

GZ. RV/1299-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Harald Ploy, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, den Gerichtsbezirk Schwechat und die Stadtgemeinde Gerasdorf betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1997 und 1998 entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden 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 Bescheidausfertigung 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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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. teilte dem Finanzamt am 22.9.1998 mit, dass die Kommanditanteile der Bw. von der R GmbH erworben wurden. Am 30.9.1999 wurde ferner mitgeteilt, dass die S GmbH mit der R GmbH mit Wirkung ab 1.1.1999 verschmolzen werden soll. Gleichzeitig soll der Kommanditanteil der R GmbH durch Anwachsung ebenfalls in diese Gesellschaft eingebracht werden (F-Akt 1998/3, 5).

Es folgte eine die Streitjahre umfassende Betriebsprüfung, deren Feststellungen zu Wiederaufnahmen der Verfahren der gem § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellten Bescheide führte.

Dabei wurde unter anderem auch folgendes festgestellt (Tz 21 BP-Bericht vom 18.12.2001, Bilanzakt): Mit Wirkung vom 1.1.1998 (lt. Bw. Null Uhr) wäre lt. Anteilskaufvertrag die Bw. an die R GmbH veräußert worden. Es wäre in Verhandlungen und auch schriftlich (Anteilsveräußerungsvertrag § 3 Abs. 1) ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die erwerbende Gesellschaft die Beteiligung SP nicht übernehme. Beim Veräußerer erfolgte eine gewinnmindernde Ausbuchung dieser Bilanzposition (Beteiligung, Forderung und dgl.) iHv S 9.791.700 per 31.12.1997 (Entnahmewert 0). Die Veräußerungsgewinnermittlung betreffend die KG-Anteile erfolgte jedoch erst im Jahre 1998. Lt. BP stelle die Ausbuchung des Restbuchwertes der SP einen Teil der Betriebsaufgabe dar, der bei der Veräußerungsgewinnermittlung 1998 zu berücksichtigen wäre. Dem Entnahmewert von 0 wäre im BP-Verfahren unter der Voraussetzung zugestimmt worden, weil für die Übertragung der Anteile SP an die NP GmbH 1998 noch eine Zuzahlung iHv 230.000 DM geleistet werden mussten.

Entgegen der bisherigen Ausbuchung des Bilanzwertes der SP erfolgte lt. BP die Auswertung dieser Feststellung mit anderen, nicht strittigen Feststellungen wie folgt:

Tz 27 BP Bericht	1997, öS	1998, öS
	Veräußerungsgewinn	
Wert lt. F-Bescheid (Veranlagung)	-503.538	14.253.803
1.) FH Gutachten (Tz 18)	+724.700	-724.700
2.) Umsatzsteuer	-133.900	

3.) IFB 1997-Kürzung (Tz 19)	+414.450	-414.450
4.) SP (Tz 21)	<u>+9.791.700</u>	-9.791.700
5.) Zusätzlich beantragte Veräußerungskosten (Tz 22)		<u>-3.715.900</u>
Summe Änderungen lt. BP	<u>10.796.950</u>	<u>-14.646.750</u>
Wert lt. BP (F-Bescheid)	10.293.412	-392.947

Fest steht, dass die strittigen Zurechnungen lt. BP auf die natürlichen Personen der Mitunternehmerschaft, die allesamt in Deutschland wohnhaft sind, nach folgenden Prozentsätzen aufgeteilt und die Einkünfte laut angefochtenen Feststellungsbescheiden wie folgt festgestellt wurden:

Tz 28, 29, 30, 31, 32 BP-Bericht	1997, öS	1998, öS inkl. Veräußerungsgewinn
Dkfm. Sch., 88 %	Einkünfteanteil lt. Veranlagung	-888.319
	Zurechnung	9.501.316
	Einkünfteanteil lt. BP	<u>8.612.997</u>
C. Sch., 6 %	Einkünfteanteil lt. Veranlagung	12.796
	Zurechnung	647.817
	Einkünfteanteil lt. BP	<u>660.613</u>
E. T., 6 %	Einkünfteanteil lt. Veranlagung	12.796
	Zurechnung	647.817
	Einkünfteanteil lt. BP	<u>660.613</u>
S bzw. R GmbH	Einkünfteanteil lt. Veranlagung	359.189
	Zurechnung (unbestritten)	2.936.507
	Einkünfteanteil lt. BP	<u>359.189</u>
		<u>4.499.907</u>
		<u>2.961.570</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. lt. BP und F-Bescheide inklusive Veräußerungsgewinn	<u>10.293.412</u>	<u>7.068.530</u>
Davon laufender Gewinn lt. BP (Tz 31, 32 SGmbH neu)		4.499.907

Die Berufung richtet sich gegen die Sachbescheide, welche die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. 1997 mit S 10.293.412 und 1998 mit S 7.068.530 feststellte und begehrte, im Jahre 1997 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 501.712 (*Bemerkung des UFS: Ergibt sich aus dem Verlust lt. Erstbescheid –503.538 + Tz 18 S 724.700 + Tz 19 S 414.450 – S 133.900 Tz 20; siehe Tz 27 BP-Bericht*) und im Jahre 1998 einen Veräußerungsgewinn iHv S 9.398.753 (*Bemerkung des UFS: Ergibt sich aus Veräußerungsgewinn lt. Erstbescheid iHv S 14.253.803 – Tz 18 S 724.700 – Tz 19 S 414.450 – Tz 22 S 3.715.900*) festzustellen und dem begünstigten Steuersatz gem. § 37 EStG zu unterziehen sowie diese Ergebnisse entsprechend den Beteiligungsverhältnissen bei der Aufteilung auf die einzelnen Gesellschafter zu berücksichtigen.

Aufgrund dieses Berufungsbegehrens steht fest, dass die BP-Feststellungen mit Ausnahme jener zu Tz 21 unbestritten sind.

Lt. Berufung wurde im Wirtschaftsjahr 1997 die Beteiligung an der SP mit Sitz in N (Polen) entsprechend der auch der BP vorgelegten Bilanz zum 31.12.1997 dahingehend wertberichtet, dass der Wert der Beteiligung mit Null angesetzt wurde und die gegenüber dieser Gesellschaft bestehende Forderung zum 31.12.1997 voll wertberichtet wurde. Ein Kaufmann hätte alle erkennbaren Risiken am Abschlußstichtag zu berücksichtigen. Dies gelte auch für solche Risiken, die bis zur Bilanzerstellung bekannt werden, wenn ihre Ursache bereits am Bilanzstichtag bestanden hätte. Nur wenn Ereignisse, die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Bilanzerstellungstag liegen, für die Bewertung maßgeblich seien, seien sie zum Bilanzstichtag nicht heranzuziehen. Haben diese Tatsachen bereits zum Bilanzstichtag bestanden und haben sich diesbezüglich zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellungstag keine Veränderungen ergeben, so seien alle diese Umstände bereits am Bilanzstichtag, im gegenständlichen Fall am 31.12.1997 zu berücksichtigen. Bereits zu diesem Zeitpunkt sei festgestanden, dass die Beteiligung an der SP wertberichtet werden müsse und die damit zusammenhängende Forderung uneinbringlich sei. Die Beteiligung an der SP wäre vom Käufer unseres Unternehmens, der Firma R GmbH nicht übernommen worden, sondern wäre daher im Zuge der Veräußerung der Bw. an einen anderen Käufer verkauft worden. Dieser Verkauf wäre so abgewickelt worden, dass der Verkäufer dem Käufer neben der Beteiligung noch eine Zuzahlung von DEM 230.000 leisten hätte müssen. Ohne ein Gutachten einholen zu müssen, sei dies ein Beweis für die richtige Bewertung zum 31.12.1997. Die von der BP vertretene Auffassung wäre nur dann richtig, wenn die Wertminderung der SP auf Ereignisse zurückzuführen wären, welche nach dem 31.12.1997 eingetreten seien. Lägen die Ursachen für die Wertminderung jedoch vor dem 31.12.1997, so sei die Abschreibung im Jahre 1997

handelsrechtlich zwingend geboten und daher auch steuerlich anzuerkennen. Seitens der BP wäre die Wertminderung jedoch als Teil der Veräußerungskosten angesehen und demzufolge im Jahre 1998 berücksichtigt worden. Dies führt zu einer willkürlichen, durch keinerlei Tatsachen gerechtfertigten Verschiebung, da bereits am 31.12.1997 die Verpflichtung zur Wertberichtigung bestanden hätte. Veräußerungsgewinn sei der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteige. Zu den Veräußerungskosten gehören Aufwendungen, die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zum Veräußerungsvorgang stehen, wie z.B. Gerichts- oder Notarkosten, Maklerprovisionen etc., keinesfalls jedoch Wertberichtigungen. Diese seien Inhalt der laufenden Gewinnermittlung und könnten niemals in Zusammenhang mit der Veräußerung sein.

In der Stellungnahme der BP zur Berufung führt diese aus, dass die Bw. Mai 1994 die SP SpZOO (Abk. für GmbH) in Polen gründete und anfangs 100% der Anteile hielt; ab 1995 hielt die Bw. neben 3 weiteren Gesellschaftern 72%, wobei sie laufend in Beteiligungen, Maschinen und Anlagen sowie an Warenlieferungen investierte, sodass sich per 31.12.1997 ein Saldo in Forderungen etc. iHv rd. 9,8 Mio. angesammelt hätten. Ein Großteil dieses Saldos wäre 1997 entstanden. Allein in diesem Jahr wären ca. 3 Mio. den Betrieb SP zugeflossen. Da die Bw. rückwirkend mit 1.1.1998 lt. Anteilskaufvertrag an die R GmbH veräußert worden wäre (Anteilsveräußerungsvertrag vom 31.7.1998) und der Erwerber ausdrücklich darauf bestanden hätte, die Beteiligung SP nicht zu übernehmen (siehe auch Anteilskaufvertrag, Vorbemerkungen bzw. § 1 Z 3 und § 3 Z 1), sei die BP der Ansicht, dass die Abschreibung des Saldos nicht zu Lasten des laufenden Gewinnes, sondern beim Veräußerungsgewinn zu erfassen wäre. Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und unter Hinweis auf § 24 EStG seien bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes die Veräußerungserlöse bzw. die gemeinen Werte zum Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Es widerspräche jeglicher kaufmännischen Sorgfalt, in ein verbundenes Unternehmen zu einem Zeitpunkt noch zu investieren, zu dem bereits der Wert der Beteiligung Null sein solle. Dass der Wert der SP im Jahre 1997 nicht mit Null anzusetzen sei, ergäbe sich aus dem Gutachten der Beratungsfirma FB, die mit Stichtag 23.6.1997 gutachtlich festgestellt hätte, dass die polnische Fa. ein Brückenkopf nach Osteuropa sei, im 4. Quartal 1997 ca. 100 Tonnen pro Monat produziert worden wären, demnächst mit der Direktbelieferung von Lebensmitteleinzelhändlern beginne und die in der Ukraine, Ungarn und Tschechien betreut werden würden (S 11 des Gutachtens). Ebenso werde auf S 14, 19 und 32 des Gutachtens der Wert der SP ausdrücklich hervorgehoben. Die Beteiligung SP wäre daher erst durch die Veräußerung des Unternehmens

und somit erst durch das Fehlen dieser wirtschaftlichen Grundlage wertlos. Der Wert der Beteiligung stelle sich somit frühestens zum Zeitpunkt der Veräußerungsverhandlungen bzw. beim Abschluss des Kaufvertrages heraus. Der Wert der Beteiligung könne daher frühestens zum 31.7.1998 für Zwecke der Forderungsentnahme Null sein. Die vom Betrieb gewählte Vorgangsweise, die Abschreibung der Beteiligung SP bereits im Jahre 1997 zu Lasten des laufenden Gewinnes vorzuziehen, sei daher nur aus Steuergründen erklärbar.

Laut Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung wäre die Auffassung der BP nur dann richtig, wenn die Wertminderung der SP auf Ereignisse zurückzuführen wären, die nach dem 31.12.1997 eingetreten seien. Lägen die Ursachen für die Wertminderung vor dem 31.12.1997, so wäre die Abschreibung im Jahre 1997 handelsrechtlich geboten und steuerrechtlich zulässig. Das Eintreten der Wertminderung vor dem 31.12.1997 wäre der BP durch die Vorlage der entsprechenden Bilanz nachgewiesen worden, aus welcher ganz offensichtlich die Wertlosigkeit von SP zu erkennen sei. Die Ereignisse nach dem Bilanzstichtag im Zuge des Verkaufs wären nicht die Ursache der Wertminderung, sondern hätten lediglich die bereits am 31.12.1997 bestehende Wertminderung bestätigt. Veräußerungskosten seien alle Kosten, die durch die Veräußerung veranlasst seien. Die Wertminderung der SP wäre durch die Veräußerung der Bw. Anteile weder verursacht, noch veranlasst worden. Es könne daher die Abschreibung SP weder rechtlich, noch aus tatsächlichen Gründen den Veräußerungskosten zugeordnet werden. Bezugnehmend auf die Ausführungen der BP hinsichtlich der Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 EStG sei festzustellen, dass sich der Gesellschafter Sch zur Gänze auch in der BRD aus dem aktiven Erwerbsleben zurückgezogen habe (die BP behauptet in diesem Zusammenhang, dass dieser noch bis Juli 2000 aktiv tätig gewesen wäre). In Anbetracht der Größe des Unternehmens gestaltete sich die Aufgabe und Veräußerung sehr schwierig und aufwendig und es wäre schon rein technisch nicht möglich gewesen, sämtliche Beteiligungen uno actu zu veräußern bzw. umzuwandeln. Im Gesetz selbst sei hiefür keine Frist vorgesehen. Sämtliche Handlungen des Gesellschafters Dkfm. Sch. zielten jedoch darauf hin, sich seiner aktiven Beteiligungen zu entledigen, was sehr oft auch von nicht zu vertretenden Einflüssen abhänge. So etwa wäre es der Beratungsfirma FH trotz intensiver Bemühungen nicht gelungen, einen Käufer für die Bw. zu finden. Darüber hinaus sei noch erwähnt, dass die in der Stellungnahme der BP zitierten Ausführungen dieser Beratungsfirma natürlich äußerst optimistisch waren und darauf abgezielt hätten, durch unrealistische Zukunftsprognosen mit einem Kaufinteressenten ins Gespräch zu kommen. Wären diese Ausführungen richtig gewesen, so wäre sicherlich SP ohne weiteres und ohne Probleme zu veräußern gewesen.

Im Zuge eines Telefongespräches wurde der steuerliche Vertreter dahingehend belehrt, dass nach herrschender Ansicht und Entscheidungspraxis des UFS Kommanditisten kapitalistisch orientierter Kommanditgesellschaften keine Erwerbstätigkeit entfalten und hinsichtlich des Hauptgesellschafters Dkfm. Sch. darüberhinaus dessen Erwerbstätigkeit nicht uno actu eingestellt wurde, was allesamt für die Gewährung des Hälftesteuersatzes hinderlich ist (hiezu Quantschnigg/Bruckner, die Halbsatzbegünstigung nach dem StruktAnpG 1996, ÖStZ 1997 S 161 f). Mit ha. Niederschriften vom 12. Februar bzw. 7. Mai 2004 hat die Bw. das Berufungsbegehren betreffend Gewährung des Hälftesteuersatzes wie auch den Antrag auf Senatszuständigkeit und mündliche Berufungsverhandlung zurückgenommen.

Der Senat hat erwogen:

Strittig ist bzw. war

- 1.) Wann der Wertverlust der Anteile an der polnischen Beteiligung SP eingetreten ist;
- 2.) ob die Abschreibung dieses Anteils in Zusammenhang mit Veräußerungskosten stehen;
- 3.) den Kommanditisten der Bw. (natürliche Personen) aus der Veräußerung der Anteile an der Bw. der ermäßigte Steuersatz zusteht oder nicht.

ad 1.) Fest steht, dass das FH Gutachten, wie auch in der Stellungnahme der BP zur Berufung ausgeführt, zum Stichtag 23.6.1997 erstellt wurde, sohin ein halbes Jahr vor dem Bilanzstichtag, zudem die Beteiligung SP seitens der Bw. auf 0 abgeschrieben wurde. Fest steht ferner, dass diese Abschreibung auf 0 auch seitens der BP, wenngleich auch erst im Folgejahr, anerkannt wurde. Strittig ist sohin einzig und allein, wann der Wertverlust eingetreten ist.

Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung sind für die Bilanzansätze die Verhältnisse maßgebend, wie sie am Bilanzstichtag bestanden haben. Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind und am Bilanzstichtag nicht vorhersehbar waren, sind nicht zu berücksichtigen. Zu berücksichtigen sind jedoch Tatsachen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, auch wenn sie dem Stpf. erst zwischen dem Stichtag und der Bilanzerstellung bekannt werden. Werterhellende Umstände, das sind Umstände, die nach dem Bilanzstichtag eine bessere Einsicht in die Verhältnisse am Bilanzstichtag ermöglichen, sind zu berücksichtigen (hiezu ua VwGH 26.9.1984, 82/13/0051, ÖStZB 1985, 196; VwGH 16.12.1997, 93/14/0177, ÖStZB 1998, 591 in Doralt Ruppe, Grundriß des österr. Steuerrechtes Bd I 7. Aufl. S 130). Maßgeblich bleiben aber die Verhältnisse am Bilanzstichtag, wobei der Stpf. das Absinken des Teilwertes entsprechend dartun muß (VwGH 27.9.1995,

92/13/0310, ÖStZB 1996, 258). Es kommt nicht auf das Wissen am Bilanzstichtag an, sondern auf die Erkenntnisse, die bis zur Bilanzerstellung über die Verhältnisse am Bilanzstichtag gewonnen werden (VwGH 13.12.1995, 92/13/0081, ÖStZB 1996, 493). Erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, sind zu berücksichtigen, wenn diese Umstände bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind...; maßgeblich ist hiebei die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes (Doralt, EStG-Kommentar § 6 Kz 17 und 19).

Wendet man diese Rechtslage auf den vorliegenden Fall an, so ist das FH-Gutachten ein halbes Jahr vor dem Bilanzstichtag erstellt und enthält sohin hinsichtlich des Wertes der strittigen Beteiligung zum Bilanzstichtag keine stichtagsbezogene Beurteilung. Darüber hinaus spiegelt das Gutachten nach freier Beweiswürdigung des UFS (§ 167 Abs 2 BAO) eine sehr subjektive, unzutreffend positive Bewertung der strittigen Beteiligung wieder, was sich aus der Sicht eines gewinnorientierten Kaufmannes wohl nur damit erklären lässt, dass er für seine Beteiligung einen Käufer finden mußte. Die Chance, einen Käufer zu finden, ist gleich Null, wenn der Verkäufer einräumt, dass das Verkaufsobjekt ohnehin nichts wert ist. So gesehen kann der Umstand eines übertrieben optimistischen Gutachtens für sich nicht gegen die Bw. verwendet werden. Wie oben ausgeführt, sind für die Bewertung zum Bilanzstichtag also nicht die subjektiven Umstände, sondern die objektiven Umstände zum Bilanzstichtag heranzuziehen. Objektiv betrachtet mußte die Bw., um die Anteile an der SP überhaupt loszuwerden, sogar eine Zuzahlung leisten, was dafür spricht, dass der Anteil auch schon am Bilanzstichtag per 31.12.1997 nichts mehr wert war. Objektiv hat die BP keine Buchführungsmängel festgestellt, womit die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit aufrecht bleibt, damit auch der von der BP nicht widerlegte Einwand der Bw., dass der Wertverlust aus den entsprechenden Bilanzen ersichtlich ist und er nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes den Wertverlust geltend gemacht hat. Dies auch in Hinblick auf die werterhellenden Umstände, die im Zeitpunkt der Bilanzerstellung eine bessere Einsicht in die Verhältnisse zum Bilanzstichtag ermöglichten, indem sich der Verkauf der SP Anteile als äußerst schwierig gestaltete und die R GmbH diesen Anteil nicht übernehmen wollte.

Wenn die BP vermeint, dass der Wertverlust erst mit Anteilskaufvertrag an die R GmbH Mitte 1998 eingetreten wäre, die die polnische SP Beteiligung nicht übernommen hat, so erweist sich gerade aus diesem Umstand, dass die Beteiligung SP nichts wert war. Es ist aus Sicht des UFS also davon auszugehen, dass sich diese Wertlosigkeit nicht erst mit Abschluß des Kaufvertrages mit der R GmbH, sondern schon früher herausgestellt haben muss. Aufgrund der eigenen Rechtssubjektivität der SP, einer polnischen GmbH, ist sie auch nicht zwingend

als untrennbarer Bestandteil der Bw. anzusehen, was mit deren eigenständigen Verkauf schließlich auch untermauert ist. Dass die Bw. noch im Jahre 1997 an die SP Zahlungen tätigte, ist für sich kein Beweis, dass die Beteiligung per 31.12.1997 noch einen Wert hatte, zumal auch Zahlungsverpflichtungen und der beabsichtigte Verkauf die Ursache von Finanztransaktionen sein können.

ad 2.) Die BP hat die Abschreibung der Beteiligung aufwandswirksam ins Jahr 1998 verschoben und vom Veräußerungsgewinn in Abzug gebracht.

Gem § 24 Abs 2 EStG ist Veräußerungsgewinn...der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Zu den Veräußerungskosten gehören Aufwendungen, die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zum Veräußerungsvorgang stehen (BFH, BStBl 1987 II 561); dies gilt – in Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips – unabhängig von der Gewinnermittlungsart und ergibt sich aus der Begünstigung des Veräußerungs-(Aufgabe-)gewinnes (BFH, BStBl 1994 II 287). Zu den Veräußerungskosten gehören zB Gerichts- und Notarkosten, Maklerprovisionen, Kosten für Zeitungsinserate, Reisekosten, Beratungs- und Gutachterkosten. Nicht zu den Veräußerungskosten sind Aufwendungen zur Beendigung von Schuldverhältnissen zu zählen, die bis zur Veräußerung dem Betrieb dienten...(Doralt, EStG-Kommentar § 24 Kz 170; so auch Quatschnigg/Schuch ESt-HB § 24 Kz 65).

Indem die herrschende Ansicht bei Veräußerungskosten von einem unmittelbaren Zusammenhang der Veräußerungskosten mit dem Veräußerungsobjekt ausgeht, ist ein solcher zwischen der polnischen Beteiligung SP als eigenständiges Rechtssubjekt und den veräußerten Anteilen der Bw. nicht zu erkennen, zumal die R GmbH die SP Beteiligung ausdrücklich nicht mitübernommen hat und diesbezüglich auch keine typischen Veräußerungskosten lt. oben angeführten Beispielen vorliegen.

3.) Auf diesen Streitpunkt einzugehen erübrigt sich, da diesbezüglich das Berufungsbegehren nicht mehr aufrecht ist.

Die Erwägungen ad 1.) und 2.) führen also dazu, dass die strittige Teilwertabschreibung per 31.12.1997 zu erfolgen hat und auch deren Verschiebung in das Jahr 1998 unter Abzug vom Veräußerungsgewinn entsprechend dem Berufungsbegehren rückgängig zu machen sind. Daraus ergibt sich lt UFS folgende

Neuberechnung der Zurechnungen und der Einkünfte

		1997, öS	1998, öS
Zurechnungen lt. BP (Tz 27 BP-Bericht)		+10.796.950	-14.646.750
Abschreibung SP lt. Berufungsbegehren		<u>-9.791.700</u>	<u>+9.791.700</u>
Summe Änderungen lt. UFS		1.005.250	-4.855.050
Dkfm. Sch., 88 %	Einkünfteanteil lt. Veranlagung	-888.319	12.543.347
	Zurechnung lt. UFS	<u>+884.620</u>	<u>-4.272.444</u>
	Einkünfteanteil lt. UFS	-3.699	8.270.903
C. Sch., 6 %	Einkünfteanteil lt. Veranlagung	12.796	855.228
	Zurechnung lt UFS	<u>60.315</u>	<u>-291.303</u>
	Einkünfteanteil lt. UFS	73.111	563.925
E. T., 6 %	Einkünfteanteil lt. Veranlagung	12.796	855.228
	Zurechnung lt UFS	<u>60.315</u>	<u>-291.303</u>
	Einkünfteanteil lt. BP	73.111	563.925
S GmbH (alt), wie bisher		<u>359.189</u>	
Zwischensumme (Berufungsbegehren)		501.712	9.398.753
S GmbH (alt), wie bisher			2.961.570
S GmbH, wie bisher			4.499.907
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		<u>501.712</u>	<u>16.860.230</u>

Daraus ergibt sich folgende

einheitlich und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gem § 188 BAO, wobei begünstigte Veräußerungsgewinne nicht zuerkannt werden

	1997, öS, €	1998, öS, €
Dkfm. Sch.	-3.699	8.270.903
	€ -268,82	€ 601.069,96
C. Sch.	73.111	563.925

	€ 5.313,18	€ 40.982,02
E. T.	73.111	563.925
	€ 5.313,18	€ 40.982,02
S GmbH (alt)	<u>359.189</u>	2.961.570
	<u>€ 26.103,28</u>	€ 215.225,69
S GmbH		<u>4.499.907</u>
		<u>€ 327.021,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<u>501.712</u>	<u>16.860.230</u>
	<u>€ 36.460,82</u>	<u>€ 1.225.280,69</u>

Wien, 7. Mai 2004