmbH einerseits und der A-GmbH als stiller Gesellschafterin andererseits abgeschlossenem Vertrag vom 21. bzw. 23. September 1993 wurde die atypisch stille Mitunternehmerschaft erweitert (Erhöhung der Einlage bzw. Beitritt weiterer Treugeber).

In den Folgejahren wurden den atypisch stillen Beteiligten in den Abgabenerklärungen jeweils erhebliche Verlustbeträge zugewiesen.

Im Streitjahr erklärte die steuerliche Mitunternehmerschaft (B-AG und Mitgesellschafter) gewerbliche Einkünfte in Höhe von ATS 82.803.701,--. Davon entfiel ein Anteil von ATS 67.290.896,-- auf die atypisch stillen Gesellschafter bzw. ein solcher von ATS 15.512.805,-- auf die Geschäftsherrin. In den Einkünften war laut Erklärung ein steuerfreier Sanierungsgewinn in Höhe von ATS 79.357.256,-- enthalten. Vom Sanierungsgewinn wurde ein Betrag in Höhe von ATS 74.905.314,-- den atypisch stillen Gesellschaftern zugewiesen, der restliche Anteil von ATS 4.451.942,-- entfiel auf die B-AG.

Am 2. Dezember 1998 ergingen von Seiten des Finanzamtes zunächst erklärungskongruente Erledigungen.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt am 29. März 2000 im gemäß § 303 Abs.4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren eine neue – als Feststellungsbescheid intendierte – Erledigung, in welcher der steuerfreie Sanierungsgewinn zur Gänze (sämtliche Beteiligte – also auch die AG – betreffend) außer Ansatz gelassen wurde.

Im Prüfungsbericht vom 23. Dezember 1999, welcher zur Begründung dieser Erledigung herangezogen wurde, wird unter Tz 16 lit. i – auszugsweise wörtlich wiedergegeben – wie folgt ausgeführt:

"Der als Sanierungsgewinn 1997 ausgewiesene ao. Ertrag ist um die im Betriebsaufwand 1996 enthaltenen Sanierungskosten von ATS 4.876.649,-- zu vermindern. Der Sanierungsgewinn 1997 aus dem Ausgleichsverfahren ist nur beim Geschäftsherrn B-AG steuerfrei. Die nach dem Ausgleichsverfahren weggefallenen Verbindlichkeiten führten im Abschluss der B-AG zu einem ao. Ertrag, der unterschiedlich behandelt wurde:

Handelsrechtlich wurde lt. Vereinbarung vom 4. April 1997 der sich aus dem Ausgleich ergebende Sanierungsgewinn ausschließlich der stillen Gesellschafterin zugewiesen. Steuerrechtlich wurde der Sanierungsgewinn jedoch abweichend von der Vereinbarung vom 4. April 1997 auf die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Einlagen, somit mit 18,31% zu 81,69%, aufgeteilt.

(.....)

Die Sanierungsbedürftigkeit der atypisch stillen Gesellschafter ist bei jedem einzelnen Gesellschafter zu prüfen. Kapitalanleger als Mitunternehmer werden in der Regel keinen steuerfreien Sanierungsgewinn in Anspruch nehmen können, da ihnen im Hinblick auf ihr übriges Vermögen die Sanierungsbedürftigkeit fehlt. Ist der einzelne Gesellschafter gemessen an seinem Gesellschaftsanteil in der Lage, das Unternehmen mit seinem Privatvermögen zu sanieren, dann ist bei ihm der Sanierungsgewinn nicht steuerfrei (Doralt, ÖStZ 1996, S. 65).

(.....)

Die offensichtlich im Belieben der Mitunternehmerschaft stehende Gewinnaufteilung zeigt nach Ansicht der Betriebsprüfung klar auf, dass Gewinnanteile nicht nach klaren gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen, sondern nach steuerlichen Optimierungswünschen verteilt wurden.

Die auf die atypisch stillen Gesellschafter entfallenden Sanierungsgewinnanteile sind mangels Sanierungsbedürftigkeit der Kapitalanleger nicht steuerfrei".

In der im Bericht erwähnten – ua. zwischen der Geschäftsherrin und der A-GmbH abgeschlossenen – Vereinbarung vom 4. April 1997 verzichtete die A-GmbH auf die zu ihren Gunsten abgegebene Bankgarantie, im Wesentlichen unter der Bedingung, dass die B-AG die 40%-ige Ausgleichsquote (teils durch Verkauf der durch diesen Verzicht frei werdenden Wertpapiere) bis längstens 31. Dezember 1997 erfüllt. Zudem wurde darin der A-GmbH (als stiller Gesellschafterin) unter den vertraglich näher geregelten Bedingungen das Recht eingeräumt, ihren atypisch stillen Mitunternehmeranteil "(steuerlich) rückwirkend zum 31. Dezember 1997 in den Geschäftsherrn gegen Gewährung einer Beteiligung von 28% einzubringen."

Die Betriebsprüfung ermittelte nach Abzug der Sanierungskosten einen Sanierungsgewinn in Höhe von ATS 74.480.607,--. Davon war laut Prüfungsbericht ein steuerfreier Anteil in Höhe

von ATS 13.637.399,-- der Geschäftsherrin zuzurechnen. Der auf die atypisch stillen Gesellschafter entfallende Anteil in Höhe von ATS 60.843.208,-- war laut Betriebsprüfung als nicht steuerfrei zu behandeln (dessen ungeachtet wurde der Sanierungsgewinn in der im Zuge der Wiederaufnahme erlassenen neuerlichen Erledigung zur Gänze – also auch bei der Geschäftsherrin – außer Ansatz gelassen).

In der gegen die auf Basis der Prüfungsfeststellungen ergangene Erledigung des Finanzamtes erhobenen Berufung wurde die steuerfreie Behandlung des auf die atypisch stillen Gesellschafter entfallenden Sanierungsgewinnes beantragt und wurde dies im Wesentlichen wie folgt begründet:

Zum Zwecke der erfolgreichen Sanierung des Unternehmens sei eine weit reichende Vereinbarung zwischen der Geschäftsherrin und der Treuhänderin bezüglich einer zukünftigen Einbringung, dem Verzicht einer Bankgarantie und auch der Ergebnisverteilung abgeschlossen worden. Würde man an der Ansicht der Betriebsprüfung, wonach nur die AG, nicht aber die Mitunternehmerschaft saniert worden sei, folgen, so hätte dies zur Konsequenz, dass auch nur der AG ein Sanierungsgewinn zuzuweisen wäre. Diese Ansicht verkenne jedoch das Wesen der Mitunternehmerschaft in Form der atypisch stillen Gesellschaft. Diesfalls wären sämtliche Vertragsbeziehungen und sämtliche Geschäftsvorgänge nur der AG zuzurechnen, weil zivilrechtlich ja nur diese Vertragspartner dieser Verträge und damit auch Subjekt eines Ausgleichsverfahrens sein könne. Bei dieser Rechtsansicht verbliebe für das im Steuerrecht anerkannte Gebilde der Mitunternehmerschaft in Form einer stillen Gesellschaft kein Anwendungsbereich. Auch das Argument, dass auf Seiten der atypisch stillen Gesellschafter keine Sanierungsbedürftigkeit bestehe, sei verfehlt: Mangels persönlicher Haftung des atypisch stillen Gesellschafters sei die Einbeziehung des Privatvermögens in die Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit nicht gerechtfertigt. Unter Hinweis auf deutsche Literatur bzw. Judikatur gäbe es im Falle eines Kommanditisten, dessen Haftung – wie jene des stillen Gesellschafters – mit seiner Einlage beschränkt ist, keine unternehmerbezogene Sanierung. Im Falle einer unternehmensbezogenen Sanierung seien auch Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto am Sanierungsgewinn mit der Folge zu beteiligen, dass das negative Kapitalkonto steuerfrei aufzufüllen ist. Würde man die Ansicht der Betriebsprüfung konsequent weiterverfolgen, wäre für das Vorliegen eines steuerfreien Sanierungsgewinnes das Erfordernis der Sanierungsbedürftigkeit für jeden einzelnen atypisch stillen Gesellschafter zu überprüfen gewesen. Da die Abgabenbehörde jedoch diese Überprüfung im gegenständlichen Fall nicht vorgenommen, sondern die Sanierungsbedürftigkeit ohne jegliche Überprüfung verneint habe, seien daher aus diesem Grund die Verfahrensvorschriften der BAO, vor allem der Grundsatz der Erforschung der materiellen Wahrheit, verletzt worden.

In seiner abweisenden "Berufungsvorentscheidung" vom 27. März 2001 führt das Finanzamt auszugsweise wörtlich wie folgt aus:

"Mit Vertrag vom 23. September 1993 beteiligten sich 783 atypisch stille Gesellschafter an der B-AG (vormals GmbH). Die atypisch stillen Beteiligungen werden von der A-GmbH treuhändig und in eigenem Namen gehalten. Die stillen Gesellschafter stellten als Kapitalanleger Risikokapital in Höhe von ATS 170 Mio. zur Verfügung und erhielten dafür in den Jahren 1993 bis 1996 Verlustzuweisungen von insgesamt ATS 352 Mio.

(.....)

Durch die Vereinbarung vom 4. April 1997 haben die Vertragsparteien das zwischen ihnen bestehende Vertragsverhältnis abgeändert. Die Vereinbarung bezüglich des Abfindungsguthabens wurde aufgegeben und anstelle dessen sind die stillen Gesellschafter berechtigt, ihre Unternehmensanteile in die Gesellschaft des Geschäftsherrn gegen Gewährung einer Beteiligung von bis zu 28% einzubringen. Diese Option wurde von den atypisch stillen Gesellschaftern wahrgenommen. Laut Einbringungsvertrag vom 29. Juni 1998 wurden die Mitunternehmeranteile rückwirkend zum Stichtag der Einbringungsbilanz (31. Dezember 1997) gemäß Art. III UmGrStG steuerfrei in die B-AG eingebracht. Dadurch konnte eine Versteuerung der Veräußerungsgewinne gemäß § 24 EStG (Abschichtungserlös zuzüglich negatives Kapitalkonto der atypisch stillen Gesellschafter) vermieden werden.

Mit Beschluss des LG Leoben vom 19. August 1996 wurde über das Vermögen der B-AG der Ausgleich eröffnet und mit Beschluss vom 25. Oktober 1996 nach rechtskräftiger Bestätigung aufgehoben.

(.....)

Bei Mitunternehmerschaften bewirkt der auf dem Schulderrass folgende Steueranfall keine neue Belastung der Mitunternehmerschaft selbst, sondern nur ihrer einzelnen Mitglieder: Einkommen- bzw. Körperschaftssteuersubjekt bei Mitunternehmerschaften ist nicht diese selbst, sondern die an der Mitunternehmerschaft beteiligten Gesellschafter. Die Steuerfreiheit kann sich nur bei den Gesellschaftern auswirken. Nachdem das zu sanierende Unternehmen einer Mitunternehmerschaft im Gegensatz zu einem Einzelunternehmer durch die auf den Schulderrass folgende Steuerschuld finanziell nicht berührt wird, muss die Sanierungsbedürftigkeit auch bei den einzelnen Gesellschaftern vorliegen, da sich die Steuerfreiheit nur bei diesen auswirkt. Das bedeutet, der Anfall von Steuern bei beschränkt haftenden Mitgesellschaftern kann den Sanierungserfolg bei der Mitunternehmerschaft nicht gefährden, wenn die Mitunternehmer über ausreichendes Vermögen verfügen, aus dem die Steuern bezahlt werden können.

(.....)

Der Forderungserlass beseitigt die Existenzbedrohung der Gesellschaft ganz unabhängig davon, ob durch den Erlass bei den beschränkt haftenden Gesellschafter Steuer anfällt oder nicht. Aus diesem Grund widerspricht es dem Sinn und Zweck der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes gemäß § 36 EStG, einem nicht sanierungsbedürftigen Mitunternehmer steuerfrei Anteile an Sanierungsgewinnen zuzuweisen. (.....)

Nachdem es sich bei der atypisch stillen Gesellschaft, wie in der Berufung erwähnt, um eine Mitunternehmerschaft handelt,, muss die Sanierungsbedürftigkeit auf zwei Stufen geprüft werden: Einerseits auf der Ebene des Betriebes im Hinblick auf die betriebsbezogenen Kriterien ... und andererseits auf der Ebene der Mitunternehmer.

Dem Gesetz kann keine Differenzierung nach unterschiedlichen Haftungsumfängen entnommen werden.

Damit ist die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne bei Kapitalanlegern regelmäßig ausgeschlossen, denn es gehört zum Charakteristikum des Kapitalanlegers, dass er über genügend anderes Vermögen und Einkommen verfügt (Doralt, ÖStZ 1996, S. 65).

(.....)

Eine vollständige Erhebung und Überprüfung der Vermögenslage jedes einzelnen atypisch stillen Gesellschafters anlässlich der Erlassung des Feststellungsbescheides wäre zweifellos als Überspannung der amtswegigen Ermittlungspflicht anzusehen."

Im Vorlageantrag vom 30. April 2001 wird ua. ergänzend vorgebracht, das eine im Sinne des Finanzamtes vorgenommene Auslegung zu einer nicht verfassungsgemäßen Benachteiligung von Mitunternehmerschaften, deren Gesellschafter beschränkt haften, führen würde, da bei einer Kapitalgesellschaft die Sanierung im Sinne des § 23 KStG zweifelsohne auch dann gegeben sei, wenn die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ausreichendes Privatvermögen besitzen würden. Die Auslegung der Finanzverwaltung sei überdies auch deswegen willkürlich, weil sie auf die grundsätzliche Sanierungsbedürftigkeit des Mitunternehmers abstelle, und zwar unabhängig davon, wie es dazu gekommen ist. Die Berücksichtigung einer zufälligen – nicht betriebsbedingten – Sanierungsbedürftigkeit sei nicht im Sinne des Gesetzes. Im Berufungsfall seien Schulden infolge eines Ausgleichsverfahrens nachgelassen worden. Dies habe zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens geführt und die Sanierung möglich gemacht. Ohne Schuldnachlass wäre es – trotz des etwaigen Vorliegens von Privatvermögen auf Ebene der Mitunternehmer – sicherlich nicht zur Sanierung der Gesellschaft gekommen. Lediglich darauf – nämlich den "Schuldnachlass zum Zwecke der Sanierung" – stelle § 36 EStG ab, auch wenn rechtspolitisch seitens der Finanzverwaltung vielleicht etwas anders erwünscht sei.

Mit "Bescheid" vom 4. Oktober 2004 wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung zurück, dass die Bescheidadressaten in der angefochtenen Erledigung nicht ordnungsgemäß bezeichnet worden seien. Mit Ausnahme der AG seien im Spruch die einzelnen Beteiligten nicht angeführt worden.

Daraufhin erging eine neuerliche, an die "B-AG und Mitgesellschafter" adressierte Erledigung vom 25. November 2004. Im Spruch wurde bezüglich der einzelnen Beteiligten und deren Anteile auf eine (der Erledigung) beiliegende Liste verwiesen. Die Begründung dieser neuerlichen "Ersterledigung" deckt sich im Wesentlichen mit jener der "Berufungsvorentscheidung" vom 27. März 2001.

In der dagegen eingereichten Berufung vom 10. Dezember 2004 wird grundsätzlich auf die in den bisherigen Eingaben getätigten Ausführungen verwiesen. Ergänzend wird zudem auf eine Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 16. März 2001 hingewiesen, mit welcher der Kommanditistin einer KG – unabhängig vom all-fälligen Vorliegen privaten Vermögens – ein steuerfreier Sanierungsgewinn zuerkannt worden ist.

Schließlich erging der hier berufungsgegenständliche Feststellungsbescheid vom 1. August 2006, mit welchem die Einkünfte der früheren – mit Wirksamkeit 31. Dezember 1997 beendeten - Mitunternehmerschaft für das Jahr 1997 mit ATS 82.803.701,-- festgestellt wurden. Der Bescheid ist an die ehemaligen Beteiligten der B-AG und atypisch stillen Gesellschaft adressiert (die einzelnen Mitunternehmer werden in einer dem Bescheid beigefügten Liste namentlich angeführt, im Kopf sowie im Spruch des Bescheides wird auf diese Liste verwiesen). Im Spruch wird zudem festgehalten, dass in den Einkünften ein (lediglich) die Geschäftsherrin betreffender Sanierungsgewinn in Höhe von ATS 13.637.399,-- enthalten ist. In der Begründung wird ua. ausgeführt, dass auch die Erledigung vom 25. November 2004 ohne rechtliche Wirkung geblieben sei, weil im Spruch der Erledigung die Geschäftsherrin nicht genannt worden sei. Die weitere Begründung ist wiederum nahezu wortident mit jener der "Berufungsvorentscheidung" vom 27. März 2001.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurden im Wesentlichen die bereits in den bisherigen oa. Eingaben getätigten Ausführungen wiederholt.

Am 14. Dezember 2006 fand über Antrag der Berufungswerber eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem UFS in Graz statt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im Berufungsfall allein die Frage, ob im Rahmen einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft (hier: AG und atypisch still Beteiligte) der auf die atypisch still beteiligten

Gesellschafter entfallende Anteil am Sanierungsgewinn steuerfrei oder steuerpflichtig zu behandeln ist.

Im vorliegenden Fall beteiligten sich - mit Wirkung ab 1. Jänner 1993 - rund 800 atypisch stille Gesellschafter an der B-AG (als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH). Die Beteiligungen wurden – soweit sie den Betrag von ATS 10.000,-- überstiegen – im Treuhandwege von der A-GmbH gehalten. Infolge eines die Geschäftsherrin betreffenden Ausgleichsverfahrens ergab sich im Streitjahr rechnerisch ein der Höhe nach unstrittiger Sanierungsgewinn von insgesamt ATS 74.480.607,--. Der auf die atypisch Stillen entfallende Anteil am Sanierungsgewinn in Höhe von ATS 60.843.208,-- wurde den stillen Gesellschaftern in der Form weitergegeben, dass dieser im Verhältnis ihrer jeweiligen Einlagenanteile (bzw. entsprechend dem vertraglichen Ergebnisverteilungsschlüssel) auf die bestehenden negativen Kapitalkonten verteilt wurde. Das Finanzamt hat den auf die atypisch stillen Mitunternehmer entfallenden Anteil am Sanierungsgewinn im angefochtenen Bescheid als steuerpflichtig qualifiziert.

Mit Stichtag 31. Dezember 1997 wurden die stillen Mitunternehmeranteile gemäß Art. III UmGrStG in die B-AG eingebracht. In steuerrechtlicher Hinsicht wurde somit die atypisch stille Mitunternehmerschaft zum genannten Zeitpunkt beendet.

Gemäß § 36 EStG in der hier maßgeblichen Fassung *vor* seiner Abschaffung durch BGBl. 1996/201 sind bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen jene Einkommenszeile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Feststellung, ob ein begünstigungsfähiger Sanierungsgewinn vorliegt, grundsätzlich im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu treffen (vgl. insbesondere das Erkenntnis vom 28. November 2001, 97/13/0204). Bei der Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit der Gesellschaft darf - dem vorzitierten VwGH-Erkenntnis zufolge – das Privatvermögen der Mitunternehmer nur insoweit in die Betrachtung miteinbezogen werden, als auch die Gläubiger auf dieses Vermögen greifen können (kritisch hiezu allerdings *Doralt*, EStG 8. Auflage, § 36 Tz 68). Soweit daher das Finanzamt den in Berufung gezogenen Bescheid (ua. auch) auf die mangelnde Sanierungsbedürftigkeit der einzelnen atypisch Stillen stützt, so kann damit angesichts der dargelegten Rechtsauffassung des VwGH die Steuerpflicht der auf die atypisch stillen Mitunternehmer entfallenden Anteile am Sanierungsgewinn nicht begründet werden. Insofern kann auch die in der Berufung relevierte (verfahrensrechtliche) Frage, ob die Abgabenbehörde hinsichtlich der jeweiligen Vermögenslage der einzelnen stillen Beteiligten weiter gehende Ermittlungen anstellen hätte müssen, auf sich beruhen.

Soweit ersichtlich gibt es in der österreichischen höchstgerichtlichen Judikatur kein die Einkünftefeststellung einer *atypisch stillen Mitunternehmerschaft* betreffendes Erkenntnis, in welchem explizit über die Frage der steuerlichen Behandlung eines anteilig auf die atypisch still beteiligten Mitunternehmer verteilten Sanierungsgewinnes abgesprochen wurde. Die zu dieser Frage vorhandene Rechtsprechung erging entweder in Verfahren, welche die Einkünftefeststellung von Kommanditgesellschaften (und somit Personengesellschaften des Handelsrechtes) zum Gegenstand hatten, oder – wie etwa das ua. von der Abgabenbehörde erster Instanz zur Begründung herangezogene VwGH-Erkenntnis vom 28. November 2001, 97/13/0204 – im gemäß § 295 BAO "abgeleiteten" Einkommensteuerverfahren eines atypisch stillen Mitunternehmers.

Im letztgenannten Erkenntnis anerkannte der VwGH zwar im Ergebnis die Steuerfreiheit des im Einkunftsanteil der do. Beschwerdeführerin enthaltenen Sanierungsgewinnes, dies jedoch allein aus dem Grunde, dass dem nach § 295 Abs.1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid zufolge des § 192 BAO die im Feststellungsbescheid nach § 188 BAO getroffene Feststellung über den im Einkunftsanteil der atypisch stillen Mitunternehmerin enthaltenen (steuerfreien) Sanierungsgewinn zwingend zugrunde zu legen war, wenngleich auch – so der VwGH wörtlich - *"diese Feststellung aus dem von der belangten Behörde gesehenen Grund einer fehlenden Zurechenbarkeit des Schuldlasses an die Beschwerdeführerin, weil diese für die erlassene Schuld nicht haftet hatte, rechtlich verfehlt war."* Die Gewährung der Steuerfreiheit für den anteiligen Sanierungsgewinn lag somit allein in der verfahrensrechtlichen Bindungswirkung des § 192 BAO begründet. Der VwGH traf in diesem Erkenntnis nach ha. Ansicht aber – wie bereits angedeutet – auch eine für den berufsgegenständlichen Fall bedeutsame Aussage: Er erachtete nämlich die Argumentation der belangten Behörde, wonach eine Beurteilung eines Teilbetrages des auf die Beschwerdeführerin entfallenden Einkunftsanteiles als steuerfreier Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG deswegen nicht in Betracht kommen könne, weil es gar nicht Schulden der Beschwerdeführerin gewesen sind, deren Erlass im Sinne des § 36 EStG zur Vermehrung des Betriebsvermögens geführt hatte, als durchaus überzeugend. Dass die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes letztendlich de facto doch zuerkannt wurde, lag im Erkenntnisfalle allein in der im § 192 BAO normierten Bindungswirkung des im Feststellungsverfahren erfolgten Abspruches für den nach § 295 Abs.1 BAO geänderten (abgeleiteten) Bescheid begründet.

Die Bw. weisen in ihrer Eingabe vom 27. Jänner 2006 ua. darauf hin, dass sich ihrer Ansicht nach der dem eben dargelegten VwGH-Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt ganz wesentlich vom hier zur Beurteilung stehenden Fall unterscheide. Im do. Erkenntnisfall sei der Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Beteiligung erst nach Eröffnung (und Aufhebung) des Ausgleichsverfahrens geschlossen worden. Besonders in diesem Zusammenhang

sei daher nach Auffassung der Bw. die Aussage des VwGH zu sehen, wonach dem Argument, dass die erlassenen Schulden nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen waren,

"Überzeugungskraft grundsätzlich gewiss nicht abzusprechen" sei. Nach Ansicht des UFS ist jedoch der Zeitpunkt der Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft für die Zurechnung von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Frage der steuerlichen Behandlung des Sanierungsgewinnes aus nachfolgenden Gründen nicht von Relevanz:

Die Einlage des stillen Gesellschafters geht zwar in das Eigentum der GmbH über, der Stille ist aber weder als Miteigentümer noch als Gesamthandigentümer am Vermögen der GmbH beteiligt. Dies auch dann nicht, wenn die stille Beteiligung vertraglich so ausgeformt ist, dass sie einkommensteuerrechtlich eine stille Mitunternehmerschaft ist. Eine Haftung des stillen Gesellschafters für Verbindlichkeiten des Inhabers des Handelsgewerbes ist regelmäßig ausgeschlossen (zB *Neuner*, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 4. Auflage, Tz I 3 und I 12; weiters auch etwa VwGH vom 10. August 2005, 2001/13/0288).

Der Stille ist – im Gegensatz zum Kommanditisten – am Gesellschaftsvermögen nicht dinglich beteiligt, es besteht keine Gesamthandschaft und damit keine Gesamtberechtigung am Unternehmensvermögen. Auch im Falle einer vermögensmäßig atypisch stillen Gesellschaft handelt es sich stets um eine nur obligatorische Beteiligung, weil eine dingliche Beteiligung am Vermögen des Unternehmensträgers die Grenzen der stillen Gesellschaft überschreitet. Die Zurechnung von Anteilen am negativen Betriebsvermögen einer atypisch stillen Gesellschaft an den Stillen kann allenfalls lediglich dann in Betracht kommen, wenn der stille Gesellschafter verpflichtet ist, über den Betrag seines Kapitalanteiles und seiner noch rückständigen Einlage hinaus an den Verbindlichkeiten der Gesellschaft teilzunehmen (siehe dazu nochmals das Erkenntnis des VwGH vom 10.8.2005, 2001/13/0288). Eine solche Verpflichtung besteht im berufsgegenständlichen Fall jedoch nicht.

Eine Zurechnung von Verbindlichkeiten der Geschäftsherrin (auch) an die atypisch stillen Mitunternehmer kann sohin in keinem Fall erfolgen, und zwar völlig unabhängig davon, ob die Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft bereits vorhanden waren oder nicht.

Der VwGH hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass die bloße Sanierung des Unternehmers und nicht auch den Unternehmens nicht ausreicht, um den Schulderlass der Gläubiger als Sanierungsgewinn ansehen zu können (z.B. VwGH vom 31. März 1998, 95/13/0265).

In seiner – von den Bw. zur Stützung ihrer Argumentation herangezogenen – Entscheidung vom 21. Oktober 1997, VIII R 65/96, sprach der BFH zu dieser Frage aus, dass bei einer unternehmensbezogenen Sanierung auch die Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto am

Sanierungsgewinn beteiligt sind und sie ihr negatives Kapitalkonto in diesem Fall steuerfrei auffüllen können.

Das letztangeführte Urteil des BFH ist jedoch nach hA. Ansicht aus folgenden Gründen nicht unmittelbar auf den hier zur Entscheidung stehenden Fall übertragbar:

Der vom BFH entschiedene Fall betraf eine Kommanditgesellschaft, sohin eine Personengesellschaft des Handelsrechtes. Dem zitierten Urteil des BFH zufolge soll bei einer unternehmensbezogenen Sanierung der Fortbestand des Unternehmens gesichert werden. Die Sanierungsmaßnahme kommt deshalb dem Unternehmensträger zugute. Dies ist im Falle einer Kommanditgesellschaft die Personengesellschaft selbst. Sie ist es, die als selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung den Sanierungsgewinn erzielt. Dem entsprechend ist auch ein Sanierungsgewinn grundsätzlich den Gesellschaftern zuzurechnen, die im Zeitpunkt der Sanierung Gesellschafter der Personengesellschaft waren (BFH vom 21. Oktober 1997, VIII R 65/96, BStBl. 1998 II S. 437).

Im Berufungsfall liegt jedoch eine lediglich *einen* Mitunternehmer betreffende – und sohin quasi eine *unternehmerbezogene* - Sanierung vor: Steuerrechtliches Subjekt der Einkünfteerzielung ist (bzw. war) die aus der Kapitalgesellschaft und den atypisch still Beteiligten gebildete Mitunternehmerschaft, die Sanierungsmaßnahme kam jedoch allein dem Unternehmensträger, in concreto der Geschäftsherrin, zugute. Trägerin des sanierten Unternehmens war nicht die nach außen gar nicht in Erscheinung tretende steuerliche Mitunternehmerschaft selbst, sondern lediglich einer ihrer Mitunternehmer, nämlich die Kapitalgesellschaft. Sanierungssubjekt war somit ausschließlich die B-AG.

Bei der stillen Gesellschaft (und zwar auch im Falle ihrer atypischen Ausformung) wird nur der Inhaber des Handelsgewerbes aus den von *"im Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet"*. Nur die Kapitalgesellschaft tritt nach außen auf. Es gehört zum Wesensmerkmal der stillen Gesellschaft, dass sie nach außen nicht in Erscheinung tritt. Die stille Beteiligung an der GmbH bleibt anonym (*Neuner*, aaO, Tz I 4 bzw. I 12).

Im Gegensatz dazu tritt eine Kommanditgesellschaft als Personengesellschaft des Handelsrechtes nach außen hin sehr wohl in Erscheinung. Die Kommanditgesellschaft als solche ist auch Trägerin des von ihr betriebenen Unternehmens. Das der KG gewidmete Vermögen ist gemeinschaftliches Eigentum der Gesellschafter; es steht in ihrem Gesamthandeigentum. Werden im Insolvenzfall gegenüber der KG Verbindlichkeiten nachgelassen bzw. erlassen, kommt dies der Unternehmensträgerin, also der Personengesellschaft selbst, zugute. In diesem Fall ist – anders als bei der atypisch stillen Mitunternehmerschaft – das steuerliche Subjekt der Einkünfteerzielung ident mit der Trägerin jenes Unternehmens, deren Fortbestand durch den Schuldnachlass gesichert werden soll. Im Berufungsfall war der Sanierungsgewinn

aus den angeführten Gründen ausschließlich einer einzigen Mitunternehmerin, nämlich der Geschäftsherrin, zuzurechnen. Der berufungsgegenständliche Fall ist daher nicht mit jenen Fällen vergleichbar, die der von Seiten der Bw. ins Treffen geführten Judikatur zugrunde lagen, da diese ausschließlich die Einkünftefeststellung von Kommanditgesellschaften zum Gegenstand hatten.

§ 36 EStG in der hier maßgeblichen Fassung hat nach hA. Ansicht den Erlass von Schulden des betreffenden Einkünfteerzielungs- bzw. -ermittlungssubjektes im Auge. Diese Bestimmung bezweckt die steuerliche Begünstigung von Gewinnen, die sich aus der Sanierung jenes "Einkünfteerzielungssubjektes" ergibt, deren Fortbestand mit der Sanierung erreicht werden soll. Im Berufungsfalle ist jedoch davon auszugehen, dass die auf einen Teil ihrer Verbindlichkeiten verzichtenden Gläubiger zwar die Sanierung der Kapitalgesellschaft bezweckt haben, nicht aber auch die Sanierung der ihnen gegenüber nicht einmal in Erscheinung tretenden stillen Gesellschafter. Würde man die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes ganz allgemein der atypisch stillen Mitunternehmerschaft als solcher gewähren, so wäre der hinter § 36 EStG stehende Zweck in Frage gestellt. Diesfalls würde eine von den Gläubigern beabsichtigte Sanierung von Mitunternehmern unterstellt, die am – durch den Schulderlass letztlich vermehrten – Betriebsvermögen nicht bzw. lediglich obligatorisch beteiligt sind.

Dazu kommt, dass § 36 EStG die Sicherung des Fortbestandes des sanierten Unternehmens zum Ziel hat. Im Falle einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft hat jedoch der Fortbestand des Unternehmens der Geschäftsherrin nicht zwingend auch den Fortbestand der Mitunternehmerschaft zur Folge. Dies zeigt sich auch im berufungsgegenständlichen Fall: Im Rahmen einer per 4. April 1997 abgeschlossenen Vereinbarung, welche für das Zustandekommen des Ausgleiches bzw. für die Erfüllung der Ausgleichsquote von wesentlicher Bedeutung war, wurde bereits rechtliche Vorsorge für die letztendlich mit Wirksamkeit 31. Dezember 1997 erfolgte Einbringung der stillen Mitunternehmeranteile in die AG (gegen Gewährung einer Beteiligung im Ausmaß von 28%) und somit für die Beendigung der steuerlichen Mitunternehmerschaft getroffen. In seinem (bereits oa.) Urteil vom 21. Oktober 1997, VIII R 65/96, hat es der BFH jedoch als wesentliches Kriterium für das Vorliegen einer unternehmensbezogenen Sanierung (und damit für die Gewährung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes) erachtet, dass das Unternehmen tatsächlich fortgeführt wird (s. im angeführten Urteil unter lit. b).

Wesentlich war jedoch im Berufungsfall, dass es nicht Schulden der stillen Mitunternehmer waren, die im Zuge des Ausgleichsverfahrens erlassen wurden. Die atypisch Stillen waren am betroffenen Betriebsvermögen dinglich nicht beteiligt. Eine Haftung gegenüber Dritten für Verbindlichkeiten der Geschäftsherrin bestand nicht. Sanierungssubjekt war lediglich ein

einzigster Mitunternehmer (nämlich die Geschäftsherrin), nicht aber die die maßgeblichen Einkünfte erzielende Mitunternehmerschaft als solche.

Mangels (anteiliger) Zurechenbarkeit der erlassenen Verbindlichkeiten an die atypisch still Beteiligten können diese auch nicht die im § 36 EStG (in der hier maßgeblichen Fassung) normierte Steuerfreiheit in Anspruch nehmen. Selbst wenn die Geschäftsherrin die atypisch stillen Mitunternehmer am (rein bilanztechnischen) Sanierungsgewinn in der Weise teilhaben lässt, dass sie diesen entsprechend der intern vereinbarten Ergebnisbeteiligung auf die negativen Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter verteilt, dann sind die jeweiligen Einkunftsanteile bei den atypisch Stillen aus den angeführten Gründen dennoch als steuerpflichtig zu behandeln.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Anlage: 1 Liste (16-seitig) der früheren atypisch stillen Mitunternehmer (= die Adressaten dieser Berufungsentscheidung)

Graz, am 14. Dezember 2006