



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Fa. Rauch Wirtschaftstreuhand GmbH, 8074 Graz-Raaba, Dr. Auner Straße 2/II, vom 17. November 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 13. Oktober 1999 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) für 1997 der J.R.GmbH&CoKG nach der am 6. Juli 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war bis November 1997 Gesellschafter-Geschäftsführer der J.R.GmbH sowie mit Prokura ausgestatteter Kommanditist der J.R.KG, deren geschäftsführende Komplementärin die GmbH war.

Die KG betätigte sich im Bereich der Produktion und des Handels von Heilbehelfen.

Das Unternehmen war ab 1938 als protokolliertes Einzelunternehmen des Bw. betrieben worden, bevor es 1971 in die neue gegründete KG eingebracht wurde. 1978 war die GmbH gegründet worden, die in der Folge die Funktion der geschäftsführenden Komplementärin in der KG übernommen hatte. An beiden Gesellschaften waren bis zum Ausscheiden des Bw.

als natürliche Personen ausschließlich Familienmitglieder beteiligt. Der Bw. hatte bis zu seinem Ausscheiden eine Mehrheitsbeteiligung von 57,57 % an der KG inne.

In den 90iger Jahren des vorigen Jahrhunderts war das Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten. 1997 hatten sich diese derart zugespitzt, dass tief greifende Maßnahmen erforderlich wurden, um den Betrieb zu retten. Tatsächlich wurden auf Betreiben und in Zusammenarbeit mit der Hausbank Sanierungskonzepte erarbeitet, deren Umsetzung allerdings nur zum Teil in die Wege geleitet wurde. Im Zuge dieser Bemühungen wurde im Spätherbst 1997 versucht, einerseits eine Entschuldung durch Beantragung eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens bzw. andererseits über einen außergerichtlichen Ausgleich mit den Gläubigern zu erreichen. Im Rahmen der außergerichtlichen Ausgleichsbemühungen konnten dabei nicht unbeträchtliche Forderungsnachlässe von Lieferanten, der Hausbank und dem FA erreicht werden.

In weiterer Folge beteiligte sich mit O.K. ein unternehmensfremder Mitbewerber an den beiden Gesellschaften. Mit dem Eintritt des neuen Mehrheitseigentümers legte der Bw. seine Funktionen im Unternehmen zurück und schied aus den Gesellschaften aus. Durch diese Maßnahmen konnte vorerst die Eröffnung des Insolvenzverfahrens verhindert werden. Eine nachhaltige Verbesserung der Ertragslage des Unternehmens trat allerdings nicht ein. Im September 1998 kam es schließlich doch zur Eröffnung eines Konkursverfahrens, im Zuge dessen der Betrieb der KG zunächst geschlossen und das Betriebsvermögen anschließend verwertet wurde.

In der Abgabenerklärung für 1997 wies die KG als Ergebnis ihrer außergerichtlichen Sanierungsbemühungen einen steuerfreien Sanierungsgewinn von 11.198.233,- S aus, den sie im Verhältnis der Beteiligungen vor dem Eintritt des O. K. auf die "Altgesellschafter" verteilte. Aufgrund eines hohen Verlustes aus der laufenden Geschäftstätigkeit ergab sich nach dem Inhalt der Abgabenerklärung ein steuerlich relevantes, positives Ergebnis allerdings lediglich beim Bw., resultierend aus dessen Veräußerungsgewinn anlässlich seines Ausscheidens aus der KG (Auflösung des nicht auffüllungspflichtigen Verlustverrechnungskontos sowie der IFB-Wartetastenverluste) und aus dem anteiligen Sanierungsgewinn.

Gegen den nach erklärungskgemäß vorgenommenen Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO an die KG erlassenen Bescheid für 1997 berief der Bw. fristgerecht und begehrte – ohne nähere Begründung -, den gesamten auf ihn entfallenden Anteil am Sanierungsgewinn (6,382.993,- S) steuerfrei zu belassen.

Noch vor Erledigung des Rechtsmittels führte das Finanzamt Graz-Stadt (FA) Betriebsprüfungen (BP) bei der KG und der GmbH, umfassend den Zeitraum 1996 – 1998 durch.

In Bezug auf den Sanierungsgewinn bei der KG im Jahr 1997 führte das Prüfungsverfahren zu keiner anders lautenden Beurteilung als jener im angefochtenen Erstbescheid. In TZ 28 des BP-Berichtes vom 9. April 2001 hielt die Prüferin fest, dass die Sanierungsmaßnahmen im Jahr 1997 die Konkurseröffnung über das Vermögen der KG im September 1998 nicht hätten verhindern können. Im Zuge des Konkurses sei der Betrieb eingestellt und verwertet worden. Daraus sei zu ersehen, dass der Schuldnachlass im Jahr 1997 für eine nachhaltige Unternehmenssanierung nicht ausreichend gewesen sei. Der Betrieb habe trotz des Schuldnachlasses als Wirtschaftsfaktor nicht erhalten werden können. Der im Jahr 1997 bis zum Ausscheiden des Bw. am 18.11.1997 von der KG erwirtschaftete laufende Verlust von 7.830.850,- S spreche gegen einen Sanierungserfolg des Schuldnachlasses. Auch seien bestehende betriebswirtschaftliche Sanierungskonzepte nicht umgesetzt worden. Die Übernahme des Kommanditanteiles des Bw. durch den neu eintretenden Gesellschafter O. K. habe ebenfalls weder auf der Ebene der Gesellschaft noch auf jener der einzelnen Mitunternehmer einen Sanierungserfolg gebracht. Es fehle daher an der für eine Steuerfreiheit nach § 36 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) erforderlichen Sanierungseignung des Schuldnachlasses bzw. an der Sanierungsfähigkeit des Betriebes.

Aufgrund eines EDV-mäßigen Ausfertigungsfehlers erließ das FA in der Folge dennoch eine stattgebende Berufungsvorentscheidung (BVE). Der darin mit Null enthaltene Sanierungsgewinn dokumentiert aber, dass tatsächlich eine abweisende BVE gemeint gewesen war, zumal das FA in der Begründung auf das Ergebnis des BP-Verfahrens und damit auf die o. a. Ausführungen in TZ. 28 des BP-Berichtes vom 9. April 2001 verwies.

Während der Masseverwalter (MV) als Vertreter der mittlerweile insolventen KG von einem Rechtsmittel gegen die nach der BP ergangenen Bescheide Abstand nahm, beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Von den in § 36 EStG geforderten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinnes sei lediglich die Frage der Sanierungseignung strittig. Bei der rund zehn Monate nach der Sanierung erfolgten Konkurseröffnung fehle es am unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der Sanierungsmaßnahme. Die Insolvenz sei maßgeblich durch Umstände hervorgerufen worden, welche erst nach der Sanierung eingetreten seien. So habe der Bw. seinen KG-Anteil (unmittelbar) nach der Sanierung an O. K. abgetreten. Dies habe einen Austritt eines maßgeblichen Teiles der Mitarbeiter verursacht, welche in der Folge ein Konkurrenzunternehmen gegründet hätten. Dadurch sei im Jahr 1998 ein Umsatzrückgang bei der KG von bis zu 50 % eingetreten, was im September 1998 die Beantragung des Insolvenzverfahrens erforderlich gemacht habe.

Die Anteilsabtretung an O. K. nach erfolgter Sanierung sei einer Betriebsveräußerung gleichzusetzen. Nach der Literatur stelle gerade die Veräußerung eines sanierten Betriebes unter Beweis, dass die zuvor durchgeführte Sanierung erfolgreich gewesen sei. Der bis zum

Ausscheiden des Bw. erwirtschaftete laufende Verlust bestätige lediglich die Sanierungsbedürftigkeit der KG, sage aber nichts über die Sanierungseignung der gesetzten Maßnahmen aus, zumal dieser Verlust um den im Wirtschaftsjahr 1997 erzielten Sanierungsgewinn bereinigt sei.

Das FA legte das Rechtsmittel ohne weitere Stellungnahme der Berufungsinstanz vor.

Den im zweitinstanzlichen Verfahren beigeschafften Aktenteilen des Finanzamtes zum außergerichtlichen Ausgleich bzw. den Inhalten der Bezug habenden Konkursakten sind folgende Angaben zur wirtschaftlichen Entwicklung der KG zu entnehmen:

Im Konkurseröffnungs- (KE-) Antrag vom 10. November 1997 verweist die Unternehmensvertretung auf eine Überschuldung zum 31.10.1997 von 33.658.300,- S (Sachanlagen zu Teilwerten bewertet, Vorräte retrograd ermittelt). Nach dem Inhalt dieses Antrages hatte sich die wirtschaftliche Situation des Unternehmens infolge verspäteter Anpassungen an strukturelle Marktveränderungen aber auch wegen beträchtlicher Privatentnahmen der Gesellschafter bereits seit mehreren Jahren nach und nach verschlechtert, sodass sich die Hausbank veranlasst gesehen hatte, Sanierungsmaßnahmen zu verlangen. Mangels Umsetzung der von einem beigezogenen Unternehmensberater erarbeiteten Vorschläge habe sich die Lage aber nicht gebessert. Auch sei die von der Hausbank geforderte Ablöse des Bw. als Geschäftsführer verweigert worden. Im Sommer 1997 sei es schließlich zur Einsetzung eines Vertrauensmannes der Bank als kaufmännischen Leiter der KG gekommen. Dieser habe sodann auf Basis des betrieblichen Datenmaterials den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens für Mitte bis Ende September 1997 prognostiziert. Daraufhin habe die Hausbank Anfang September die Bankkonten des Unternehmens gesperrt, was de facto dessen Zahlungsunfähigkeit bewirkt habe.

Die Beantragung der KE am 10. November 1997 erfolgte trotz des Hinweises auf die positive Fortführungsprognose eines Unternehmensberaters der Bank und auf beachtliche Erfolge bei den mittlerweile begonnenen Bemühungen um einen außergerichtlichen Ausgleich im KE-Antrag (demnach lagen zu diesem Zeitpunkt bereits die Zustimmung von 75% der Gläubiger vor).

Nach Darstellung im KE-Antrag hatte sich der Bw. bereits ab Frühjahr 1997 um eine Übernahme des Unternehmens durch einen Mitbewerber bemüht. Dessen Übernahmeangebot sei allerdings letztlich weder ihm noch der Hausbank als akzeptabel erschienen. Auch der auf Betreiben der Hausbank ab Sommer 1997 in der KG tätige kaufmännische Leiter habe Interesse an einer Übernahme des Unternehmens gezeigt. Das von ihm unterbreitete Angebot habe aber bei den Gesellschaftern der KG ebenfalls keine Zustimmung gefunden.

Tatsächlich wurde nach langwierigen Verhandlungen letztlich das Übernahmeangebot des weiteren Interessenten O. K. angenommen.

Dem Ergebnis einer umfassenden Erörterung der Situation mit dem zuständigen Konkursrichter am 17. November 1997 entsprechend, veräußerte der Bw. am Tag darauf seinen 25%-Anteil an der GmbH um einen Kaufpreis von 1,- S an O. K. Mit Abtretungsvertrag vom 22. November 1997 erwarb O. K. auch die Kommanditanteile des Bw. an der KG um 1,- S.

Im Zeitpunkt des Ausscheidens des Bw. wies dessen Kapitalkonto (einschließlich der formellen Darlehensschuld seiner Tochter) einen Negativsaldo von 12.910.440,- S aus. Gemäß einem Gesellschafterbeschluss vom 19. November 1997 erließen die damaligen Gesellschafter der KG dem Bw, im Falle seines Ausscheidens aus der Gesellschaft im Zusammenhang mit der Übertragung seiner Anteile auf O. K., die Auffüllungspflicht hinsichtlich dieses Betrages.

Entsprechend enthält der Abtretungsvertrag vom 22. November 1997 einen ausdrücklichen Hinweis, dass dem ausscheidenden Kommanditisten hinsichtlich des Negativsaldos seines Kapitalkontos "von der Gesellschaft" ein Nachlass gewährt wurde, sodass den übernehmenden Gesellschafter O. K. daraus keinerlei Einzahlungsverpflichtungen treffen.

Im Gefolge des mit dem Konkursrichter erarbeiteten Maßnahmenpaketes zog der Bw. am 17. November 1997 seinen Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens vom 10. November 1997 für beide Gesellschaften zurück.

Die außergerichtlichen Ausgleichsbemühungen wurden allerdings weiter betrieben. Mitte Oktober hatte die Rechtsvertretung des Bw. begonnen, Lieferanten der KG zu kontaktieren, mit dem Ersuchen um Teilnahme an einem außergerichtlichen Ausgleich zum Zwecke der Unternehmenssanierung in Form der Gewährung eines 50 %igen Forderungsnachlasses der zum 15. Oktober 1997 offenen Forderungen. Der Nachlass würde bei Bezahlung der Restforderung bis spätestens 31.12.1997 wirksam. Die nach dem 15. Oktober 1997 neu begründeten Forderungen würden wiederum voll beglichen.

Bereits ab 12. November 1997, somit noch vor der formellen Übernahme der Gesellschaftsanteile durch O. K., waren entsprechende Ersuchschreiben auch von dessen Unternehmensgruppe an Lieferanten der KG ergangen. Darin war darauf verwiesen worden, dass die Übernahme durch die Unternehmensgruppe des O. K. bevorstehe und ein außergerichtlicher Vergleich eine wesentliche Voraussetzung für die Abwendung des vom Bw. beantragten Konkursverfahrens sei.

Nach der Aktenlage sagten bis 19. Dezember 1997 157 von 199 Lieferanten (= rd. 79%) ihre Beteiligung an einem Schuldnachlass zu. Der daraus resultierende Verzicht belief sich auf

5.863.269,62 S (= rd. 44,5% der zum 15. Oktober 1997 offenen Lieferverbindlichkeiten der KG). In eben diesem Ausmaß stimmte in der Folge auch das FA per 29.12.1997 einem Nachlass der zu diesem Zeitpunkt mit 5.242.425,- S aushaftenden Abgabverbindlichkeiten der KG zu, nachdem vom Unternehmensvertreter ein Nachlass der damaligen Hausbank in Höhe von 4.000.000,- S ihrer per 9.12.1997 mit 26.390.933,44 S angegebenen Forderungen (davon unbesichert rd. 10,6 Millionen S) glaubhaft gemacht worden war.

Die Beteiligung weiterer Gläubiger am Forderungsnachlass ist durch das Verfahrensergebnis nicht gedeckt.

Insgesamt wurden demnach Nachlässe in Höhe von 12.201.914,- S zugesichert. Im Zuge der BP wurde der tatsächlich gewährte Nachlass mit 11.198.233,- S konkretisiert und damit die Angaben in der Abgabenerklärung der KG für 1997 bestätigt.

Lt. Bilanz zum 31.12.1997 verblieben der KG dennoch Verbindlichkeiten von 41.133.686,- S. Der erzielte Schuldnachlass hatte somit 21,4% der zum 31.12.1997 aushaftenden Gesamtverbindlichkeiten der KG umfasst.

Der Eintritt des O. K. als neuer Mehrheitsgesellschafter beider Gesellschaften und die damit verbundenen Veränderungen in der Geschäftsführung führten nicht zum erhofften Erfolg. Zwar brachte der neue Mehrheitsgesellschafter kein neues Eigenkapital in das Unternehmen ein, doch standen dem Unternehmen aufgrund einer gleichzeitig vollzogenen Umschuldung der Bankverbindlichkeiten auf ein anderes Kreditinstitut wieder Geldmittel zur Verfügung. Ab Dezember 1997 brachte die nunmehrige Unternehmensleitung mehr als 20 Millionen Schilling in Form von neuen Krediten auf, wovon allerdings 10,5 Millionen S ausschließlich für die Umschuldung zwischen den Banken verwendet wurden.

Eine Trendwende in der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens aufgrund der von der neuen Geschäftsleitung gesetzten Maßnahmen war dennoch nicht erkennbar. Im ersten Halbjahr 1998 erwirtschaftete das Unternehmen weitere Verluste in Millionenhöhe. Ab Sommer 1998 traten neuerlich Finanzierungsengpässe auf. Mitte September 1998 veranlasste der neue Mehrheitsgesellschafter abermals die Einbringung eines KE-Antrages über das Vermögen der beiden Gesellschaften. Am 17. September 1998 wurde das Insolvenzverfahren eröffnet.

Der KE-Antrag vom 16. September 1998 führt als Ursachen für die Insolvenz die bereits im Zeitpunkt des ersten KE-Antrages im November 1997 vorgelegene, massive Überschuldung von 33,6 Millionen Schilling an, die eine Sanierung mit vertretbaren Mitteln undurchführbar gemacht habe. Aufgrund ungenauer Datenanalysen sei bei der Übernahme durch O. K. nicht erkannt worden, dass die Vermögenslage des Unternehmens tatsächlich wesentlich schlechter gewesen sei als in der damals zur Verfügung stehenden Bilanz dargestellt. Zudem seien unmittelbar nach dem Eintritt des O. K. eine Anzahl wichtiger Mitarbeiter aus dem Unternehmen ausgeschieden und hätten ein Konkurrenzunternehmen gegründet.

Ein im Auftrag des O. K. im September 1998 erstelltes Sachverständigen- (SV -) Gutachten zur Feststellung des aktuellen finanziellen Status und Beurteilung der Fortführungsaussichten der KG hatte schließlich eine tiefgreifende, wirtschaftliche Zerrüttung des Unternehmens festgestellt, das nach Ansicht des Gutachters auf außergerichtlichem Weg nicht mehr sanierbar sei.

Der Gutachter verwies darauf, dass einerseits das im November 1997 de facto zahlungsunfähige Unternehmen durch den außergerichtlichen Vergleich nur einen Teil seiner Altlasten vermindern hatte können und andererseits die als Reaktion auf die schlechter werdende Ertragslage erforderlichen Maßnahmen nicht gesetzt worden seien. Die Ursachen für die erwirtschafteten Verluste seien nicht behoben bzw. sei deren Behebung mit untauglichen Mitteln versucht worden. In den ersten sieben Monaten des Jahres 1998 sei das Unternehmen faktisch auf Kosten der Lieferanten betrieben worden (Anstieg der Lieferantenverbindlichkeiten von 7,8 Millionen Schilling zum 31.12.1997 auf 17,7 Millionen Schilling zum 31.7.1998). In dieser Zeit sei aus dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb ein negatives Betriebsergebnis von rd. 10 Millionen Schilling erwirtschaftet worden.

Schon im Zeitpunkt der Übernahme durch O. K. sei das Unternehmen nicht nur de facto zahlungsunfähig sondern tatsächlich bereits insolvent gewesen. Die Geschäftsführung habe aber lediglich mit dem außergerichtlichen Lieferantenausgleich reagiert, ansonsten aber die Ursachen für die Verluste nicht behoben. Die von der Geschäftsleitung unterlassene Ursachenbehebung bzw. die Untauglichkeit der tatsächlich gesetzten Maßnahmen hätten die Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung des Unternehmens zur Folge gehabt.

Bereits die Bilanz zum 31. März 1997 habe eine buchmäßige Überschuldung ausgewiesen. Eine in dieser Situation erforderliche Stellungnahme der Geschäftsführung zur insolvenzrechtlichen Situation des Unternehmens liege nicht vor. Statt dessen sei in der dem Gutachter zur Verfügung stehenden, vorläufigen Bilanz zum 31.12.1997 eine sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich unzulässige Aktivierung eines Firmenwertes sowie nicht nachvollziehbarer stiller Reserven in Höhe von 20.990.689,- S vorgenommen worden. Tatsächlich habe sich dieser Betrag zum größten Teil aus dem Verzicht der verbleibenden Altgesellschafter auf Einforderung des Negativsaldos auf dem Entnahme- bzw.

Verlustverrechnungskonto des Bw. ergeben. Diesem Vorgang liege lediglich ein Forderungsverzicht der Gesellschaft zugrunde, nicht aber ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut. Die Aktiva der KG zum 31.12.1997 seien deshalb um 18 Millionen Schilling zu vermindern, woraus sich eine buchmäßige Überschuldung von rd. 15,2 Millionen Schilling ergebe. In dieser Situation erfordere eine Sanierung des Unternehmens jedenfalls als Erstmaßnahme eine sofortige Kapitalzufuhr von zumindest 20 Millionen Schilling sowie weitere Maßnahmen im Rahmen eines noch zu entwickelnden Sanierungskonzeptes. Selbst damit wäre aber eine wirtschaftliche Gesundung des Betriebes bestenfalls mittelfristig erzielbar.

Unmittelbar nach der KE am 16. September 1998 erfolgte eine Erstbeurteilung durch den neu bestellten Masseverwalter (MV). Diese hatte bereits am 23. September die Schließung des Unternehmens zur Folge. Der MV hatte aufgrund der hohen Fixkosten und mangels jeglicher, liquider Mittel infolge Generalzession der Forderungen an die Hausbank, keine Fortführungsmöglichkeit gesehen. In weiterer Folge bemühte sich der MV um einen raschen Verkauf der verwertbaren Unternehmensaktiva.

Per 30. September trat der größte Teil der Mitarbeiter aus. Bis Mitte Oktober 1998 veräußerte der MV die vier außerhalb von Graz gelegenen Filialstandorte des Unternehmens (ohne Einbeziehung der Warenvorräte, Mietverträge und Dienstnehmer) an drei verschiedene Erwerber. Unmittelbar nach dem Verkauf der Geschäftsfilialen begann er mit der Verwertung des restlichen, beweglichen Anlagevermögens und der Warenvorräte. Mangels Anboten für einen Erwerb der Konkursmasse in Bausch und Bogen erfolgte eine Einzelverwertung, die bis zum Ende der ersten Quartals 1999 im Wesentlichen abgeschlossen war.

In der am 6. Juli 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Vertreter des Bw. ergänzend aus, dass die Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens im November 1997 das Vorliegen einer Insolvenzsituation zu diesem Zeitpunkt widerlege. Die Beteiligung des FA am Gläubigernachlass und die Umschuldung der Kreditverbindlichkeiten auf ein neues Bankinstitut bewiese zudem, dass sowohl die Gläubiger als auch der neue Gesellschafter von einer Sanierbarkeit des Betriebes ausgegangen waren, mit dem Schuldnachlass als Teil eines Maßnahmenpaketes, an dessen Erstellung und Umsetzung der Bw. aufgrund seines Ausscheidens allerdings nicht mehr beteiligt gewesen sei. Für die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes komme es in erster Linie auf die Sanierbarkeit des Betriebes an. Der Sanierungserfolg könne dagegen oft erst nach Jahren beurteilt werden, wenn der Betrieb wieder über positives Eigenkapital verfüge.

Zu den Ursachen für die spätere Insolvenz verwies der Vertreter des Bw. auf das im SV-Gutachten dargestellte Einsparungspotential von 9,5 Millionen Schilling, welches auf schwere Managementfehler der neuen Unternehmensleitung hinweise. In diesen seien, - neben dem von den ausgeschiedenen Mitarbeitern gegründeten Konkurrenzunternehmen – die wahren Ursachen für die Insolvenz der KG im Jahr 1998 gelegen. Entgegen der vom FA vertretenen Ansicht seien diese Mitarbeiter nicht in Kenntnis und aufgrund der drohenden Insolvenzgefahr des Unternehmens ausgetreten, sondern weil sich durch den Wechsel des Mehrheitsgesellschafters und der Geschäftsleitung eine grundlegende Veränderung im Unternehmen ergeben habe, die sie zum Austritt veranlasst hatte.

Die vorliegenden Gläubigerverzichtserklärungen enthielten schließlich jeweils aufschiebende Bedingungen für den Teilverzicht (Entrichtung der verbleibenden Restforderungen bis zu bestimmten Stichtagen), sodass der Schuldnachlass jedenfalls erst nach Austritt des Bw. wirksam geworden sei und diesem daher nicht mehr zugerechnet werden könne.

Das FA verwies in der Berufungsverhandlung auf die nach dem Gläubigerverzicht anhaltende Verlustsituation der KG, das Fehlen geeigneter Sanierungskonzepte und die negative Beurteilung der Sanierungsaussichten durch den SV. Die Verwendung des Begriffes "Sanierungsgewinn" im BP-Verfahren sei nicht als terminus technicus im Sinne des § 36 EStG erfolgt und lasse deshalb keinen Schluss auf eine Anerkennung der Steuerfreiheit durch das Prüfungsorgan zu. Schließlich sei in der Literatur umstritten, ob die Tarifbegünstigung des § 36 EStG Kommanditisten, deren Vermögen dem Gläubigerzugriff entzogen sei, überhaupt zustehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erlass betrieblicher Schulden führt, sofern dieser nicht auf einem außerbetrieblichen Vorgang beruht, zu einer Gewinn erhöhenden Vermehrung des Betriebsvermögens. Unter den Voraussetzungen des § 36 EStG 1988 war ein solcher Zuwachs bis inklusive 1997 zur Gänze steuerfrei.

Gemäß § 36 EStG 1988 in der Fassung vor BGBl Nr. 201/1996 (StruktAnpG 1996) waren bis zum Jahr 1997 bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen jene Einkommensteile vor der Besteuerung auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden waren.

Obwohl im Bereich des EStG 1988, im Gegensatz zur Vorgängerbestimmung des EStG 1972, nicht mehr als Tarifbestimmung sondern aufgrund der Aufnahme des § 36 in den § 2 Abs. 2 EStG 1988 nunmehr als Regelung der Einkommensermittlung konzipiert, bewirkte dies keine Änderung in der Ermittlung des Sanierungsgewinnes. Ebenso wie im Regime des EStG 1972 erhöht daher ein durch den Erlass betrieblicher Schulden im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen entstandener Betriebsvermögenszuwachs den laufenden Gewinn. Von dem nach Durchführung eines allfälligen Verlustausgleiches unter Einbeziehung des Sanierungsgewinnes ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte sind sodann die Sonderausgaben einschließlich der noch vortragsfähigen Verluste in Abzug zu bringen. Verbleibt danach ein positives Einkommen, so ist dieses Einkommen um den darin enthaltenen Sanierungsgewinn zu kürzen und lediglich mit dem danach noch verbleibenden positiven Wert der Besteuerung zu unterwerfen (VwGH 30.5.1995, 95/13/0118).

Die Anwendung der Tarifbegünstigung des § 36 EStG setzt voraus, dass der Gewinn aufgrund eines in Sanierungsabsicht vorgenommenen Erlasses betrieblicher Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes entstanden ist, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (VwGH 25.2.2003, 98/14/0151 und 20.4.1999, 98/14/0120 stellvertretend für viele).

Eine objektivierbare Sanierungsabsicht der nachlassenden Gläubiger stellt aus Sicht des VwGH eine der unabdingbaren Voraussetzungen für die Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinnes dar. Dagegen ist eine Sanierungsabsicht der am sanierungsbedürftigen Unternehmen Beteiligten unerheblich (VwGH 7.6.2001, 98/15/0037; 25.2.2003, 98/14/0151). Nach der VwGH-Judikatur spricht ein Teilnachlass von Verbindlichkeiten, der gewährt wird, um die Einbringlichkeit der verbleibenden Restschuld zu beschleunigen oder überhaupt erst sicherzustellen, etwa ein auf die nicht besicherten Bankverbindlichkeiten beschränkter Nachlass, gegen eine Sanierungsabsicht des nachlassenden Gläubigers. Gleiches ist nach Ansicht des Gerichtshofes aus dem Abbrechen der Geschäftsbeziehungen nach Gewährung eines (ggfs. teilweisen) Schuldnachlasses zu schließen. Das fehlende Interesse der nachlassenden Hausbank am Vorliegen bzw. Umsetzen eines Sanierungskonzeptes hat der VwGH als ein weiteres Indiz in diese Richtung gewertet (VwGH 28.4.2004, 98/14/0196; 7.6.2001, 98/15/0037; 20.4.1999, 98/14/0120).

Neben der Sanierungsabsicht der nachlassenden Gläubiger muss auch die Sanierungseignung des gewährten Schuldnachlasses erwiesen sein, um die Steuerfreiheit des dadurch erzielten Betriebsvermögenszuwachses zu gewährleisten. § 36 EStG erfordert ein kumulatives Vorliegen dieser beiden Voraussetzungen. Fehlt es etwa an der Sanierungseignung, ist deshalb eine Überprüfung der Sanierungsabsicht bereits entbehrlich (VwGH 7.6.2001, 98/15/0037; 23.1.1997, 93/15/0043).

Die Sanierungseignung eines Schuldnachlasses erfordert jedenfalls die Erhaltung des sanierten Betriebes. Wurde dagegen ein Betrieb nach erfolgtem Schuldnerlass wegen seiner offenkundigen, wirtschaftlichen Zerrüttung eingestellt, liegt keine Sanierung vor. Dabei ist der Judikatur des VwGH keine bestimmte Mindestfrist zu entnehmen, innerhalb welcher das Unternehmen nach der Sanierungsmaßnahme fortgeführt werden muss. Im Erkenntnis vom 28.4.2004, 98/14/0196 hat der GH etwa eine Betriebseinstellung fünf Monate nach dem Schuldnerlass als eines von mehreren Indizien gewertet, welche gegen den Erfolg der gesetzten Sanierungsmaßnahmen und damit gegen deren Sanierungseignung sprachen. Als weiteres Indiz erachtete er in diesem Erkenntnis das Auftreten eines Verlustes in Höhe von rund einem Drittel der nachgelassenen Verbindlichkeiten nach dem Schuldnerlass. Gegen eine Sanierungseignung spricht nach Ansicht des VwGH auch, wenn der Betrieb trotz des Schuldnachlasses in der Folge nicht einmal in der Lage ist, die laufenden Selbstbemessungsabgaben zu entrichten (VwGH 20.4.1999, 98/14/0120).

Ein zu sanierender Betrieb kann auch in Form eines anderen Unternehmens fortgeführt werden, vorausgesetzt es werden die wesentlichen Grundlagen des zu sanierenden Betriebes auf das andere Unternehmen übertragen. Eine Zerschlagung des sanierten Betriebes steht lt. VwGH dem Zweck der Begünstigungsbestimmung des § 36 EStG, die Erhaltung der

wirtschaftlichen Einheit zu unterstützen, aber jedenfalls entgegen (VwGH 19.6.2003, 2000/14/0193; 31. 3. 2003, 98/14/0128; 25. 2. 2003, 98/14/0151 m.w.A).

Die Höhe des Schuldnachlasses sagt für sich über dessen Eignung zur Sanierung des Unternehmens noch nichts aus. Maßgeblich ist vielmehr, ob sich der Gläubigerverzicht als allgemeine Sanierungsmaßnahme eignet. Dabei kommt es auf die Gesamtumstände an. So kann auch ein einzelner Gläubiger mit einem entsprechend hohen Schuldnachlass die wirtschaftliche Gesundung des Unternehmens ermöglichen. Andererseits stellt eine Vielzahl von nachlassenden Gläubigern noch nicht sicher, dass dem Forderungsverzicht die Wirkung einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme zukommt, durch welche der Betrieb gerettet werden kann. Erfolgt ein Schuldnachlass verschiedener Gläubiger im Rahmen eines einheitlichen Sanierungskonzeptes, ist auch bei einem Verzicht von nur 19% der Gesamtverbindlichkeiten die Annahme eines begünstigten Sanierungsgewinnes nicht von vorne herein auszuschließen. Ohne ein solches Sanierungskonzept stellt dieser 19%ige Nachlass allerdings noch keine allgemeine Sanierungsmaßnahme dar (VwGH 20.4.1999, 98/14/0120 mit Verweis auf das Vorerkenntnis Slg.Nr. 6.540/F vom 3.10.1990). Im Erkenntnis vom 23.2.1993, 92/13/0289 hat der VwGH einem Nachlass von 18% der Gesamtverbindlichkeiten durch einen einzelnen Gläubiger die Eignung als allgemeine Sanierungsmaßnahme aberkannt.

In dieser Entscheidung hat der GH außerdem darauf verwiesen, dass bei der Überprüfung des Vorliegens einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme lediglich die Beiträge der verzichtenden Gläubiger einzubeziehen sind, nicht aber die Zuführung von Geldmitteln aus der außerbetrieblichen Sphäre, wie Einlagen des Betriebsinhabers oder auch die Übernahme eines überschuldeten Kommanditanteiles durch einen neuen Gesellschafter. Derartiges würde dem eindeutigen Wortlaut des § 36 EStG widersprechen, der nur eine Sanierungsmaßnahme der Gläubiger begünstige.

Nach Unger (ecolex 1990, 309) ist ein Betrieb sanierungsbedürftig, wenn sich das Unternehmen nicht mehr aus sich selbst heraus nachhaltig helfen kann. Gemäß der herrschenden Judikatur und Lehre ist die Sanierungsbedürftigkeit nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen, wobei insbesondere die Liquiditätssituation entscheidend ist (z.B. VwGH 19.5.1993, 89/13/0252 mit Verweis auf Ruppe, Rechtsprobleme der Unternehmungssanierung, S. 274). Der Sanierungsbedarf kann sich aber ebenso aus einer Überschuldung des Betriebes ergeben, zumal jeder der beiden Aspekte den Zusammenbruch des Unternehmens hervorrufen kann. Bei Eröffnung eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens kann im Allgemeinen vom Vorliegen der Sanierungsbedürftigkeit ausgegangen werden. Allerdings stellt eine solche keine zwingende Voraussetzung für die Feststellung eines Sanierungsbedarfes dar. Vielmehr gibt es keine formalen Voraussetzungen sondern lediglich Indikatoren, wie die oben angeführten, als

Merkmale für eine Sanierungsbedürftigkeit (Unger, a.a.O). Auch ohne formelle Eröffnung eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens kann daher eine für die Anwendbarkeit des § 36 EStG erforderliche Sanierungsbedürftigkeit vorliegen.

Für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ist generell primär die Liquiditätslage maßgeblich. Diese ist dann nicht ausreichend, wenn dem Unternehmen die flüssigen Mittel zur Bedienung seiner Zinsen und Schulden nicht nur vorübergehend fehlen. In einer solchen Situation steht der Zusammenbruch des Unternehmens unmittelbar bevor und ist der Betrieb daher - unabhängig von einer allfälligen Überschuldung - sanierungsbedürftig (VwGH 19.5.1993, 89/13/0252).

Ein Unternehmen ist überschuldet, wenn sein Aktivvermögen unter Berücksichtigung etwaiger stiller Reserven und dessen voraussichtlicher Verwertungsmöglichkeiten nicht mehr die echten Verbindlichkeiten deckt und diese Unterdeckung auch nicht bei realistischer Einschätzung der Ertragslage durch eine positive Unternehmensprognose ausgeglichen werden kann (vgl. Fritz in SWK 17/2005, 779).

Eine entsprechende Ertragsfähigkeit des Betriebes schließt auch nach Ansicht des VwGH die Sanierungsbedürftigkeit i. S. d. § 36 EStG aus (VwGH 19.5.1993, 89/13/0252).

Gleiches gilt lt. VwGH, wenn der Sanierungsbedarf etwa durch Mittel aus anderen Betrieben oder aus dem Privatvermögen des Unternehmers bzw. jener Gesellschafter gedeckt werden kann, auf deren Vermögen auch die Gläubiger des Unternehmens nach den zivilrechtlichen Haftungsbestimmungen greifen können. Die Einbeziehung des Vermögens der Kommanditisten einer KG in diese Betrachtung lehnt der VwGH – im Gegensatz zum BFH – aber ausdrücklich ab (VwGH 28.11.2001, 97/13/0204 und neuerlich 89/13/0252).

Der Zeitpunkt, zu dem ein Sanierungsgewinn realisiert wird, richtet sich nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen für den Wegfall von Verbindlichkeiten. Das in den GoB verankerte Vorsichtsprinzip verpflichtet zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten, solange nicht einwandfrei feststeht, dass eine Schuld tatsächlich erloschen ist. Wurde ein Schuldnachlass mit einer aufschiebenden Bedingungen verbunden, kommt es somit zum Wegfall der Verbindlichkeit nicht vor dem Eintritt/Erfüllen dieser Bedingung (VwGH 31.5.2000, 97/13/0240). Dieser Beurteilung kommt speziell im Zusammenhang mit dem Sanierungsgewinn ab 1998 besondere Bedeutung zu (vgl. Doralt Kommentar zum EStG § 6 TZ 269/2, Fattinger in RWZ 1997, 336 und Thunshirn in ecolex 1997, 690). Nach Ansicht des VwGH erlöschen im Rahmen gerichtlicher Ausgleichsverfahren die betroffenen Verbindlichkeiten hinsichtlich des die Ausgleichsquote übersteigenden Teiles erst, wenn die Ausgleichsquote vollständig beglichen wurde (VwGH 24.5.1993, 92/15/0041; 31.3.1976, 517/76; 21.4.1970, 1527/69).

Schließlich ist nach der Judikatur des VwGH zu beachten, dass Verfahren, welche auf die Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinnes nach § 36 EStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 1996 abzielen, ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichtet

sind. Entsprechend hat ein Abgabepflichtiger, der einen steuerfreien Sanierungsgewinnes behauptet, die Umstände für das Vorliegen der in § 36 EStG genannten Voraussetzungen einwandfrei darzulegen (VwGH 15.4.1997, 93/14/0075 u.v.a.).

Auf Basis dieser Rechtslage kam der UFS im anhängigen Verfahren zum Ergebnis, dass die in § 36 EStG 1988 für das Jahr 1997 grundsätzlich noch vorgesehene volle Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes für den bei der KG erzielten außergerichtlichen Schuldnachlass in Höhe von 11.198. 233,- S nicht zusteht.

Im erstinstanzlichen Verfahren vertraten die Parteien divergierende Standpunkte lediglich bezüglich des Sanierungserfolges, somit der Sanierungseignung der gesetzten Maßnahmen, nicht aber zu den übrigen in § 36 EStG genannten Erfordernissen für die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes. Ebenso war die Höhe des erzielten Schuldnachlasses unstrittig.

In Bezug auf die Sanierungsbedürftigkeit geht auch der UFS davon aus, dass diese bei der KG im Herbst 1997 vorgelegen war.

Dies ergibt sich schon aus dem Umstand, dass die Hausbank im September eine Kontensperre verfügt und damit dem Unternehmen die nötigen Mittel zum Fortbetrieb entzogen hatte. In dieser Situation war die KG zweifellos illiquid und stand damit unmittelbar vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch. Dies bestätigt nicht zuletzt die Tatsache, dass die ab Oktober 1997 fällig werdenden Selbstbemessungsabgaben des Unternehmens nicht mehr entrichtet sondern erst im Zuge der Ausgleichsverhandlungen mit dem FA am 22. Dezember 1997 nachgemeldet wurden.

Dass dennoch die Eröffnung des Konkursverfahrens abgewendet werden konnte, lag augenscheinlich primär an jenen Umstrukturierungsmaßnahmen, die gemeinsam mit dem Konkursrichter vereinbart worden waren. Nach dem dazu im Konkursakt aufliegenden Aktenvermerk (AV) vom 17. November 1997 handelte es sich in erster Linie um Maßnahmen im Zusammenhang mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile des Bw. an O. K. bzw. dem Ausscheiden des Bw. aus beiden Gesellschaften als Gesellschafter und Geschäftsführer, sowie um eine dadurch notwendig gewordene Entflechtung der Geschäftsbeziehung des Unternehmens zu einem weiteren Mitbewerber. Diese Maßnahmen genügten offenkundig, um die akut gewordene Insolvenzsituation kurzfristig zu beseitigen. Dabei ist zu bedenken, dass mit dem Wechsel des Mehrheitsgesellschafters die bereits erwähnte Umschuldung auf ein neues Bankinstitut einhergegangen war, die dem Unternehmen zu neuer Liquidität verholfen hatte.

Nach dem Konkursakt stellt sich die Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens im November 1997 in erster Linie als Folge der Zurücknahme des KE-Antrages durch den Bw. dar und nicht als Ergebnis einer eingehenden Befassung mit den Unternehmensdaten. Eine Überprüfung der realen Verschuldenslage des Unternehmens ist dem Gerichtsakt nicht zu

entnehmen. Diesbezüglich brachte der Eintritt des neuen Mehrheitsgesellschafters jedenfalls keine unmittelbaren Veränderungen, nachdem der KG dabei kein neues Eigenkapital zur Verfügung gestellt wurde.

Die im AV angeführte Zuführung von 900.000,- S durch den Bw. konnte in Hinblick auf die buchmäßige Überschuldung von 33,6 Millionen Schilling keine entscheidende Verbesserung bewirken, zumal im Gegenzug (wenn auch im AV nicht erwähnt) auf die Rückforderung von Millionenbeträgen aus dessen überhöhten Privatentnahmen der vergangenen Jahre verzichtet worden war.

Die im KE-Antrag erwähnte positive Fortführungsprognose eines Unternehmensberaters der Hausbank stand dem Konkursgericht bei der Entscheidung über die Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens nach der Aktenlage jedenfalls ebenso wenig zur Verfügung wie Unterlagen über den Fortgang der außergerichtlichen Ausgleichsbemühungen mit den Lieferanten.

Mag sich auch die insolvenzrechtliche Situation der KG mit den Änderungen im Zusammenhang mit der Übernahme der Mehrheitsanteile durch O. K. im Herbst 1997 unmittelbar entspannt haben, das Vorliegen einer Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens im oben dargestellten und für die Beurteilung nach § 36 EStG maßgeblichen Sinn (Ruppe, Unger, a.a.O) schließt dieser Umstand noch nicht aus.

Beide KE-Anträge gehen von einer buchmäßigen Überschuldung von rd. 33,6 Millionen Schilling zum 31. Oktober 1997 aus. Das Gutachten vom September 1998 bestätigt diese und verweist gleichzeitig darauf, dass eine buchmäßige Überschuldung bereits zum 31.3.1997 gegeben war. Unter Bezug auf eine entsprechende Anmerkung im Anhang zur Bilanz vom 31.3.1997 kommt der SV sogar zum Schluss, dass schon zu diesem Stichtag eine Insolvenzsituation vorgelegen war.

Zum Gutachten vom September 1998 wird festgestellt, dass der UFS – ebenso wie zuvor schon der Masseverwalter und das Konkursgericht – von dessen Richtigkeit überzeugt ist. Im Verfahren sind keine Umstände hervorgekommen, die Anlass zu Zweifeln an der Sachkenntnis des Gutachters oder an den seinem Gutachten zugrunde liegenden, maßgeblichen Prämissen gegeben hätten. Die daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen waren für den UFS nachvollziehbar und überzeugend.

Der SV hat im Gutachten zwar die reale Überschuldung der KG für die Stichtage 31.3.1997 bzw. 31.10.1997 nicht im Detail geprüft (dies war von seinem Auftrag nicht umfasst gewesen). Zum 31.12.1997 - somit nach dem Gesellschafterwechsel und dem Teilschuldnachlass – erachtete er aber unter dem Titel "Firmenwert und stille Reserven" lediglich knapp 3 Millionen Schilling als gerechtfertigt.

Eine Auseinandersetzung mit den Vermögenswerten der KG untermauert die Annahme der realen Überschuldung der KG schon zu den beiden o. a., davor liegenden Zeitpunkten. Bei

Buchwerten des Anlagevermögens zum 31.3.1997 von rd. 10,5 Millionen Schilling ist in Hinblick auf die Struktur dieser Anlagegüter (zu einem erheblichen Teil bestehend aus Investitionen in die gemieteten Geschäftslokale, weiters Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung und Fuhrpark) von darin enthaltenen stillen Reserven im erforderlichen Ausmaß keinesfalls auszugehen.

Wenn auch die Verwertung im Konkurs kein realistisches Bild über die Wertverhältnisse vor der Konkurseröffnung abgibt, so sei doch festgehalten, dass der MV aus der späteren Veräußerung im Konkurs der KG für dieses Anlagevermögen einen Gesamterlös von rd. 5 Millionen S erzielte, davon rd. 2,2 Millionen Schilling auf die vier veräußerten Filialstandorte entfallend, sowie 1 Million Schilling auf ein unbebautes Grundstück, welches im Anlageverzeichnis der KG mit einem Buchwert von rd. 1,3 Millionen Schilling enthalten gewesen war.

Der ehemalige Steuerberater der KG hat in einem Zivilprozess im Jahr 2000 als Zeuge darauf verwiesen, dass das Unternehmen schon ab 1995 bedingt insolvent gewesen war. Der Aussage kommt nicht nur wegen der Wahrheitspflicht, unter welcher der Vertreter als Zeuge bei dieser Gelegenheit gestanden war, besondere Bedeutung zu, sondern auch, weil davon auszugehen ist, dass gerade der Steuerberater eines Unternehmens aufgrund seiner Fachkenntnis und seines Einblickes in die wirtschaftliche Situation seines Klienten, in dieser Hinsicht ein besonders zuverlässiges Urteil abgeben kann.

Die im Zivilprozess dargelegte Einschätzung gibt dem Hinweis auf die Überschuldung im Anhang der Bilanz zum 31.3.1997, die eben jener Steuerberater erstellt hatte, entsprechendes Gewicht und untermauert damit den aus dieser Bilanz gezogenen Schluss des Gutachters vom September 1998, wonach sich die KG bereits zum 31.3.1997 in einer Insolvenzsituation befunden hatte. Die Beurteilung des SV wird zudem durch die im ersten KE-Antrag angegebenen Gründe für die Insolvenz gestützt, als welche neben überhöhten Privatentnahmen vor allem ein jahrelanges Verabsäumen notwendiger Anpassungen auf geänderte Marktsituationen angeführt werden.

Der nach den Feststellungen bei der BP zwischen April und dem Ausscheiden des Bw. im November 1997 von der KG erwirtschaftete, weitere Verlust von rd. 7,8 Millionen Schilling hat die wirtschaftliche Situation zweifellos weiter verschärft. Die buchmäßige Überschuldung von rd. 33,6 Millionen Schilling zum 31.10.1997 stellt dies nachdrücklich unter Beweis.

Wenn auch – aufgrund der kurzfristigen Bereinigung der Liquiditätssituation - die Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Herbst 1997 abgewendet werden konnte, ist doch aufgrund der Verschuldungssituation zu dieser Zeit vom Vorliegen eines Sanierungsbedarfes der KG im Sinne des § 36 EStG zweifellos auszugehen.

Daran ändern auch die persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Kommanditisten nichts, da auf diese nicht zurückgegriffen werden kann (siehe oben VwGH 97/13/0204).

Ebenso wenig wirken sich auf die Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit die in den Unterlagen wiederholt angesprochenen, hohen Privatentnahmen des Bw. in der Vergangenheit aus, auf deren Rückzahlung die KG bei dessen Ausscheiden verzichtet hatte. Zwar stellen jene Teile seines negativen Kapitalkontos, die auf überhöhte Entnahmen zurückzuführen waren, handelsrechtlich Darlehensforderungen der KG gegenüber dem Bw. dar, deren Verzicht an sich eine zusätzliche Belastung für die prekäre wirtschaftliche Lage der KG bedeuten konnte. Allerdings handelte es sich in Hinblick auf die persönliche Vermögenslage des Bw. tatsächlich um keine werthaltige Forderung, welcher sich die Gesellschaft mit dem Verzicht begeben hatte. Entsprechend hatte auch der MV im Konkurs mangels Erfolgsaussicht von einer Geltendmachung gegen den Bw. Abstand genommen. Insofern konnte der Verzicht auf die Rückforderung auch keinen Einfluss auf die Sanierungsbedürftigkeit der KG haben.

Bei der Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit der KG im Sinne des § 36 EStG wirkten sich somit die überhöhten Privatentnahmen des Bw. in vergangenen Jahren ebenso wenig wie allfälliges Privatvermögen der übrigen Kommanditisten aus.

Ausschlaggebend ist demnach die dargestellte Verschuldungslage der KG im Herbst 1997, aufgrund welcher der UFS vom Vorliegen eines Sanierungsbedarfes im Sinne des § 36 EStG ausgeht.

Anders ist allerdings angesichts dieser Situation die Sanierungseignung des gewährten Teilschuldnachlasses zu beurteilen.

Nach der Zahl der sich beteiligenden Gläubiger handelte es sich zweifellos um eine allgemeine Maßnahme. Doch blieb das Ausmaß des letztlich erzielten Nachlasses mit rd. 21% der zum 31.12.1997 bestehenden Gesamtverbindlichkeiten der KG offensichtlich unter einem Wert, der für eine Sanierung des Unternehmens erforderlich gewesen wäre. Dies machen die Höhe der nach dem Teilverzicht verbleibenden Verbindlichkeiten und die damit verbundene Überschuldung von 15,2 Millionen Schilling zum Stichtag 31.12.1997 deutlich. Unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen zu den stillen Reserven im Betriebsvermögen der KG ist nicht davon auszugehen, dass der gewährte Gläubigernachlass den Sanierungsbedarf decken konnte.

Im Verfahren wurde nicht dargetan, aufgrund welcher Berechnungen der Bw. zum Ergebnis kommt, dass bei einer buchmäßigen Überschuldung von 33,6 Millionen Schilling mit dem Schuldnachlass von 11,2 Millionen Schilling tatsächlich die Sanierung des Unternehmens erreichbar gewesen wäre.

In der Berufungsverhandlung hat der steuerliche Vertreter eingeräumt, dass der außergerichtliche Gläubigerverzicht lediglich ein Teil eines Maßnahmenpaktes im Rahmen

einer Unternehmenssanierung sein konnte. Das dazu angeforderte Sanierungskonzept blieb er allerdings schuldig. Was auch immer Inhalt eines derartigen Konzeptes gewesen sein mag, maßgeblich ist, was davon tatsächlich umgesetzt wurde. Nach dem Verfahrensergebnis stellt sich der außergerichtliche Gläubigerteilverzicht jedoch im Wesentlichen als singuläre Maßnahme dar, die sich zwar auf die Verschuldenssituation der KG positiv ausgewirkt hat, allerdings für sich die wirtschaftliche Zerrüttung des Unternehmens nicht beseitigen konnte. Im Gutachten vom September 1998 hat der SV eine grundlegende Auseinandersetzung mit den erforderlichen Maßnahmen zur Beseitigung der Überschuldung vermisst. Dagegen bezeichnete er die von der Unternehmensleitung gesetzten Gegenmaßnahmen ausdrücklich als untaugliche Mittel zur Unternehmenssanierung. Dagegen seien notwendige Sanierungsmaßnahmen nicht gesetzt worden. Damit hat sich der SV aber auch eindeutig negativ zur Sanierungseignung des außergerichtlichen Gläubigernachlasses geäußert.

Die bereits erwähnten, im Zuge des ersten Konkursantrages am 17. November 1997 in Zusammenarbeit mit dem Konkursrichter getroffenen Vereinbarungen, die in erster Linie gesellschaftsrechtliche Regelungen betrafen, stellen keine Sanierungsmaßnahmen im Sinne des § 36 EStG dar. Zudem fielen dadurch bei der KG zunächst beträchtliche Kosten an. Lediglich hinsichtlich einer (latenten) Bürgschaftsverpflichtung im Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung zu einem weiteren Übernahmswerber wurde die KG entlastet. Im Gegenzug verpflichtete sie sich aber, an diesen bis zum Jahresende 1997 eine einmalige Abfindung von 2 Millionen Schilling zu bezahlen. Der angestrebte Gläubigernachlass wird in diesem AV in keiner Weise erwähnt.

Jener Betrag von 900.000,- S, zu dessen Einzahlung sich der Bw. zum Zwecke der Teilabdeckung seines negativen Kapitalkontos verpflichtete (der Verzicht auf die Einforderung der restlichen 12,9 Millionen Schilling wird in diesem Aktenvermerk nicht erwähnt), ist als Gesellschaftereinlage im Sinne des zitierten VwGH-Erkenntnisses 92/13/0289 für die Beurteilung des Vorliegens einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme unbeachtlich. Vielmehr sind dafür ausschließlich Beiträge der verzichtenden Gläubiger maßgeblich. Aus dem Blickwinkel des § 36 EStG stellt die Vereinbarung vom 17. November 1997 somit keinen relevanten Sanierungsbeitrag dar.

Der Argumentation in der Berufungsverhandlung, maßgeblich sei die grundsätzliche Sanierbarkeit des Unternehmens im Zeitpunkt des Schuldnachlasses, welche durch die Beteiligung der Gläubiger, insbesondere des FA und das Engagement des neuen Kreditinstitutes belegt sei, schließt sich der UFS nicht an.

Die Bestimmung des § 36 EStG hat ausdrücklich die Sanierung durch den tatsächlich erzielten Gläubigernachlass zum Inhalt. Die Judikatur des VwGH bestätigt dies durch eine Vielzahl von Entscheidungen zweifelsfrei (s. o. 98/14/0151 u. a.). Ob die Eigentümer davon ausgehen, dass das Unternehmen noch zu retten sei, ist dagegen im Rahmen des § 36 EStG

nicht relevant. In Bezug auf die Gläubiger kann dieser Beurteilung hinsichtlich ihrer Sanierungsabsicht Bedeutung zukommen, für die Frage der Sanierungseignung der konkret umgesetzten Maßnahmen spielt sie dagegen ebenfalls keine entscheidende Rolle.

Es mag deshalb auch durchaus zutreffen, wie etwa dem ersten Konkursantrag im November 1997 zu entnehmen ist, dass die zu dieser Zeit vorhandene Fortbestehensprognose der Bank optimistisch in Bezug auf die Sanierbarkeit des Unternehmens gewesen war. Für die Beurteilung des Sanierungserfolges im Sinne des § 36 EStG kommt dieser Einschätzung allerdings keine maßgebliche Bedeutung zu. Dass die Sanierung allein mit dem später umgesetzten Gläubigernachlass erreicht werden hätte können, wurde im Verfahren, wie erwähnt, nicht dargetan. Zudem verweisen sowohl der BP-Bericht als auch der erste KE-Antrag darauf, dass bestehende Sanierungskonzepte nicht umgesetzt worden waren. Für die Beurteilung der Sanierungseignung des verfahrensgegenständlichen Betriebsvermögenszuwachses ist daraus schließlich auch deshalb nichts zu gewinnen, weil das angeforderte Sanierungskonzept nicht vorgelegt wurde und deshalb auch nicht beurteilt werden konnte.

Soweit für das Fehlschlagen des Sanierungserfolges Umstände verantwortlich gemacht werden, die erst nach dem außergerichtlichen Gläubigerverzicht eintraten, ergibt sich nach dem Verfahrensergebnis folgendes Bild:

Das Konkurrenzunternehmen der ehemaligen Mitarbeiter, die O.GmbH, wurde am 14. Jänner 1998 im Firmenbuch eingetragen. Im Jänner und Februar 1998 wechselten insgesamt 19 ehemalige Mitarbeiter der KG in den Konkurrenzbetrieb. Dies bewirkte bei der KG einen Rückgang der Personalkosten von ca. 6 Millionen Schilling (= rd. 25%).

Ein Vergleich der Umsatzsituation der KG vor (1.4. – 31.12.1997) und nach dem Ausscheiden der Mitarbeiter (1.1.1998 – 31.7.1998) anhand der Daten des SV-Gutachtens vom September 1998 zeigt einen Rückgang des durchschnittlichen Monatsumsatzes von rd. 16,5 %.

Wie ausgeführt, hat der SV für 1 – 7/1998 einen laufenden Verlust von rd. 10 Millionen Schilling festgestellt. Bereinigt um 16,5 % aus dem Umsatzrückgang verbleibt ein Verlust von 8,4 Millionen Schilling, dem ein vom SV als realistisch eingestuftes Einsparungspotential von 7,6 Millionen Schilling gegenüber steht. Selbst wenn dieses Einsparungspotential zur Gänze auf Managementfehler der neuen Geschäftsleitung aus dem Jahr 1998 zurückzuführen ist, - was keineswegs erwiesen ist, und etwa bezüglich überhöhter Personalkosten äußerst fraglich erscheint - verbleibt nach wie vor ein negatives Betriebsergebnis aus der laufenden Geschäftstätigkeit von rd. 800.000,-S innerhalb eines Zeitraumes von 7 Monaten. Dass dessen Ursachen der Entwicklung des Jahres 1998 zuordenbar sind, hat der Bw. lediglich behauptet. Das Verfahrensergebnis erhärtet eine solche Annahme nicht. Vielmehr enthält das vom SV ermittelte negative Betriebsergebnis für

die ersten sieben Monate des Jahres 1998 einen Zinsaufwand von fast 1,5 Millionen Schilling, der seine Ursachen zum weitaus überwiegenden Teil in den bereits vor 1998 begründeten Kreditverbindlichkeiten der KG hat.

Somit ist unter den dargestellten Umständen davon auszugehen, dass die Verlustsituation der KG durch den Gläubigernachlass des Jahres 1997 keineswegs beseitigt werden konnte.

Umso weniger konnte das Unternehmen dadurch aber am Abbau der "Altlasten" und damit an der Verbesserung seiner Verschuldenssituation arbeiten.

Eine fortbestehende Verlustsituation ist nach der zitierten VwGH-Judikatur als ein klares Zeichen einer nicht gelungenen Sanierung zu bewerten. Nichts anderes kann für die vom SV aufgezeigte Vorgangsweise der KG gelten, das Unternehmen auf Basis unbezahlter Lieferantenforderungen zu betreiben. Überdies bestand trotz des Teilverzichtes zum Jahresende 1997 bei Konkurseröffnung ein neuer Rückstand an nicht bezahlten Selbstbemessungsabgaben von rd. 2,5 Millionen Schilling.

Es trifft zwar zu, dass sich der Erfolg einer Sanierungsmaßnahme mitunter erst nach längerer Zeit unter Beweis stellen lässt. Aufgrund der Betriebseinstellung im September 1998 liegt ein solcher Zeitraum im zu beurteilenden Fall allerdings nicht vor. Da die Entscheidung auf Basis des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes zu erfolgen hat, sind Mutmaßungen über die Entwicklung des Unternehmens im Falle seiner Fortführung nach September 1998 nicht zielführend.

Abgesehen von einem hinreichenden Ausmaß des erzielten Schuldnachlasses fehlt es dem Gläubigerverzicht des Jahres 1997 für die Beurteilung als allgemeine Sanierungsmaßnahme aber vor allem an der Erhaltung des sanierten Betriebes.

Dass der Betrieb der KG tatsächlich zerschlagen wurde, war im Verfahren nie strittig und steht nach dem dargestellten Ablauf des Konkursverwertungsverfahrens auch unzweifelhaft fest. Damit fehlte es aber an einer weiteren, unverzichtbaren Voraussetzung für die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes.

Der UFS kann sich der Argumentation des Bw. nicht anschließen, nur eine unmittelbar nach der Sanierung erfolgte Betriebseinstellung hätte der Steuerfreiheit des erzielten Sanierungsgewinnes abträglich sein können.

Zunächst sei noch einmal festgehalten, dass es durch den außergerichtlichen Gläubigernachlass, wie dargestellt, zu einer Sanierung der KG eben nicht gekommen ist. Dem anhängigen Verfahren liegt vielmehr die Einstellung eines völlig zerrütteten und, nach Beurteilung des SV, mit vertretbaren Mitteln nicht mehr sanierbaren Betriebes zu Grunde.

Der VwGH-Judikatur ist aber weder die einem erfolglosen Sanierungsversuch unmittelbar folgende Betriebseinstellung, noch eine allenfalls erst einige Zeit später durchgeführte Betriebseinstellung als Merkmal eines steuerfreien Sanierungsgewinnes zu entnehmen. Vielmehr stellt der GH gerade die Betriebsfortführung in den Mittelpunkt der erforderlichen

Begünstigungsvoraussetzungen bzw. wertet eine Betriebseinstellung, auch wenn diese erst einige Zeit nach dem Sanierungsversuch erfolgt, als Indiz für die Erfolglosigkeit der gesetzten Maßnahmen (siehe oben VwGH 98/14/0196).

Maßgebliches Kriterium bei der Beurteilung, ob die Betriebseinstellung Folge eines fehlgeschlagenen Sanierungsversuches ist, oder sie eine später unabhängig vom seinerzeitigen Sanierungsfall eingetretene Entwicklung bedingt hat, ist nicht die Zeitspanne zwischen Sanierungsmaßnahmen und Betriebseinstellung, sondern sind vielmehr die Ursachen für die spätere Beendigung. Waren diese bereits zum Zeitpunkt des seinerzeitigen Sanierungsversuches gegeben, so ist daraus abzuleiten, dass die gesetzten Sanierungsmaßnahmen nicht zum Erfolg geführt haben. Damit fehlt es ihnen aber an der Grundvoraussetzung für die steuerliche Begünstigung des § 36 EStG.

Das Verfahrensergebnis widerlegt das Berufungsvorbringen, die durch den Gläubigerverzicht gelungene Sanierung sei durch nachträgliche Unabwägbarkeiten, wie insbesondere den Austritt wichtiger Mitarbeiter und den Umsatzeinbruch durch deren in der Folge gegründetes Konkurrenzunternehmen, untergraben und letztlich beseitigt worden.

Der Umsatzeinbruch im Jahr 1998 hat die Lage zweifellos weiter verschlechtert. Dazu hat wohl auch das Konkurrenzunternehmen ausgetretener Mitarbeiter beigetragen. Die eigentlichen Ursachen für die wirtschaftliche Zerrüttung der KG sind in diesen Umständen allerdings nicht gelegen, wie die obigen Ausführungen, insbesondere das Gutachten vom September 1998 aber auch die Aussagen des ehemaligen Steuerberaters im bereits erwähnten Zivilprozess, bestätigen.

Das zeitlich versetzte Insolvenzverfahren war nicht zuletzt durch die unrichtige Darstellung der Vermögenslage der KG in der Bilanz zum 31.12.1997 bedingt, welche die Überschuldung von 15,2 Millionen Schilling verdeckt hatte. Die Feststellungen des SV lassen keinen Zweifel offen, dass ein ordentlicher Kaufmann bereits aufgrund dieser Situation insolvenzrechtlichen Handlungsbedarf gehabt hätte. Es kann keine Rede davon sein, dass zu diesem Zeitpunkt ein sanierter Betrieb vorgelegen war.

Anzumerken ist, dass der Hinweis des Bw., er habe auf die Sanierungsmaßnahmen nach seinem Ausscheiden aus dem Unternehmen keinen Einfluss nehmen können, für die Besteuerung nach § 36 EStG unerheblich ist, da die Bestimmung eine persönliche Verantwortlichkeit am Gelingen oder Fehlschlagen von Sanierungsmaßnahmen als maßgebliches Kriterium nicht enthält. Allerdings kommt diesem Umstand im anhängigen Verfahren insofern Bedeutung zu, als er mit jenen Unterlagen konform geht, die das Entstehen des Betriebsvermögenszuwachses aus dem außergerichtlichen Gläubigernachlass zu einem Zeitpunkt nach dem Ausscheiden des Bw. belegen (siehe unten).

Soweit der Bw. mit dem Hinweis auf Literatur zum Verkauf eines Betriebes als Beweis für die erfolgreiche Sanierung argumentiert, sei darauf verwiesen, dass im Anlassfall die Abtretung

der Mehrheitsanteile an der KG bereits vor Abschluss der außergerichtlichen Nachlassverhandlungen mit den Gläubigern erfolgt ist, zu einem Zeitpunkt als nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens ein wirtschaftlich völlig zerrütteter Betrieb vorlag. Vielmehr wurde der Mehrheitsanteil an beiden Gesellschaften an O. K. abgetreten, *in der Hoffnung, damit eine Sanierung des Unternehmens erreichen zu können*. O. K. hat im zweiten KE-Antrag darauf verwiesen, er sei bei seinem Einstieg davon ausgegangen, er könne das Unternehmen mit vertretbaren Mitteln sanieren. Dies habe sich aber aufgrund der massiven Vorbelastungen als undurchführbar erwiesen. Die Auswirkungen des Engagements von O. K. auf die Beuteilung des Sanierungsgewinnes wurden bereits dargestellt.

Für das Berufungsbegehren ebenso wenig zielführend ist der Hinweis auf die Bezeichnung des Gläubigerverzichtes als "Sanierungsgewinn" durch das Prüfungsorgan. Dass dies nicht als Präjudiz für die Steuerfreiheit nach § 36 EStG in der Fassung vor dem StruktAnpG 1996 gedacht war, ist aufgrund der Ausführungen im BP-Bericht evident. Zwar wurde der Begriff erst mit dem StruktAnpG 1996 in das Gesetz aufgenommen (§ 36 Abs. 1 EStG), doch hatte er bereits davor in der Praxis gängige Verwendung gefunden und war als solcher, offensichtlich aus Gründen der leichteren Verständlichkeit, auch bei der BP verwendet worden.

Da die Steuerfreiheit des Schuldnachlasses schon an der Sanierungseignung scheiterte erübrigte sich in Hinblick auf das o. a. Judikat 98/15/0037 zudem eine Auseinandersetzung mit den Sanierungsabsichten der am Nachlass beteiligten Gläubiger. Festgehalten sei lediglich, dass zumindest bei der Bank, nach den Kriterien der VwGH-Judikatur, von einer solchen nicht auszugehen war (Nachlass nur von Teilen ihrer unbesicherten Forderungen als Maßnahme im Rahmen einer Umschuldung auf ein neues Kreditinstitut mit anschließender Beendigung der Geschäftsbeziehungen, somit offenbar zur rascheren Einbringlichmachung bzw. Rettung ihrer Außenstände. Dass die Bank dabei im Rahmen eines Unternehmenssanierungsplanes vorging, wurde durch das Verfahren nicht erwiesen). Insoweit wäre dem Schuldnachlass auch bei Vorliegen einer Sanierungseignung keine Steuerfreiheit zugekommen.

Nachdem die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des Gläubigerteilverzichtes 1997 bereits aus den dargestellten Gründen nicht vorlagen, bedurfte es auch keiner Befassung mit dem Hinweis des FA auf Literaturmeinungen, welche Kommanditisten die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes generell absprechen.

Schließlich ist festzuhalten, dass der Wegfall der nachgelassenen (Teil-)Verbindlichkeiten nach dem Verfahrensergebnis nicht vor Dezember 1997 eingetreten ist.

Den vorliegenden Unterlagen ist zu entnehmen, dass der Verzicht der Hausbank von einer Abdeckung ihrer Restforderung in Höhe von 22.390.933,44 S bis zum 9. Dezember 1997 abhängig gemacht worden war. Mit Schreiben vom 29. Dezember 1997 bestätigte die Bank

sowohl die Erfüllung dieser (aufschiebenden) Bedingung (offenbar Abdeckung im Wege einer Umschuldung) als auch die Gewährung des Forderungsverzichtes im Umfang von 4.000.000,- S.

Aus dem Schriftverkehr mit den Lieferanten ist ersichtlich, dass deren Verzicht vom Eingang der nach Abzug des jeweiligen Nachlasses zum 15. Oktober 1997 offenen Restforderungen bis spätestens 31.12.1997 abhängig gemacht worden war. Auch darin liegt eine aufschiebende Bedingung für den Teilverzicht. Die Buchhaltungsunterlagen der KG belegen, dass der Lieferantennachlass bei der KG tatsächlich per 31.12.1997 eingetreten ist.

Das FA hat den (erst am 22. Dezember 1997 beantragten) Teilverzicht mit 29. Dezember 1997 ausgesprochen. Die dafür erforderliche Entrichtung des restlichen Abgabenrückstandes hat die KG am 30. bzw. 31. Dezember 1997 durchgeführt.

Den Unterlagen aus dem Konkursverfahren ist zu entnehmen, dass die neue Hausbank am 22. Dezember 1997 der KG ein Kontokorrentkredit mit einem Volumen von 6.000.000,- S sowie am 23. Dezember 1997 ein weiterer Abstattungskredit von 5.000.000,- S eingeräumt hatte, der bis zum Jahresende 1997 mit rd. 3.750.000,- S in Anspruch genommen wurde. Die prekäre Liquiditätslage der KG schließt aus, dass diese vor der Umschuldung auf die neue Bank die Geldmittel zur Verfügung hatte, um die vereinbarten Restverbindlichkeiten an die am Ausgleich teilnehmenden Gläubiger zu bezahlen und damit die Bedingungen für den Teilverzicht vorzeitig zu erfüllen. Zur Umschuldung ist es aber, wie dem Schriftverkehr der KG mit dem FA im Zuge der Nachlassverhandlungen zu entnehmen ist, erst im Dezember 1997 gekommen.

Somit trat im Sinne der oben dargestellten Rechtslage vor dieser Zeit kein (anteiliger) Wegfall der Verbindlichkeiten ein und entstand damit auch bis dahin kein Sanierungsgewinn. Dieser wurde vielmehr erst zu einer Zeit realisiert, zu welcher der Bw. bereits aus der KG ausgeschieden war. Entsprechend war die durch den Gläubigerverzicht im Jahr 1997 eingetretene Gewinnerhöhung im Ausmaß von 57,57% auch nicht dem Bw sondern vielmehr dem diesem nachfolgenden Gesellschafter O. K. zuzurechnen. Für den Bw. ergab sich unter den dargestellten Umständen kein Anteil an diesem Teil des Betriebsergebnisses der KG.

Nach dem Ergebnis des Berufungsverfahrens entspricht die Höhe des insgesamt erzielten steuerpflichtigen Betriebsergebnisses der KG im Jahr 1997, einschließlich des darin enthaltenen Vermögenszuwachses aus dem außergerichtlichen Gläubigernachlass, somit den bei der BP im Jahr 2001 festgestellten Werten (s. Darstellung in TZ 36 des BP-Berichtes vom 9. April 2001). Die dabei vorgenommene Saldierung des Sanierungsgewinnes mit dem laufenden Verlust deckt sich mit der in der zitierten VwGH-Entscheidung 95/13/0118 als gesetzmäßig erkannten Berechnungsmethode und war daher nicht zu beanstanden.

Eine Abweichung gegenüber dem Resultat aus der BP ergibt sich durch die geänderte Zurechnung von 57,57% des Betriebsvermögenszuwachses aus dem Gläubigernachlass, das sind 6.382.992,81 S, vom Bw. an O. K. Um diesen Betrag vermindert sich der steuerpflichtige Ergebnisanteil des Bw. während sich bei O. K. aufgrund der Verrechnung mit dessen laufendem Verlustanteil (- 755.239,- S) ein steuerpflichtiger Anteil am Betriebsergebnis der KG von 5.627.753,23 S ergibt.

Bei den übrigen, ehemaligen Gesellschaftern der KG trat keine Änderung gegenüber dem aufgrund der BP festgestellten Ergebnis ein.

Die rechnerische Darstellung ist im Detail den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 13. Juli 2005