

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache des W und L, Bet2, Bet3, T, Bet6, Bet1 (als ehemalige Gesellschafter der Bf., Adr.), vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 31.10.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 26.07.2011, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2007 und Endgültigerklärung für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Folgender Sachverhalt geht aus dem Außenprüfungsbericht vom 27. Juli 2004 betreffend die Beschwerdeführerin (Bf.), deren Betriebsgegenstand laut Aktenlage der Luftverkehr ist, hervor:

*"Im Jahr 2000 wurde ein gebrauchtes Flugzeug Type Cessna 340 III OE-FFP, Baujahr 1982 um ATS 3.800.000,00 (= Euro 276.000,00) erworben. Als zu erwartende Nutzungsdauer wurden vier Jahre veranschlagt.*

*Festzuhalten ist, dass dieses Flugzeug vom Vorgänger im Jahr 1993 um ca. ATS 2.750.000,00 (= Euro 200.000,00) erworben wurde.*

*Beabsichtigt war, dieses Flugzeug insbesondere für Frachtflüge in Zusammenhang mit medizinischen Eiltransporten einzusetzen.*

*In den ersten Jahren waren die Ergebnisse vor allem aufgrund der Abschreibung des Flugzeuges deutlich negativ. Später brachen die Umsätze ein, Standzeiten durch Reparaturen und teure Auflagen erbrachten keine bzw. nur geringfügig positive Ergebnisse.*

*Im Jahr 2006 wurde der Flugbetrieb eingestellt und die Maschine am 24.01.2007 um Euro 80.000,00 verkauft. Für die Jahre 2007 und 2008 wurden keine Steuererklärungen*

*abgegeben. Für 2009 wurde eine Umsatzsteuererklärung abgegeben, in der keine Umsätze und keine Vorsteuern angegeben wurden.*

*Eine Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2009 wurde ebenfalls eingereicht. Diese Erklärung trägt den Zusatz „in Liquidation“ und wurden die Einkünfte mit Euro Null angegeben. Eine Bilanz wurde nicht beigelegt. Im Jahr 2009 wurde ein Konkursantrag eingebracht, der mangels Vermögens abgewiesen wurde.*

*Die letzte abgegebene Bilanz zum 31.12.2006 enthielt nur mehr folgende Werte:*

**AKTIVA**

*Sachanlagen 0,00*

*Sonstige Forderungen 7.246,11*

**PASSIVA**

*Kapitalkonten -220.312,74*

*Sonstige Rückstellungen 500,00*

*Verbindl. Kreditinstitute 202.184,49*

*Verbindl. Lief. u. Leistungen 24.874,36*

*Zur Prüfung wurden nur unvollständige Unterlagen vorgelegt. Buchhaltungskonten außer Saldenlisten überhaupt nicht. Für das Jahr 2006 liegen auch keine Belege vor, ebensowenig wie für die Folgejahre.*

*Die letzte Flugbewegung hat offenbar im September stattgefunden.*

*Mit Schenkungsvertrag vom 27.06.2005 - rückwirkend auf den 01.01.2005 - erfolgte eine Schenkung des Anteils von Bet1 (25%) an Bet2.*

*Im Jahr 2007 wurden laut Firmenbuch mit Antrag auf Änderung vom 16.04.2007 die Anteile von T, Bet2, P, L auf die XGmbH übertragen. Verträge dazu wurden nicht vorgelegt.*

*Im Jahr 2007 wurde weiters offenbar über FinanzOnline anstelle der Beteiligung des W eine solche für eine VGmbH eingetragen. Ein solcher Vorgang ist nicht aktenkundig.*

**Würdigung (des Finanzamts):**

*Grundsätzlich ist aufgrund der unvollständig bzw. gar nicht vorgelegten Unterlagen eine ordnungsmäßige Buchhaltung zur Prüfung nicht vorgelegt worden.*

*Da sich daraus ergebende Konsequenzen durch die Versteuerung der negativen Kapitalkonten anlässlich der Beendigung der Kommanditgesellschaft neutralisieren, wurde von Änderungen für die Jahre 2000 bis 2006 Abstand genommen.*

*Wie aus o.a. Bilanz ersichtlich, waren zum 31.12.2006 alle Anlagegüter zur Gänze abgeschrieben.*

*Betreffend das Flugzeug wurde die letzte AfA für 2004 in Ansatz gebracht. Ein „Erinnerungsschilling“ wurde nicht bilanziert. Die Zugänge des Jahres 2003 (Einbau Aviation u.a.) wurden ursprünglich mit einer Nutzungsdauer von 4 Jahren bewertet und schließlich ebenfalls Im Jahr 2004 zur Gänze ausgebucht. Der Bilanzwert der*

Betriebsausstattung betrug zum 01.01.2006 Euro 0,02 („Erinnerungsschilling“) und wurde per 31.12.2006 ausgebucht.

Mit Kaufvertrag vom 24.01.2007 wurde das Flugzeug als letztes Betriebsmittel schließlich veräußert.

Der wesentliche Posten aus der Bilanz per 31.12.2006 - die Bankverbindlichkeit - ist laut Angaben bis heute unbeglichen. Ein Konkursantrag vom Datum<sup>1</sup> wurde mangels Vermögens vom Firmenbuch abgewiesen.

Aus der Bilanz zum 31.12.2006 ist ersichtlich, dass eine Liquidation nahezu abgeschlossen war. Offen war im Wesentlichen nur mehr die Verwertung des Flugzeuges.

Für den Entstehungszeitpunkt einer Kommanditgesellschaft ist auch steuerlich die Eintragung im Firmenbuch Voraussetzung. Die Löschung im Firmenbuch hat hingegen nur deklarativen Charakter. In der Mehrzahl der Fälle erfolgt die Löschung im Firmenbuch, wenn kein verwertbares oder verteilbares Vermögen mehr vorhanden ist. Im Vorliegenden Fall ist mit Verkauf des Flugzeuges - des einzigen

Betriebsmittels - das letzte Aktivum verwertet worden. Das Hinausschieben der Löschung im Firmenbuch, offenbar um die steuerlichen Konsequenzen der Versteuerung der negativen Kapitalkonten der Kommanditisten zu verzögern bzw. durch Verlagerung in GmbHs, kann nicht Zustimmung finden.

In der im Steuerrecht verankerten wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist somit die Liquidation im Jahr 2007 mit der Verwertung des letzten Aktivvermögens abgeschlossen.

Dafür spricht auch, dass keine Steuererklärungen abgegeben wurden, also keine betriebliche Tätigkeit mehr entfaltet wurde bzw. auch keine Liquidationshandlungen mehr gesetzt wurden, die in der Regel z.B. Betriebsausgaben oder Vorsteuern verursacht hätten. In der Steuererklärung für 2009 wurde - wie bereits erwähnt - keine Umsätze, Vorsteuern, Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben etc. mehr erklärt. Bilanz wurde keine beigelegt.

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen (Ritz, BAO-Kommentar, § 22 Rz 1).

Im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen.

Nach § 21 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes zu beurteilen. Bei Anwendung der vom Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beherrschten Gesetzesbestimmungen sind nicht die den Bezeichnungen, Benennungen, Ausdrücken und Begriffen entsprechenden rechtlichen Positionen, sondern die von diesen Umschreibungen angesprochenen tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten

*maßgeblich. Die Beurteilung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Vorganges hat demnach nach dem tatsächlichen inneren Gehalt und nicht nach seinem äußeren Erscheinungsbild zu erfolgen.*

*§ 22 BAO führt zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergänzend aus, dass durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen werden kann. § 22 BAO hat demnach die Bedeutung festzuhalten, dass die zivilrechtlichen Formen und Gestaltungen grundsätzlich irrelevant und daher für Umgehungsversuche ungeeignet sind, weil das Steuerrecht in der Regel nicht an das Zivilrecht anknüpft, sondern wirtschaftliche Tatbestände bildet. In § 22 BAO wird ergänzend zu § 21 Abs. 1 BAO der Grundsatz der wirtschaftlichen Anknüpfung des Steuerrechts ausgeführt und betont die Notwendigkeit einer Interpretation, die den wirtschaftlichen Sinn und Zweck der Steuervorschriften beachtet (Lang, ÖStZ 2001, 65).*

*In der im Steuerrecht verankerten wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist somit die Liquidation im Jahr 2007 mit der Verwertung des letzten Aktivvermögens abgeschlossen. Dafür spricht auch, dass keine Steuererklärungen abgegeben wurden, also offensichtlich keine betriebliche Tätigkeit mehr entfaltet wurde bzw. auch keine Liquidationshandlungen mehr gesetzt wurden, die in der Regel z.B. Betriebsausgaben oder Vorsteuern verursacht hätten. In der Steuererklärung für 2009 wurde - wie bereits erwähnt - keine Umsätze, Vorsteuern, Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben etc. mehr erklärt. Bilanz wurde keine beigelegt.*

*Der Gewinnverteilung wurden die zu diesem Zeitpunkt (28.02.2007) aufrechten Gesellschaftsverhältnisse zugrunde gelegt.*

#### *Schenkung Bet1 - Bet2*

*Der Schenkung liegt der Schenkungsvertrag vom 27.06.2005 zugrunde.*

*Dazu ist festzuhalten: Im Wirtschaftsleben pflegen einander fremd gegenüberstehende Personen nichts zu schenken, weswegen bei "Schenkung" von werthaltigen*

*Kommanditanteilen mit negativen Kapitalkonten davon auszugehen ist, dass andere Motive als solche der Steuerersparnis der gewählten Gestaltung nicht zu Grunde liegen (Vermeidung der Versteuerung eines negativen Kapitalkontos im*

*Falle des Ausscheidens). Es ist die "Schenkung" daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Veräußerungsvorgang iSd § 24 EStG 1988 zu werten.*

*Zu bemerken ist auch, dass Bet1 Kommanditist (wie auch W als Gesellschafter der VRGmbH) der das Flugzeug an die Bf. verkaufenden Firma war.*

*Zum Wert des Flugzeuges: Wie bereits erwähnt, wurde das Flugzeug - Baujahr 1982 - vom Vorbesitzer im Jahr 1993 um ATS 2.750.000,00 (= Euro 200.000,00) erworben.*

*Sieben Jahre später betrug der Kaufpreis durch die Bf. 3.800.000,00 (= Euro 276.000,00)*

*- also um fast 40% mehr!! In einem Wertgutachten vom 04.04.2000 durch die Firma wurde der Wert des Flugzeuges mit DM 318.800,00 (ca. ATS 2.200.000,00 bzw. ca. Euro 160.000,00) ermittelt. Dieser Wert scheint im*

*Hinblick auf den Kaufpreis des Vorbesitzers bzw. dem Verkaufserlös 2007 dem realen Wert zu entsprechen bzw. sehr nahe zu kommen. Ein weiteres Gutachten vom September*

2002 der IConsulting weist einen Wert von S 333.000,00 (= ca. Euro-Betrag) aus. Verglichen mit den Kaufpreisen 1993, 2000 und dem Verkaufspreis 2007 scheint dieser Wert unrealistisch hoch und nur zur Dokumentation von stillen Reserven z.B. für Bank oder Firmenbuch.

Angesprochen auf den niedrigen Verkaufspreis 2007 gab Bet2 an, dass durch hohe bzw. teure Auflagen durch die Fa. Cessna im Jahr 2004 der Wert der Flugzeuge extrem gesunken ist.

Da die Überschuldung zum Zeitpunkt des Ausscheidens von Bet1 über dem seinerzeitigen Ankaufspreis lag bzw. aus im Vorigen ausgeführten von einem weit über dem Ankaufspreis liegenden „Tageswert“ mit Sicherheit nicht auszugehen ist, somit eine reale Überschuldung vorliegt, kann nicht von einer Schenkung ausgegangen werden.

Begriffswesentlich für eine Schenkung ist daher die Schenkungsabsicht, heißt die Absicht einer unentgeltlichen auf keine Gegenleistung bezogenen Leistung. Die Schenkungsabsicht muss demnach von der vertraglichen Willenseinigung umfasst sein (Schubert in Rummel ABGB, § 938 Rz 4). Dasselbe gilt bei freigebigen Zuwendungen iSd § 3 ErbStG 1955. Eine Willenseinigung ist dabei im Gegensatz zur bürgerlich-rechtlichen Schenkung nicht notwendig, es muss jedoch eine Zuwendung vorliegen und der Bedachte muss bereichert werden und es muss zusätzlich ein Bereicherungswille des Zuwendenden gegeben sein.

Grundsätzlich ist bei einander fremd gegenüberstehenden Personen davon auszugehen, dass Rechtsbeziehungen so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also Geschäftspartner nichts schenken wollen.

Werden nun Gesellschaftsanteile zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen

unentgeltlich übertragen, haben die beteiligten Personen jedenfalls den Bereicherungswillen, der zwingende Voraussetzung für das Vorliegen von Unentgeltlichkeit ist, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht dem Finanzamt gegenüber nachzuweisen.

Es ist davon auszugehen, dass ein Bereicherungswille der „Geschenkgeber“ nicht gegeben

ist, sondern andere Beweggründe für diese rechtliche Gestaltung der Kommanditeilsübertragung vorliegen. Der Vorgang ist daher - ungeachtet der Bezeichnung als „Schenkungs“ - ertragsteuerlich nicht als unentgeltliche Übertragung eines Teils des Kommanditeils zu werten.

Zu Tz. 1 erfolgte im BP-Bericht eine Berechnung des Veräußerungsgewinns 2005 mit Euro 75.638,08 sowie für 2007 in Höhe von Euro 145.234,61. Es wurde dabei folgendes ausgeführt: "Da keine stillen Reserven vorhanden waren, ist die Auflösung des negativen Kapitalkontos Bet1 bei Bet2 als steuerlich unbeachtlicher Ausgleichsposten anzusetzen. Der Stand Verrechnungskonto Bet2 errechnet sich daher folgendermaßen, indem der nachgeschossene Betrag in Höhe von Euro 20.000,-- zur Gänze dem "Altanteil" Bet2 zugerechnet werden. Derselbe Wert ergibt sich, wenn man sämtliche übernommene

*Kapitalanteile bei Bet2 berücksichtigt und von dem sich dann ergebenden Gewinn 2007 den bereits beim Veräußerungsvorgang Bet1 versteuerten Veräußerungsgewinn abzieht."*

Im Außenprüfungsbericht vom 27. Juli 2004 wurden folgende Feststellungen getroffen:

### **Tz. 1 Betriebsaufgabe**

*Mit Verkauf des Flugzeuges - dem letzten und einzigen Betriebsmittel - im Jänner/Februar 2007 ist eine Betriebsaufgabe zu unterstellen.*

*Der Verkauf des Flugzeuges um Euro 80.000,00 ist - da der Buchwert 0,00 beträgt und weitere steuerlich beachtliche Vorgänge nicht bekannt sind - als Gewinn zu erfassen. Weiters sind die Stände der negativen Verrechnungskonten zum Stichtag 28.2.2007 (ausgehend vom Stand 31.12.2006 lt. Bilanz, korrigiert um die Veräußerung des Flugzeuges) als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Die Schenkung des Anteiles Bet1 an Bet2 im Jahr 2005 ist steuerlich nicht als solche zu sehen, sondern als Veräußerungsvorgang. Begründet wird dies damit, dass zu diesem Zeitpunkt bereits eine reale Überschuldung vorlag (keine positive Betriebserwartung mehr: die stillen Reserven waren geringer als die negativen Buchwerte). Eine Schenkung setzt aber begrifflich ein positives Vermögen voraus. Das negative Kapital Bet1 wird daher diesem als Veräußerungsgewinn zugerechnet."*

Dagegen wurde eine Berufung (nunmehr Beschwerde) eingebracht mit folgender Begründung:

*"Im Jahr 2005 wurde am 27. Juni 2005 ein Schenkungsvertrag abgeschlossen. Dieser Schenkungsvertrag wurde durch die obgenannten erlassenen Bescheide ebenso wenig anerkannt wie die Schenkung des W vom 4. August 2006 an die VGmbH sowie die Schenkungsvorgänge des Jahres 2007, die im Betriebsprüfungsbericht aufgeführt sind. Die Bf. (im Folgenden immer kurz Bf. genannt) hat im Jahr 2000 ein gebrauchtes Flugzeug der Type Cessna 340 um ÖS 3.800.000,00 (entspricht € 276.000,00) erworben. Die erwartete Nutzungsdauer wurde deshalb mit vier Jahren angesetzt, da nach den deutschen AfA-Tabellen ein neues Geschäftsreiseflugzeug einen Abschreibez Zeitraum von 12 Jahren umfasst. Im Hinblick darauf, dass das Flugzeug beim Kauf bereits knapp 20 Jahre alt war, wurde eine Restnutzungsdauer von vier Jahren angesetzt. Dies wie gesagt in Entsprechung der*

*deutschen Abschreibungstabellen. Das Flugzeug ist heute sicherlich noch in Betrieb. Die Finanzverwaltung führt in ihrem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung auf, dass die Flugzeugwerte über die Jahre beachtlichen Schwankungen ausgesetzt waren. Diese Schwankungen entsprechen den Tatsachen und sind im Wesentlichen durch zwei Dinge begründet:*

*1. Die Flugzeugpreise werden weltweit in US-Dollar gehandelt. In den letzten 10 Jahren ist der US-Dollar teilweise extrem stark und teilweise extrem schwach gegenüber dem Euro gewesen.*

*Dementsprechend verändert sich auch der Wert des Flugzeuges, da wie gesagt alle*

*Flugzeugkäufe weltweit in US-Dollar berechnet, bewertet und in der Regel abgewickelt werden.*

*2. Die Flugzeuge können deshalb so lange im Betrieb bleiben, da regelmäßig hoher Wartungsaufwand erforderlich ist. Die größte Position des Wartungsaufwandes macht die sogenannte Triebwerksgrundüberholung aus. Spätestens alle 1.400 Flugstunden müssen die beiden Triebwerke einer Triebwerksgrundüberholung unterzogen werden. Die Kosten betragen für den Fall, dass das Triebwerk keine besonderen Beschädigungen im Betriebszeitraum erlitten hat, rund € 100.000,00. Diese Kosten der Triebwerksgrundüberholung sind jedoch kein verlorener Aufwand, sondern wird das Flugzeug nach Durchführung der Triebwerksgrundüberholung normaler Weise nicht nur um den Preis der Triebwerksgrundüberholung mehr wert, sondern ist gerade zu dieser Zeit bei den Käufern besonders gefragt, da der Käufer die Garantie erhält, dass keine verdeckten Triebwerksmängel (die auch von erfahrenen Technikern nur bei Zerlegung des Triebwerkes festgestellt werden können) vorliegen.*

*Wie bereits dargestellt wurde, werden die Flugzeuge in US-Dollar nach einem sogenannten blue book Wert verkauft. Dieser blue book Wert enthält alle bekannten Flugzeugtransaktionen aller Geschäftsreiseflugzeuge mit den entsprechenden Kaufpreisen. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass Geschäftsreiseflugzeuge regelmäßig zum blue book Wert verkauft werden können. Im Hinblick darauf, dass im Jahr 2004 unerwartet hohe Reparaturaufwendungen eingetreten sind (der Hersteller Cessna hat neue Wartungsvorschriften herausgegeben, die zu befolgen sind), war möglicher Weise der Wert der Bf. durch die angefallenen unerwartet hohen Reparaturkosten nicht mehr positiv. Im Hinblick darauf haben die Gesellschafter am Anfang des Jahres 2005 eine Einlage von € 60.000,00 geleistet, sodass zweifelsfrei ein positiver Verkehrswert vorgelegen ist. Im Anschluss an diese Einzahlungen haben Schenkungen stattgefunden. Dies war einerseits die Schenkung des Bet1 vom 27.6.2005 sowie andererseits die Schenkung des W vom 4. August 2006 an die VGmbH (im Betriebsprüfungsbericht wird dazu angeführt, dass keine Unterlagen betreffend eines Schenkungsvertrages vorgelegen sind. Ich darf dazu anmerken, dass ich nie aufgefordert wurde, den entsprechenden Schenkungsvertrag, der vom 4. August 2006 datiert, vorzulegen). Zweifelsfrei nach außen in Erscheinung getreten ist die durchgeführte Schenkung jedoch dadurch, dass auch im Finanz-Online das Zurechnungsobjekt auf VGmbH verändert wurde. Auch für den Zeitpunkt der Schenkung vom 4. August 2006 ist aus meiner Sicht eindeutig ein positiver Wert der Bf. vorhanden gewesen. Völlig überraschend hat die finanzierende Bank meines Wissens Ende des Jahres 2006 die Kreditlinien fällig gestellt und vom Geschäftsführer verlangt, das Flugzeug umgehend zu verkaufen. Seitens der Bf. wurde der finanzierenden Bank (Bank) gegenüber betont, dass es vollkommen unverständlich war, dass die Bank die Kreditlinien fällig gestellt hat (dies geschah in einem nahen zeitlichen Zusammenhang mit dem „XY“). Bis zur Kündigung der Kreditlinien durch die Bank wurden seitens der Bf. über viele Jahre immer alle Kreditvereinbarungen eingehalten. Die Kündigung der Kreditlinien führte*

dazu, dass die Bank umgehend verlangt hat, das Flugzeug zu verwerten. Seitens der Geschäftsführung wurde der Bank dazu mitgeteilt, dass die bereits oben beschriebene Triebwerksgrundüberholung in 50 Betriebsstunden fällig ist und es keinen vernünftigen Käufer auf der Welt geben wird, der nur zu einem halbwegs angemessenen Zeitpunkt ein Propellerflugzeug so knapp vor der Triebwerksgrundüberholung kauft, da er nie wissen kann, wie hohe Reparaturaufwendungen auf ihn zukommen. Seitens der Bank wurde die Geschäftsführung beauftragt, das Flugzeug sofort und um jeden Preis zu verkaufen (seitens des Filialleiters der Bank wurde mitgeteilt, dass seitens des Vorstandes der Auftrag gekommen sei, alle offenen Geschäftsfälle sofort zu erledigen, gleichgültig welches Ergebnis entsteht). Darauf hin wurde das Flugzeug zu einem lächerlichen Preis im Auftrag der Bank verschleudert. Dies kann auch aus allen anderen Flugzeugverkäufen des Jahres 2007, welche dem blue book zugrunde liegen, leicht nachvollzogen werden. Es hat darauf hin Verhandlungen der Bf. mit der Bank gegeben, dass die offenen Kredite seitens der Bank abgeschrieben werden, da aus Sicht der Gesellschafter der Bf. bei einem vernünftigen und ordnungsgemäßen Flugzeugverkauf alle Verbindlichkeiten leicht bedient werden hätten können. Diese Verhandlungen haben sich über rund zwei Jahre hingezogen. Die Bank war jedoch nicht bereit, von den offenen Forderungen Abstand zu nehmen, sie hat im Gegenteil noch vollkommen absurde Verzugszinsen in Ansatz gebracht. Im Hinblick darauf, dass alle Kommanditisten bereits im Jahr 2000 das Kommanditkapital in Höhe von ÖS 2.000.000,00 gemeinsam einbezahlt haben, konnte die Bank im Klagsweg auch gegen keinen Gesellschafter vorgehen. Dadurch, dass es mit der Bank nach rund zweijährigen Gesprächen keine Einigung gegeben hat, wurde schließlich der Konkursantrag durch den Geschäftsführer gestellt.

Im Rahmen unserer Berufung beantrage ich daher namens meiner Person und aller anderen Gesellschafter im Auftrage folgendes:

Die Schenkungen vom 27.6.2005, vom 4.8.2006 und jene des Jahres 2007 mögen aufgrund der obigen Ausführungen steuerlich anerkannt werden. Es war aus meiner Sicht zweifelsfrei sowohl im Jahre 2005 als auch im Jahre 2006 ein positiver Verkehrswert gegeben. Dies war nicht nur durch den Wert des Flugzeuges selbst, sondern auch dadurch gegeben, dass es ja über die Jahre einen funktionierenden Kundenstock gegeben hat.

Ich ersuche daher im Rahmen der Berufung die Abänderungen der ursprünglichen Bescheide vom 26. Juli 2011 und Endgültigerklärung vom 27. Juli 2011 betreffend die Bescheide 2005 und 2007 wieder abzuändern und in ihrem ursprünglichen Bescheidzustand herzustellen.

In einem ersuche ich für den Fall, dass sich die Finanzverwaltung meiner Rechtsauffassung nicht anschließen kann, die Betriebsaufgabe nicht im Jahr 2007 sondern im Jahr 2009 anzusetzen. Im Jahr 2007 wurde auf ausdrückliches Verlangen der Bank das Flugzeug verkauft. Es hat daher weder - wie in dem Prüfungsbericht steht - im Jahr 2006 die Betriebsaufgabe begonnen; im Gegenteil die Gesellschafter hätten nach einem Ausgleich mit der Bank Interesse gehabt, wieder ein Flugzeug zu



*finanzieren. Im Hinblick darauf, dass die Bank nicht bereit war, von ihren Forderungen Abstand zu nehmen, war daher der Ankauf eines solchen Flugzeuges im Rahmen der Bf. kaufmännisch nicht darstellbar.*

*Zusammenfassend darf ich daher ersuchen, den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 vom 26. Juli 2011, den Bescheid über die Feststellung von Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 vom 27. Juli 2011 in Form der Erklärung des vorläufigen Bescheides als endgültigen Bescheid und den endgültig erklärten Bescheid für das Jahr 2005 gemäß § 188 BAO aufzuheben und in den ursprünglichen Zustand zu versetzen, insbesondere die Schenkungen aufgrund des tatsächlich bestehenden positiven Verkehrswertes anzuerkennen.*

*Alternativ ersuche ich für den Fall, dass sich die Finanzverwaltung unserer Rechtsauffassung des positiven Verkehrswertes nicht anschließen kann, die Betriebseinstellung im Jahr 2009 festzustellen, da zu diesem Zeitpunkt die Bankgespräche abgebrochen werden mussten und der Konkursantrag zu stellen war."*

Dazu wurde vom Betriebsprüfer folgende Stellungnahme abgegeben:

*"Wesentliche Teile sind im Betriebsprüfungsbericht enthalten, es wird daher nur auf zusätzliche aus der Berufung sich ergebende Punkte Stellung genommen.*

*Zu Schenkungen: es ist offensichtlich, dass nach der Lukrierung der aufgrund der Abschreibung des Flugzeuges auf eine zu erwartende Nutzungsdauer von vier Jahren hohen Verluste der ersten vier Jahre mit den Schenkungen bezweckt werden sollte, dass steuerliche Auswirkungen (Auflösung des negativen Kapitalkontos) von der Einkommensteuer- in die Körperschaftssteuerebene verlagert werden sollte.*

*Wie im Bericht ausführlich beschrieben, ist eine Schenkung zwischen Unternehmern darauf zu untersuchen, ob diese nicht nur auf einen Steuervorteil zielt. Grundsätzlich wird sich im Geschäftsleben nichts geschenkt.*

*Etwas Negatives kann begrifflich nicht geschenkt werden.*

*Im Falle eines positiven Verkehrswertes gilt: Im Wirtschaftsleben pflegen einander fremd gegenüberstehende Personen nichts zu schenken, weswegen bei „Schenkungen“ von werthaltigen Kommanditanteilen mit negativen Kapitalkonten davon auszugehen ist, dass andere Motive als solche der Steuerersparnis der gewählten Gestaltung nicht zu Grunde liegen. Es ist die „Schenkungen“ daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Veräußerungsvorgang iSd § 24 EStG 1988 zu werten.*

*Der Betrieb war zum Zeitpunkt der Schenkungen buchmäßig überschuldet. Der behauptete positive Verkehrswert (stille Reserven Flugzeug) wurde nicht nachgewiesen. Eine Anzeige der Schenkungen sowie eine Versteuerung erfolgte nicht.*

*Bemerkt wird noch, dass eine Änderung der Beteiligten über FinanzOnline keineswegs die erforderliche Publizität, wie im VwGH vom 15.04.1980, 0019/79 gefordert, begründet. Weiters wird noch darauf hingewiesen, dass eine Schenkung auf einen Zeitpunkt in der Vergangenheit nicht möglich ist.*

*Zur Fälligstellung der Bankverbindlichkeit:*

*Ursprünglich wurde der Flugzeugkauf von der BankX finanziert. In diesem Vertrag über ATS 2.000.000,00 wurde die Rückzahlung in fünf Pauschalraten á ATS 400.000,00 vereinbart. Diese getroffene Vereinbarung wurde schon im Jahr 2001 nicht eingehalten. Mitte des Jahres 2003 wurde dann durch Bet1 die Bank2 als Geldgeber akquiriert und die gesamte Verbindlichkeit auf die Bank2 übertragen. Schon kurz danach wurde der Kontenrahmen überzogen (Mahnung Bank vom 02.09.2003, Beilage 1a). Offensichtlich gab es aber keine entsprechenden Kreditvereinbarungen (siehe Schreiben Bank2 vom 13.01.2006, Beilage 1b). Die Aussage, dass die Kreditvereinbarungen über viele Jahre eingehalten wurden ist falsch.*

*Zum Wert des Flugzeuges:*

*Außer allgemein gehaltenen Aussagen werden keine konkreten Angaben zum Wert des Flugzeuges zum Zeitpunkt des Ausscheidens gemacht. Sicher scheint, dass angesichts der schon hohen Außenstände bei der Bank die Finanzierung der Grundüberholung in Höhe von mindestens Euro 100.000,- nicht finanzierbar war.*

*Wie bereits im Bericht angeführt, gibt es in der Vergangenheit zwei Gutachten. Eines, das den Wert des Flugzeuges per 04.04.2000 mit ca. Euro 160.000,- (Beilage 2) ermittelt, und ein ausführlicheres vom September 2002, in dem ein Wert in Höhe von ca. Euro 333.000,- (Beilage 3) ausgewiesen wird.*

*Es kann angenommen werden, dass bis 2007 die Werte gesunken sind. Es scheint damit unwahrscheinlich, dass eine durch die notwendigen Investitionen erhöhte Bankverbindlichkeit durch einen höheren Erlös hätte abgedeckt werden können. Zeitpunkt der Betriebseinstellung:*

*Im Schreiben der RechtsanwälteKG an das Firmenbuchgericht vom 12.04.2012 (Beilage 5) wird im Punkt 2 u.a. ausgeführt: ...dass die Geschäftstätigkeit bereits Anfang 2007 eingestellt wurde und die Gesellschaft seither keine weitere wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat.*

*Weiters heißt es im Punkt 3 u.a.: „Der gesamte Verkaufserlös (Anm: aus dem Verkauf des Flugzeuges Anfang 2007) als einzige nennenswerter Vermögensbestandteil wurde zur Deckung der Verbindlichkeiten bei der Bank \*\*\* verwendet. Die Gesellschaft verfügt über kein weiteres Vermögen“.*

*Weiters: „Die Kommanditisten und die Komplementär-Gesellschafterin erklären, dass die Voraussetzung für die Löschung der GmbH & Co KG im Firmenbuch infolge Vermögenslosigkeit vorliegen“.*

*Da somit nach Verkauf des Flugzeuges weitere Liquidationshandlungen nicht mehr möglich bzw. notwendig waren, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit dem Stichtag des Verkaufes des Flugzeuges aus steuerlicher Sicht auch die Liquidation beendet und somit kommen die steuerlichen Konsequenzen der Nachversteuerung der negativen Kapitalkonten zum Tragen."*

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen ist.

## **1. Negatives Kapitalkonto der Kommanditisten**

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 normiert:

*....." 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" .*

Gemäß § 37 Abs. 2 EStG sind Veräußerungsgewinne im Sinn des § 24 leg.cit., wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind, über Antrag gleichmäßig verteilt auf drei Jahre abzusetzen.

Demzufolge ist der Betrag des negativen Kapitalkontos, den ein Gesellschafter bei seinem Ausscheiden nicht auffüllen muss, als Veräußerungsgewinn zu erfassen, wobei als Ausscheiden jede Form der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu verstehen ist, welche den Tatbestand des § 24 EStG erfüllt.

Da entsprechend der – dargelegten - getroffenen vertraglichen Vereinbarung streitgegenständlich eine Auffüllungsverpflichtung für den stillen Gesellschafter fehlt, ist gesetzeskonform das negative Kapitalkonto des stillen Gesellschafters als Veräußerungsgewinn zu erfassen.

Die Besteuerung des Aufgabegewinnes hat zeitbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind.

Dies ist im vorliegenden Fall das Jahr 2007, in dem das Flugzeug verkauft wurde, das die wesentliche Geschäftsgrundlage der Bf. bildete. Daran vermag auch das Vorbringen in der Berufung, dass im Jahr 2009 die Bankgespräche abgebrochen werden mussten und der Konkursantrag zu stellen war, nichts zu ändern.

Nach der Judikatur des VwGH liegt § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG der Gedanke zu Grunde, „dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt. In jenen Fällen, in denen bei einem Kommanditisten durch Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto entsteht, zu dessen Auffüllung er nicht verpflichtet ist, sodass sein Ausscheiden ohne vorherige Auffüllung des Kapitalkontos keine schuldbefreiende und damit gewinnwirksame Rechtsfolge nach sich zieht, normiert die genannte Bestimmung eine derartige Rechtsfolge für steuerliche Zwecke. Andernfalls wären Verluste eines Kommanditisten, denen im steuerlichen System der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der Gedanke einer Vermögenseinbuße zu Grunde liegt, in unbeschränktem Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen (insbesondere im Wege des Verlustausgleiches), ohne dass der nachträgliche Wegfall der unterstellten

*Vermögenseinbuße bei seinem Ausscheiden aus der Kommanditgesellschaft steuerlich als Wegfall einer Verbindlichkeit gewinnerhöhend erfasst werden könnte“ (VwGH 28.10.2009, 2006/15/0126 mit Verweis auf VwGH 27.5.1998, 94/13/0084).*

Wird allerdings trotz Vorliegens einer „echten“ Auffüllungsverpflichtung davon nicht Gebrauch gemacht, kann beim ausscheidenden Gesellschafter ein Veräußerungsgewinn entstehen (VwGH 12.6.1991, 90/13/0027).

Die Einlage des Gesellschafters der Personengesellschaft erhöht den Stand seines Kapitalkontos. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 EStG 1988 aus der Veräußerung/Aufgabe der Beteiligung ist dem Veräußerungserlös der Stand des Kapitalkontos gegenüberzustellen. Über den Stand des Kapitalkontos wirken sich Einlagen somit auf den Veräußerungsgewinn/Veräußerungsverlust aus (VwGH 17.12.1998, 97/15/0122).

Bescheidadressat:

Es stellt sich die Frage, ob die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide für 2005 und 2007 vom 26.7.2011 sowie der Endgültigerklärungsbescheid für 2007 vom 27.7.2011 zu diesem Zeitpunkt noch an die Bf. rechtswirksam ergehen konnte (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO) oder ob sie damals bereits beendet war und daher der Bescheid an diejenigen hätte ergehen müssen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO). (Vgl. UFS vom 22.7.2011, RV/0382-S/11).

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143, hat der Verwaltungsgerichtshof zu dieser Frage insbesondere unter Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung Folgendes festgehalten:

Nach § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Die Personenumschreibung ist notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch, zu dem auch das Adressfeld zählt, kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird.

Die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch beeinträchtigt jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind. Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO. Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" gegeben.

Die streitgegenständliche Bescheide sind somit zu Recht vom Finanzamt an die Bf. adressiert worden.

Als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben sind gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies in den §§ 186 bis 189 oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird (§ 185 BAO idF vor BGBl. I 13/2014).

Feststellungsbescheide (§ 188) wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO, zweiter Satz).

Gemäß § 188 Abs 1 lit b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert festgestellt. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs 1 lit c BAO in diesen Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat gemäß § 191 Abs 2 BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs 1 lit c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 191 Abs 3 lit b BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Gemäß § 281 Abs 1 BAO (früher: § 290 Abs 1 BAO) können im Beschwerdeverfahren (früher: Berufungsverfahren) nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Sie wirken für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene Bescheid.

Da ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO den Gesellschaftern der Personenvereinigung (Mitgliedern der Personengemeinschaft) gegenüber aber auch im Sinne des § 97 Abs 1 BAO wirksam werden muss, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten.

Die im § 19 Abs 1 BAO normierte Gesamtrechtsnachfolge ändert nichts daran, dass kraft der ausdrücklichen und speziellen gesetzlichen Anordnung des § 191 Abs 2 BAO Feststellungsbescheide nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) an die an den Gegenstand der Feststellung Beteiligten oder an die Personen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, zu ergehen haben und gemäß § 191 Abs 3 BAO diesen Personen gegenüber wirken.

Die angefochtenen Bescheide wurden an die Bf. zu Händen der WGmbH zugestellt. Diese Gesellschaft mit beschränkter Haftung wurde infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 29 FBG mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom Datum<sup>1</sup> aufgelöst und im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Gemäß § 80 Abs. 3 BAO ist Vertreter der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind. Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO. Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0131, mwN; vgl. speziell zum Fall der Erlassung eines Feststellungsbescheides im wiederaufgenommenen Verfahren nach Löschung einer Personengesellschaft: VwGH 21.09.2005, 2001/13/0059), vgl. auch Erkenntnis des BFG vom 16.02.2016, RV/2100893/2014). Dies gilt auch für eine KEG.

## **2. Zeitpunkt der Betriebsaufgabe**

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 23 Z. 3 EStG 1988 auch die Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Veräußerungsgewinne sind nach § 24 Abs. 1 EStG 1988 Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, und bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) erzielt werden.

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

Unter "Ausscheiden" ist jede Form der Beendigung der Mitunternehmerschaft zu verstehen, die den Tatbestand des § 24 EStG 1988 erfüllt. Auch Fälle, in denen von außen wirkende Zwangsmaßnahmen, wie z.B. der Konkurs, dazu führt, dass der Betrieb zu bestehen aufhört, sind somit dem Tatbestand des § 24 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 zu unterstellen. Die Betriebsaufgabe muss nicht auf einen Willensentschluss des Betriebsinhabers zurückzuführen sein, sondern kann auch vom Masseverwalter im Zuge eines Konkursverfahrens bewirkt werden. (Vgl. VwGH vom 16.12.2009, 2007/15/0121).

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren auch die Frage, in welchem Jahr ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 zu erfassen war.

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

bleibt, steht einer Besteuerung des Veräußerungsgewinnes nicht entgegen. (Vgl. VwGH vom 16.12.2009, 2007/15/0121).

Eine Betriebsaufgabe besteht wesensgemäß in der Zerschlagung der betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört. Die Besteuerung des Aufgabegewinnes hat zeitbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind. Die Betriebsaufgabe endet mit Abschluss der Veräußerung bzw. Überführung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen (Vgl. VwGH vom 19.12.2006, 2006/15/0353, und VwGH vom 16.12.2009, 2007/15/0121).

Für die Frage, welche Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, kann weder eine abstrakte Definition noch eine abschließende Aufzählung herangezogen werden. Diese richtet sich vielmehr nach der Art des Betriebes (zB Dienstleistungs-, Produktions- oder Handelsbetrieb) einerseits und nach der Funktion des Wirtschaftsgutes innerhalb des konkreten Betriebes andererseits (funktionale Betrachtungsweise). Als wesentliche Grundlage kommen für den jeweiligen Betrieb nicht nur eine wesentliche Grundlage in Betracht, es können für einen Betrieb auch mehrere wesentliche Grundlagen bestehen. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 16 und 17 zu § 24).

Als wesentliche Betriebsgrundlage eines Luftverkehrsunternehmens wie der Bf. ist das Flugzeug anzusehen.

Mit der Veräußerung des Flugzeuges im Jahr 2007 waren somit der Bf. alle wesentlichen Betriebsgrundlagen bzw. die letzte wesentliche Betriebsgrundlage entzogen. Mit diesem Veräußerungsvorgang endet die Betriebsaufgabe, sodass die Besteuerung des Aufgabebzw. Veräußerungsgewinns im Jahr 2007 zu erfolgen hat.

### **3. Schenkungsverträge**

Der Schenkung von Bet1 an Bet2 liegt der Schenkungsvertrag vom 27.06.2005 zugrunde. Dazu ist festzuhalten: Im Wirtschaftsleben pflegen einander fremd gegenüberstehende Personen nichts zu schenken, weswegen bei "Schenkungen" von werthaltigen Kommanditanteilen mit negativen Kapitalkonten davon auszugehen ist, dass andere Motive als solche der Steuerersparnis der gewählten Gestaltung nicht zu Grunde liegen (Vermeidung der Versteuerung eines negativen Kapitalkontos im

Falle des Ausscheidens). Es ist die "Schenkung" daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Veräußerungsvorgang iSd § 24 EStG 1988 zu werten.

Zu bemerken ist auch, dass Bet1 Kommanditist (wie auch W als Gesellschafter der VRGmbH) der das Flugzeug an die Bf. verkaufende Firma war.

Zum Wert des Flugzeuges: Wie bereits erwähnt, wurde das Flugzeug - Baujahr 1982 - vom Vorbesitzer im Jahr 1993 um ATS 2.750.000,00 (= Euro 200.000,00) erworben.

Sieben Jahre später betrug der Kaufpreis durch die Bf. 3.800.000,00 (= Euro 276.000,00) - also um fast 40% mehr! In einem Wertgutachten vom 04.04.2000 durch die Firma wurde der Wert des Flugzeuges mit DM 318.800,00 (ca. ATS 2.200.000,00 bzw. ca. Euro 160.000,00) ermittelt. Dieser Wert scheint im

Hinblick auf den Kaufpreis des Vorbesitzers bzw. dem Verkaufserlös 2007 dem realen Wert zu entsprechen bzw. sehr nahe zu kommen. Ein weiteres Gutachten vom September 2002 der IConsulting weist einen Wert von S 333.000,00 (= ca. Euro-Betrag) aus. Verglichen mit den Kaufpreisen 1993, 2000 und dem Verkaufspreis 2007 scheint dieser Wert unrealistisch hoch und nur zur Dokumentation von stillen Reserven z.B. für Bank oder Firmenbuch.

Angesprochen auf den niedrigen Verkaufspreis 2007 gab Bet2 an, dass durch hohe bzw. teure Auflagen durch die Fa. Cessna im Jahr 2004 der Wert der Flugzeuge extrem gesunken ist.

Da die Überschuldung zum Zeitpunkt des Ausscheidens von Bet1 über dem seinerzeitigen Ankaufspreis lag bzw. aus im Vorigen ausgeführten von einem weit über dem Ankaufspreis liegenden „Tageswert“ mit Sicherheit nicht auszugehen ist, somit eine reale Überschuldung vorliegt, kann nicht von einer Schenkung ausgegangen werden.

Begriffswesentlich für eine Schenkung ist daher die Schenkungsabsicht, heißt die Absicht einer unentgeltlichen auf keine Gegenleistung bezogenen Leistung. Die Schenkungsabsicht muss demnach von der vertraglichen Willenseinigung umfasst sein (*Schubert* in Rummel ABGB, § 938 Rz 4). Dasselbe gilt bei freigebigen Zuwendungen iSd § 3 ErbStG 1955. Eine Willenseinigung ist dabei im Gegensatz zur bürgerlich-rechtlichen Schenkung nicht notwendig, es muss jedoch eine Zuwendung vorliegen und der Bedachte muss bereichert werden und es muss zusätzlich ein Bereicherungswille des Zuwendenden gegeben sein.

Grundsätzlich ist bei einander fremd gegenüberstehenden Personen davon auszugehen, dass Rechtsbeziehungen so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also Geschäftspartner nichts schenken wollen.

Werden nun Gesellschaftsanteile zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen

unentgeltlich übertragen, haben die beteiligten Personen jedenfalls den Bereicherungswillen, der zwingende Voraussetzung für das Vorliegen von Unentgeltlichkeit ist, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht dem Finanzamt gegenüber nachzuweisen.

Es ist offensichtlich, dass nach der Lukrierung der aufgrund der Abschreibung des Flugzeuges auf eine zu erwartende Nutzungsdauer von vier Jahren hohen Verluste der ersten vier Jahre mit den Schenkungen bezweckt werden sollte, dass steuerliche Auswirkungen (Auflösung des negativen Kapitalkontos) von der Einkommensteuer- in die Körperschaftssteuersebene verlagert werden sollte.

Wie im BP-Bericht ausführlich beschrieben, ist eine Schenkung zwischen Unternehmern darauf zu untersuchen, ob diese nicht nur auf einen Steuervorteil zielt. Grundsätzlich wird sich im Geschäftsleben nichts geschenkt.

Etwas Negatives kann begrifflich nicht geschenkt werden.

Im Falle eines positiven Verkehrswertes gilt: Im Wirtschaftsleben pflegen einander fremd gegenüberstehende Personen nichts zu schenken, weswegen bei „Schenkungen“ von



werthaltigen Kommanditanteilen mit negativen Kapitalkonten davon auszugehen ist, dass andere Motive als solche der Steuerersparnis der gewählten Gestaltung nicht zu Grunde liegen. Es ist die „Schenkung“ daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Veräußerungsvorgang iSd § 24 EStG 1988 zu werten.

Der Betrieb war zum Zeitpunkt der Schenkungen buchmäßig überschuldet. Der behauptete positive Verkehrswert (stille Reserven Flugzeug) wurde nicht nachgewiesen. Eine Anzeige der Schenkungen sowie eine Versteuerung erfolgte nicht.

Bemerkt wird noch, dass eine Änderung der Beteiligten über FinanzOnline keineswegs die erforderliche Publizität, wie im VwGH vom 15.04.1980, 0019/79 gefordert, begründet.

Außerdem wird noch darauf hingewiesen, dass eine Schenkung auf einen Zeitpunkt in der Vergangenheit nicht möglich ist.

Es ist davon auszugehen, dass ein Bereicherungswille der „Geschenkgeber“ nicht gegeben

ist, sondern andere Beweggründe für diese rechtliche Gestaltung der Kommanditeilsübertragung vorliegen. Der Vorgang ist daher - ungeachtet der Bezeichnung als „Schenkung“ - ertragsteuerlich nicht als unentgeltliche Übertragung eines Teils des Kommanditeils zu werten.

#### **4. Zur Fälligestellung der Bankverbindlichkeit**

Ursprünglich wurde der Flugzeugkauf von der BankX finanziert. In diesem Vertrag über ATS 2.000.000,00 wurde die Rückzahlung in fünf Pauschalraten á ATS 400.000,00 vereinbart. Diese getroffene Vereinbarung wurde schon im Jahr 2001 nicht eingehalten. Mitte des Jahres 2003 wurde dann durch Bet1 die Bank2 als Geldgeber akquiriert und die gesamte Verbindlichkeit auf die Bank2 übertragen. Schon kurz danach wurde der Kontenrahmen überzogen (Mahnung Bank vom 02.09.2003, Beilage 1a). Offensichtlich gab es aber keine entsprechenden Kreditvereinbarungen (siehe Schreiben Bank2 vom 13.01.2006, Beilage 1b). Die Aussage, dass die Kreditvereinbarungen über viele Jahre eingehalten wurden, ist falsch.

#### **5. Zum Wert des Flugzeuges**

Außer allgemein gehaltenen Aussagen werden keine konkreten Angaben zum Wert des Flugzeuges zum Zeitpunkt des Ausscheidens gemacht. Sicher scheint, dass angesichts der schon hohen Außenstände bei der Bank die Finanzierung der Grundüberholung in Höhe von mindestens Euro 100.000,- nicht finanzierbar war.

Wie bereits im BP-Bericht angeführt, gibt es in der Vergangenheit zwei Gutachten. Eines, das den Wert des Flugzeuges per 4.4.2000 mit ca. Euro 160.000,- (Beilage 2) ermittelt, und ein ausführlicheres vom September 2002, in dem ein Wert in Höhe von ca. Euro 333.000,- (Beilage 3) ausgewiesen wird.

Es kann angenommen werden, dass bis 2007 die Werte gesunken sind. Es scheint damit unwahrscheinlich, dass eine durch die notwendigen Investitionen erhöhte Bankverbindlichkeit durch einen höheren Erlös hätte abgedeckt werden können.

#### **6. Zeitpunkt der Betriebseinstellung**

Im Schreiben der RechtsanwälteKG an das Firmenbuchgericht vom 12.04.2012 (Beilage 5) wir im Punkt 2 u.a. ausgeführt: ...dass die Geschäftstätigkeit bereits Anfang 2007 eingestellt wurde und die Gesellschaft seither keine weitere wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat.

Weiters heißt es im Punkt 3 u.a.: „Der gesamte Verkaufserlös (*Anm: aus dem Verkauf des Flugzeuges Anfang 2007*) als einzige nennenswerter Vermögensbestandteil wurde zur Deckung der Verbindlichkeiten bei der Bank \*\*\* verwendet. Die Gesellschaft verfügt über kein weiteres Vermögen“.

Weiters: „Die Kommanditisten und die Komplementär-Gesellschafterin erklären, dass die Voraussetzung für die Löschung der GmbH & Co KG im Firmenbuch infolge Vermögenslosigkeit vorliegen“.

Da somit nach Verkauf des Flugzeuges weitere Liquidationshandlungen nicht mehr möglich bzw. notwendig waren, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit dem Stichtag des Verkaufes des Flugzeuges aus steuerlicher Sicht auch die Liquidation beendet und somit kommen die steuerlichen Konsequenzen der Nachversteuerung der negativen Kapitalkonten zum Tragen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Entscheidend für die Klärung der verfahrensgegenständlichen Streitfrage waren im wesentlichen Sachverhaltsfragen (gesellschaftsvertragliche Auffüllungsverpflichtung, Betriebsaufgabezeitpunkt). Im Übrigen folgt die Entscheidung unstrittigen Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs und der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Wien, am 24. Oktober 2017

