



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. WS und der ES, R,B, vertreten durch H SteuerberatungsgesmbH, L,H, vom 19. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 28. Juni 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 unterbleibt.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 21. Oktober 1994 wurde zwischen ES und ihrem Vater Ing. WS eine **atypisch stille Gesellschaft** begründet.

Nach **§ 1** des Vertrages beteiligte sich der stille Gesellschafter Ing. WS am **Goldschmiedgewerbe** seiner Tochter, das diese in R,S, betreiben wollte, mit einer Bareinlage von 370.000,-- S.

Am Gewinn und Verlust des Betriebes sollte der stille Gesellschafter gemäß § 2 mit **60 %** beteiligt sein, wobei Verluste der Geschäftsjahre 1994 und 1995 vorrangig ihm, jedoch nur bis zur Höhe seiner Einlage zugewiesen werden sollten. Darüberhinausgehende Verluste waren nach dem vereinbarten Beteiligungsverhältnis aufzuteilen (**§ 2**).

Abweichend von den Bestimmungen des Handelsgesetzbuches über die typische stille Gesellschaft (§ 178ff HGB) wurde zwischen den Vertragsteilen in **§ 6** des Vertrages festgelegt, dass der stille Gesellschafter als **atypisch stiller Gesellschafter** und sohin als stiller **Mitunternehmer** beteiligt sein sollte. Aus diesem Grunde verbliebe zwar bei Beendigung des

Vertragsverhältnisses das Vermögen des Betriebes dem Geschäftsherrn, doch sei der stille Gesellschafter im Innenverhältnis nicht nur am laufenden Gewinn und Verlust, sondern auch am Wert des Geschäftsvermögens einschließlich stiller Reserven und Firmenwert beteiligt. Die Auszahlung des Abfindungsguthabens hätte binnen sechs Monaten nach Auflösung des Vertragsverhältnisses zu erfolgen.

Am **10. Dezember 1999** wurde über das Unternehmen der Geschäftsherrin der **Konkurs** eröffnet. Das Unternehmen wurde vom Masseverwalter geschlossen und das Vermögen verwertet. Nach Verwertung des Massevermögens kam es am 11. Mai 2001 mit der Annahme eines **Zwangsausgleiches** (Quote 27,5 %) zum Abschluss des Konkursverfahrens.

Mit **schriftlicher Vereinbarung vom 30. November 2001** wurde das Gesellschaftsverhältnis zwischen Ing. W und ES einvernehmlich **aufgelöst**.

In der am 19. September 2002 beim Finanzamt für das Jahr **2001** eingebrochenen **Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für die Gesellschaft "ES u. Mitges."** wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.518.088,-- S ausgewiesen. In diesen Einkünften waren laut Erklärung (Kennzahl 386) "Gewinne aus einem Schuldnachlass auf Grund eines gerichtlichen Ausgleiches oder eines Zwangsausgleiches" (**Sanierungsgewinn**) in Höhe von 3.012.682,-- S enthalten.

Aus dem beigefügten Jahresabschluss war ersichtlich, dass neben dem laufenden Verlust (46.196,96 S) im Jahr 2001 ein Sanierungsgewinn von **3.012.682,27 S** erwirtschaftet worden war. Nach Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben und Ausgleichskosten wurde der Gewinn laut Beilage im Verhältnis 60 (Ing. WS) zu 40 (ES) aufgeteilt, sodass anteilige Einkünfte in Höhe von 1.519.284,-- S für Ing. WS und 998.804,-- S für ES verblieben.

Mit **Bescheid vom 22. Juni 2005**, der an "ES u. Mitges." gerichtet war, stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Höhe nach grundsätzlich erklärungsgemäß fest, qualifizierte sie aber als "**Veräußerungs- und Aufgabegewinn**".

Begründend führte es aus, dass der sich aus dem Schuldnachlass im Rahmen des Zwangsausgleiches ergebende Gewinn mangels Fortführung des Unternehmens keinen Sanierungsgewinn, sondern einen Aufgabegewinn darstelle.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 19. Juli 2005 **Berufung** erhoben:

Das Berufungsbegehren richtete sich gegen die Nichtanerkennung des ausgewiesenen Schuldnachlasses als Sanierungsgewinn.

Begründend wurde hiezu folgendes ausgeführt:

Es sei richtig, dass der stille Gesellschafter Ing. WS mit 30. November 2001 ausgeschieden wäre. Frau ES hätte aber immer beabsichtigt, den Betrieb fortzuführen. Für den

Zwangsausgleich wäre allerdings die gesamte Ware versteigert worden und gleichzeitig wären erhebliche Bankverbindlichkeiten bei ihr verblieben. Die Bank wäre zu diesem Zeitpunkt zu keiner weiteren Finanzierung bereit gewesen. Frau S hätte daher den Betrieb zwangsläufig vorläufig ruhen lassen müssen bzw. hätte ihn nur in äußerst kleinem Umfang betreiben können und wäre einer nichtselbstständigen Tätigkeit nachgegangen. Da sie keinen Arbeitsplatz in ihrem erlernten Beruf finden hätte können, hätte sie sehr zeitaufwendige Umschulungen besuchen müssen, die es nur in ganz kleinem Umfang erlaubt hätten, ein paar Reparaturen als Goldschmied nebenbei zu tätigen. Mittlerweile seien die Umschulungen abgeschlossen, die Bankverbindlichkeiten würden regelmäßig bezahlt und Frau S werde ab 2005 wieder mehr Einnahmen aus gewerblicher Tätigkeit haben. Die Gewerbeberechtigung wäre nie zurückgelegt worden, sie hätte weiterhin KU und Beiträge bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft geleistet. Ohne Kapital sei es aber nicht möglich gewesen, den Betrieb wieder in vollem Umfang zu führen. Daher werde er bis zur endgültigen Schuldentilgung neben einer nichtselbstständigen Tätigkeit geführt, was keiner Einstellung des Betriebes gleichkäme. Aus diesem Grunde werde beantragt, den Schuldennachlass als Sanierungsgewinn zu beurteilen und nicht als Aufgabegewinn.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 26. Juli 2005 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit **Vorlageantrag** vom 11. August 2005 wurde die Vorlage der Berufung über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 an die Abgabenbehörde 2. Instanz begehrt.

Darin wurden im Wesentlichen dieselben Argumente wie in der Berufungsschrift vorgebracht. Besonders wurde darauf hingewiesen, *dass der Betrieb nach dem Ausscheiden des stillen Gesellschafters Ing. S am 30. November 2001 zwar geruht hätte, aber niemals eingestellt worden wäre, sondern ab 2002 von Frau S in äußerst geringem Umfang fortgeführt worden wäre. Die Gewerbeberechtigung für den Handel wäre ruhend gemeldet, die als Goldschmied aber nie zurückgelegt worden.*

Für Weihnachten 2005 seien Ausstellungen ihrer Goldschmiedearbeiten geplant. Frau S plane außerdem die Adaptierung einer Werkstatt in ihrem Wohnhaus. Da auch bei einem ruhenden Betrieb keine Betriebsaufgabe unterstellt werden könne, werde beantragt, den ausgewiesenen Schuldennachlass als Sanierungs- und nicht als Aufgabegewinn zu qualifizieren.

Mit **Vorlagebericht** vom 7. November 2005 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2006 – eingelangt am 6. März 2006 – wurde ein **"Sanierungsplan betreffend die Goldschmiede ES"** vorgelegt, indem von den Berufungswerbern die Sanierung bzw. deren Fortschritt zusammenfassend erläutert wurde.

Anlässlich einer **persönlichen Vorsprache** des Berufungswerbers Ing. WS bei der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates wurde vor allem die Problematik der Beurteilung der "wesentlichen Betriebsgrundlagen" besprochen.

Ing. S bekräftigte, dass seine Tochter nur die Gewerbeberechtigung betreffend den Uhrenhandel ruhend gemeldet hätte. Die Gewerbeberechtigung betreffend Goldschmied und

Handel damit im Zusammenhang stehender Produkte wäre aufrecht geblieben. Diese Tätigkeit wäre von seiner Tochter auch nie unterbrochen worden.

Hinsichtlich der bei seiner Tochter verbliebenen Gegenstände wollte Ing. S eine Liste beibringen.

Der Kundenstock sei zum Großteil auch zum anderen Standort mitgewandert, da bei einem Goldschmied bestimmte Schmuckanfertigungen einen wesentlichen Bestandteil seiner Tätigkeit ausmachen würden; auf der anderen Seite seien auch Reparaturen ein wesentlicher Tätigkeitsbestandteil.

Dass das Konkursverfahren solange gedauert hätte, läge vor allem am Umstand, dass der Steuerberater plötzlich verstorben sei.

Festgestellt wurde anlässlich der persönlichen Vorsprache auch, dass – wie aus dem Akt ersichtlich – ein Teil der Quotenforderung der Bank in Raten abgezahlt und diese pünktlich bezahlt wurden.

Es wurde auch die verfahrensrechtliche Problematik betreffend Behandlung des Sanierungsgewinnes (für den berufungsgegenständlichen Zeitraum nur Verankerung in einer Verwaltungsanweisung) und Bescheidadressat – die Auflösung der Gesellschaft per 30. November 2001 stünde eindeutig fest – besprochen.

Mit **Mail** vom 14. Mai 2006 brachte Ing. S eine **Werkzeug- bzw. Inventarliste** bei, aus der die übernommenen sowie jene Werkzeuge hervorgingen, die in der Zwischenzeit angeschafft worden waren. Das sollte beweisen, dass der Betrieb laufend saniert wurde bzw. werde.

Außerdem verwies er auf ähnliche Sanierungsbeispiele (20 % Ausgleich; der Masseverwalter hätte entsprechend seiner Aufgabe auch alles verkaufen müssen), in denen trotzdem von einer Sanierung und nicht von einem Neubeginn ausgegangen worden wäre.

Schließlich berief er sich auch auf die Rz 7250 bis 7268 der Einkommensteuer-Richtlinien, die den Sanierungsgewinn behandeln, und einen Auszug aus dem dazugehörigen Wartungserlass 2005 betreffend Rz 5638, wonach bei Einstellung der Bewirtschaftung im Zweifel (insbesondere, wenn der Steuerpflichtige nicht selbst von einer Betriebsaufgabe ausgeht) eine Betriebsunterbrechung (und keine Betriebsaufgabe) vorläge, wenn die Umstände dafür sprächen, dass der Steuerpflichtige selbst den Betrieb wieder aufnehmen würde.

Mit **Berufungsentscheidung vom 20. Juni 2006** wurde die gegenständliche Berufung als **unzulässig zurückgewiesen**, weil den an die bereits aufgelöste Gesellschaft "ES und Mitgesellschafter" adressierten Bescheiden keine Bescheidqualität zugekommen war.

Am **28. Juni 2006** erließ das FA neuerlich einen **Feststellungsbescheid** für das Jahr **2001**, der an "**ES und Ing. WS**" adressiert war. Dieser Bescheid war ident mit der ursprünglichen Erledigung betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2001 vom 22. Juni 2005.

Gegen diesen Bescheid erhoben E und Ing. WS abermals **Berufung** mit dem Antrag, den ausgewiesenen Schuldnachlass nicht als Aufgabegewinn, sondern als Sanierungsgewinn zu qualifizieren. Zusätzlich wurde ausgeführt, "dass die Anerkennung eines Sanierungsgewinnes die Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungseignung voraussetze. Die Sanierungsbedürftigkeit sei gegeben, wenn der Betrieb ohne den Schulderlass nicht in der Lage wäre, seinen Verpflichtungen nachzukommen und daher zusammenbrechen müsste. Diese Voraussetzung wäre im gegenständlichen Fall jedenfalls gegeben gewesen. Die Sanierungsabsicht verlange, dass seitens der Gläubiger die Absicht bestehen müsse, dass Schuldnerunternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren. Auch diese Voraussetzung hätte vorgelegen. Die Sanierungseignung sei nicht gegeben, wenn der Schulderlass nicht die Gesundung und den Fortbestand des Unternehmens bezwecke und das Schuldnerunternehmen bald nach dem Schulderlass seine Auflösung durchföhre. Auch die Sanierungseignung sei zu bejahen, zumal der Betrieb nicht aufgelöst worden wäre. Vielmehr sei nach dem Zwangsausgleich Ing. WS aus dem Gesellschaftsverhältnis ausgeschieden und das Unternehmen wäre durch ES alleine weitergeführt worden. Ähnlich der Möglichkeit einer Übernahmevereinbarung gemäß § 142 HGB bei einer OHG oder KG bestünde auch die Möglichkeit des Ausscheidens eines atypischen stillen Gesellschafters und der Fortführung des bisherigen gemeinsamen Betriebes durch den Inhaber des Unternehmens, wodurch aber keine Liquidation und keine Auflösung des Unternehmens entstünde. Nach dem 30. November 2001 wäre der Betrieb des Unternehmens niemals eingestellt und es hätte auch immer die Absicht der Frau ES bestanden, den Betrieb fortzuführen, und er wäre, wenn auch zuerst in äußerst geringem Umfang, fortgeführt worden. Es wäre lediglich die Gewerbeberechtigung für den Handel ruhend gemeldet worden, die Berechtigung als Goldschmied wäre nie zurückgelegt worden, es wären auch weiterhin KU und Beiträge bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft entrichtet worden. Da aber auch bei einem teilweise ruhenden Betrieb von keiner Betriebsaufgabe ausgegangen werden könne, werde beantragt, den ausgewiesenen Schuldnachlass als Sanierungs- und nicht als Aufgabegewinn zu qualifizieren.

Es werde daher beantragt, die Schuldnachlässe der ES von 998.804,00 S und des Ing. WS von 1.519.284,00 S als Sanierungsgewinne festzustellen.

Mit **Vorlagebericht** vom 31. Juli 2006 wurde die gegenständliche Berufung abermals dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zentrales Anliegen des gegenständlichen Berufungsbegehrens war die Qualifizierung des sich aus dem Schuldennachlass der Bank ergebenden Gewinnes der ehemaligen Gesellschaft als "**Sanierungsgewinn**".

Das Finanzamt hatte im angefochtenen Erstbescheid die Einkünfte der ehemaligen **atypischen Gesellschaft** für das Jahr **2001** mit insgesamt 2.518.088,-- S festgestellt, wobei es diese Einkünfte zur Gänze als "Aufgabegewinn" auswies.

Die betreffenden Einkünfte wurden entsprechend dem Gesellschaftsvertrag (§ 2) im Verhältnis 60 % (Ing. WS ; stiller Gesellschafter) zu 40 % (ES ; Geschäftsherrin) aufgeteilt.

Fest steht (dies ist unbestritten!), dass über das Vermögen der Geschäftsherrin ES am **10. Dezember 1999** der **Konkurs** eröffnet wurde.

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

§ 185 des Handelsgesetzbuches (kurz: HGB), der die Gründe für die Auflösung einer stillen Gesellschaft behandelt, lautet folgendermaßen:

"(1) Wird der vereinbarte Zweck erreicht oder seine Erreichung unmöglich, so endet die stille Gesellschaft, auch wenn sie auf bestimmte Zeit eingegangen worden und diese Zeit noch nicht abgelaufen ist.

(2) Die stille Gesellschaft wird ferner durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters und, wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, durch den Tod des Inhabers des Handelsgeschäftes 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** nach § 185 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches **zwingend** die **Auflösung der stillen Gesellschaft** bewirkt (siehe hiezu auch Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., Wien 1995, Tz 8 zu § 185).

Nach Konkureröffnung eintretende Änderungen im Vermögensstand des Geschäftsinhabers – wie z. B. ein Schuldennachlass im Zuge des Zwangsausgleiches – haben auf den Stillen daher **keine** Auswirkung mehr; denn maßgeblicher Stichtag für die Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern ist der Zeitpunkt der Auflösung der stillen Gesellschaft. Die Folge der Konkureröffnung ist das Entstehen eines Veräußerungsgewinnes (-verlustes); ein negatives Kapitalkonto des atypisch Stillen ist nach Maßgabe des § 24 Abs. 2

EStG nachzuversteuern (Margreiter, GMBH & ATYPISCH STILL Einige Anmerkungen zum Einkommensteuerrecht, in: ecolex-Script 1995/2; ecolex 1990, S. 184).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die atypische Gesellschaft "ES u. Mitges." bereits **zwingend mit dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung am 10. Dezember 1999 aufgelöst** worden war und nicht erst mit der schriftlichen Vereinbarung vom 30. November 2001.

Angemerkt wird an dieser Stelle, dass auch im Gesellschaftsvertrag keine abweichende Vereinbarung über etwaige Auflösungsgründe (wobei jener der Konkurseröffnung gemäß § 185 Abs. 1 HGB ohnehin zwingend ist !) getroffen wurde.

Der sich aus dem Schuldennachlass im Jahr 2001 ergebende Gewinn der Geschäftsherrin ES konnte sohin dem stillen Gesellschafter Ing. WS mangels Bestehens eines Gesellschaftsverhältnisses zu diesem Zeitpunkt nicht mehr anteilig zugerechnet werden.

Gemäß **§ 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.

Da sich Änderungen im Vermögensstand – wie oben dargelegt – nach dem Zeitpunkt der Auflösung auf den stillen Gesellschafter nicht mehr auswirken können, konnten ihm sohin weder der sich aus der laufenden Geschäftsgebarung 2001 ergebende Verlust noch der sich aus dem Schuldennachlass der Bank ergebende Gewinn zugerechnet werden.

Die Einkünfte waren vielmehr der Geschäftsherrin ES allein zuzuordnen.

Dies hatte aber wiederum zur Folge, dass dem stillen Gesellschafter Ing. WS im Jahr 2001 auch keine entsprechenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr erwachsen konnten.

An den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 2001 waren demnach **nicht** mehr "mehrere Personen beteiligt".

Da dies aber Grundvoraussetzung für eine Feststellung gemäß § 188 BAO ist, hatte eine solche im gegenständlichen Fall zu unterbleiben.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.11.1988, 85/13/0190; VwGH 30.3.2006, 2004/15/0048) stellt auch ein Bescheid, in dem ausgesprochen wird, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Feststellung nicht gegeben sind, einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO dar.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann daher im Rahmen ihrer Befugnisse gemäß § 289 BAO in ihrer Berufungsentscheidung einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188) in einen "**Nichtfeststellungsbescheid**" umwandeln, wenn sie zum Ergebnis gelangt, dass eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht

durchzuführen war (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 42 zu § 289).

Der angefochtene Bescheid war sohin entsprechend abzuändern.

Linz, am 7. November 2006