



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 25. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels, vertreten durch Mag. Johann Lehner, vom 29. April 2003 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Über die Bw. wurde am 20. August 1996 der Konkurs eröffnet, mit Beschluss des Gerichtes vom 16. Jänner 1998 wurde dieser aufgehoben, nachdem am 18. Dezember 1997 der Zwangsausgleich gemäß § 157 Abs. 1 KO angenommen worden ist. Mit Beschluss vom 13. Dezember 1999 wurde die Firma in Folge beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht.

Die Bw. erklärte für das Jahr 1997 Einkünfte von Personengesellschaften in Höhe von - 24,769.389,00 S.

Dieser Verlust würde zur Gänze anfallen beim Kommanditisten F.H., für die Komplementärin HGmbH in Liquidation würde kein Ertragsanteil anfallen.

Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 10. Juni 1999 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 1997 erklärungsgemäß festgesetzt.

Für die Jahre 1997 bis 1999 wurde im Hinblick auf die Umsatzsteuer und die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung eine Betriebsprüfung durchgeführt. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Februar 2003 anlässlich der Buch- und Betriebsprüfung gemäß

§ 149 Abs. 1 BAO enthält Folgendes:

Sachverhalt für Punkte 1 und 2:

Im Sonderbetriebsvermögen des F.H. befindet sich ein Grundstück und ein darauf befindliches Gebäude. Dieses Grundstück (inklusive Gebäude) werde an die Firma HHGmbH vermietet. Auf diesem Grundstück seien folgende Pfandrechte eingetragen:

Bank1 7 Mio. S, Bank2 4 Mio. S, Bank1 8 Mio. S.

Diese Pfandrechte seien Sicherstellungen für Kredite der HHGmbH. Die Tätigkeit der Bw. würde im Einkauf von Schuhen aus Italien und deren Weiterverkauf an die HHGmbH liegen. Die Tätigkeit sei mit Konkursöffnung (20. August 1996) eingestellt worden (der Zwangsausgleich sei mit 23. Oktober 1997 bestätigt worden).

Aus einem Aktenvermerk des Masseverwalters sei zu entnehmen (30. Juli 1997):

Es sei eine Globallösung angesprochen, die beide Gesellschaften (KG und HandelsGmbH) miteinbeziehe. Die HHGmbH kaufe die Liegenschaften EZ 2866 und 737 (Sonderbetriebsvermögen bzw. Betriebsvermögen der KG) von den jeweiligen Eigentümern und die Bank1 erhalte gegen Ablöse aller Pfandrechte endgültig einen Betrag von 8 Mio. S.

Das sich im Betriebsvermögen der KG befindliche Grundstück sei mit Kaufvertrag vom 14. April 1997 durch den Masseverwalter an die HHGmbH verkauft worden.

Das sich im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundstück sei mit Kaufvertrag vom 29. Juni 2000 an die HHGmbH verkauft worden. Laut Vertrag wäre die Übergabe des Kaufgegenstandes in den Besitz der Käuferin bereits vor dem Tag der Unterfertigung des Kaufvertrages erfolgt. Ein genauer Tag des Überganges sei im Vertrag nicht erwähnt worden (am 30. Juli 1997 sei diese Vorgangsweise besprochen worden – siehe Aktenvermerk des Masseverwalters mit der Bank1).

Preis laut Vertrag (Auszug aus dem Vertrag):

Ob der Kaufgegenständlichen Liegenschaft wären Kreditverbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin pfandrechtlich sichergestellt worden. Im Rahmen der Insolvenzabwicklung sei von der Pfandgläubigerin die Realisierung der Pfandrechte durch die Übertragung der Kaufgegenständlichen Liegenschaft von F.H. an die HHGmbH gefordert worden, wobei die HHGmbH an die Pfandgläubigerin einen Betrag von 8 Mio. S teilweise bar bzw. teilweise auf Grund einer neu geregelten Kreditverbindlichkeit zu entrichten habe/gehabt habe.

Die Übertragung von F.H. an die HHGmbH erfolge daher entsprechend der im Rahmen der Insolvenzverfahren erhobenen Forderung der Pfandgläubigerin. Ein Barkaufpreis sei nicht entrichtet worden.

Das Unternehmen (Ergänzungsbilanz) hätte den "Verkauf" folgendermaßen behandelt:

Vom Unternehmen sei eine berichtigte Erklärung 1996 (eingelangt am 17. Mai 1999) abgegeben worden. In dieser sei die Aufdeckung der stillen Reserven in Grund und Boden und

Gebäude berücksichtigt worden – Aufwertung auf 8 Mio. S. Diese berichtigte Erklärung sei bisher nicht veranlagt worden. Im Wirtschaftsjahr 1997 sei eine Rückstellung für Einlageverpflichtung in Höhe von 8 Mio. S dotiert worden. Diese Rückstellung sei laut Unternehmen gebildet worden, da F.H. eine Verpflichtung zur Einlage des Grundstückes in die HHGmbH hätte (siehe Aktenvermerk des Masseverwalters mit der Bank1).

Punkt 1 Dotierung Rückstellung "Einlageverpflichtung" 1997:

Laut Feststellung der Betriebsprüfung sei das Grundstück 1997 entnommen worden. Auf diesem Grundstück würden Pfandrechte für Kredite der HHGmbH lasten. Die Besicherung dieser Kredite mit dem privaten Grundstück resultiere aus der Gesellschafterstellung des F.H. bei der HHGmbH. Es könne somit kein betrieblicher Aufwand in der KG bzw. im Sonderbetriebsvermögen aus dieser Pfandrechtsverbindlichkeit entstehen.

Die Dotierung der Rückstellung sei daher nicht anzuerkennen.

Punkt 2 Zeitpunkt der Betriebsaufgabe – Entnahmezeitpunkt:

Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH führe die Konkurseröffnung über das Vermögen einer KG zwar zur Auflösung der Gesellschaft, nicht aber zur sofortigen Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses. Werde ein wesentlicher Vermögensbestandteil der Gesellschaft, z.B. das Betriebsgrundstück, nicht im Jahr der Einstellung des Betriebes, sondern später veräußert, so komme es nicht schon im Jahr der Einstellung des Betriebes zur konkursbedingten Beendigung der Gesellschaft.

Am 14. April 1997 sei das Grundstück, welches sich im Betriebsvermögen der KG befunden hätte, durch den Masseverwalter an die HHGmbH verkauft worden.

Da das Sonderbetriebsvermögensgrundstück bis Ende 1997 an die HHGmbH vermietet worden sei (laut Gewinn- und Verlustrechnung Mieteinnahmen bis Ende 1997) sei die Entnahme im Jahr 1997 durchzuführen.

Der Betriebsprüfungsbericht vom 17. März 2003 verweist direkt auf die obige Niederschrift. Weiters enthält dieser Folgendes:

Tz 17 berichtigte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 1996

Am 16. Oktober 1997 würden die Steuererklärungen 1996 beim Finanzamt eingelangt sein. Die Bescheide wären mit Datum 2. Dezember 1998 ergangen. Mit Datum 17. Mai 1999 sei eine berichtigte Feststellungserklärung 1996 abgegeben worden.

Der Grund für eine berichtigte Erklärung wäre in der Aufwertung des sich im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Grundstückes gelegen. Diese Aufwertung wäre in der ursprünglichen Erklärung vom 16. Oktober 1997 nicht enthalten gewesen.

Die berichtigte Erklärung 1996 werde nicht veranlagt, da die Änderungen (Aufwertung Grundstück) erst 1997 durchzuführen seien (vgl. Niederschrift vom 24. Februar 2003).

Tz 18 Gewinnverteilung 1997

	Gesamt	F.H.	HGmbH
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung	-24,769.389,00 S	-24,769.389,00 S	0,00 S
+/- Bilanzänderungen laut Betriebsprüfung	5,194.803,00 S	5,194.803,00 S	0,00 S
+/- außerbilanzielle Änderungen laut Betriebsprüfung	8,000.000,00 S	8,000.000,00 S	0,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Betriebsprüfung	-11,574.586,00 S	-11,574.586,00 S	0,00 S

Im Jahre 1998 seien keine Änderungen vorgenommen worden. Die Veranlagung 1999 sei erklärungsgemäß durchgeführt worden.

Der Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung enthält folgende für die Berufungsentscheidung wesentlichen Schriftstücke:

Als Beilage zur berichtigten Erklärung zur Feststellung der Einkünfte 1996 wurde folgende Aufstellung im Mai 1999 eingereicht:

Bw. (Betriebsaufgabe!)	
Entnahmegewinn Liegenschaft per 7/1996	
EZ 2866 in 1996	
(7.852 m ² Grund, Lagerhalle alt, Büroanbau)	
Entnahmewert Grund/Boden	
7.852 m ² x 500,00 pro m ²	
(2,50 pro m ² Mietertrag mit 6 % =)	3,926.000,00

Gebäude laut Schätzungsgutachten	
4,789.600,00	
10 % - 478.960,00	4,310.640,00
	8,236.640,00
- abzügl. Anpassung an festgelegten Wert laut Vergleich	-236.640,00
- Buchwertabgang	-2,805.197,00
Aufgabegewinn	<u>5.194.803,00</u>

Weiters wurde zur berichtigten Erklärung bzw. zum Jahresabschluss 1997 wie folgt ausgeführt:

Wirtschaftliche und steuerliche Situation:

Die Bw. hätte im Zuge der Konkurseröffnung im Juli 1996 ihre Tätigkeit eingestellt. Obwohl die Zwangsausgleichsbestätigung mit Dezember 1997 und die Zwangsausgleichserfüllung erst im Mai 1999 erfolgt seien, sei nach gängiger Verwaltungspraxis die Betriebsaufgabe bereits dem Jahr 1996 zuzuordnen, weshalb der Gewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven in den Betriebsliegenschaften in Höhe von 5,194.803,00 S im Wege einer Berichtigung der Feststellungserklärung, sowie der Einkommensteuererklärung von F.H. im Jahr 1996 erklärt werde.

Da die gesamten Steuerverpflichtungen von F.H. bis einschließlich der Veranlagung 1996 im Vergleichsweg bereinigt worden seien, werde beantragt, die sich aus der Veranlagung 1996 ergebende Nachforderung nach Maßgabe der getroffenen Vergleichsregelung zu behandeln. Laut Vereinbarung zwischen Bw. und Bank1 vom 30. Juli 1997 sei die HHGmbH verpflichtet, die Liegenschaften EZ 2866 und EZ 737 von den Eigentümern Bw. sowie F.H. zu kaufen und der Bank1 gegen Ablöse aller Pfandrechte einen Betrag von 8 Mio. S zu bezahlen. Diese Verpflichtung werde von der HHGmbH eingelöst, sobald eine Alternativfinanzierung gesichert sei. Da die Übertragung lediglich auf Basis der bestehenden Pfandrechte ohne zusätzliche Gegenleistung erfolge, entstehe insoweit in der Bw. ein insolvenzbedingter Aufwand und in der HHGmbH im Zeitpunkt der Übertragung ein Vermögenszuwachs von 8 Mio. S. Dieser Verpflichtung sei im Jahresabschluss 1997 der Bw. Rechnung getragen worden.

Weiters liegt der Aktenvermerk über eine Besprechung vom 30. Juli 1997 in der Sache HHGmbH und Bw. und die Bank1 vor.

" 1.

Ausgangsbasis ist das Schreiben der Bank1 vom 9. Jänner 1997. Es ist dabei eine

Globallösung angesprochen, die beide Gesellschaften miteinbezieht.

2.

In Anlehnung an die getroffene Grundsatzvereinbarung wird folgende endgültige Lösung – konkursbehördliche Genehmigung vorausgesetzt – getroffen:

a)

Die HHGmbH kauft die Liegenschaften EZ 2866 und EZ 737 von den jeweiligen Eigentümern und erhält die Bank1 gegen Ablöse aller Pfandrechte endgültig einen Betrag von 8 Mio. S. Da die Masse vorerst für die Übernahme dieser Liegenschaft nur 4 Mio. S freimachen kann, kommt man überein, dass 4 Mio. S weiterhin gesichert bleiben und zwar durch ein auf 4,8 Mio. S reduziertes Höchstbetragspfandrecht im ersten Geldrang (4 Mio. S und 20 % NGS);

b)

Aus den Sicherheiten Pfandlager und Zessionen (strittig) realisiert die Bank1 die bisher bereits aus den Zahlungseingängen auf die bei ihr geführten Konten eingegangenen Beträge und erhält zusätzlich noch aus dem Massevermögen einen Betrag von 14 Mio. S;

c)

Das Wertpapierdepot per 520.000,00 S wird zu Gunsten der Bank1 wie vorgesehen realisiert.

3.

Der Konkursteilnahmeanspruch in der KG bleibt wie angemeldet bestehen, die Quote aus der KG steht der Bank1 zu.

4.

Die Forderung der Bank1 aus der Honorierung von Akkreditiven (645.803,02 S) wird kompensiert mit den Forderungseingängen bei der Bank1 im Zeitraum ab dem letzten Stichtag 13. Dezember 1996. Die Zahlung von 14 Mio. S versteht sich daher zum Stichtag 30. Juli 1997, Forderungseingänge bei der Bank1 sind daher auf diesen Betrag nur insoweit anzurechnen, als sie nach diesem Stichtag einlangen sollten.

5.

Die Bank1 nimmt am Konkurs der GmbH teil mit einer eingeschränkten Forderung von 14 Mio. S (Ausfall). Die Quotenzahlung an die Bank1 entfällt jedoch insoweit und in dem Umfang, als die Vergleichszahlung von 14 Mio. S bezahlt ist. Die Regelung versteht sich insgesamt so, dass die Bank1 einschließlich der Quotenzahlung einen Betrag von 14 Mio. S zu erhalten hat. Die Zahlung des Vergleichsbetrages von 14 Mio. S ist fällig, sobald der Zwangsausgleich mit einer zumindest 40 %-igen Quote angenommen ist.

6.

Die Vereinbarung basiert auf einer Quotenzahlung im Umfang von 40 %. Sollte der Zwangsausgleich eine höhere Quote bringen, dann steht der Bank1 eine Differenzquote zu nach den für alle Gläubiger geltenden Fälligkeitenmodalitäten (z.B. Quote 43 % =

Nachzahlung von 3 % vom Teilnahmeanspruch per 14 Mio. S zu den Fälligkeiten des angenommenen Zwangsausgleiches).

7.

Kommt der Zwangsausgleich nicht zu Stande, dann gilt die Vereinbarung Masse GmbH – Bank1 im gleichen Umfang, also alle Absonderungsrechte werden mit dem Betrag von 14 Mio. S abgegolten, allerdings mit der verändernden Maßgabe, dass dann die von der KG an die Bank1 zu zahlende bzw. tatsächlich ausbezahlte Quote von der Bank1 an die Masse GmbH abzuführen ist. In diesem Fall ist die Zahlung nach der Abstimmungstagsatzung (allenfalls erstreckter Abstimmungstermin) sofort zur Zahlung fällig.

Endgültige Fälligkeit dieses Betrages tritt ein am 30. November 1997."

Am 31. Jänner 2002 wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz folgender Ergänzungsvorhalt an die Berufungswerberin abgefertigt:

I.

Auf Grund der eingereichten Bilanz zum 31. Dezember 1997 würde ersucht werden, folgende Positionen aufzuschlüsseln bzw. näher zu erläutern:

1.: Außerordentlicher Aufwand Konkurs 19.795.622,79 S

2.: Verluste aus Anlagenverkauf 297.619,00 S

3.: Begründung der Einbuchung der Einlageverpflichtung Liegenschaft 8 Mio. S. Würde eine Bilanz zum 31. Jänner 1997 vorhanden sein, dann sei diese vorzulegen.

4.: Erhöhung der Verbindlichkeiten 31. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1997 (Liste der angemeldeten Forderungen!)

II.

Was wäre mit dem Sonderbetriebsvermögen des F.H. (Grundstück 1539/7) passiert?

III.

Werde eine Bilanz 1999 vorgelegt?

Mit Schreiben vom 2. April 2002 wurde durch die Berufungswerberin unter Anderem wie folgt geantwortet:

Die Bw. sei im Jahr 1999 nach Erfüllung der Quotenverpflichtung liquidiert worden. Aus dieser Erfüllung resultiere ein Schuldnachlass, der mit 9.557.200,00 S im Jahr 1999 ergebniswirksam werde. Zuzüglich zum laufenden Gewinn 1999 im Betrag von 172.164,00 S und einem Überschuss aus Mieterträgen Sonderbetriebsvermögen im Betrag von 211.140,00 S würden sich laut beiliegender Feststellungserklärung Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Gesamtbetrag von 9.940.504,00 S ergeben.

Der außerordentliche Aufwand Konkurs im Betrag von 19.795.622,79 S sei in zwei beiliegenden Kontoblättern aufgelistet.

Position 2:

Verlust aus Anlagenverkauf: 297.619,00 S:

Mit beiliegendem Kaufvertrag sei die Liegenschaft EZ 737, Grundstücksnummer 1537/2, aus dem Bestand der Bw. in den Bestand der HHGmbH zum Preis von 1.783.000,00 S gegen Übernahme der Pfandverbindlichkeit veräußert worden. Da zum Bilanzierungsstichtag 31. Dezember 1996 die zu übernehmende Kreditverbindlichkeit mit Saldo 1.698.754,00 S einem Buchwert von 1.996.373,00 S gegenüber gestanden wäre, hätte die Differenz als Verlust aus Anlagenverkauf im Betrag von 297.619,00 S erfasst werden müssen.

Position 3:

Die Einlageverpflichtung der Liegenschaft Sonderbetriebsvermögen EZ 2866 sei als Beilage zu den Erklärungen 1996 bzw. 1997 bereits aktenkundig. Mit Kaufvertrag vom 29. Juni 2000 sei die Einlageverpflichtung eingelöst worden (vgl. dazu Beilage zu den Erklärungen 1996 und 1997 sowie Kaufvertrag vom Juni 2000).

Beigelegt wurde der Kaufvertrag vom 14. April 1997 zwischen der Bw. als Verkäuferin und der HHGmbH als Käuferin im Hinblick auf das Grundstück EZ 737 Grundbuch XYM..

Zusätzlich liegt vor der Kaufvertrag vom 29. Juni 2000, abgeschlossen zwischen F.H. als Verkäufer und der HHGmbH als Käuferin. Die für die Berufungsentscheidung wesentliche Teile lauten wie folgt:

I. Kaufgegenstand:

1.

F.H. sei Eigentümer der Liegenschaft EZ 2866 Grundbuch XYM., in welcher das Grundstück 1539/7 vorgetragen ist.

2.

F.H. verkaufe und übergebe hiermit der HHGmbH und diese kaufe und übernehme die Liegenschaft EZ 2866 Grundbuch XYM., wie diese liege und stehe, mit allen Rechten und Vorteilen, mit denen der Verkäufer den Kaufgegenstand bisher besessen und benutzt habe oder zu besitzen und zu benützen berechtigt gewesen wäre in ihr Alleineigentum.

II. Kaufpreis:

1.

Ein Barkaufpreis werde nicht entrichtet.

2.

Über die Vermögen der Bw., der HGmbH sowie der HHGmbH seien am 20. August 1996 Konkursverfahren eröffnet worden; diese Konkursverfahren seien mittlerweile aufgehoben. Ob der kaufgegenständlichen Liegenschaft EZ 2866 Grundbuch XYM. wären Kreditverbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin pfandrechtlich sichergestellt worden. Im Rahmen der Insolvenzabwicklungen sei von der Pfandgläubigerin die Realisierung der Pfandrechte durch die Übertragung der kaufgegenständlichen Liegenschaft von F.H. an die

HHGmbH gefordert worden, wobei die HHGmbH an die Pfandgläubigerin einen Betrag von 8 Mio. S teilweise bar bzw. teilweise auf Grund einer neu geregelten Kreditvereinbarung zu entrichten habe/gehabt habe.

Die Übertragung von F.H. an die HHGmbH erfolge daher entsprechend der im Rahmen der Insolvenzverfahren erhobenen Forderung der Pfandgläubigerin.

III. Übergabe/Übernahme:

Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den Besitz und Genuss der Käuferin sei bereits vor dem Tag der Unterfertigung dieses Kaufvertrages erfolgt, womit auch Vorteil und Last, Nutzen und Gefahr auf die Käuferin übergegangen sei.

IV. Gewährleistung

.....

2.

Ob des Kaufgegenstandes seien nachfolgende Kredithöchstpfandrechte einverleibt, die ohnedies für Kredite der Käuferin haften würden und daher von der Käuferin übernommen würden, wobei die Käuferin selbst, sofern Löschungsreife vorliege, für die Löschung zu sorgen habe:

- Kredithöchstbetragspfandrecht über 7,000.000,00 S für die Bank1
- Kredithöchstbetragspfandrecht über 4,000.000,00 S für die Bank2
- Kredithöchstbetragspfandrecht über 8,000.000,00 S für die Bank1

Am 22. Oktober 2002 wurde durch den Betriebsprüfer folgender Ergänzungsvorhalt an die Berufungswerberin abgefertigt:

1. Welche Pfandrechte seien auf dem Grundstück von F.H. (Sonderbetriebsvermögen bei der KG) eingetragen? (Für Darlehen der HHGmbH?)
2. Welche wirtschaftliche Veranlassung hätte für die KG bestanden, für Schulden der HHGmbH (z.B. 13 Mio. S Bank2, Wechselverpflichtungserklärung) zu bürgen?

Weiters werde um Stellungnahme zu folgendem Punkt gebeten:

Laut Meinung der Betriebsprüfung handle es sich beim Sonderbetriebsvermögensgrundstück um eine Entnahme bei der KG und um eine Einlage bei der HandelsGmbH. Es könne somit kein insolvenzbedingter Aufwand bei der KG entstehen. Die Rückstellung "Einlageverpflichtung" sei somit aufzulösen bzw. nicht zu dotieren; bei der HandelsGmbH sei eine Einlage in Höhe von 8 Mio. S zu verbuchen – der Ertrag in Höhe von 8 Mio. S sei somit rückgängig zu machen.

Begründung: Die Einlage erfolge aus Gründen, welche aus der Gesellschafterstellung resultierten. F.H. sei Gesellschafter der HHGmbH. Zur Rettung des Unternehmens hätte er das Grundstück eingelegt.

Entnahmepunkt:

Siehe beiliegende Kopie (Auszug einer Berufungsentscheidung FLD OÖ), Konkurs 1996, Gewinnverwirklichung aus Verkauf Grundstück 1999. Wann wäre in diesem Fall die konkursrechtliche Genehmigung gewesen?

Laut Meinung der Betriebsprüfung könnte diese Genehmigung mit 30. Juli 1997 angenommen werden (Aktenvermerk über die Besprechung vom 30. Juli 1997).

Beigelegt wurde ein Auszug einer Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für OÖ., wonach im Wesentlichen auf das VwGH-Erkenntnis vom 21. Februar 1996, 94/14/0160 verwiesen werde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vor und setzte mit Bescheid vom 29. April 2003 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 1997 gemäß § 188 BAO mit -11,574.586,00 S fest, wobei der gesamte Betrag auf F.H. entfällt, für die HGmbH in Liquidation entfallen keine Einkünfte.

Mit Schreiben vom 26. Juni 2003 wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht wie folgt:

Es werde Berufung gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO aus 1997 eingebracht und gleichzeitig beantragt, die Auswirkungen in gegenständlicher Berufung bei der Veranlagung 1998 und 1999 zu berücksichtigen.

Auf die Niederschrift der Betriebsprüfung über die Schlussbesprechung vom 24. Februar 2003 werde verwiesen.

Seitens der Berufungswerberin seien gegenständliche Sachverhalte in der Beilage zu den Erklärungen 1996 bzw. Jahresabschluss 1997 (vgl. Beilage) sowie die Berechnung des Entnahmegewinns in der Erklärung zur Feststellung der Einkünfte 1996 (vgl. Beilage) offen gelegt worden.

Auch der Aktenvermerk über die Besprechung vom 30. Juli 1997 zwischen der Berufungswerberin, der HHGmbH und der Bank1 sei in der Beilage angeschlossen.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zu Punkt 2. werde ausgeführt, dass laut ständiger Rechtsprechung des VwGH die Konkurseröffnung über das Vermögen einer Kommanditgesellschaft zwar zur Auflösung der Gesellschaft, nicht aber zur sofortigen Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses führe. Werde ein wesentlicher Vermögensbestandteil der Gesellschaft, z.B. das Betriebsgrundstück, nicht im Jahr der Einstellung des Betriebes, sondern später veräußert, so komme es nicht schon im Jahr der Einstellung des Betriebes zur konkursbedingten Beendigung der Gesellschaft. In logischer Konsequenz sei seitens der Betriebsprüfung die Entnahme des Sonderbetriebsvermögensgrundstückes im Jahr 1997 durchgeführt worden.

Diese Feststellung sei richtig.

Obwohl die Gesellschaft ihre Tätigkeit eingestellt habe und die Gesellschaft aufgelöst worden sei, handle es sich bei gegenständlicher Entnahme um keinen üblichen Entnahmevergäng mit Überführung der Liegenschaft ins Privatvermögen.

Vielmehr seien im Zuge des Insolvenzverfahrens Kredithypotheken im Umfang von 8 Mio. S schlagend geworden, welche zur Förderung der eigenen betrieblichen Tätigkeit, sprich Erwirtschaftung von Überschüssen aus Handelstätigkeit und Vermietung ursprünglich geduldet worden seien.

Es handle sich bei diesen Verpflichtungen um negatives Sonderbetriebsvermögen, welches im Zuge der Vereinbarung vom 30. Juli 1997 in zeitlicher Hinsicht mit der Grundstücksentnahme verknüpft worden sei.

Eine Entnahme des Grundstückes ins Privatvermögen wäre dem Steuerpflichtigen grundsätzlich verwehrt. Gleichzeitig mit der "Entnahme" des Aktivvermögens hätte auch die "Entnahme" der Verbindlichkeiten zu erfolgen, wobei beide Vorgänge uno acto als einheitlicher Übertragungsvorgang zu sehen seien.

Diese Rechtsansicht werde im Übrigen von Ministerialrat Dr. Margreiter geteilt.

Die Behauptung der Betriebsprüfung im Punkt 1 der Stellungnahme, dass die Besicherung für Kredite der HHGmbH auf dem Grundstück aus der Gesellschafterstellung des F.H. bei der HHGmbH resultieren würde, sei somit unrichtig.

Es werde deshalb der Antrag gestellt, den als Einlageverpflichtung titulierten Übertragungsvorgang von negativem Sonderbetriebsvermögen als betrieblich bedingt anzuerkennen und den Aufwand von 8 Mio. S bei der Veranlagung 1997 zu berücksichtigen.

Bedeutsam im Zusammenhang mit der gesamten causa sei der Umstand, dass die Duldung der Hypothekarverpflichtungen auf dem Sonderbetriebsvermögensgrundstück nicht nur der laufenden Einnahmen- und Überschusserzielung der Bw. gedient hätten, sondern darüber hinaus der Betrieb der HHGmbH im gegebenen Umfang damit erst ermöglicht worden sei und auch der Fortbetrieb durch Zwangsausgleichsbestätigung vom 18. Dezember 1997 mit einer durch den oben genannten Übertragungsvorgang verbesserten Quote möglich geworden sei.

Die HHGmbH hätte die Gläubiger mit einer Quotierung von 38,5 % bedienen können, der Konkurs der Bw. sei mit einer Quote von 12,5 % abgeschlossen worden. Auch sämtliche bis inklusive 1996 zu veranlagende Einkommensteuerverpflichtungen des F.H. seien mitumfasst. Nicht umfasst würde die abweichend von der Erklärung in das Jahr 1997 transferierte obangeführte Liegenschaftsentnahme bzw. die damit resultierende Aufdeckung der stillen Reserven sein.

Da angesichts der nachweislich vorliegenden umfassenden Bemühungen, einen Fortbetrieb der HHGmbH zu bewerkstelligen, zweifellos die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung

nach den Kriterien des § 36 EStG 1988 vorliegen würden und die grundsätzliche Bereitschaft der Finanzbehörde aus dem geschlossenen Vergleich betreffend die Zeiträume bis inklusive 1996 klar zu Tage trete, werde darum ersucht, auch den "Gewinn" aus der Aufdeckung der stillen Reserven als "Sanierungsgewinn" zu werten und ergänzend zum vorliegenden Vergleich die Einkommensteuer festzusetzen und mit 12,5 % zu quotieren.

Hervorzuheben sei insbesondere, dass es sich bei den vorliegenden Insolvenzverfahren um Liquiditätskonkurse gehandelt habe und F.H. den größten Teil seines Privatvermögens zur Verfügung gestellt habe, um einerseits die Quotenverpflichtung in der Bw. mit 12,5 % zu erfüllen und andererseits den Fortbetrieb der HHGmbH zu ermöglichen.

Die den berufungsgegenständlichen Gewinn verursachende Aufdeckung von stillen Reserven in einer Liegenschaft des Sonderbetriebsvermögens sei weder zeitlich, noch wirtschaftlich vom zu Grunde liegenden Insolvenzverfahren zu trennen, zumal bei F.H. keine Vermögensvermehrung aus dieser "Entnahme" aufgetreten sei.

F.H. hätte zu keinem Zeitpunkt der laufenden Insolvenzverfahren die Möglichkeit gehabt, über die berufungsgegenständliche Liegenschaft frei zu verfügen.

Die der Berufung zu Grunde liegende Einkommensermittlung für F.H. sei in der Beilage dargestellt und ergebe für die Jahre 1996 bis 1998 ein Einkommen von Null und für das Jahr 1999 ein Einkommen in Höhe von 1.903.475,00 S.

Unter Berücksichtigung der Sanierungsgewinnquotierung von 12,5 % ergebe sich daraus eine Einkommenssteuerbelastung von 104.906,00 S.

Beigelegt wurde eine Einkommensermittlung F.H./Antrag laut Berufung wie folgt:

	1996	1997	1998	1999
Gesamtbetrag der Einkünfte laut letztem Einkommensteuerbescheid	-3.018.397,00	-24.616.473,00	14.488.091,00	-85.053,00
berichtige Erkl. 96 (Aufdeckung stiller Reserven G & B, Gebäude) Gewinntangente Bw. (bisher noch nicht berücksichtigt)	5.194.803,00			9.940.504,00
Gesamtbetrag der Einkünfte laut neuer Erklärung bzw. Gewinntang.	2.176.406,00	-24.616.473,00	14.488.091,00	9.855.451,00
Verschiebung Aufdeckung stiller Reserven auf 1997	-5.194.803,00	5.194.803,00		
Gesamtbetrag der Einkünfte	-3.018.397,00	-19.421.670,00	14.488.091,00	9.855.451,00
Sonderausgaben – Verlust 96			-3.018.397,00	

Sonderausgaben – Verlust 97			-11,469.694,00	-7,951.976,00
Einkommen laut Berufung	0,00	0,00	0,00	1,903.475,00
Einkommensteuer				839.250
davon 12,5 % Quote				104.906

Weiters wurden eingereicht die Beilagen zur korrigierten Erklärung für das Jahr 1996 sowie der Aktenvermerk vom 30. Juli 1997.

Weiters wurde eingereicht ein Schreiben der Bank1 im Hinblick auf die HHGmbH, die Bw. und F.H. vom 2. Juli 1997:

Konkursverfahren HHGmbH, Bw.

Gemäß den getroffenen Vereinbarungen werde die Erste bis spätestens 31. Dezember 1997 folgende Beträge erhalten:

1.

Aus dem Verkauf der Liegenschaften EZ 737 und 2866, je Grundbuch XYM. an die HHGmbH: 8 Mio. S.

(Anmerkung: Die Bank1 erhalte sofort bar 4 Mio. S sowie einen Betrag in Höhe von 4 Mio. S samt Zinsen in noch zu vereinbarenden Kreditraten; Zug um Zug gegen Erhalt des ersten Teilbetrages von 4 Mio. S werde die Bank1 die zu ihren Gunsten eingetragene Simultan Höchstbetragshypothek über 8 Mio. S ob vorgenannten Liegenschaften löschen bzw. die zu ihren Gunsten intabulierte Höchstbetragshypothek über 7 Mio. S ob der Liegenschaft EZ 2866 auf 4,8 Mio. S reduzieren).

2.

Aus der Verwertung des Sicherungseigentums (Lager), Eingänge aus Forderungen bzw. Konkursquoten in den Konkursverfahren HHGmbH sowie Bw.: 14 Mio. S

3.

Erlös aus der Realisierung von Wertpapierdepots circa 600.000,00 S

4.

Verbindlichkeiten der Masse HHGmbH gegenüber der Bank1 (vornehmlich aus der Honorierung von Akkreditiven) circa 700.000,00 S

Gesamt: 23,300.000,00 S

Hinsichtlich der übrigen Punkte werde auf das Schreiben an den Masseverwalter Dr.H. vom 15. Jänner 1997 verwiesen.

Weiters wurde eingereicht der Antrag auf Abschluss eines Zwangsausgleiches und Zwangsausgleichsvorschlag im Hinblick auf die HHGmbH, undatiert.

Die für die Berufungsentscheidung wesentliche Teile lauten wie folgt:

3. Betriebsliegenschaft:

Das gemeinschuldnerische Unternehmen befindet sich auf einer Betriebsliegenschaft, die in unterschiedlichem Eigentum stehe. Ein Teil der Grundstücke stehe im Eigentum der Bw. (EZ 2866 Grundbuch XYM.), ein Teil der Grundstücke im Eigentum des F.H. (EZ 737 Grundbuch XYM.). Ein Teil der Gebäude sei geleast.

Bei der Gemeinschuldnerin würden die Eigentums- und Nutzungsrechte zusammengefasst werden. Der Ankauf der Liegenschaft EZ 2866 erfolge mit Kaufvertrag vom 14. April 1997; der Kaufpreis werde durch Übernahme einer Kreditverbindlichkeit über 1.783.000,00 S entrichtet. Die Liegenschaft EZ 737, Grundbuch XYM., solle demnächst angekauft werden, der Kaufpreis von 8 Mio. S soll mit 4. Mio. S bar an die erstrangig besicherte Hypothekargläubigerin (Bank1) und durch Übernahme einer Kreditverbindlichkeit von 4 Mio. S entrichtet werden.

Mit Schreiben vom 2. September 2003 wurde durch den Betriebsprüfer ausgeführt, dass sich keine neuen Tatsachen ergeben hätten und bezüglich der rechtlichen Beurteilung auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht verwiesen werde.

Am 9. Oktober 2003 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 25. Juli 2006 wurde folgender Ergänzungsvorhalt abgefertigt:

1.

In der Berufungsschrift vom 24. Juni 2003 werde auf eine Hohensinner HHGmbH&coKG Bezug genommen. Laut Aktenlage sei diese bisher nicht in Erscheinung getreten und hätte auch im Firmenbuch nicht aufgefunden werden können.

Vorliegend seien lediglich die Bw. (Berufungswerberin), die HGmbH und die HHGmbH. Man werde nun aufgefordert, zu klären, um welche Gesellschaft es sich hierbei handle (samt Angabe der Firmenbuchnummer) bzw. die Berufungsschrift zu korrigieren.

2.

Bis zu welchem Zeitpunkt sei das gegenständliche Grundstück EZ 2866 an die HHGmbH vermietet worden?

3.

Laut Punkt III. des Kaufvertrages vom 29. Juni 2000 betreffend die gegenständliche Liegenschaft sei diese bereits vor dem Tag der Unterzeichnung übergeben worden. Wann genau und in welcher Form sei dies erfolgt?

Wann sei die konkursbehördliche Genehmigung erteilt worden? Diese würde einzureichen sein.

4.

Welche und wessen Kreditverbindlichkeiten wären auf der Liegenschaft pfandrechtlich sicher gestellt?

Diesbezügliche Vereinbarungen mit den Instituten würden vorzulegen sein.

5.

Durch wen und wie sei die gegenständliche Liegenschaft in den Jahren 1995 bis 2000 jeweils genutzt worden?

6.

Im Aktenvermerk vom 30. Juli 1997 werde auf ein Schreiben der Bank1 vom 9. Jänner 1997 Bezug genommen. Dieses würde einzureichen sein.

Ebenso einzureichen würden sein die im Schreiben der Bank1 vom 2. Juli 1997 erwähnten Schreiben der Bank1 vom 15. Jänner 1997, sowie das Schreiben von Dr.G vom 20. Juni 1997.

7.

Laut Aktenlage sei am 22. Oktober 2002 durch den Betriebsprüfer ein Ergänzungsvorhalt abgefertigt worden. Ein Antwortschreiben darauf sei nicht auffindbar. Sei dieser Ergänzungsvorhalt beantwortet worden? Wenn ja, würde diese Antwort in Kopie einzureichen sein.

8.

Wann hätte die Bank1 den Betrag von 4,000.000,00 S laut Aktenvermerk vom 30. Juli 1997 erhalten?

9.

Warum sei der Kaufvertrag über die gegenständliche Liegenschaft erst am 29. Juni 2000 abgeschlossen worden?

10.

Laut der Berufungsschrift vom 24. Juni 2003 würde die Entnahme im Jahr 1997 anzusetzen sein. Strittig würde somit lediglich der Ansatz von 8,000.000,00 S als Rückstellung bzw. Aufwand sein.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 21.10.1986, 86/14/0124) sei Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsschuld, dass diese ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruhe, die den Betrieb betreffen würde.
Dieser Veranlassungszusammenhang würde detailliert darzustellen sein.

Mit Schreiben vom 15. September 2006 wurde wie folgt geantwortet:

Die Bezugnahme in der Berufungsschrift vom 24. Juni 2003 auf eine HHGmbH&coKG sei irrtümlich erfolgt. Die Berufungsschrift betreffe die Bw. mit der angeführten Steuernummer. Rechtsgrundlage für die Definition, bis zu welchem Zeitpunkt das Grundstück EZ 2866 an die HHGmbH vermietet worden sei bzw. wann wirtschaftlich gesehen eine Übertragung der Liegenschaft auf die HHGmbH erfolgt sei, könne nur der Aktenvermerk vom 30. Juli 1997 sein. In dieser Aktennotiz sei zwischen Dr.A (Bank1), Dr.G als Gemeinschuldnervertreter und Dr.H. als Masseverwalter in Anlehnung an die getroffene Grundsatzvereinbarung vom

9. Jänner 1997 folgende endgültige Lösung getroffen worden:

"Die HHGmbH kauft die Liegenschaften EZ 2866 und 737 von den jeweiligen Eigentümern..."

Die Liegenschaft EZ 737 sei laut beiliegendem Kaufvertrag bereits am 14. April 1997 von der Bw. auf die HHGmbH übertragen worden.

Die formale Abwicklung der Liegenschaftsveräußerung von F.H. betreffend die EZ 2866 hätte sich zeitlich verzögert, da bis ins Jahr 1999 Quotenverhandlungen mit den Gläubigern geführt worden seien. Letztlich hätte man sich auf 12,5 % Quote einigen können.

Die Verrechnung von Mieten sei mit Wirkung Dezember 1997 eingestellt worden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei der Eigentumsübergang basierend auf der bereits genannten Aktennotiz vom 30. Juli 1997 und unter Berücksichtigung der Mietenverrechnungsmodalitäten längstens Ende 1997 erfolgt.

Eine konkursbehördliche Genehmigung hätte nicht mehr erteilt werden müssen, da der Konkurs zu diesem Zeitpunkt bereits aufgehoben gewesen wäre.

Die Kreditverbindlichkeiten der HHGmbH seien simultan auf sämtlichen Liegenschaften pfandrechtlich sichergestellt worden. Die Liegenschaft EZ 2866 wäre davon mit einem Betrag von 8.000.000,00 S betroffen gewesen. Gesonderte Vereinbarungen, warum die Liegenschaften der Bw. sowie von F.H. belastet worden seien, würden nicht vorliegen.

Auf den Grundstücken EZ 737 und EZ 2866 sei das Bürogebäude samt Betriebs- und Lagerhalle der gemeinschuldnerischen Firmen an die LeasingGmbH vermietet worden, welche darauf ein Superädifikat erreicht habe und welches von der Gemeinschuldnerin HHGmbH geleast worden wäre. Die Nutzung der Liegenschaften sei bis 1997 im Wege der Vermietung und anschließend durch Nutzung des Gesamtbestandes im Rahmen der HHGmbH erfolgt.

Die Schriftstücke der Bank1 vom 9. Jänner 1997 und vom 15. Jänner 1997 sowie das Schreiben von Dr.G vom 20. Juni 1997 hätten bisher nicht beigebracht werden können.

Seitens Dr.G liege eine Mitteilung vor, dass das Archiv bereits vernichtet worden sei. Solle die Beibringung unabdingbar erforderlich sein, werde um weitere Fristerstreckung zwecks Nachforschung in den Archiven der Bank1 und bei Dr.H. ersucht; dies allerdings mit niedriger Erfolgswahrscheinlichkeit.

Der Ergänzungsvorhalt vom 22. Oktober 2002 sei schriftlich nach Wissen der Berufungswerberin nie beantwortet worden, sondern die Erörterung auf die Schlussbesprechung vertagt worden.

Die Bank1 hätte einen Teilbetrag von 4.000.000,00 S aus der freien Masse für sich reklamiert und sei im Herbst 1997 daraus bedient worden. Der Restanspruch von weiteren 4.000.000,00 S sei – ausgeführt im Schreiben vom 18. Februar 1998 – wie folgt geregelt worden:

Unter Berücksichtigung von zwischenzeitig aufgelaufenen Zinsen bzw. eines

Rückforderungsanspruches von 47.315,00 S der HHGmbH sei der Betrag auf 4.100.000,00 S erhöht worden und vom Konto im Februar 1998 auf das neu eröffnete Konto der HHGmbH umgebucht und einer Tilgung auf Basis von Pauschalraten mit monatlich 55.000,00 S zugeführt worden.

Die grundbücherliche Übertragung der Liegenschaft EZ 2866 sei wie bereits ausgeführt durch lang andauernde Quotenverhandlungen immer wieder hinausgeschoben worden und die Thematik im Zuge der Bilanzierung im Frühjahr 2000 wieder aufgegriffen worden, was letztlich zum Abschluss eines Kaufvertrages datiert mit 29. Juni 2000 geführt habe.

Der Veranlassungszusammenhang bestehe insbesondere darin, dass die Bw. eine Beschaffungsfunktion für die HHGmbH ausgeübt habe und daraus Überschüsse aus der Handelstätigkeit und Vermietung erzielt habe. Um diese Erwerbsquelle aufrechterhalten zu können, seien die Liegenschaften des Betriebsvermögens und Sonderbetriebsvermögens als Sicherheiten für Kreditaufnahmen der HandelsGmbH zur Verfügung gestellt worden. Diese Kredithypotheken seien im Umfang von 8.000.000,00 S im Zuge des Insolvenzverfahrens schlagend geworden, was im Bereich der EZ 2866 zur Entstehung von negativem Sonderbetriebsvermögen geführt habe. Die Entstehung als negatives Sonderbetriebsvermögen sei im Zuge der Vereinbarung vom 30. Juli 1997 in zeitlicher Hinsicht mit der Grundstücksentnahme verknüpft worden.

Eine Entnahme des Grundstückes ins Privatvermögen wäre dem Steuerpflichtigen grundsätzlich verwehrt. Gleichzeitig mit der Entnahme/Übertragung des Aktivvermögens hätte auch die Entnahme/Übertragung der Verbindlichkeiten zu erfolgen, wobei beide Vorgänge uno actu als einheitlicher Übertragungsvorgang zu sehen seien.

Bedeutsam im Zusammenhang mit der gesamten causa sei der Umstand, dass die Duldung der Hypothekarverpflichtungen auf dem SBV-Grundstück nicht nur der laufenden Einnahmen- und Überschusserzielung der Bw. gedient hätte, sondern darüber hinaus der Betrieb der HHGmbH im gegebenen Umfang damit erst ermöglicht worden sei und auch der Fortbetrieb durch Zwangsausgleichsbestätigung vom 18. Dezember 1997 mit einer durch den obgenannten Übertragungsvorgang verbesserten Quote möglich geworden sei.

Mit Schreiben vom 19. September 2006 wurden die obigen Ermittlungsergebnisse der Amtspartei zur Stellungnahme übersendet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Kommanditist F.H. im Berufungsjahr die gegenständliche Liegenschaft aus dem Sonderbetriebsvermögen entnommen hat. Ebenso unstrittig ist die Höhe der dadurch aufgedeckten stillen Reserven.

Strittig ist jedoch, ob gleichzeitig die auf Grund einer grundbürgerlichen Sicherstellung schlagend gewordenen 8.000.000,00 S als negatives Sonderbetriebsvermögen entnommen wurden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 30.11.1999, 94/14/0166, oder vom 28.5.2002, 98/14/0157) *"besteht ein enger Zusammenhang zwischen den Verbindlichkeiten, die für die Anschaffung bzw. Herstellung eines Wirtschaftsgutes aufgewendet worden sind und diesem Wirtschaftsgut. Legt ein Steuerpflichtiger ein solches Wirtschaftsgut in den Betrieb ein, so erfolgt auch eine Einlage der Verbindlichkeit, entnimmt er ein solches Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen, so erfolgt auch eine Entnahme der Verbindlichkeit."*

Wesentlich ist dabei, dass die Verbindlichkeiten der Finanzierung des Vermögensgegenstandes gedient haben.

"Die Zuordnung der Fremdmittel hat zwingend nach der Veranlassung iSd Mittelverwendung zu erfolgen."

Aus anderen betrieblichen Gründen entstandene Verbindlichkeiten führen nicht zu negativem Sonderbetriebsvermögen.

Nur *"Verbindlichkeiten, die in einem eindeutigen Zusammenhang mit den durch sie finanzierten Wirtschaftsgütern stehen, werden bei Entnahme der finanzierten Wirtschaftsgüter mitentnommen"* (siehe auch Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4, Tz 59, sowie VwGH vom 12.9.1989, 88/14/0188)

Dass – wie von der Berufungswerberin eingewendet – negatives Sonderbetriebsvermögen im Zuge des Insolvenzverfahrens entstanden sei, kann nicht angenommen werden. Ein solches kann nämlich nicht willkürlich kreiert werden. Vielmehr ist auf den oben zitierten Zusammenhang abzustellen (siehe auch Nagler, ÖStZ 1993, 312).

Dass die Liegenschaft als Sicherheit für Verbindlichkeiten der HHGmbH gedient hat, macht diese Verbindlichkeiten noch nicht zum negativen Sonderbetriebsvermögen.

Folglich sind die für Zwecke der HandelsGmbH eingegangenen Belastungen des gegenständlichen Grundstückes – offensichtlich fehlt der konkrete Zusammenhang mit der Anschaffung des Wirtschaftsgutes - nicht als negatives Sonderbetriebsvermögen einzustufen. Eine gleichzeitige Entnahme von negativen Werten wurde somit nicht vorgenommen.

Fraglich könnte sein, ob die Begleichung einer Schuld der HandelsGmbH durch den Kommanditisten F.H. zu Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 der Berufungswerberin führen kann.

Dies ist schon aus dem Grund nicht möglich, weil die Verbindlichkeiten der HandelsGmbH nicht als Betriebsschulden der Berufungswerberin gewertet werden können.

Für die Beantwortung der Frage, ob Fremdmittel tatsächlich den Betrieb finanzieren und damit eine Betriebsschuld darstellen, ist der Schuldgrund als wesentlich anzusehen. Die Schuld muss ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruhen, die den Betrieb betreffen (VwGH vom 21.10.1986, 86/14/0124).

Aus der Sicht des Veranlassungsprinzips *"ist eine Verbindlichkeit dann Betriebsvermögen, wenn ihre Aufnahme betrieblich veranlasst ist, die Aufnahme der Verbindlichkeit zur Finanzierung betrieblicher Aufwendungen und Wirtschaftsgüter, einer Kapitalumschichtung oder dem Ersatz von abfließendem Fremd- oder Eigenkapital dient"* (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4, Tz 11.3.5.).

Wie auch der BFH in BStBl 190, 817, ausgeführt hat, *"ist bei Beurteilung der betrieblichen Veranlassung primär auf den Verwendungszweck von Darlehenmitteln abzustellen". "Nur soweit damit betriebliche Aufwände oder die Anschaffungskosten eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes abgedeckt wurden, liegt eine Betriebsschuld vor"* (VwGH 24.2.2005, 2000/15/0057).

Nach Erkenntnis des VwGH vom 17.12.1980, 2429/77, 3440/80, ist *"als betriebsfremd jeder Zweck anzusehen, der nicht Betriebszweck jenes Betriebes ist, dem die Wirtschaftsgüter entzogen werden, sohin auch Zwecke eines anderen Betriebes desselben Steuerpflichtigen. Dies ergibt sich daraus, dass bei der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung nicht die gesamte betriebliche Sphäre des Steuerpflichtigen einheitlich erfasst wird, sondern jedes Betriebsergebnis gesondert und von etwaigen anderen Betrieben desselben Steuerpflichtigen klar abgegrenzt zu ermitteln."*

Der angeführte Beschwerdefall ist von einem Steuerpflichtigen ausgegangen, der zwei Einzelunternehmen betreibt. Folglich ist eine klare Abgrenzung auch bei Personenidentität gefordert – umso mehr muss dies daher auch im gegenständlichen Fall gelten.

Im vorliegenden Fall wurden unstrittig Schulden der HHGmbH beglichen. Eine unmittelbare Zurechnung der Schuld iSd oben zitierten Judikatur zum Betrieb der Berufungswerberin ist nicht möglich, der Verwendungszweck liegt eindeutig im Betrieb der HHGmbH.

Dass die Betriebsliegenschaft zur Sicherheit gedient hat, lässt nicht zwingend auf einen ursächlichen und unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang der Verbindlichkeit mit dem Betrieb schließen (VwGH vom 14.11.1978, 1085, 1217/76).

Dass man eine wirtschaftliche Abhängigkeit der Bw. in Kauf genommen hat und daher das wirtschaftliche Schicksal mit der HHGmbH teilt, lässt nach Ansicht des Senates kein Verschieben der Verbindlichkeiten zu, lässt die Verbindlichkeiten nicht zu solchen der Berufungswerberin werden.

Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, dass die Schuld von F.H., nicht von der Bw. beglichen worden ist – demnach auch aus diesem Grund keine Abzugsfähigkeit gegeben sein kann.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 21. September 2006