

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

16.12.2009

**Geschäftszahl**

2007/15/0121

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der M Gesellschaft m.b.H. & Co. KG in K, vertreten durch die wirtschaftsberater Freyenschlag-Ganner-Halbmayr-Mitterer SteuerberatungsgmbH in 4020 Linz, Pillweinstraße 30, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 2. April 2007, Zl. RV/0011-L/04 und RV/0416-L/07, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung von Einkünften für 1997, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der über das Vermögen der beschwerdeführenden KG am 9. Juli 1991 eröffnete Konkurs wurde mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 18. August 1997 nach Verteilung gemäß § 139 Konkursordnung aufgehoben und die KG am 18. Dezember 1998 im Firmenbuch gelöscht.

Die am 16. Februar 1998 für die Beschwerdeführerin eingereichte Umsatzsteuererklärung für 1997 enthielt den Vermerk "Konkurs abgeschlossen 8-97 keine Aktivitäten geplant. Gesellschaft ist im Lösungsverfahren!". Die "Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 1997" wies keine Eintragungen auf.

Mit Bescheid vom 24. Juni 1998 wurden die von der Beschwerdeführerin im Jahr 1997 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO zunächst in Höhe von Null festgestellt. In der Folge erging ein gemäß § 293b BAO berichteter Bescheid vom 31. Jänner 2001, mit dem Einkünfte in Höhe von 14.001.528 S festgestellt wurden.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Mit Schreiben vom 11. Dezember 2001 hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin vor:

"Aus den ho. vorliegenden Unterlagen geht nicht hervor, wann bzw. ob Herr (M) von seiner Nachschussverpflichtung, betreffend Auffüllung des negativen Kapitalkontos entlastet wurde. Wenn ja, ab wann stand fest, dass Herr (M) keine Nachschussverpflichtung mehr hat. Vor, oder nach Konkursaufhebung.

Geeignete Unterlagen mögen vorgelegt werden, damit das (Finanzamt) den genauen Zeitpunkt festlegen kann, ab wann ein ev. Veräußerungsgewinn entstanden ist."

Die Beschwerdeführerin teilte über ihren steuerlichen Vertreter mit, dass die Fragestellung als solche verwunderlich sei, da es im Wesen einer Kommanditistenstellung liege, "nicht mehr als bis zur bedungenen bzw. Hafteinlage zu haften". Eine Nachschussverpflichtung könne es nur geben, wenn sie ausdrücklich vereinbart worden wäre. Eine derartige Verpflichtung sei nicht bekannt und auch bei einer durchgeführten Akteneinsicht im Finanzamt nicht entdeckt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2002 wurde der gemäß § 293b BAO ergangene Feststellungsbescheid in Stattgabe der Berufung aufgehoben.

Mit Bescheid vom 1. September 2003 nahm das Finanzamt das Feststellungsverfahren 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Gleichzeitig erging ein geänderter Bescheid gemäß § 188 BAO, mit dem die von der Beschwerdeführerin im Jahr 1997 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 1.017.530,72 EUR festgestellt

wurden. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1997 ohne Eintragungen und ohne Anschluss einer Gewinnermittlung eingereicht worden sei. Das Finanzamt habe daher der Meinung sein können, dass die negativen Kapitalkonten von den Gesellschaftern aufgefüllt worden seien. Der Gewinn sei daher mit 0,00 S angenommen worden. Erst im Zuge des "durchgeführten Rechtsmittelverfahrens" habe das Finanzamt davon Kenntnis erlangt, dass die Kommanditisten nichts nachgeschossen hätten. Diese neue - in ihren Auswirkungen nicht bloß geringfügige - Tatsache rechtfertige eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

In der sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme als auch gegen den neuen Sachbescheid gerichteten Berufung wandte die Beschwerdeführerin im wesentlichen ein, dass das Finanzamt jene Tatsachen, welche es zuerst als offensichtliche Unrichtigkeit gemäß § 293b BAO beurteilt habe, nun als neu hervorgekommen ansehe. Diese Tatsachen seien dem Finanzamt jedoch seit dem auf § 293b BAO beruhenden Bescheid bekannt. Überhaupt sei der "volle Sachverhalt" dem Finanzamt im gesamten Verfahren zur Gewinnfeststellung 1997 bekannt gewesen und es hätte zur gewünschten rechtlichen Schlussfolgerung bloß eines intensiveren Aktenstudiums des Finanzamtes bedurft.

Zur Sache selbst wurde vorgebracht, die Konkursaufhebung bedinge nicht automatisch das Ansetzen eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes, denn ein solcher sei nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes zu ermitteln. Das Ausscheiden eines Gesellschafters führe zwar nach dieser Bestimmung nach Maßgabe des nicht aufgefüllten Kapitalkontos zu einem Veräußerungsgewinn, schaffe aber keinen eigenen Tatbestand. Die Beendigung einer Mitunternehmerschaft habe nichts mit dem Betriebsbegriff im Sinne des § 24 EStG 1988 zu tun. Gleiches gelte für die Aufhebung des Konkursverfahrens. Im Jahre 1997 hätten kein Veräußerungsvorgang und auch keine Betriebsaufgabe stattgefunden. Der Masseverwalter habe bereits im Jahr 1992 das gesamte Vermögen veräußert. Seit diesem Zeitpunkt seien auch alle Jahreserklärungen mit 0,00 S als Ergebnis erklärt und auf entsprechende Bitte in diesem Sinne geschätzt worden. Die Betriebsaufgabe habe daher bereits mit der Veräußerung der wesentlichen Vermögensteile spätestens 1992 stattgefunden. Schon in diesem Jahr sei auch die Verteilung der Konkursmasse im wesentlichen abgeschlossen gewesen.

Nach Durchführung eines Erörterungsgesprächs und einer mündlichen Verhandlung wurde die Berufung mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen. Zur Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens wies die belangte Behörde zunächst darauf hin, dass es die Beschwerdeführerin unterlassen habe, eine entsprechend ausgefüllte Abgabenerklärung einzureichen. Das Finanzamt habe im Zusammenhang mit der Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997 keine Ermittlungen zur Frage einer allfälligen Auffüllung der negativen Kapitalkonten durchgeführt. Erst im Zeitpunkt der Erlassung des Berichtigungsbescheides sei offenbar vermutet worden, dass keine Nachschusspflicht bestanden habe. Im Vorhalt vom 11. Dezember 2001 sei das Finanzamt dieser Frage nachgegangen. Mit Vorhaltsbeantwortung vom 2. Februar 2002 sei erstmals eine entsprechende Darlegung seitens der Beschwerdeführerin erfolgt. Die Tatsache, dass die Gesellschafter die negativen Kapitalkonten nicht aufgefüllt haben, sei somit nach dem Feststellungsbescheid vom 24. Juni 1998 neu hervorgekommen, wobei ein allfälliges Verschulden des Finanzamtes an der unterbliebenen Ausforschung von Sachverhaltselementen einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegenstehe.

Zur Feststellung der Einkünfte führte die belangte Behörde unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 1996, 94/14/0160, aus, dass erst der Vollzug der Schlussverteilung zur Beendigung der Gesellschaft und damit zur Berücksichtigung des negativen Kapitalkontos im Sinne des § 24 Abs. 2 EStG 1988 führe. Die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch sei für die Besteuerung nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 nicht maßgeblich, weil diese Eintragung nur deklaratorischen Charakter habe. Demnach habe das Finanzamt die negativen Kapitalkonten der Gesellschafter der KG zu Recht im Jahr 1997 erfasst. Die Grundlagen für die Abgabenerhebung seien von der Beschwerdeführerin nicht offen gelegt worden, sodass diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen gewesen seien. Dabei habe das Finanzamt die Bilanz für das Jahr 1993 zum Ausgangspunkt genommen. Dagegen seien über entsprechenden Vorhalt keine Einwendungen erhoben worden, sodass die belangte Behörde davon ausgehe, dass diese Berechnung des Finanzamtes den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe gekommen sei.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 23 Z. 3 EStG 1988 auch die Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24. Veräußerungsgewinne sind nach Abs. 1 Z. 1 leg.cit. Gewinne, die bei der Veräußerung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles erzielt werden. Z. 2 leg.cit. stellt die Aufgabe des Betriebes oder Teilbetriebes der Veräußerung des Betriebes gleich.

Gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Unter "Ausscheiden" ist jede Form der Beendigung der Mitunternehmerschaft zu verstehen, die den Tatbestand des § 24 leg.cit. erfüllt (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz. 95.2). Auch Fälle, in denen von außen wirkende Zwangsmaßnahmen, wie im Beschwerdefall der Konkurs, dazu führen, dass der Betrieb zu bestehen aufhört, sind somit dem Tatbestand des § 24 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 zu unterstellen. Die

Betriebsaufgabe muss - wie der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 21. Februar 1996, 94/14/0160, ausgeführt hat - nicht auf einen Willensentschluss des Betriebsinhabers zurückzuführen sein, sondern kann auch vom Masseverwalter im Zuge eines Konkursverfahrens bewirkt werden.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen von dieser Rechtslage aus. Strittig ist im Beschwerdefall ausschließlich, in welchem Jahr ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 zu erfassen war.

Die Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes, auch eines solchen nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988, setzt das Vorliegen betrieblicher Einkünfte voraus. Ausschließlich vermögensverwaltende Personengesellschaften erzielen - worauf die Beschwerdeführerin zutreffend hinweist - keine betrieblichen Einkünfte, sondern solche aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung. Allerdings führt die geringste gewerbliche Tätigkeit dazu, dass die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Juni 1991, 89/13/0180, und ab 1994 § 2 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. 1993/818).

Gibt eine Mitunternehmerschaft ihren Betrieb auf, so ist ein Aufgabegewinn zu ermitteln und auf die einzelnen Gesellschafter zu verteilen. Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten ist dabei insoweit Veräußerungsgewinn, als es nicht aufzufüllen ist und auch keine gesetzliche Haftung greift. Gleiches gilt für den Fall der Betriebsveräußerung. Dass die Personengesellschaft über den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe hinaus bestehen bleibt, steht einer Besteuerung des Veräußerungsgewinnes nicht entgegen.

Eine Betriebsaufgabe besteht wesensmäßig in der Zerschlagung der betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 2006, 2002/13/0217). Die Besteuerung des Aufgabegewinnes hat zeitbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2006/15/0353).

Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dass der Masseverwalter im Zuge der Abwicklung des Konkurses bereits im Jahr 1992 alle Betriebsgrundlagen veräußert und damit den Betrieb aufgegeben habe. In der Beschwerde wird der Umstand der sehr viel späteren Konkursaufhebung mit einem anhängigen Zivilprozess erklärt, der im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft geführt worden sei.

Die belangte Behörde hat sich mit diesen - im Wesentlichen - schon im Verwaltungsverfahren erhobenen Einwendungen nicht auseinandergesetzt. Sie ist in Verkennung der Rechtslage davon ausgegangen, dass eine Besteuerung gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 erst bei (Voll)Beendigung der Gesellschaft zu erfolgen habe. Sie hat sich dabei erkennbar auch auf das schon angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Februar 1996 gestützt. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof dem Einwand des damaligen Beschwerdeführers, der Veräußerungsgewinn wäre bereits 1993 (und nicht erst im Streitjahr 1994) entstanden, allerdings u.a. entgegengehalten, dass nach der Aktenlage ein wesentlicher Vermögensbestandteil der Gesellschaft (nämlich ein Betriebsgrundstück) erst im Jänner 1994 veräußert worden sei. Demgegenüber hat die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall behauptet, dass bereits im Jahr 1992 alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert worden wären. Diese Behauptung ist auf Grund der Aktenlage, insbesondere des auch von der belangten Behörde für die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes im Jahr 1997 herangezogenen Jahresabschlusses für 1993 nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen.

Soweit die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid von einer Liquidation und damit einem aufrechten Gewerbebetrieb der Beschwerdeführerin (bis in das Jahr 1997) auszugehen scheint, mangelt es diesbezüglich an jeglichen Sachverhaltsfeststellungen.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen prävalierender inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 16. Dezember 2009