

GZ. RV/0184-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Confida Graz WTH GmbH., gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 2. November 2000, mittels welchen die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1998 erfolgte, entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1997 wird teilweise Folge gegeben, der Berufung gegen den Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1998 wird statt gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1997 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert in Höhe von € 185.590,43 (ATS 2.553.780,00) und für das Jahr 1998 in Höhe von € 16.869,32 (ATS 232.127,00) festgestellt. Die Ermittlung und Aufteilung der festgestellten Einkünfte ist der am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeführten Darstellung zu entnehmen. Diese bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidaufstellung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof

oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 02. Juli 1984 mit dem Gegenstand u. a. des Handels mit Waren aller Art, der Pachtung und Verpachtung von Handelsunternehmungen, des Exportes und Importes gegründet. Als persönlich persönlich haftende Gesellschafterin fungiert die KW GmbH, als Kommanditisten die an der Bw. im nachstehend dargestellten Beteiligungsverhältnis beteiligten Familienmitglieder (bis 19. Dezember 1997):

	Gesamtkapital in ATS	Beteiligung in ATS	in Prozent
KW GmbH	Arbeitsgesellschafterin	0,00	0,00
FK		24.000,00	24
MK		26.000,00	26
EK		27.000,00	27
IK		23.000,00	23
Bw.	100.000,00		100

Die Einlagen waren bei Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages sofort bar zu leisten.

Mit in dem vor Punkt 1. **als Abtretungsvertrag** titulierten **Notariatsakt vom 19.**

Dezember 1997, vereinbarten EK, MK und IK die Abtretung ihrer Kommanditanteile an FK:

Punkt 1. Die Parteien sind beschränkt haftende Gesellschafter (Kommanditisten) der Bw.

1.4. Es liegt eine allen Gesellschaftern bekannte Zwischenbilanz zum 30.09.1997 vor.

Punkt 2. Abtretung

2.1. Herr EK, Frau MK und Frau IK treten hiemit ihre zu 1. angeführten Gesellschaftsanteile an Herrn FK ab.

2.2. Herr FK nimmt diese Abtretung an und übernimmt die abgetretenen Gesellschaftsanteile zu dem im Punkt 7. genannten Übergabstermin in sein Vermögen.

2.3. Nach Durchführung der Abtretung ist er sohin einziger Kommanditist der Gesellschaft mit einer Vermögenseinlage von gesamt ATS 100.000,--.

Punkt 3.: Abtretungspreise

*3.1. Abtretungspreise werden **nicht ausbedungen**.*

3.2. Festgestellt wird, dass sich aus den Büchern und Papieren der Gesellschaft negative Verrechnungskonten aller abtretenden Gesellschafter ergeben. Der Stand dieser Verrechnungskonten ist den Gesellschaftern bekannt.

3.3. Diese Verrechnungskonten werden unverändert von Herrn FK übernommen mit der Verpflichtung alle gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen der abtretenden Gesellschafter zu erfüllen und diese diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Punkt 5. Haftungserklärungen

5.1. Die abtretenden Gesellschafter haften dafür, dass die abgegebenen Gesellschaftsanteile nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet sind und frei von Beschränkungen in das Vermögen des Erwerbers übergehen.

5.2. Der Erwerber verpflichtet sich, die abtretenden Gesellschafter hinsichtlich aller von diesen in Bezug auf die abgetretenen Gesellschaftsanteile übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, schad- und klaglos zu halten.

Punkt 7. Übergabstermin

Die Gesellschaftsanteile gehen unter Übertragung aller damit verbundenen Rechte und Pflichten mit Ablauf des 30. September 1997 auf den übernehmenden Gesellschafter über.

Punkt Zwölftens des Gesellschaftsvertrages 02. Juli 1984 lautet:

Jeder Gesellschafter ist berechtigt, die Gesellschaft unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Jahr zum Ende eines jeden Geschäftsjahres durch eingeschriebene Briefe an die übrigen Gesellschafter aufzukündigen.

Die übrigen Gesellschafter können jedoch die Gesellschaft fortsetzen, wenn sie den Gesellschaftsanteil des kündigenden Gesellschafters im Verhältnis ihrer übernommenen

Kapitaleinlagen zu einem Abtretungspreis übernehmen, der dem Buchwert des Gesellschaftsanteiles unter Einbeziehung der Rücklagen, die sich aus steuerlichen Sonderabschreibungen ergeben, entspricht, wobei Liegenschaften mit den Verkehrswerten anzusetzen sind. Lehnt ein Gesellschafter die Übernahme ab, sind die übrigen übernahmewilligen Gesellschafter zur Übernahme des ganzen Anteiles im Verhältnis ihrer Gesellschaftsanteile berechtigt.

Punkt Dreizehntens regelt:

Im Fall der Auseinandersetzung, die durch Konkurs eines Gesellschafters, Ausschluss oder Kündigung eines Privatgläubigers hervorgerufen wird, ist das Auseinandersetzungsguthaben wie im Kündigungsfall zu berechnen.

In allen anderen Auseinandersetzungsfällen ist der Verkehrswert des Gesellschaftsanteiles Grundlage für die Abfindung.

In der Bilanz zum 31.12.1997 waren ausgewiesen:

	Aktiva	Teilwert	Differenz	Passiva
Grundstücke	4,273.408,00	7,500.000,00		
stille Reserve		(3,226.592,00)		
andere	11.840,00			
Umlaufvermögen	255.549,00			
Forderungen	715.921,58			
Kasse, Guthaben	250.906,06			
RAP	79.100,00			
	5,586.734,64			
Rücklagen				766,00
Rückstellungen				20.000,00
Verbindlichkeiten gegenüber Banken				5,589.540,40
Verbindlichkeiten				540.838,36

aus Lieferungen				
Sonstige Verbindlichkeiten				3,196.675,15
Kapital	5,585.734,64		- 3,762.085,27	9,347.819,91

Mit Kaufvertrag vom 23.02.1998 veräußerte die Bw. die im Anlagevermögen mit einem Buchwert von ATS 4,273.408,00 ausgewiesene Liegenschaft EZ xx um einen Betrag von ATS 7,500.000,00 zum Stichtag 01.01.1998.

Aus der Gegenüberstellung der Aktiven und Passiven unter Berücksichtigung der stillen Reserven ergibt, sich dass der Betrieb real überschuldet war.

Im Zuge einer die Jahre 1996 bis 1998 umfassenden Betriebprüfung stellte die Prüferin in TZ 16-18 fest, dass lediglich das buchmäßig negative Kapitalkonto von EK durch vorhandene anteilige stillen Reserven abgedeckt war, nicht jedoch die Kapitalkonten von MK und IK, bezüglich derer eine reale Überschuldung gegeben war.

Anlässlich einer Vorbesprechung brachte der steuerliche Vertreter am 10. August 2000 vor, dass die Problematik des Ausscheidens bei negativen Kapitalkonten durchaus bewusst gewesen sei, was ein am selben Tag überreichter Aktenvermerk bzw. ein Fax vom 11. Dezember 1997 dokumentierten.

In diesem Aktenvermerk wurde zum Ausdruck gebracht, dass die Kapitalkonten der ausscheidenden Gesellschafter negativ seien und in der Liegenschaft der Bw. stillen Reserven von rund 4 Millionen ATS enthalten seien. Wenn die mit dem Mitunternehmeranteil verbundenen stillen Reserven einschließlich eines allenfalls vorhandenen Firmenwertes den Betrag der negativen Kapitalkonten überstiegen und der Übernehmer daher bereichert werden würde, läge eine unentgeltliche Übertragung vor, die keine Veräußerungsgewinnbesteuerung auslösen würde. Die Kapitalkonten der ausscheidenden Gesellschafter einschließlich der Entnahmen und Einlagen und des Verlustanteiles seien daher so zu stellen, dass sie die anteiligen stillen Reserven nicht übersteigen würden. Dies könne durch Buchgewinne aus Schuld nachlässen und/oder einseitige Einlagen geschehen. Die Kapitalkonten seien durch Einlagen entsprechend anzupassen, sodass sich aus dem Ausscheiden keine steuerlichen Konsequenzen für die ausscheidenden Gesellschafter ergeben würden.

Im Übrigen sei am Tag der Unterzeichnung des Abtretungsvertrages auch eine Auffüllungsverpflichtung vereinbart worden, welche nachgereicht werde.

Die am 17. August 2000 gefaxte, mit 19. Dezember 1997 datierte, von FK als Geschäftsführer der Bw. sowie IK und MK unterschriebene Vereinbarung beinhaltet Nachfolgendes:

Punkt 1): die Abtretenden haben ihre Kommanditanteile mit Notariatsakt vom 19.12.1997 mit Stichtag 30. September 1997 an FK abgetreten. Ein Abtretungspreis wurde nicht ausbedungen.

Punkt 2) Den Abtretenden ist bekannt, dass ihre Kapitalkonten einen negativen Stand aufweisen. Der Stand der Kapitalkonten der Abtretenden zum Stichtag 30. September 1997 beträgt:

MK ATS – 1,548.196,28

IK ATS – 1,210.065,70

Punkt 4)

Hiermit gilt als vereinbart und verpflichten sich die Abtretenden gegenüber der K KG bzw. Herrn FK als alleinigen Kommanditisten das verbleibende negative Kapitalkonto aufzufüllen.

Punkt 5)

Die genaue Höhe der jeweiligen Auffüllungsverpflichtung ist noch nicht bekannt und wird nach Verkauf der Liegenschaft, an deren stillen Reserven die Abtretenden ja beteiligt sind, ermittelt. Die Abtretenden verpflichten sich, die verbleibenden negativen Kapitalkonten nach Maßgabe vorhandener Liquidität, spätestens jedoch bei Liquidation der Gesellschaft aufzufüllen.

Nachfolgende Feststellungen wurden getroffen:

TZ 16 Sonderbetriebsvermögen FK Grund und Boden:

	31.12.1996	31.12.1997	31.12.1998
<i>Lt. HB</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Lt PB</i>	<i>0,00</i>	<i>158.103,00</i>	<i>158.103,00</i>
<i>BV-Änderung</i>	<i>0,00</i>	<i>158.103,00</i>	<i>158.103,00</i>
<i>Minus BV-Änderung Vorjahr</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>- 158.103,00</i>
<i>Umbuchung Kapital FK</i>	<i>0,00</i>	<i>- 158.103,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Gewinnauswirkung</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>

TZ 17 Sonderbetriebsvermögen FK : Gebäude:

	31.12.1996	31.12.1997	31.12.1998
<i>Lt. HB</i>	0,00	0,00	0,00
<i>Lt PB</i>	0,00	693.221,00	656.221,00
<i>BV-Änderung</i>	0,00	693.221,00	656.221,00
<i>Minus BV-Änderung Vorjahr</i>	0,00	0,00	- 693.221,00-
<i>Umbuchung Kapital FK</i>	0,00	- 711.463,54	0,00
<i>Gewinnauswirkung</i>	0,00	- 18.424,54	-36.485,00

<i>Kontenentwicklung</i>	<i>in ATS</i>
<i>AK 2. Halbjahr 1997</i>	711.463,54
- 1/2 AFA für 1997 (RND 15 Jahre)	- 18.242,54
<i>BW 31.12.1997 lt. BP</i>	693.221,00
- AFA 1998	- 36.485,00
<i>BW 31.12.1998</i>	656.736,00

TZ 18 Sonderbetriebsvermögen FK Firmenwert:

	31.12.1997	31.12.1998
<i>Lt. HB</i>	0,00	0,00
<i>Lt PB</i>	687.748,00	640.317,00
<i>BV-Änderung</i>	687.748,00	640.317,00
<i>Minus BV-Änderung Vorjahr</i>	0,00	- 687.748,00-
<i>Umbuchung Kapital FK</i>	- 711.463,54	0,00
<i>Gewinnauswirkung</i>	- 23.715,54	-47.431,00

<i>Kontenentwicklung</i>	<i>in ATS</i>
<i>AK 2. Halbjahr 1997</i>	711.463,54

- 1/2 AFA für 1997 (RND 15 Jahre)	- 23.715,54
BW 31.12.1997 lt. BP	687.748,00
- AFA 1998	- 47.431,00
BW 31.12.1998	640.317,00

Erläuterungen zu TZ 16) bis 18):

Laut Notariatsakt vom 19.12.1997 haben EK, MK und IK ihre Kommanditanteile unentgeltlich an FK abgetreten.

Alle drei Abtretenden hatten zum Zeitpunkt der Abtretung negative Kapitalkonten, wobei dieses bei EK von den anteiligen stillen Reserven gedeckt ist (= buchmäßige Überschuldung), bei MK und IK jedoch nicht (= reale Überschuldung).

MK und IK haben daher einen Veräußerungsgewinn in Höhe der anteiligen stillen Reserven zu versteuern.

	in ATS
Veräußerungsgewinn MK	838.913,92
Veräußerungsgewinn IK	742.116,16
	1,581.030,08

Bei FK sind diese anteiligen stillen Reserven zu aktivieren.

Die Aufteilung dieser Anschaffungskosten erfolgte durch die BP nach folgendem Schlüssel:

10 % auf Grund und Boden

45 % auf Gebäude, Restnutzungsdauer 19,5 Jahre

45 % auf Firmenwert, Nutzungsdauer 15 Jahre

Ermittlung stille Reserven der Bw. :

Buchwert Gebäude 31.12.1997 lt. Bilanz (gleicher BW zum 30.09.1997)	4.273.408,00
Veräußerungserlös 1998 (Vertrag vom 23.02.1998, Stichtag 1.1.1998)	7.500.000,00
Stille Reserven KG lt. BP (100 %)	3.226.592,00

	Stand Kapitalkonto zum 30. September 1997 in ATS	Anteil an stillen Reserven	Nicht durch stille Reserven gedecktes Kapitalkonto

<i>EK</i>	27 %	-782.402,26	871.179,84	88.777,58
<i>MK</i>	26 %	-1.548.198,28	838.913,92	-709.284,36
<i>IK</i>	23 %	-1.210.065,70	742.116,16	-467.949,54
<i>Summe</i>		-3.540.666,24	2.452.209,92	- 1.088.456,32

Verwiesen wird auch auf die Besprechungsprotokolle vom 25. Juli 2000 und vom 10. August 2000 sowie die Besprechung vom 10. August 2000 und 13. Oktober 2000.

Den getroffenen Feststellungen folgend erließ das Finanzamt am 02. November 2000 einen Bescheid gemäß § 188 BAO, mit welchem es für die Jahre 1997 und 1998 die Einkünfte einheitlich und gesondert feststellte. Insbesondere setzte es für MK und IK in Höhe der anteiligen stillen Reserven für 1997 einen Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 (für MK: ATS 838.914,00 und für IK ATS 742.116,00, gesamt daher ATS 1.581.030,00) fest.

In der am 30. November 2000 gegen die streitgegenständlichen Bescheide erhobenen **Berufung** wurde im Wesentlichen eingewendet:

Berufungspunkt 1.) Aufteilung der stillen Reserven

In den TZ 16 und 17 des Betriebsprüfungsberichtes zu StNr. 431/3532 (betreffend die Bw.) handle es sich nicht um Sonderbetriebsvermögen sondern um Ergänzungsbilanzvermögen. Eine Aufteilung der stillen Reserven auf einen Firmenwert sowie die Liegenschaft samt Gebäude wäre nicht rechtens, da die stillen Reserven ausschließlich auf die Liegenschaft entfielen.

Da die gegenständliche Liegenschaft zudem im Jahre 1998 veräußert wurde, hätte - im Falle der Aktivierung der stillen Reserven - zu diesem Zeitpunkt die Ausbuchung des Restbuchwertes zu erfolgen.

Berufungspunkt 2.) Veräußerungsgewinnbesteuerung bei IK und MK:

Richtig an den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht sei, dass sämtliche Kommanditisten bis auf FK mit Notariatsakt vom 19. Dezember 1997 ausgeschieden seien und bei den Kommanditisten MK und IK nach Berücksichtigung der anteiligen stillen Reserven ein negatives Kapitalkonto im Zeitpunkt des Ausscheidens gegeben gewesen war.

Das Finanzamt habe jedoch keinen Bezug auf die Auffüllungsverpflichtung vom 19.12.1997 genommen, aufgrund derer MK und IK zur Auffüllung ihrer Kapitalkonten verpflichtet seien. Diese begründe einen klagbaren Anspruch von FK und sei irrtümlich nicht in der Bilanz zum 31. Dezember 1998 als Forderung, sehr wohl aber in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 bilanziert worden. Die Auffüllungsverpflichtung sei irrtümlich nicht in der Bilanz der Gesellschaft zum 31.12.1998 bilanziert worden, die Berichtigung erfolge jedoch in der Bilanz zum 31.12.1999. Demzufolge sei weder ein Veräußerungsgewinn entstanden noch seien die stillen Reserven zu aktivieren.

In ihrer **Stellungnahme führte die Großbetriebsprüfung** aus:

Bei der Bw. hätte es sich im Prüfungszeitraum um eine sogenannte "Familien-KG" gehandelt, weshalb den Bestimmungen des § 21 BAO zufolge geprüft werden müsse, ob die formelle und rechtliche Gestaltung der Auffüllungsverpflichtung auch ihrer wirtschaftlichen Bedeutung entspreche. Die nach ständiger Rechtsprechung des VwGH für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Voraussetzungen lägen nicht vor.

Insbesondere sei dem Kriterium der Publizität nicht entsprochen worden, da die Auffüllungsverpflichtung "irrtümlich" nicht in der Bilanz zum 31. Dezember 1998 als Forderung bilanziert worden wäre und keine Umstände zutage getreten wären, wonach diese Auffüllungsverpflichtung über den involvierten Personenkreis hinausgedrungen wäre.

Weiters sei es in einer für das Wirtschaftsleben untypischen Form den Schuldern anheim gestellt worden, wann sie ihrer Auffüllungsverpflichtung entsprächen, die Wortfolge "nach Maßgabe vorhandener Liquidität" sei derartig unbestimmt, dass sich daraus kein Fälligkeitstermin ableiten lasse. Der Gläubiger der Forderung müsse die Gesellschaft liquidieren um die Forderung fällig zu stellen. Zudem seien bis zu Prüfungsbeginn keinerlei Zahlungen erfolgt.

Vereinbarungen solchen Inhaltes würden mit Fremden nicht geschlossen werden.

Eine Aufteilung der stillen Reserven auf Firmenwert sowie Grund und Boden und Gebäude könne wegen der geringfügigen steuerlichen Auswirkungen unterbleiben. Zutreffend sei die beantragte Ausbuchung des Restbuchwertes infolge der Veräußerung der Liegenschaft im Jahre 1998.

Der steuerliche Vertreter der Bw. hielt im **Schreiben vom 13. Februar 2001** dagegen:

Tatsache sei, dass sämtliche Kommanditisten bis auf FK mit Notariatsakt vom 19. Dezember 1997 ausgeschieden seien und nach Berücksichtigung der anteiligen stillen Reserven bei MK und IK ein negatives Kapitalkonto im Zeitpunkt des Ausscheidens gegeben war.

Belegt sei durch die zeitnahe Vorlage des internen Aktenvermerkes, dass man sich der Problematik der negativen Kapitalkonten bewusst gewesen wäre. Bewusst sei der Weg der Auffüllungsverpflichtung gewählt worden.

Welche Publizitätskriterien diese nicht erfülle, sei nicht ersichtlich. Es sei weder ein Notariatsakt erforderlich noch eine Veröffentlichung in Bekanntmachungsblättern. Auch eine entsprechende Anzeige bei der Finanzverwaltung sei nicht vorgesehen, ebenso ein Hinausdringen über den involvierten Personenkreis.

Hinsichtlich der Einstellung einer Forderung sei man sich nicht im Klaren gewesen, ob diese nicht gegenüber FK bestünde. Sollte sich diese Ansicht als nicht richtig erweisen, werde die Bilanzierung nachgeholt.

Die sofortige Fälligstellung sei wirtschaftlich nicht gerechtfertigt gewesen, da sich auch der negative Saldo über Jahre aufgebaut habe. Tatsache sei der klagbare Anspruch auf Auffüllung.

Nach telefonischer Rückfrage des damals zuständigen Sachbearbeiters am 19. September 2001 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass MK und IK gerade dabei wären, die negativen Kapitalkonten aufzufüllen und ersuchte um eine 14-tägige Frist für die Vorlage der Überweisungsbelege.

Per Fax vom 19. Dezember 2001 brachte der steuerliche Vertreter zu Kenntnis,

"dass MK und IK, deren negatives Kapitalkonto nicht durch stille Reserven gedeckt war, ihrer Auffüllungsverpflichtung gemäß Vereinbarung vom 19. Dezember 1997 nachkommen und folgende Einzahlungen am 20. Dezember 2001 getätigt werden:

Von MK ATS 710.000,00 und von IK ATS 468.000,00.

Die Einzahlungsbestätigungen werden wir umgehend nachreichen."

Am 20. Dezember 2001 langten per Fax Kopien zweier Überweisungsbelege ein, wonach MK und IK laut Auffüllungsverpflichtung vom 19. Dezember 1997 die oben angeführten Beträge zur Überweisung gebracht hatten.

Am 13. Mai 2003 erklärte MK als Auskunftsperson befragt, sie könne keine Angaben über die von ihr bezahlte Summe von ATS 710.000,00 machen. Ihr Schwager Dr. EK kümmere sich um diese Angelegenheiten.

Dr. EK erklärte, er sei mit MK und IK bei dem Kreditinstitut gewesen um die Kredite aufzunehmen und die Überweisungen zu tätigen. Bis April 2003 seien keinerlei Rückzahlungen erfolgt. Erst vergangene Woche (Mai 2003) sei über einen neuerlichen Aufschub bezüglich der Rückzahlungen vorgesprochen worden.

Im Zuge des Erörterungstermines brachte der steuerliche Vertreter vor, dass infolge der Auffüllungsverpflichtung und deren Erfüllung nicht mehr vom Vorliegen eines negativen Kapitalkontos im Zeitpunkt der Veräußerung auszugehen wäre.

Der Finanzamtvertreter beantragte unter Wiederholung der Ausführungen in der Stellungnahme die Auffüllungsverpflichtung als fremdunüblich nicht anzuerkennen, da sich insbesondere auch aus der Einsichtnahme in den Gebührenakt ergäbe, dass die Auffüllungsverpflichtung keinesfalls nach außen bekannt gemacht wurde, was sich auch in der Nichtvorlage der Zusatzvereinbarung zum Abtretungsvertrag an das Gebührenamt dokumentiere, obwohl eine diesbezügliche Anzeigeverpflichtung bestanden habe und den gesamten Stand des negativen Kapitalkontos einer Veräußerungsgewinnbesteuerung zu unterziehen. Bei Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinnes sei die Betriebsprüfung der Literaturmeinung gefolgt. Eine derartige, die Bw. begünstigende Vorgangsweise finde im Wortlaut des § 24 Abs. 2 EStG 1988 keine Deckung.

Die Auffüllungsverpflichtung stünde zudem mit Punkt drei des Abtretungsvertrages vom 19. Dezember 1997 in inhaltlicher Kollision, wonach die vorhandenen negativen Kapitalkonten unverändert von FK mit der Verpflichtung, alle gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen der abtretenden Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft zu erfüllen und diese schad- und klaglos zu halten, übernommen worden wäre.

Auch ergäbe sich aus der Aussage der MK und IK, dass diese Auffüllungsverpflichtung wirtschaftlich betrachtet keineswegs tatsächlich gewollt sei. Bis dato seien keine Zinszahlungen erfolgt und es gelte die Frage zu beantworten, von wem und wie diese Kreditverbindlichkeiten der beiden Kreditnehmerinnen MK und IK abgestattet werden sollten.

Dem Berufungsbegehren, dass die stillen Reserven nur auf die Liegenschaft entfielen sei ebenso statt zu geben, wie der Ausbuchung des Restbuchwertes aufgrund der im Jahr 1998 erfolgten Veräußerung.

Aufgrund der im Zuge des Erörterungstermines vorgelegten Kontoauszüge bezüglich jener Kreditkonten, von welchen die Überweisungen am 20. Dezember 2001 erfolgten, ergibt sich, dass bis zu diesem Zeitpunkt keine Rückzahlungen geleistet wurden. Lediglich Spesen- und Zinsbelastungen sind ersichtlich.

Dem angesprochenen mangelnden Kriterium der Publizitätswirkung der Auffüllungsverpflichtung entgegnete der steuerliche Vertreter, dass es ausreiche, wenn diese den handelnden Personen und dem steuerlichen Vertreter bekannt gewesen sei. Im Übrigen handle es sich unter Punkt drei des Abtretungsvertrages um eine Standardformulierung und seien nur gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen angeführt.

Im Nachtrag zur Berufung **vom 05. 06. 2003** modifizierte der steuerliche Vertreter das bisherige Vorbringen unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.05.1998 zu 94/13/0084 dahingehend, dass die Entstehung eines Veräußerungsgewinnes dann zu verneinen sei, wenn die Auffüllungsverpflichtung gegenüber den ausscheidenden Gesellschafter aus privaten Gründen nicht geltend gemacht werde. Eine derartige aus außerbetrieblichen Gründen erfolgte Schuldübernahme werte der Verwaltungsgerichtshof als steuerneutrale Einlage. Der Vorgang des Ausscheidens sei gedanklich in zwei Vorgänge aufzuspalten: Durch die Schenkung entsprechender finanzieller Mittel einerseits und der zu unterstellenden Einlage werde das negative Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters aufgefüllt, sodass der Auscheidungsvorgang selbst bereits ohne negatives Kapitalkonto zu beurteilen und § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG unanwendbar wäre. Im genannten Erkenntnis bringe der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass ein negatives Kapitalkonto nicht nur durch eine Auffüllungsverpflichtung sondern durch eine gedanklich zu unterstellende Schenkung von Geldbeträgen infolge des Verzichtes auf die Auffüllungsverpflichtung aus privaten Gründen aufgefüllt werde könne.

Zudem sei nach Rechtsprechung und Schriftum § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG bei unentgeltlichen Übertragungen nicht anwendbar. Von einer solchen sei auszugehen, wenn Unentgeltlichkeit das Handeln bestimme und von vornherein eine Gegenleistung nicht angestrebt werde. Eine unentgeltliche Übertragung gehe § 24 Abs. 2 letzter Satz vor, weil dann kein Tatbestand des § 24 EStG gegeben sei. Denn selbst bei einer Nichtanerkennung der Auffüllungsverpflichtung sei im gegenständlichen Fall nach dem Willen der Parteien von

einer unentgeltlichen Übertragung auszugehen, da dem Abtretungsvertrag eindeutig zu entnehmen sei, dass Abtretungspreise nicht ausbedungen worden wären.

Insbesondere müsse im gegeständlichen Fall davon ausgegangen werden, dass die Auffüllungsverpflichtung aus privaten Gründen nicht geltend gemacht worden sei und eine – insgesamt gesehen, nicht unter § 24 Abs. 2 EStG fallende unentgeltliche Anteilsübertragung vorliege.

Anlässlich einer im Juli 2005 vorgenommenen weiteren Erhebung tätigte EK die Aussage, dass im Jahre 2004 die Rückzahlung der Kredite erfolgt sei. Um die Vorlage der Kreditverträge seitens der Abgabepflichtigen wurde nochmals ersucht.

Mit Schreiben vom 18. August 2005 übermittelte der steuerliche Vertreter Kopien der urgierten (Kredit-)Vereinbarungen sowie der Kontoauszüge, aus denen hervorgeht, dass die Kreditverpflichtung der MK per 23.04.2004 durch Einmalzahlung abgedeckt wurde. Auf dem Kontoauszug betreffend IK ist – mit 05.04.2004 datiert - vermerkt, dass der aushaftende Betrag von von € 36.956,11 auf ein Treuhandkonto von Herrn Dr. X bis zur Klärung mit dem Finanzamt eingezahlt werde. Beigeschlossen war ein anlässlich der Einräumung der Kredite an IK und MK erstelltes Besprechungsprotokoll mit der Überschrift "FK, Spar-Markt", mit auszugsweise nachfolgendem Inhalt:

Besprechung am 20. Dezember 2001:

Teilnehmer: FK, Dr. EK, MK IK, Bankangestellte

Thema: Überweisungen von MK über ATS 710.000,00 und IK über ATS 468.000,00 an FK gemäß Auffüllungsverpflichtung vom 19. Dezember 1997 für die Bw.

Abwicklung: Die Überweisungen erfolgen von den zwei neu eröffneten Privatkonten der MK (518 660 137/00) und IK (518 660149/00).

Gemäß Vereinbarung mit FK werden zwei Eigentumswohnungen aus unserer Pfandliegenschaft EZ 273., GB.xx um insgesamt ATS 2.000.000,00 im Frühjahr 2002 verkauft oder eine Umfinanzierung über die Bausparkasse veranlasst.

Aus dem Verkaufserlös bzw. Umschuldungserlös von ATS 2.000.000,00 werden sodann die o.a. Konten von MK und IK abgedeckt.

Dieses Protokoll wurden von den (ehemaligen) Gesellschaftern EK., MK und IK sowie FK der Bw. und den Bankangestellten unterfertigt.

Nochmals verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass bei Schenkung eines real überschuldeten Mitunternehmeranteiles die Regelung des § 24 Abs. 2 EStG unanwendbar wäre, wenn aus den Umständen klar erschließbar sei, dass der Gesellschafterwechsel nicht

auf ein entgeltliches Rechtsgeschäft zurückzuführen sei. Eine unentgeltliche Übertragung ergäbe sich aus dem Abtretungsvertrag.

Eine Grundbuchabfrage belegte, dass Top 1,2,3 und 5 (gesamt 97%) der im Aktenvermerk vom 20. Dezember 2001 angeführten Eigentumswohnungen betreffend die EZ 273, KG xx im Wohnungseigentum des FK stehen.

Mit Schriftsatz vom 09.09. 2005 wurde bezüglich der ausgeschiedenen Gesellschafter für den Eventualfall der Antrag auf Verteilung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 37 Abs. 2 EStG auf drei Jahre gestellt.

Der Vertreterin des Finanzamtes wurde Akteneinsichtnahme gewährt.

Über die Berufung wurde erwogen:

zu Berufungspunkt 2):

Aus der Aktenlage ergibt sich unstrittig, dass die Kapitalkonten der Kommanditistinnen IK und MK im Zeitpunkt der Abtretung ihrer Gesellschaftsanteile negative Stände aufwiesen, welche lediglich zu 61,33% bzw. zu 54,19% durch anteilige stillen Reserven abgedeckt waren, sodass - wie in den Erläuterungen zu TZ 16 bis TZ 18 dargestellt - eine reale und nicht bloß buchmäßige Überschuldung gegeben war.

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 in der für das Jahr 1997 geltenden Fassung lautet auszugsweise:

Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

§ 24 Abs. 4 EStG 1888 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung normiert, dass der (anteilige) Freibetrag von ATS 100.000,00 dann nicht zusteht, wenn von der Progressionsermäßigung gemäß § 37 Abs. 2 oder 3 leg.cit. Gebrauch gemacht wird.

Gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind über Antrag Veräußerungsgewinne im Sinn des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerb sieben Jahre verstrichen sind,

beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen.

Unter Ausscheiden ist jede Form der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu verstehen, die den Tatbestand des § 24 EStG erfüllt, (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, TZ 95.2 zu § 24). Nicht als entgeltliche Übertragung und damit nicht als Veräußerung zu qualifizieren ist demnach die Schenkung. Diese setzt eine tatsächliche Bereicherung des Betriebsnachfolgers voraus und hat eine zwingende Buchwertführung gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG zur Folge.

Als unentgeltlich ist auch die gemischte Schenkung anzusehen, wenn der Kaufpreis aus privaten Gründen unter oder über dem tatsächlichen Wert liegt. Dafür gilt es zu untersuchen, ob der Schenkungscharakter oder der Entgeltlichkeitscharakter überwiegt. Vom Überwiegen des Schenkungscharakters ist auszugehen, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein offenkundiges Missverhältnis besteht und sich beide Vertragsparteien des doppelten Charakters der Leistung als teilweise unentgeltlich und als teilweise entgeltlich bewusst gewesen sind, die teilweise Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schließlich zum Ausdruck gebrachte haben. Ein Missverhältnis liegt vor, wenn die Gegenleistung den als Saldo zwischen Aktiven und Passiven ausgedrückten Betriebswert deutlich unterschreitet, d.h. die Gegenleistung nicht mehr als 50% des Verkehrswertes beträgt. Es kommt nicht auf die formale Vertragsbezeichnung an, sondern darauf, ob Unentgeltlichkeit das Handeln des Übergebers bestimmt hat.

Den Vorbringen der Bw. ist entgegen zu halten:

A.) Schenkung der Gesellschaftsanteile:

Nun wendet der steuerliche Vertreter im Rechtsmittelverfahren ein, dass von einer unentgeltlichen Abtretung der Geschäftsanteile auszugehen sei, da im Abtretungsvertrag vom 19.12.1997 ein Abtretungspreis von Null vereinbart wurde, sodass demzufolge der im Ganzen als unentgeltlich zu qualifizierende Vorgang nicht unter eine Veräußerungsgewinnbesteuerung fiel.

Als Ausfluss der Bilanzbündeltheorie ist das **Gesellschaftsvermögen** als die Summe der Teilunternehmungen ihrer Gesellschafter zu sehen, sodass das Betriebsvermögen der Gesellschaft die Summe der quotenmäßigen Betriebsvermögen der Gesellschafter darstellt. Der Mitunternehmeranteil eines Mitunternehmers besteht somit aus seinem Anteil (Quote) am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft einschließlich der Mehr- oder Minderwerte einer Ergänzungsbilanz und Sonderbetriebsvermögen (Margreiter Wakounig Glega, Steuerliche Sonderbilanzen, Seite 97 f.).

Sowohl Gewinnverteilung als auch Ermittlung des zu berücksichtigenden Unternehmens- bzw. Anteilswertes im Falle eines Auscheidens wurden im gegenständlichen Fall im Gesellschaftsvertrag vom 02. Juli 1984 vereinbart. Entsprechend Punkt Drittens des genannten Vertrages sind MK zu 26% und IK zu 23 % am Kapital und laut Punkt Siebentens im selben Ausmaß am Gewinn nach Abzug von Gewinnvoraus und Risikoprämie des persönlich haftenden Gesellschafters beteiligt. Im Falle der Kündigung durch einen Gesellschafter, des Konkurses, Ausschlusses oder Kündigung eines Privatgläubigers gilt als Abtretungspreis für den Gesellschaftsanteil der Buchwert unter Einbeziehung der Rücklagen, die sich aus steuerlichen Sonderabschreibungen ergeben, wobei Liegenschaften mit dem Verkehrswert anzusetzen sind. In allen anderen Auseinandersetzungsfällen ist der Verkehrswert des Gesellschaftsanteiles Grundlage für die Abfindung.

Zum 30.09.1997 stehen den Aktiva (Berücksichtigung der Liegenschaft zu Buchwerten) in Höhe von ATS 5.585.734,64 Passiva im Ausmaß von ATS 9.347.819,91 gegenüber, sodass sich ein Passivaüberhang von ATS 3.762.085,27 ergibt. Der auf die Betriebsliegenschaft entfallende Verkehrswert steht aufgrund des bereits vor Abtretung der Gesellschaftsanteile mit der späteren Käuferin besprochenen Verkaufes und dessen Realisierung in Höhe des vereinbarten Veräußerungserlöses im Ausmaß von ATS 7.500.000,00 fest.

Das Vorhandensein weiterer stiller Reserven wurde seitens der Bw. nicht vorgebracht und auch im Zuge des Ermittlungsverfahrens nicht festgestellt.

Auf MK und IK entfallen die nachfolgend dargestellten Anteile:

Anteile für	Bw. 100 %	MK 26%	IK 23%
Aktiva	5.585.734,64	1.452.291,00	1.284.718,96
Passiva	9.347.819,91	2.430.433,17	1.149.998,57

Überhang Passiva	3.762.085,27	- 978.142,17	- 865.279,61
------------------	--------------	--------------	--------------

auf Liegenschaft entfallende stille Reserven (infolge des Verkaufserlöses von ATS 7,500.000,00)	3.226.592,00	838.913,92	742.116,16
---	--------------	------------	------------

(Anmerkung: Dass die im Zuge der Veräußerung realisierten stillen Reserven ausschließlich als auf die Liegenschaft entfallend zu betrachten sind, ergibt sich aus dem Berufungsvorbringen, dem vom Finanzamt zugestimmt wurde).

Wenn nun im Abtretungsvertrag ein Abtretungspreis nicht ausbedungen wurde, so ist dieser Punkt im Zusammenhang damit zu sehen, dass bereits im Zeitpunkt der Unterpflanzung des Abtretungsvertrages bekannt war, dass dem o.a. anteiligen Passivaüberhang der MK und der IK die auf diese entfallenden anteiligen stillen Reserven aus der zu erzielenden Veräußerung der Betriebsliegenschaft annähernd gegenüber stehen werden. Der letzt genannte Umstand ergibt sich aus dem im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung einliegenden Sanierungskonzept vom 11.12.1997 (erstellt fünf Tage vor Unterzeichnung des Abtretungsvertrages) betreffend die Bw. und das Einzelunternehmen des FK. In diesem Sanierungskonzept wurde der für den bereits in die Wege geleiteten Verkauf der Betriebsliegenschaft der Bw. der im Kaufvertrag vom 23.2.1997 (zum Stichtag 1.1.1998) festgelegte Verkaufserlös von ATS 7,500.000,00 berücksichtigt. Dass bei Abtretung der Gesellschaftsanteile die anteiligen stillen Reserven Berücksichtigung zu finden haben, wird auch durch die eingangs dargelegten gesellschaftsvertraglichen Regelungen gedeckt. Da die anteiligen auf die Liegenschaft entfallenden stillen Reserven der MK und IK die auf sie entfallenden Passiva nicht übersteigen, sondern die anteiligen Passiva annähernd erreichen, ist die für eine Schenkung geforderte Bereicherungsabsicht des Übernehmers durch die Übergeber aus den vorgelegten Unterlagen nicht erschließbar. Im Erkenntnis vom 09.02.2005, 2001/13/0156, brachte der VwGH zum Ausdruck, dass bei Übertragung eines bloß buchmäßig überschuldeten Betriebes zwischen nahen Angehörigen ein Schenkung anzunehmen sei. Denn eine Schenkung setze voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Betriebes tatsächlich bereichert wäre, wozu der reale Wert des Betriebes positiv sein müsse.

In dem vom steuerlichen Vertreter genannten Aktenvermerk (vom Dezember 1997) wurde darauf hingewiesen, dass, wenn die anteiligen stillen Reserven einschließlich Firmenwert den Betrag des negativen Kapitalkontos übersteigen, vom Vorliegen der für eine Schenkung erforderlichen Bereicherung des Übergebers auszugehen sei und gegebenenfalls Schenkungssteuer anfallen würde. Um steuerliche Konsequenzen zu vermeiden, seien die Kapitalkonten der ausscheidenden Gesellschafter durch Buchgewinne oder einseitige Einlagen oder Entnahmen daher so zu stellen, dass sie die anteiligen stillen Reserven nicht überstiegen.

Der Zwischenbilanz zum 30.09.1997 ist zu entnehmen, dass für das Streitjahr 1997 bezüglich IK und MK als Entnahmen die alljährlich berücksichtigte Verzinsung der Kapitalkonten sowie Einzahlungen von ATS 42.075,00 und ATS 78.728,00 gebucht wurden. Weitere Einlagenbuchungen (im Hinblick auf die Auffüllungsverpflichtung) erfolgten für das Jahr 1997 nicht. Die sich sodann ergebenden negativen Kapitalkonten (Beträge siehe TZ 16- 18) wurden laut der genannten Bilanz von FK übernommen.

Dies entspricht den im Abtretungsvertrag getroffenen Vereinbarungen und lässt aufgrund des Gesagten die Schenkungsabsicht nicht erschließen und fehlt die Bereicherung des FK durch die Übergeber.

Eine erstmalige Buchung von Einlagen erfolgte erst in der Bilanz für 1999, welche aber nach Durchführung der Betriebsprüfung erstellt wurde.

Ergänzend ist noch anzuführen, dass aufgrund der oben dargestellten Zahlen zudem das angesprochene offensbare Missverhältnis zwischen dem Wert des anteiligen Passivaüberhangs und den realisierten stillen Reserven fehlt und betragen – gewollterweise - die anteiligen stillen Reserven der MK und der IK im Verhältnis zu den nicht durch stille Reserven gedeckten negativen Kapitalkontenständen mehr als 50%, nämlich 61,33% bzw. 54,19% des Gesamtstandes der negativen Kapitalkonten, was gegen eine Schenkung spricht.

Auch die Bezeichnung des notariellen Vertrages als Abtretungsvertrag und nicht als Schenkungsvertrag kann als Indiz dafür gesehen werden, dass eine Schenkung nicht gewollt war.

Aufgrund dieser Ausführungen ist nicht von einer **Schenkung der Gesellschaftsanteile** auszugehen.

B.) Auffüllungsverpflichtung (Zusatzvereinbarung) vom 19. 12. 1997:

Im streitgegenständlichen Fall wurde nun im notariell geschlossenen Abtretungsvertrag vom 19. Dezember 1997 unter Punkt drei unter besonderen Hinweis auf die Kenntnis der gegebenen negativen Stände der Kapitalkonten der abtretenden Gesellschafter im Zeitpunkt der Abtretung vereinbart, dass Abtretungspreise nicht ausbedungen werden. Zudem wird unter diesem Vertragspunkt zum Ausdruck gebracht, dass die Verrechnungskonten von FK unverändert mit der Verpflichtung alle gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen der abtretenden Gesellschafter zu erfüllen und diese diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten, übernommen werden.

In diesem notariell geschlossenen Abtretungsvertrag vom 19.12.1997 wurde auf eine etwaige Auffüllungsverpflichtung nicht hingewiesen.

Erstmals im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens, als die Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes in Höhe der stillen Reserven bezüglich IK und MK angesprochen wurde, erfolgte im August 2000 die Vorlage einer Zusatzvereinbarung vom 19.12.1997, mit welcher sich IK und MK insoweit zur Auffüllung ihrer negativen Kapitalkonten verpflichteten, als diese nicht durch stille Reserven abgedeckt waren. Diese datiert mit gleichem Datum wie der notarielle Abtretungsvertrag und ist von FK als übernehmenden Gesellschafter und von IK und MK unterfertigt. Der Anzeige des Abtretungsvertrages an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern, dort eingelangt am 23. Dezember 1997, war diese Zusatzvereinbarung nicht beigeschlossen. Es stellt sich die Frage, warum nicht bereits im notariellen Abtretungsvertrag eine Regelung hinsichtlich der Auffüllungsverpflichtung getroffen wurde, wenn diese gewünscht war, was bei Errichtung eines notariellen Vertrag im Hinblick auf eine umfassende Regelung der Lebenserfahrung entsprechend nahe liegend wäre, bzw. diese der Anzeige des Abtretungsvertrages nicht beigeschlossen war.

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass die Gesamtgebarung hinsichtlich dieser Zusatzvereinbarung nicht den von Rechtsprechung und Lehre genannten Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entspricht, wonach derartige Vereinbarungen einen jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufzuweisen haben, eine gehörige Bekanntmachung nach außen zu erfolgen hat und unter Fremden ebenso geschlossen werden würden. Hinsichtlich der angesprochenen Publizitätswirkung ist auszuführen, dass diese erst im Zuge der Betriebsprüfung erfolgte und die Auffüllungsverpflichtung auch nicht anderweitig (beispielsweise als Zusatz zum Abtretungsvertrag mit dessen Anzeige an das Finanzamt) offen gelegt wurde. Der Ansicht des Finanzamtes ist zu folgen, dass eine Vereinbarung mit derartigem Inhalt, wie Leistung der Zahlungen nach Maßgabe gegebener Liquidität, spätestens im Zeitpunkt einer Liquidation der

Gesellschaft, keine Zinsvereinbarung, unter Fremden nicht geschlossen worden wäre. Weiters wurde dem anlässlich des Erörterungstermins erhobenen Vorbringen, dass die beiden Kreditnehmerinnen IK und MK die Kreditverbindlichkeiten abstottern würden, nicht entsprochen. Vielmehr wurde die Kreditverbindlichkeit der Pensionistin MK im Jahre 2004 auf einmal rückgeführt.

Vor allem aber erweist sich die Abwicklung der Kreditaufnahme und vereinbarte Rückführung zur Finanzierung der mit 17.12.1997 datierten Auffüllungsverpflichtung nicht nur als nicht fremdüblich. Zum einen fand die Kreditaufnahme rund vier Jahre nach Abschluss des Abtretungsvertrages statt! Weiters spricht die im Besprechungsprotokoll vom 20. Dezember 2001 anlässlich der Kreditaufnahme enthaltene Vereinbarung mit FK, wonach zwei Eigentumswohnungen des FK aus der Pfandliegenschaft EZ 273, GB.xx um insgesamt ATS 2.000.000,00 im Frühjahr 2002 verkauft oder eine Umfinanzierung über die Bausparkasse veranlasst und aus dem Verkaufserlös bzw. Umschuldungserlös von ATS 2.000.000,00 sodann die o.a. Konten von MK und IK abgedeckt werden sollen, nicht nur gegen eine Fremdüblichkeit, diese dokumentiert vielmehr, dass die Erfüllung der Auffüllungsverpflichtung wirtschaftlich keinesfalls gewollt war. Denn wo soll der wirtschaftliche Vorteil für FK aus der Auffüllung der Kapitalkonten gelegen sein, wenn die von den Übergebern aufgenommene Kreditverbindlichkeit vom Übernehmer und Empfänger der Überweisungen, nämlich von FK, selbst wieder rückgeführt werden soll. Aus der dargestellten Gesamtgebarung der Abwicklung der Kreditaufnahmen kann abgeleitet werden, dass an die Erfüllung der Auffüllungsverpflichtung von vornherein nicht gedacht war (wofür zusätzlich die Fälligkeitsstellungstermine in der Zusatzvereinbarung sprechen). Aus dieser Sicht ist auch erklärbar, dass andere Schritte des FK zur Erfordernis der (laut Vorbringen einklagbaren) Auffüllungsverpflichtung nicht gesetzt wurden.

Auch die Vorgangsweise, in der Zwischenbilanz zum 30.09.1997 für das Streitjahr 1997 bezüglich IK und MK als Entnahmen die alljährlich berücksichtigte Verzinsung der Kapitalkonten sowie Einzahlungen von ATS 42.075,00 und ATS 78.728,00 zu buchen und dass weitere Einlagenbuchungen im Hinblick auf die Auffüllungsverpflichtung nicht erfolgten, sowie dass die sich ergebenden negativen Kapitalkonten (Beträge siehe TZ 16- 18) von FK übernommen wurden, entspricht den im Abtretungsvertrag getroffenen Vereinbarungen. In der als Beilage zur am 30. März 1999 beim Finanzamt eingereichten Bilanz übermittelten Vollständigkeitserklärung wurde besonders darauf hingewiesen, dass alle bilanzierungspflichtigen Vermögenswerte erfasst seien. Im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen kann davon ausgegangen werden, dass gerade auf die buchhalterische

Erfassung (Einbuchung einer Forderung,...) einer etwaige Auffüllungsverpflichtung besonderes Augenmerk zu legen ist. Die Tatsache, dass die laut Berufungsvorbringen in der Bilanz 1997 irrtümlich unterbliebene buchhalterische Erfassung (Einbuchung einer Forderung,...) der Zusatzvereinbarung erstmals in der Bilanz für 1999 (abgegeben am 31. Mai 2001) erfolgte, die nach Durchführung der Betriebsprüfung bzw. Einbringung der gegenständlichen Berufung erstellt wurde, lässt sich aufgrund des zeitlichen Zusammenhangs mit Vornahme der Betriebsprüfung erklären.

In Anbetracht der Summe der angeführten Umstände ist daher der Ansicht des Finanzamtes zu folgen, dass diese Auffüllungsverpflichtung tatsächlich nicht gewollt war und diese im Lichte der Angehörigenrechtsprechung einem Fremdvergleich nicht standhält.

IK und MK sind aufgrund ihrer Stellung als Kommanditistinnen nach Einzahlung ihrer Einlagen handelsrechtlich nicht zur Auffüllung ihrer negativen Kapitalkonten verpflichtet und ist infolge dieser Ausführungen bei der steuerrechtlichen Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes eine vertragliche Auffüllungsverpflichtung als nicht gegeben anzusehen.

C.) Besteuerung des negativen Kapitalkontos gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988:

§ 24 Abs. 2 EStG 1988 liegt der Gedanke zugrunde, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers - gleichgültig ob es auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist – grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt.

Handelsrechtlich besteht eine derartige Verpflichtung bei eingeschränkter Haftung für einen Kommanditisten nach Einzahlung seiner Einlage nur insoweit, als eine entsprechende vertragliche Verpflichtung im Zeitpunkt der Abtretung oder zu einem späteren Zeitpunkt zusätzlich eingegangen wurde (bezüglich der Anerkennung der Auffüllungsverpflichtung siehe oben).

Für den Fall also, dass für einen Kommanditisten durch Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto entsteht, zu dessen Auffüllung er handelsrechtlich nicht verpflichtet ist, sodass sein Ausscheiden ohne vorherige Auffüllung des Kapitalkontos keine schuldbefreiende und damit gewinnwirksame Rechtsfolge nach sich zieht, wurde in § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 diese Rechtsfolge für steuerliche Zwecke ausdrücklich zu normiert.

Ansonsten wären Verluste eines Kommanditisten, denen im steuerlichen System der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der Gedanke einer Vermögenseinbuße zugrunde liegt, im Wege des Verlustausgleiches in unbeschränktem Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen, ohne dass der nachträgliche Wegfall der unterstellten Vermögenseinbuße bei seinem Ausscheiden aus der Kommanditgesellschaft steuerlich als Wegfall einer Verbindlichkeit gewinnerhöhend erfasst werden könnte.

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 trifft somit eine Regelung, mit der im Ergebnis eine handelsrechtlich allenfalls nicht bestehende Verpflichtung eines ausscheidenden Mitunternehmers zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos für steuerliche Zwecke jedenfalls als bestehend fingiert wird, so dass die Übernahme dieser (fingierten) Verpflichtung durch bisherige oder neu eintretende Gesellschafter schuldbefreiend wirkt und so zu einem Veräußerungsgewinn führt.

Muss ein Gesellschafter sein negatives Kapitalkonto nicht auffüllen, so ist für eine Erfassung gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz gleichgültig, aus welchem Grund keine Auffüllungsverpflichtung besteht (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24, TZ 95.4).

Besteht an sich eine Auffüllungsverpflichtung, die gegenüber dem ausscheidenden Gesellschafter aus privaten Gründen nicht geltend gemacht wird, so entsteht zunächst im Hinblick auf die Auffüllungsverpflichtung kein Veräußerungsgewinn, der Wegfall ist als privat veranlasster Vermögensvorteil ebenfalls nicht steuerwirksam.

Das negative Kapitalkonto ist insoweit nicht als Veräußerungsgewinn zu erfassen, als es der ausscheidende Gesellschafter auffüllen muss. Dabei muss es sich um eine Verpflichtung handeln. Wird von einer bestehenden Auffüllungsverpflichtung nicht Gebrauch gemacht, so entsteht ein entsprechender Veräußerungsgewinn. Fällt für den ausscheidenden Gesellschafter eine Auffüllungsverpflichtung nachträglich weg, so wurde seinerzeit zu wenig Veräußerungsgewinn erfasst und fallen nachträgliche Einkünfte gemäß § 32 Z 2 an (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24, TZ 95.5).

Ist der Gesellschafter nur insoweit zur Auffüllung verpflichtet, als sein negatives Kapitalkonto nicht durch stillen Reserven gedeckt ist, so entsteht ein Veräußerungsgewinn im Ausmaß der stillen Reserven. In diesem Fall sind bei den verbleibenden Gesellschaftern, die das negative Kapitalkonto übernehmen, zunächst die anteiligen stillen Reserven einschließlich Firmenwert zu aktivieren (Anm. Vorgangsweise des Finanzamtes im bekämpften Bescheid). Soweit das

negative Kapitalkonto die anteiligen stillen Reserven übersteigt und auch nicht aufgefüllt werden muss, liegen bei den verbleibenden Gesellschaftern abzugsfähige Betriebsausgaben vor. (vgl. Margreiter Wakounig Glega, Steuerliche Sonderbilanzen, 6. Auflage, Seite 133; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24, TZ 95.8; VwGH, 19.05.1987, 86/14/0104). Keine Betriebsausgaben lägen allerdings vor, wenn die verbleibenden Gesellschafter auf die Auffüllung aus außerbetrieblichen Gründen verzichteten.

Scheidet ein Gesellschafter mit real überschuldetem Kapitalkonto ohne Abfindungszahlung aus, sind die stillen Reserven zu aktivieren und der gesamte Betrag des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 EStG zu erfassen (vgl. Beispiel in Margreiter Wakounig Glega, Steuerliche Sonderbilanzen, 6. Auflage, Seiten 132 und 133).

Im Erkenntnis vom 27. Mai 1998 zu 94/13/0084 verwies der Verwaltungsgerichtshof infolge des diesbezüglichen Beschwerdevorbringens, dass private Gründe für die Übernahme der negativen Kapitalkonten vorgelegen wären, auf die von Quatschnigg/Schuch (Einkommensteuerhandbuch, § 24, TZ 95.4) vertretene Rechtsauffassung, dass eine Auffüllungsverpflichtung, die aus privaten Gründen nicht geltend gemacht wird, zu keinem Veräußerungsgewinn führe, da der Vorgang des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Gesellschaft gedanklich in zwei Vorgänge aufzuspalten sei, nämlich in die unterstellte Schenkung entsprechender finanzieller Mittel und deren Einlage durch den ausscheidenden Gesellschafter, sodass die negativen Kapitalkonten aufgefüllt würden und der Ausscheidungsvorgang selbst bereits ohne negatives Kapitalkonto zu beurteilen sei. Damit sei auch § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 unanwendbar.

Dazu führte das Höchstgericht aus, dass es tatsächlich derartig gelagerte Sachverhalte geben könne. Voraussetzung dafür sei aber, dass Umstände vorliegen müssten, die klar zu Tage treten lassen, dass der Gesellschafterwechsel nicht auf ein entgeltliches Rechtsgeschäft wie unter einander fremden Personen zurückzuführen, sondern von Schenkungsabsicht getragen wäre. Diesem Erfordernis komme deswegen besonderes Gewicht zu, weil § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 gerade in jenen Fällen Bedeutung erlange, in denen ein real - das heißt unter Einbeziehung stiller Reserven und eines allfälligen Firmenwertes - überschuldeter Gesellschaftsanteil übertragen werde, ohne dass für den ausscheidenden Gesellschafter eine handelsrechtliche Auffüllungsverpflichtung bestehe.

Der Gesetzgeber gehe demnach davon aus, dass die an die Stelle des ausscheidenden Gesellschafters tretenden Gesellschafter bereit seien, mit der Übernahme des negativen

Kapitalkontos für den Erwerb des Gesellschaftsanteiles mehr aufzuwenden, als dessen Buchwert nach Aufdeckung der stillen Reserven und des Firmenwertes betrage. Worauf diese Bereitschaft zurückgeführt werden könne, etwa auf Konkurrenzüberlegungen, auf aleatorische Elemente oder auf spekulative Zukunftserwartungen, könne dahinstehen. Jedenfalls unterstelle der Gesetzgeber dabei grundsätzlich ein betriebliches Interesse, das gleichermaßen unter einander fremden Personen wie unter nahen Angehörigen vorhanden sein könne.

Sollten also private Gründe für die Übernahme negativer Kapitalkonten ausschlaggebend sein, müssten diese klar zu Tage treten.

Allein aus dem Umstand, dass im Abtretungspreis kein Abtretungsentgelt ausbedungen wurde, kann noch nicht geschlossen werden, dass sich FK aus privaten Gründen zur Übernahme der negativen Kapitalkonten entschloss. Insbesondere aus dem Umstand, dass im Sanierungskonzept unter Einbeziehung der auf die Bw. entfallenden stillen Reserven eine Sanierung der überschuldeten Bw. und des Einzelunternehmens FK vor der Abtretung der Geschäftsanteile mit dem Kreditinstitut vorab besprochen bzw. ausverhandelt wurde, spricht für das betriebliche Interesse des FK die Bw. zu sanieren und deren Betrieb fortzuführen.

Der weitere Berufungseinwand, dass nämlich auf die Auffüllungsverpflichtung aus privaten Gründen verzichtet worden wäre, setzt zuerst die grundsätzliche steuerliche Anerkennung der Zusatzvereinbarung voraus. Aus welchen Gründen diese als nicht gegeben erachtet wird, wurde bereits unter Punkt B.) erörtert. Auch ist darauf hinzuweisen, dass der letzt genannte Einwand weder im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens noch im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren vorgebracht wurde.

Vielmehr wurde auf die Auffüllungsverpflichtung besonders Bezug genommen um zu dokumentieren, dass nicht vom Vorliegen negativer Kapitalkonten auszugehen sei. Auch wurde versucht den Nachweis ihrer Erfüllung mittels der Überweisungsbelege glaubhaft zu machen, was per se im Widerspruch zu diesem Einwand steht.

Erst im Schriftsatz vom 05. 06. 2003 brachte der steuerliche Vertreter im letzten Absatz vor, dass man im Falle der Nichtanerkennung der Auffüllungsverpflichtung wohl davon ausgehen müsse, dass die Auffüllungsverpflichtung aus privaten Gründen nicht geltend gemacht worden sei. Gründe oder Umstände, die hiefür sprechen oder diese Annahme dokumentieren würden, wurden weder vorgebracht noch untermauert.

Lediglich der im Schreiben vom 05. Juni 2003 vorgebrachte Einwand, man werde wohl davon ausgehen müssen, dass die (zuerst grundsätzlich steuerlich anzuerkennende Zusatzvereinbarung =) Auffüllungsverpflichtung aus privaten Gründen nicht geltend gemacht werde, würde nicht ausreichen einerseits das betriebliche Interesse des FK an der Übernahme zu verneinen und andererseits zu dokumentieren, dass aus privaten Gründen auf die Erfüllung verzichtet worden wäre. Dies insbesonders im Hinblick auf die dokumentierte Sanierungsabsicht und Betriebsfortführung der Bw. .

Ergänzend wird noch darauf hingewiesen, dass selbst bei grundsätzlicher Anerkennung der Auffüllungsverpflichtung nach Quantschnigg/Schuch die stillen Reserven zu versteuern wären, da sich die abtretenden Gesellschafter in der in Frage stehende Zusatzvereinbarung lediglich insofern zur Auffüllung ihrer negativen Kapitalkonten verpflichteten, als diese nicht durch stille Reserven gedeckt waren. Diese Vorgangsweise entspricht auch dem Wortlaut des § 24 Abs. 2 EStG 1988. Wenn weiters auf die Auffüllung aus betrieblichen Gründen bereits im Zeitpunkt der Abtretung verzichtet worden wäre, wovon in diesem Fall bei alleiniger Betrachtung der unter Punkt B.) dargelegten Rückführungsvereinbarungen nach Ansicht der Referentin unstrittig auszugehen wäre, hätte dies in steuerlicher Hinsicht ebenso eine Veräußerungsgewinnbesteuerung der gesamten negativen Kapitalkonten der IK und der MK im Jahr 1997 zur Folge.

Nach Lehre und Rechtsprechung wird grundsätzlich nur dann von einer **unentgeltlichen** Übertragung ausgegangen, wenn ein Gesellschafter ohne Zahlungen aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidet und die auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven samt Firmenwert das negative Kapitalkonto (bloß buchmäßige Überschuldung) übersteigen (auch VwGH 27.05.1998, 94/13/0084), denn dann tritt die für eine Schenkung erforderliche Bereicherung des Übernehmers ein.

IK und MK sind aufgrund ihrer Stellung als Kommanditistinnen nach Einzahlung ihrer Einlagen handelsrechtlich nicht zur Auffüllung ihrer negativen Kapitalkonten verpflichtet.

Infolge der steuerlichen Nichtanerkennung der Auffüllungsverpflichtung treten die in § 24 Abs. 2 EStG 1988 normierten Folgen ein und sind entsprechend dem Wortlaut der zitierten Gesetzesstelle die negativen Kapitalkonten der IK und MK als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Diese Betrachtungsweise hat im Übrigen auch der VwGH in dem von der Bw. angeführten Erkenntnis vom 27.05.1998, 94/13/0084, auf das Beschwerdevorbringen hin,

wonach unter Verweis auf die ESTR 1984 nicht von den jeweiligen negativen Kapitalkonten ausgegangen werden dürfe, sondern ausschließlich die realisierten stillen Reserven maßgebend und zu besteuern seien, dargelegt.

Den Ausführungen zufolge ist die Berufung gegen die Erfassung der stillen Reserven abzuweisen und insofern zu verbösern als die gesamten negativen Kapitalkonten der IK und MK einer Besteuerung zu unterziehen sind.

Insoweit die negativen Kapitalkonten der IK und MK die realisierten stillen Reserven übersteigen, ist für diesen Erwerbsvorgang (gleichsam einem Beteiligungserwerb) im Jahr 1997 für FK ein Ausgleichsposten zu aktivieren, der gegen künftige Gewinnanteile des FK erfolgsmindernd (1998) aufzulösen ist (vgl. Margreiter Wakounig Glega, Steuerliche Sonderbilanzen, 6. Auflage, Seite 133, Fußnote 64, sowie ESTR 2000, TZ 5994).

Zu Berufungspunkt 1)

Dem Antrag des Bw. und des Finanzamtes **folgend** war eine Aufteilung der stillen Reserven auf Grund und Boden, Gebäude und Firmenwert nicht vorzunehmen.

Die realisierten stillen Reserven im Ausmaß von ATS 1,581.030,08 sind demnach ausschließlich auf Grund und Boden zu aktivieren, sodass die laut bekämpftem Bescheid auf den aktivierte Firmenwert und das Gebäude entfallende AFA-Beträge nicht mehr aufwandserhöhend zu berücksichtigen sind.

Die im Jahr 1997 zur Gänze auf die Liegenschaft aktivierte stillen Reserven sind aufgrund der im Jahr 1998 erfolgten Veräußerung der Liegenschaft als Restbuchwert auszubuchen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen ermitteln sich wie folgt:

1997: Teilweise Stattgabe:

- a.) Stattgabe: die realisierten stillen Reserven entfallen ausschließlich auf die Liegenschaft,
- b.) Abweisung mit Verböserung: Versteuerung der gesamten negativen Kapitalkonten von IK und MK

1997 in ATS					
	gesamt	K GmbH	FK	MK	IK
Verlust laut HB	- 204.484,00	- 4.090,00	- 200.394,00		
steuerliches Ergebnis laut BE	2.553.780,00	- 4.090,00	- 200.394,00	Veräußerungsgewinn 1.548.198,00	Veräußerungsgewinn 1.210.066,00

Da die gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 37 erfüllt sind, war dem Antrag, die für MK und IK festgestellten Veräußerungsgewinne gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG auf drei Jahre verteilt anzusetzen, statt zu geben. Die oben dargestellten Veräußerungsgewinne für IK und MK sind zu dritteln und im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer den geltenden gesetzlichen Bestimmungen entsprechend 1997 bis 1999 zu berücksichtigen.

1998: Stattgabe: Ausbuchung des Restbuchwertes der Liegenschaft infolge des Verkaufes und Auflösung des 1997 gebildeten Ausgleichspostens:

1998 in ATS			
	Bw.	K GmbH	FK
Gewinn laut HB	2.990.391,00	59.807,00	2.930.583,00
minus Restbuchwert	1.581.030,00		1.581.030,00
minus Ausgleichsposten	1.177.234,00		1.177.234,00
steuerliches Ergebnis laut BE	232.127,00	59.808,00	172.319,00

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 28. 12. 2005