

TE Vwgh Erkenntnis 2009/8/26 2004/13/0115

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 26.08.2009

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §188;
BAO §19 Abs2;
BAO §191 Abs2;
BAO §191 Abs3 litb;
BAO §79;
EStG 1988 §36;
HGB §131;
HGB §145 Abs1;
HGB §157 Abs1;
HGB §161 Abs2;
VwGG §34 Abs1;

VwRallg;

1. BAO § 188 heute
 2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
 5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
 8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
 9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
-
1. BAO § 19 heute
 2. BAO § 19 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 191 heute
2. BAO § 191 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 191 gültig von 18.04.2013 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
4. BAO § 191 gültig von 01.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 191 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 191 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
7. BAO § 191 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 191 gültig von 27.06.2006 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
9. BAO § 191 gültig von 18.07.1987 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 191 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986

1. BAO § 191 heute
2. BAO § 191 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 191 gültig von 18.04.2013 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
4. BAO § 191 gültig von 01.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 191 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 191 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
7. BAO § 191 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 191 gültig von 27.06.2006 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
9. BAO § 191 gültig von 18.07.1987 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 191 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986

1. BAO § 79 heute
2. BAO § 79 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. EStG 1988 § 36 heute
2. EStG 1988 § 36 gültig ab 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
3. EStG 1988 § 36 gültig von 01.07.2010 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
4. EStG 1988 § 36 gültig von 01.07.2010 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2010
5. EStG 1988 § 36 gültig von 31.12.2005 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
6. EStG 1988 § 36 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
7. EStG 1988 § 36 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1997

1. VwGG § 34 heute
2. VwGG § 34 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2021
3. VwGG § 34 gültig von 01.01.2014 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 34 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
5. VwGG § 34 gültig von 01.07.2008 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
6. VwGG § 34 gültig von 01.08.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2004
7. VwGG § 34 gültig von 01.09.1997 bis 31.07.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 88/1997
8. VwGG § 34 gültig von 05.01.1985 bis 31.08.1997

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Pelant und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde 1. des K in W, 2. des A in W und 3. der C in K, alle vertreten durch Prof. Mag. Dr. Thomas Keppert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1060 Wien, Theobaldgasse 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 23. Juni 2004, Zl. RV/1363-W/2002, betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1993 und 1994 sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1993,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird insoweit, als sie sich gegen die Bestätigung des Bescheides über die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 richtet, zurückgewiesen; und

2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführenden Parteien haben dem Bund zu gleichen Teilen Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer waren in den Jahren 1993 und 1994 Kommanditisten der zuvor im Osthandel aktiv gewesenen D. KG in Wien. Mit an die KG gerichtetem Sammelbescheid des Finanzamtes vom 2. Oktober 1996 wurden u.a. die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 vorläufig festgesetzt sowie die im Jahr 1993 erzielten Einkünfte und deren Verteilung auf die Gesellschafter vorläufig festgestellt. In den Einkünften war - diesem Bescheid zufolge - ein Sanierungsgewinn von S 21,721.750,-- enthalten. Mit Bescheiden vom 10. April 1997 wurden die vorläufigen Bescheide für endgültig erklärt.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 2. Dezember 1996 wurden u. a. die im Jahr 1994 erzielten Einkünfte und deren Verteilung auf die Gesellschafter vorläufig festgestellt. Auch dieser Bescheid wurde mit Bescheid vom 10. April 1997 für endgültig erklärt.

Am 14. Jänner 1998 wurde die D. KG im Firmenbuch gelöscht. Von Februar 1998 bis Juni 1999 fand hinsichtlich der KG eine u. a. die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 und die Gewinnfeststellung für die Jahre 1993 und 1994 betreffende Buch- und Betriebsprüfung statt, in der die Dkfm. Herbert D. GmbH - wie schon zuvor - als steuerliche Vertreterin der D. KG auftrat.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 30. Juni 1999 wurde unter Tz 18 ("Sanierungsgewinn") u.a. ausgeführt, die KG sei durch die Umwälzungen in der ehemaligen UdSSR im Jahr 1991 in beträchtliche Schwierigkeiten geraten und habe ihre Geschäftstätigkeit wegen drohender Insolvenz im Jahr 1992 weitgehend eingestellt. Die laufenden Geschäfte seien von der neu gegründeten D. GmbH weitergeführt worden, an die im Mai 1992 auch das gesamte Anlagevermögen der KG zu Buchwerten verkauft worden sei. Im Juni 1993 sei die KG mit dem Vorhaben eines außergerichtlichen Liquidationsausgleiches an vier Großgläubiger herangetreten. Durch den Wegfall von Verbindlichkeiten gegenüber diesen vier Gläubigern habe die KG im August und September 1993 Erlöse in der Höhe von S 21,721.750,09 erzielt. Im November 1994 sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nicht geleistet werde, weil die KG ihre unternehmerische Tätigkeit schon im Jahr 1993 eingestellt habe. Später sei erklärt worden, diese Mitteilung habe auf einem Missverständnis beruht. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die steuerliche Begünstigung des § 36 EStG 1988 zu Unrecht in Anspruch genommen worden, weil - wie näher dargelegt wurde - die KG wegen der Übertragung der Geschäfte auf die neu gegründete GmbH nicht mehr sanierungsbedürftig und nicht mehr sanierbar gewesen sei, die Schuldnachlässe nicht in Sanierungsabsicht gewährt worden seien und die KG im Jahr 1993 nur geringfügige und in den Jahren 1994 bis 1996 überhaupt keine Geschäfte mehr abgewickelt habe. Die Mitteilung vom November 1994 habe daher den Tatsachen entsprochen. Im Betriebsprüfungsbericht vom 30. Juni 1999 wurde unter Tz 18 ("Sanierungsgewinn") u.a. ausgeführt, die KG sei durch die Umwälzungen in der ehemaligen UdSSR im Jahr 1991 in beträchtliche Schwierigkeiten geraten und habe ihre Geschäftstätigkeit wegen drohender Insolvenz im Jahr 1992 weitgehend eingestellt. Die laufenden Geschäfte seien von der neu gegründeten D. GmbH weitergeführt worden, an die im Mai 1992 auch das gesamte Anlagevermögen der KG zu Buchwerten verkauft worden sei. Im Juni 1993 sei die KG mit dem Vorhaben eines außergerichtlichen Liquidationsausgleiches an vier Großgläubiger herangetreten. Durch den Wegfall von Verbindlichkeiten gegenüber diesen vier Gläubigern habe die KG im August und September 1993 Erlöse in der Höhe von S 21,721.750,09 erzielt. Im November 1994 sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nicht geleistet werde, weil die KG ihre unternehmerische Tätigkeit schon im Jahr 1993 eingestellt habe. Später sei erklärt worden, diese Mitteilung habe auf einem Missverständnis beruht. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die steuerliche Begünstigung des Paragraph 36, EStG 1988 zu Unrecht in Anspruch genommen worden, weil - wie näher dargelegt wurde - die KG wegen der Übertragung der Geschäfte auf die neu gegründete GmbH nicht mehr sanierungsbedürftig und nicht mehr sanierbar gewesen sei, die Schuldnachlässe nicht in Sanierungsabsicht gewährt worden seien und die KG im Jahr 1993 nur geringfügige und in den Jahren 1994 bis 1996 überhaupt keine Geschäfte mehr abgewickelt habe. Die Mitteilung vom November 1994 habe daher den Tatsachen entsprochen.

Das Finanzamt folgte mit an die KG zu Händen der Dkfm. Herbert D. GmbH adressierten Bescheiden vom

30. August 1999 der Auffassung der Betriebsprüfung, nahm die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 und 1994 wieder auf und erließ hierüber - sowie gemäß § 295 Abs. 1 BAO über die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 - neue Sachbescheide. Die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 wurde mit S 4,803.500,-- (statt zuvor S 2,410.197,--) festgesetzt, ein Sanierungsgewinn bei den Einkünften des Jahres 1993 nicht mehr berücksichtigt. Die im Jahr 1994 erzielten Einkünfte wurden - infolge der teilweisen Auflösung der Investitionsrücklage wegen des Ausscheidens der Drittbeschwerdeführerin als Gesellschafterin zum 31. Dezember 1994 - mit S 3,050.479,-- (statt zuvor S 290.827,--) festgestellt. Das Finanzamt folgte mit an die KG zu Händen der Dkfm. Herbert D. GmbH adressierten Bescheiden vom 30. August 1999 der Auffassung der Betriebsprüfung, nahm die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 und 1994 wieder auf und erließ hierüber - sowie gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO über die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 - neue Sachbescheide. Die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 wurde mit S 4,803.500,-- (statt zuvor S 2,410.197,--) festgesetzt, ein Sanierungsgewinn bei den Einkünften des Jahres 1993 nicht mehr berücksichtigt. Die im Jahr 1994 erzielten Einkünfte wurden - infolge der teilweisen Auflösung der Investitionsrücklage wegen des Ausscheidens der Drittbeschwerdeführerin als Gesellschafterin zum 31. Dezember 1994 - mit S 3,050.479,-- (statt zuvor S 290.827,--) festgestellt.

In der Berufung gegen die neuen Sachbescheide und in einem Ergänzungsschriftsatz dazu wurde diesen Bescheiden entgegengehalten, die KG sei nach der "geglückten Sanierung" schuldenfrei, handlungs- und ertragsfähig gewesen. Sie habe die Kontakte mit ihren langjährigen Kunden in Russland - diese Kontakte und nicht das Anlagevermögen seien die eigentlichen Geschäftsgrundlagen gewesen - in der Phase der Sanierung aufrechterhalten gehabt und sei nun in der Lage gewesen, intensive Verhandlungen aufzunehmen und "zahlreiche Angebote" zu legen. Es sei jedoch nicht voraussehbar gewesen, dass "erneut ein entscheidender Rückschlag, um nicht zu sagen Schicksalsschlag," eintreten würde. Dieser habe darin bestanden, dass die bisher belieferten russischen Außenhandelsorganisationen andere Aufgaben übernommen hätten und die Importe nun direkt durch die Endabnehmer, vorwiegend neugegründete Konzerne, erfolgt seien. Die KG habe dem Rechnung getragen, "zahlreiche Angebote an diese Gesellschaften gerichtet" und auch drei Verträge abgeschlossen, von denen einer noch durch die KG erfüllt ("ausgeliefert") worden sei. Beim zweiten Vertrag sei dies "mangels Finanzierung noch nicht" möglich gewesen. Der dritte Vertrag sei "wegen Auflösung der KG an die (GmbH) übertragen" und im Jahr 1999 von dieser abgewickelt worden. Die bedungene Provision in der Höhe von S 830.000,-- werde an die Rechtsnachfolger der KG, deren zwei ehemalige Gesellschafter, ausgezahlt werden. Nach erfolgter Sanierung habe die KG somit Lieferungen in Höhe von zirka S 3,2 Mio durchgeführt und Provisionserträge in Höhe von S 830.000,-- lukriert. Sie habe auf diese Weise noch einen Gewinn von annähernd S 2 Mio erzielt, der sich bei Abwicklung des erwähnten zweiten Vertrages um weitere S 500.000,-- erhöhen würde. Davon abgesehen könne es durch außerordentliche, nicht vorhersehbare wirtschaftliche Ereignisse wie etwa die de-facto-Auflösung der sowjetischen Einkaufsorganisationen auch nach erfolgreicher Sanierung zu Umsatz- und Gewinneinbrüchen kommen, weshalb die Annahme einer steuerbegünstigten Sanierung nicht von Gewinnen in den Folgejahren abhängen könne.

Was die behauptete Verlagerung von Gewinnen in die GmbH anlange, so wäre in eventu "von einer übertragenden Sanierung auszugehen". Die "goldenen Jahre für die Geschäftsanbahnung mit den neugegründeten Unternehmen" seien gerade die Jahre der vorübergehenden Inaktivität der KG gewesen. Auch die GmbH sei aber inzwischen von der allgemeinen Entwicklung erfasst worden und werde vermutlich liquidiert werden müssen.

Die Gründe, aus denen eine Sanierungsabsicht der Gläubiger der KG verneint worden sei, seien - wie hinsichtlich zweier Gläubiger näher dargelegt wurde - nicht nachvollziehbar. Was schließlich das Schreiben vom November 1994 anlange, so habe es sich auf die Verhältnisse während des Jahres 1993 bezogen, als eine Abwicklung von Verträgen zunächst nicht stattgefunden habe. Die werbende Tätigkeit sei jedoch Ende 1993 wieder aufgenommen worden.

In einer Replik auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur ergänzten Berufung wurde u.a. vorgebracht, die Geschäfte der GmbH hätten sich - abgesehen von Verträgen, die noch die KG abgeschlossen gehabt habe - ausschließlich auf neue Kunden und nicht auf die bisherigen Kunden der KG bezogen. Die von der Betriebsprüfung erwähnten Zahlungszusagen der Kommanditisten der KG in Bezug auf die mit den Gläubigern vereinbarten Quoten seien mit der Absicht zu erklären, "die KG möglichst unbeschadet zu erhalten". In Bezug auf die schon in der ergänzten Berufung erörterten zwei Gläubiger wurde den in der Stellungnahme der Betriebsprüfung näher ausgeführten Argumenten gegen eine Sanierungsabsicht dieser Gläubiger entgegengetreten. Zur Betriebsfortführung wurde vorgebracht, es treffe zu, dass in den Schreiben an die Gläubiger "zunächst" von einem Liquidationsausgleich die Rede

gewesen sei. Zugleich seien aber schon Verhandlungen mit den Kunden aufgenommen worden, um bei erfolgreichem Abschluss der Sanierungsbemühungen die Tätigkeit wieder aufzunehmen. Ein der Stellungnahme der Betriebsprüfung beigelegter Aktenvermerk des Betriebsprüfers (aus einer früheren, im März 1996 abgeschlossenen Prüfung) vom 31. März 1994 beziehe sich auf eine Auskunft des steuerlichen Vertreters der KG, nach Eingang zweier noch ausständiger Forderungen sei die Liquidierung des Unternehmens beabsichtigt. Ein solches Gespräch sei dem steuerlichen Vertreter nicht in Erinnerung. Er nehme an, dass der Betriebsprüfer auf Grund der Rundschreiben an die Gläubiger zu seiner Auffassung gelangt sei. Das Schreiben vom November 1994 habe auf einem "begrifflichen Irrtum" beruht. Unter unternehmerischer Tätigkeit sei damals das Abwickeln "bzw. das Ausliefern" von Verträgen verstanden worden. Das Schreiben sei schon insofern fehlerhaft gewesen, als in geringerem Umfang auch im Jahr 1993 noch Waren ausgeliefert worden seien. Dass die werbende Tätigkeit der KG nach der Einigung mit den vier Hauptgläubigern wieder aufgenommen worden sei, habe der frühere Betriebsprüfer sicherlich feststellen können, widrigenfalls er zum damaligen Zeitpunkt schon "steuerliche Schritte" zu setzen gehabt hätte. Die "Angebote der KG an russische Unternehmen" seien aber auch der späteren Betriebsprüfung übergeben worden. Auch das Finanzamt sei bei verschiedenen Verfahrensschritten von einer Betriebsfortführung ausgegangen. Übertrage man die Betrachtungsweise der Betriebsprüfung auf die GmbH, so müsste auch bei dieser - wegen des weitgehenden Ausbleibens neuer Aufträge in den Jahren 1998 und 1999 - von einer Einstellung der Geschäftstätigkeit ausgegangen werden. Die KG habe 1997 einen Umsatz in der Höhe von S 3,046.000,- erzielt und aus einem weiteren abgewickelten Vertrag sei "eine Provision von USD 63.900,-

- an die Nachfolge Ges.m.b.H. der 1997 gelöschten KG überwiesen" worden.

Mit dem angefochtenen, an die KG zu Händen der Dkfm. Herbert D. GmbH adressierten und mit dem Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO versehenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie verneinte das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes im Sinne des § 36 EStG 1988 in der bis zur Novelle BGBl. Nr. 201/1996 gültigen Fassung im Wesentlichen mit der Begründung, die hohen Gewinne der neu gegründeten GmbH seien durch eine Übertragung nicht nur des Anlagevermögens, sondern auch der Geschäftskontakte zu erklären und die Behauptung, die Mitteilung vom November 1994 habe auf einem Irrtum beruht, sei eine in Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen der Betriebsprüfung aufgestellte Zweckbehauptung. Der Erst- und der Zweitbeschwerdeführer hätten - in Kenntnis der Rechtsmeinung der Betriebsprüfung - auf Grund der personellen Verflechtung auch dafür sorgen können, dass "bestimmte Umsätze über die zu diesem Zeitpunkt im Firmenbuch bereits gelöschte Bw. bzw. an deren Rechtsnachfolger und nicht über die (GmbH) fakturiert und abgewickelt wurden, um die Steuerfreiheit des geltend gemachten Sanierungsgewinnes zu sichern". Zwei der vier Hauptgläubiger hätten nicht Schuldnachlässe gewährt, sondern Waren zurückgenommen. Das erst im Berufungsverfahren vorgelegte Schreiben eines der anderen beiden Hauptgläubiger vom 25. Februar 1999 widerspreche in Bezug auf die darin behauptete Sanierungsabsicht einem Schreiben vom 9. September 1993, das in Unkenntnis der späteren Auswirkungen der Prüfung verfasst worden sei und nach Ansicht der belangten Behörde in dem erwähnten Punkt besser den Tatsachen entspreche. Den vier Hauptgläubigern sei es bei den im Jahr 1993 getroffenen Vereinbarungen nicht um die Sanierung der KG mit dem Ziel ihres Weiterbestehens, sondern um die Sicherung wenigstens eines Teils ihrer Forderungen gegangen. Wenn in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfers in Bezug auf den vierten Hauptgläubiger, die X Bank, behauptet worden sei, sie hätte keinen Grund gehabt, mit der KG einen Vergleich zu schließen, so sei dem entgegenzuhalten, dass diese Bank eine Tochter der in Zahlungsschwierigkeiten geratenen ausländischen Bank gewesen sei, für deren Schulden die KG einzustehen gehabt habe. In ihren Schreiben an die Hauptgläubiger habe die KG selbst einen "Liquidationsausgleich" vorgeschlagen, weshalb "vernünftigerweise auf keine Sanierungsabsicht der Gläubiger geschlossen werden" könne. Das Unternehmen der KG sei auch nicht mehr sanierbar gewesen. Es treffe sicher zu, dass die an die GmbH veräußerte Geschäftsausstattung nicht die wesentliche Geschäftsgrundlage gewesen sei. Es seien aber - "offenbar ohne eine Vergütung" - auch die Beziehungen zu den Kunden schon im Jahr 1992 auf die GmbH übergegangen und darüber hinaus auch die Kenntnisse der Verhältnisse in Russland und der für die Geschäfte maßgeblichen russischen Institutionen vom Erst- und vom Zweitbeschwerdeführer in die GmbH eingebracht worden. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass das Unternehmen der KG, wie dem Finanzamt im November 1994 von einem der Gesellschafter mitgeteilt, im Jahr 1993 schon eingestellt gewesen sei. Die Schuldverhältnisse in der zweiten Jahreshälfte 1993 hätten, wie von der Betriebsprüfung dargestellt, nicht mehr zur Sanierung des Unternehmens der KG führen können. Mit dem angefochtenen, an die KG zu Händen der Dkfm. Herbert D. GmbH adressierten und mit dem Hinweis nach Paragraph 101, Absatz 3, BAO versehenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als

unbegründet ab. Sie verneinte das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes im Sinne des Paragraph 36, EStG 1988 in der bis zur Novelle Bundesgesetzblatt Nr. 201 aus 1996, gültigen Fassung im Wesentlichen mit der Begründung, die hohen Gewinne der neu gegründeten GmbH seien durch eine Übertragung nicht nur des Anlagevermögens, sondern auch der Geschäftskontakte zu erklären und die Behauptung, die Mitteilung vom November 1994 habe auf einem Irrtum beruht, sei eine in Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen der Betriebsprüfung aufgestellte Zweckbehauptung. Der Erst- und der Zweitbeschwerdeführer hätten - in Kenntnis der Rechtsmeinung der Betriebsprüfung - auf Grund der personellen Verflechtung auch dafür sorgen können, dass "bestimmte Umsätze über die zu diesem Zeitpunkt im Firmenbuch bereits gelöschte Bw. bzw. an deren Rechtsnachfolger und nicht über die (GmbH) fakturiert und abgewickelt wurden, um die Steuerfreiheit des geltend gemachten Sanierungsgewinnes zu sichern". Zwei der vier Hauptgläubiger hätten nicht Schuldnachlässe gewährt, sondern Waren zurückgenommen. Das erst im Berufungsverfahren vorgelegte Schreiben eines der anderen beiden Hauptgläubiger vom 25. Februar 1999 widerspreche in Bezug auf die darin behauptete Sanierungsabsicht einem Schreiben vom 9. September 1993, das in Unkenntnis der späteren Auswirkungen der Prüfung verfasst worden sei und nach Ansicht der belangten Behörde in dem erwähnten Punkt besser den Tatsachen entspreche. Den vier Hauptgläubigern sei es bei den im Jahr 1993 getroffenen Vereinbarungen nicht um die Sanierung der KG mit dem Ziel ihres Weiterbestehens, sondern um die Sicherung wenigstens eines Teils ihrer Forderungen gegangen. Wenn in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfers in Bezug auf den vierten Hauptgläubiger, die X Bank, behauptet worden sei, sie hätte keinen Grund gehabt, mit der KG einen Vergleich zu schließen, so sei dem entgegenzuhalten, dass diese Bank eine Tochter der in Zahlungsschwierigkeiten geratenen ausländischen Bank gewesen sei, für deren Schulden die KG einzustehen gehabt habe. In ihren Schreiben an die Hauptgläubiger habe die KG selbst einen "Liquidationsausgleich" vorgeschlagen, weshalb "vernünftigerweise auf keine Sanierungsabsicht der Gläubiger geschlossen werden" könne. Das Unternehmen der KG sei auch nicht mehr sanierbar gewesen. Es treffe sicher zu, dass die an die GmbH veräußerte Geschäftsausstattung nicht die wesentliche Geschäftsgrundlage gewesen sei. Es seien aber - "offenbar ohne eine Vergütung" - auch die Beziehungen zu den Kunden schon im Jahr 1992 auf die GmbH übergegangen und darüber hinaus auch die Kenntnisse der Verhältnisse in Russland und der für die Geschäfte maßgeblichen russischen Institutionen vom Erst- und vom Zweitbeschwerdeführer in die GmbH eingebracht worden. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass das Unternehmen der KG, wie dem Finanzamt im November 1994 von einem der Gesellschafter mitgeteilt, im Jahr 1993 schon eingestellt gewesen sei. Die Schuldenerlässe in der zweiten Jahreshälfte 1993 hätten, wie von der Betriebsprüfung dargestellt, nicht mehr zur Sanierung des Unternehmens der KG führen können.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der die beschwerdeführenden Parteien die behauptete Verletzung "in ihrem Recht auf richtige Festsetzung der Abgaben für die D. KG hinsichtlich Gewerbesteuer 1993 und einheitliche Gewinnfeststellung für 1993 und 1994 sowie die die Beschwerdeführer jeweils persönlich betreffende gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1993 und 1994" geltend machen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat darüber nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

1. Zur Bescheidqualität der angefochtenen Erledigung:

In der Beschwerde wird geltend gemacht, das Finanzamt und die belangte Behörde hätten "keine Bescheide an die gelöschte Firma" adressieren und infolge Erlöschens der Vollmacht der seinerzeitigen Vertreterin auch keine Zustellungen mehr an diese vornehmen dürfen. In der (nach Vollmachtswechsel im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erstatteten) Replik auf die Gegenschrift der belangten Behörde wird dazu noch ausgeführt, die "bisherige" Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, wann die Vollbeendigung einer Personenhandelsgesellschaft eintrete, sei mit dem Gesetz nicht in Einklang zu bringen. Die KG sei zu einem Zeitpunkt beendet worden, zu dem die nunmehr strittigen Abgabenverfahren rechtskräftig erledigt gewesen seien, und die späteren Wiederaufnahmen hätten im Sinne des § 191 Abs. 2 BAO gegenüber den ehemaligen Gesellschaftern erfolgen müssen. Auch die Vollmacht der früheren steuerlichen Vertretung sei ipso iure erloschen gewesen. In der Beschwerde wird geltend gemacht, das Finanzamt und die belangte Behörde hätten "keine Bescheide an die gelöschte Firma" adressieren und infolge Erlöschens der Vollmacht der seinerzeitigen Vertreterin auch keine Zustellungen mehr an diese vornehmen dürfen. In der (nach Vollmachtswechsel im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erstatteten) Replik auf die Gegenschrift der belangten Behörde wird dazu noch ausgeführt, die "bisherige" Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, wann die Vollbeendigung einer Personenhandelsgesellschaft eintrete, sei mit dem Gesetz nicht in Einklang zu bringen. Die KG sei

zu einem Zeitpunkt beendet worden, zu dem die nunmehr strittigen Abgabenverfahren rechtskräftig erledigt gewesen seien, und die späteren Wiederaufnahmen hätten im Sinne des Paragraph 191, Absatz 2, BAO gegenüber den ehemaligen Gesellschaftern erfolgen müssen. Auch die Vollmacht der früheren steuerlichen Vertretung sei ipso iure erloschen gewesen.

Diese Ausführungen nehmen nicht darauf Bedacht, dass von einer Vollbeendigung der KG im Zeitpunkt ihrer Löschung - und über die Erlassung der erstinstanzlichen Bescheide sowie deren Bekämpfung mit Berufung hinaus - schon im Hinblick auf die behaupteten noch offenen Provisionsforderungen und (zumindest zunächst) ein weiteres noch nicht abgewickelter Geschäft nicht die Rede sein konnte, weshalb in weiterer Folge auch noch entsprechende Steuererklärungen für die KG abgegeben wurden. In Bezug auf eine allfällige endgültige Regelung aller sonstigen Angelegenheiten während des Berufungsverfahrens vor der belangten Behörde wäre auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach in Fällen der vorliegenden Art auch die Rechtsverhältnisse zum Bund als Abgabengläubiger abgewickelt sein müssen, bevor eine zum Verlust der Parteifähigkeit im Abgabenverfahren führende Vollbeendigung der Personenhandelsgesellschaft angenommen werden kann (vgl. zuletzt etwa das - eine Feststellung gemäß § 188 BAO betreffende - hg. Erkenntnis vom 11. November 2008, Zl. 2006/13/0187; das Erkenntnis vom 31. Mai 1994, Zl. 91/14/0140, betraf dem gegenüber einen besonders gelagerten Sachverhalt; für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vgl. das Erkenntnis vom 17. November 2004, Zl. 2000/14/0142). Dies steht auch dem behaupteten Erlöschen der - in ihrem ursprünglichen Bestand nicht strittigen - Vollmacht der bisherigen steuerlichen Vertretung während des Berufungsverfahrens entgegen. An der wirksamen Erlassung des angefochtenen Bescheides besteht daher kein Zweifel. Diese Ausführungen nehmen nicht darauf Bedacht, dass von einer Vollbeendigung der KG im Zeitpunkt ihrer Löschung - und über die Erlassung der erstinstanzlichen Bescheide sowie deren Bekämpfung mit Berufung hinaus - schon im Hinblick auf die behaupteten noch offenen Provisionsforderungen und (zumindest zunächst) ein weiteres noch nicht abgewickelter Geschäft nicht die Rede sein konnte, weshalb in weiterer Folge auch noch entsprechende Steuererklärungen für die KG abgegeben wurden. In Bezug auf eine allfällige endgültige Regelung aller sonstigen Angelegenheiten während des Berufungsverfahrens vor der belangten Behörde wäre auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach in Fällen der vorliegenden Art auch die Rechtsverhältnisse zum Bund als Abgabengläubiger abgewickelt sein müssen, bevor eine zum Verlust der Parteifähigkeit im Abgabenverfahren führende Vollbeendigung der Personenhandelsgesellschaft angenommen werden kann vergleiche , zuletzt etwa das - eine Feststellung gemäß Paragraph 188, BAO betreffende - hg. Erkenntnis vom 11. November 2008, Zl. 2006/13/0187; das Erkenntnis vom 31. Mai 1994, Zl. 91/14/0140, betraf dem gegenüber einen besonders gelagerten Sachverhalt; für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vergleiche , das Erkenntnis vom 17. November 2004, Zl. 2000/14/0142). Dies steht auch dem behaupteten Erlöschen der - in ihrem ursprünglichen Bestand nicht strittigen - Vollmacht der bisherigen steuerlichen Vertretung während des Berufungsverfahrens entgegen. An der wirksamen Erlassung des angefochtenen Bescheides besteht daher kein Zweifel.

2. Gewerbesteuer:

Die Festsetzung von Gewerbesteuer gegenüber einer Personenhandelsgesellschaft entfaltet gegenüber deren Gesellschaftern - anders als ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO (vgl. § 191 Abs. 3 lit. b BAO) - keine Wirkung und berührt die Rechtsposition der beschwerdeführenden Parteien daher nicht, weshalb die Beschwerde, soweit sie sich gegen die Bestätigung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheides über die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 richtet, gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen war (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 1993, Zl. 93/14/0145, die Beschlüsse vom 15. Dezember 1994, Zl. 94/15/0151, und vom 17. Oktober 2001, Zl. 96/13/0058, und das Erkenntnis vom 21. September 2005, Zl. 2001/13/0214). Die Festsetzung von Gewerbesteuer gegenüber einer Personenhandelsgesellschaft entfaltet gegenüber deren Gesellschaftern - anders als ein Feststellungsbescheid gemäß Paragraph 188, BAO vergleiche , Paragraph 191, Absatz 3, Litera b, BAO) - keine Wirkung und berührt die Rechtsposition der beschwerdeführenden Parteien daher nicht, weshalb die Beschwerde, soweit sie sich gegen die Bestätigung des gemäß Paragraph 295, Absatz eins, BAO geänderten Bescheides über die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 richtet, gemäß Paragraph 34, Absatz eins, und 3 VwGG zurückzuweisen war vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 1993, Zl. 93/14/0145, die Beschlüsse vom 15. Dezember 1994, Zl. 94/15/0151, und vom 17. Oktober 2001, Zl. 96/13/0058, und das Erkenntnis vom 21. September 2005, Zl. 2001/13/0214).

3. Feststellung der Einkünfte:

Im Verwaltungsverfahren war ausschließlich strittig, ob die im Bescheid vom 2. Oktober 1996 als Sanierungsgewinne eingestuften Beträge bei der damaligen Ermittlung der Einkünfte für das Jahr 1993 zurecht als "Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung" (§ 36 EStG 1988 in der Fassung vor der Novelle BGBl. Nr. 201/1996) ausgeschieden worden waren. Im Verwaltungsverfahren war ausschließlich strittig, ob die im Bescheid vom 2. Oktober 1996 als Sanierungsgewinne eingestuften Beträge bei der damaligen Ermittlung der Einkünfte für das Jahr 1993 zurecht als "Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung" (Paragraph 36, EStG 1988 in der Fassung vor der Novelle Bundesgesetzblatt Nr. 201 aus 1996,) ausgeschieden worden waren.

Den Gründen, aus denen die Betriebsprüfung und die belangte Behörde dies hinsichtlich zweier der vier Gläubiger schon mangels eines "Erlasses von Schulden" im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung verneinten, ist die KG im Berufungsverfahren nicht entgegengetreten. Auch die Beschwerde und die Replik auf die Gegenschrift enthalten dazu kein Vorbringen.

Was die verbleibenden zwei Gläubiger anlangt, so erscheint die Ansicht der belangten Behörde, es könne den Gläubigern - angesichts des Auftretens der neu gegründeten GmbH mit zum Teil denselben handelnden Personen, das die Abwicklung der von der KG geschlossenen Geschäfte einschloss, ohne sich darauf zu beschränken - nicht darum gegangen sein, die mit dem Vorschlag eines "Liquidationsausgleiches" an sie herantretende KG als zusätzlichen Geschäftspartner zu erhalten, entgegen der in der Beschwerde vertretenen Auffassung nicht als unschlüssig.

In der Replik auf die Gegenschrift wird hinsichtlich eines dieser Gläubiger unter Anknüpfung an aktenkundige Umstände auf daraus abzuleitende "Fakten" verwiesen, die im Verwaltungsverfahren nicht behauptet wurden. Es wird vorgebracht, die Verbuchung bestimmter im Jahr 1993 erlassener Forderungen sei in den Büchern der KG von vornherein rechtswidrig gewesen "bzw."

wären die Forderungen wegen Verjährung schon vor 1993 auszubuchen gewesen, wobei die KG im Falle der Geltendmachung der Forderungen "jedenfalls von der Einrede der Verjährung Gebrauch gemacht" hätte. Dieses neue Vorbringen über bisher nicht geltend gemachte Einzelheiten der vom Forderungsnachlass betroffenen Geschäftsbeziehung verstößt gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot.

Nichts anderes gilt auch für die in Bezug auf den vierten Gläubiger - die X Bank - in der Replik auf die Gegenschrift erhobene Behauptung, eine Rückstellung für Haftungen gegenüber dieser Bank wäre schon im Jahr 1992 und nicht erst im Jahr 1993 aufzulösen gewesen. Auch in diesem Zusammenhang wird zwar auf in den Akten enthaltene Urkunden Bezug genommen, davon ausgehend aber eine neue, dem bisherigen Vorbringen widersprechende Behauptung erhoben (vgl. noch Seite 9 der Beschwerde: "Nachdem die Geltendmachung des Haftungskredites Mitte 1993 abgewehrt war, konnte die Sanierung in Angriff genommen werden"). Nichts anderes gilt auch für die in Bezug auf den vierten Gläubiger - die X Bank - in der Replik auf die Gegenschrift erhobene Behauptung, eine Rückstellung für Haftungen gegenüber dieser Bank wäre schon im Jahr 1992 und nicht erst im Jahr 1993 aufzulösen gewesen. Auch in diesem Zusammenhang wird zwar auf in den Akten enthaltene Urkunden Bezug genommen, davon ausgehend aber eine neue, dem bisherigen Vorbringen widersprechende Behauptung erhoben vergleiche , noch Seite 9 der Beschwerde: "Nachdem die Geltendmachung des Haftungskredites Mitte 1993 abgewehrt war, konnte die Sanierung in Angriff genommen werden").

In der Replik auf die Gegenschrift wird - insoweit ein schon in der Berufung erstattetes Vorbringen aufgreifend - auch geltend gemacht, im konkreten Fall liege "jedenfalls" (nicht, wie in der Berufung, "in eventu") eine "übertragende Sanierung" vor. In diesem Zusammenhang wird nun vorgebracht, nach "aktenkundigem Sachverhalt" sei im Mai 1992 das gesamte Anlagevermögen der KG an die GmbH veräußert worden, "sämtliche aufrechten Verträge mit Kunden" seien von der GmbH übernommen worden und "ebenso" sei "das gesamte Personal von der ... GmbH übernommen" worden. Demnach seien alle wesentlichen Grundlagen der KG auf die GmbH als Auffanggesellschaft übertragen worden.

Diesem Vorbringen ist - abgesehen von den auch in ihm enthaltenen Neuerungen und von seiner Unvereinbarkeit mit den früheren Behauptungen über das Vorgehen der KG - entgegenzuhalten, dass die geltend gemachte Fortführung des Unternehmens durch die GmbH im Hinblick auf den zeitlichen Ablauf kein Erfolg der Verhandlungen der KG mit deren Gläubigern in der zweiten Hälfte des Jahres 1993 sein konnte. Eines solchen Zusammenhanges bedürfte es jedoch, um die Begünstigung des Erfolges solcher Verhandlungen unter dem Gesichtspunkt einer übertragenden

Sanierung zu rechtfertigen (vgl. die jeweiligen Hinweise auf die zeitliche Abfolge in den hg. Erkenntnissen vom 28. März 2000, Zl. 96/14/0104, und vom 24. Juli 2007, Zl. 2002/14/0087, und auch den Hinweis auf das Erfordernis einer entsprechenden Wirksamkeit des Schuldnachlasses als "Zweck" und "Voraussetzung" der Steuerbegünstigung in dem Erkenntnis vom 16. September 2003, Zl. 2000/14/0193). Diesem Vorbringen ist - abgesehen von den auch in ihm enthaltenen Neuerungen und von seiner Unvereinbarkeit mit den früheren Behauptungen über das Vorgehen der KG - entgegenzuhalten, dass die geltend gemachte Fortführung des Unternehmens durch die GmbH im Hinblick auf den zeitlichen Ablauf kein Erfolg der Verhandlungen der KG mit deren Gläubigern in der zweiten Hälfte des Jahres 1993 sein konnte. Eines solchen Zusammenhanges bedürfte es jedoch, um die Begünstigung des Erfolges solcher Verhandlungen unter dem Gesichtspunkt einer übertragenden Sanierung zu rechtfertigen vergleiche , die jeweiligen Hinweise auf die zeitliche Abfolge in den hg. Erkenntnissen vom 28. März 2000, Zl. 96/14/0104, und vom 24. Juli 2007, Zl. 2002/14/0087, und auch den Hinweis auf das Erfordernis einer entsprechenden Wirksamkeit des Schuldnachlasses als "Zweck" und "Voraussetzung" der Steuerbegünstigung in dem Erkenntnis vom 16. September 2003, Zl. 2000/14/0193).

Schließlich wird in der Beschwerde - losgelöst von der strittigen Frage eines Sanierungsgewinnes im Jahr 1993 - auch die von der belangten Behörde bestätigte Verteilung der Einkünfte auf die Gesellschafter kritisiert und geltend gemacht, sie sei nicht nachvollziehbar und widerspreche den aus Beilagen zur Beschwerde ersichtlichen Beteiligungsverhältnissen. Dies beruht insoweit, als das Fehlen einer "Anführung in Spruch" bemängelt wird, auf einem Missverständnis der die Berufung abweisenden und damit auf die erstinstanzlichen Bescheide verweisenden Entscheidung der belangten Behörde. Darüber hinaus ist auf dieses Vorbringen - das auch keine Auseinandersetzung mit den vom Finanzamt zugrunde gelegten Feststellungen der Betriebsprüfung enthält - nicht einzugehen, weil die Aufteilung der Einkünfte im Berufungsverfahren nicht bekämpft wurde.

Soweit sich die Beschwerde gegen die Bestätigung der erstinstanzlichen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung für die Jahre 1993 und 1994 richtet, war sie daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Soweit sich die Beschwerde gegen die Bestätigung der erstinstanzlichen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung für die Jahre 1993 und 1994 richtet, war sie daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Wien, am 26. August 2009

Schlagworte

Mangel der Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde mangelnde subjektive Rechtsverletzung Besondere Rechtsgebiete Finanzverwaltung Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2004130115.X00

Im RIS seit

01.10.2009

Zuletzt aktualisiert am

07.01.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>