



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der WK-KG, W, vertreten durch Verax Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1140 Wien, Hauptstrasse 108, vom 27. Jänner 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk vom 22. Jänner 1999 betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO des Verfahrens zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1994, einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1996 und entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1994 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für 1994 vom 22. Jänner 1999 wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid vom 22. Jänner 1999 über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen über die einheitlich und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1995 und 1996 wird teilweise stattgegeben.

Die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1995 und 1996 werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die WK-KG (Berufungswerberin, Bw.) betreibt in der Rechtsform einer KG am Standort W einen Handel mit Fenstern und Türen, dessen Gewinn durch Bilanzierung gemäß § 5 EStG ermittelt wird. Das Wirtschaftsjahr der Bw läuft jeweils von 1.7. bis 30.6 eines jeden Jahres.

Im Zuge einer bei der Bw im Jahr 1998 durchgeföhrten, die Veranlagungszeiträume 1994 bis 1996 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden u.a. die nachfolgend dargestellten, berufungsgegenständlichen Feststellungen getroffen, das Verfahren für die Streitzeiträume gemäß § 303 (4) BAO wieder aufgenommen und entsprechend abgeänderte Abgaben- bzw. Feststellungsbescheide erlassen.

1. Umsatzsteuer 1994 bis 1996

Unter Tz. 16a des BP-Berichts werden jene Vorsteuerbeträge die aus Provisionsgutschriften der Bw an Nichtunternehmer resultieren in der Höhe von

1994	öS 38.981,87
1995	öS 20.545,27
1996	öS 12.940,34

nicht anerkannt.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (S 172 f) sowie aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung ergibt sich, dass die Provisionsabrechnungen mittels Gutschriften erfolgten und dass die Empfänger der Zahlungen Privatkunden der Bw. waren, welche ihr aus dem Bekanntenkreis einmalig Aufträge vermittelten. Diese Vorgehensweise der Bw. wurde schon in einem früheren Betriebsprüfungsverfahren bemängelt und führte bereits damals zu entsprechenden Vorsteuerkürzungen.

Weder in der Berufung noch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wird die Sachverhaltsfeststellung angefochten. Es wird seitens der Bw. die Abziehbarkeit der Vorsteuerbeträge mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.2.1998, 97/14/0107 beantragt.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens

Der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 1994 wurde aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen hinsichtlich der Umsatzsteuer - Nichtanerkennung von Vorsteuern und der sich daraus ergebenen Änderungen der Jahresgewinne - wieder aufgenommen.

In der Berufung vom 27.Jänner 1999 wird die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1994 bekämpft und ausgeführt, dass aufgrund des obigen Erkenntnisse des VwGH vom 25.2.1998, 97/14/0107 der Vorsteuerabzug auch im Falle der Nichtabfuhr der Umsatzsteuer durch den Leistenden dennoch zustehe. Aus diesen Ausführungen zur Umsatzsteuer in Verbindung mit der Offenlegung des Veräußerungsgewinnes und der Sonderbetriebsausgaben aus Anlass des Ausscheidens der Kommanditisten JS und IN mit jeweils negativen Kapitalkonten und Übernahme der Anteile durch AC und WK in der Steuererklärung 2004 sei für dieses Veranlagungsjahr kein Wiederaufnahmegrund gegeben.

3. Feststellung der Einkünfte 1994 bis 1996

Unter Tz 20, 21 des Bp-Berichtes wurden die Gewinne 1994 bis 1996 entsprechend den Feststellungen der zur USt durch Passivierung der USt-Schuld bzw. der sich durch die USt-Feststellungen geänderten Gewerbesteuerschuld angepasst und die errechneten Umsatzsteuernachzahlung sowie Gewerbesteuerschuld passiviert.

Nach Tz 26 des BP-Berichtes ergebe sich für das Jahr 1994 ein verteilbarer steuerlicher Gesamtgewinn der Bw. von 1.012.297,79, welcher zu 4% der Komplementärin WK-GmbH, zu 14% WK, zu 46% AC, zu 26% IN und zu 10% JS jeweils als Kommanditisten zuzurechnen sei.

Anlässlich des Ausscheidens der Kommanditisten IN und JS seien deren negative Kapitalkonten im Ausmaß von insgesamt 1,862.571,00 von Herrn AC zu 2/36 und von Herrn WK zu 34/36 übernommen worden. Es seien daher in den Ergänzungsbilanzen die übernommenen stillen Reserven zu aktivieren sowie Ausgleichsposten für die verbleibenden Beträge der negativen Kapitalkonten einzustellen und gegen zukünftige Gewinnanteile erfolgsmindernd aufzulösen. Ein sofortiger Abzug als Sonderbetriebsausgaben im Jahr 1994 sei unzulässig.

Die Ergänzungsbilanzen stellten sich zum 26.4.1994 folgendermaßen dar:

WK

Mehrwert Aktiva	34.760,00	Ergänzungskapital	1,759.095,00
Ausgleichsposten	1,724.335,00		

	1,759.095,00		1,759.095
--	--------------	--	-----------

AC

Mehrwert Aktiva	2.045,00	Ergänzungskapital	103.476,00
Ausgleichsposten	101.431,00		
	103.476,00		103.476,00

Die obigen Ergänzungsbilanzen wurden von der BP in den Folgejahren 1995 und 1996 fortgeführt und die entsprechenden Abschreibungen bzw. Verrechnungen mit künftigen Gewinnanteilen durchgeführt.

Am 18.12.1996 habe WK seinen Kommanditanteil unter Einräumung eines Fruchtgenussrechtes um den symbolischen Wert von öS 1.- an AC übertragen.

Aufgrund des Todes von WK im Jänner 1996 werde diesem nur der halbe Verlustanteil für das Wirtschaftsjahr 1995/95 angelastet.

a) vorläufige Verteilung des steuerpflichtigen Verlustes:

Bilanzverlust lt. BP	- 3.654.454,04
MWR lt. Pfl.	194.796,68
Verteilbarer Verlust gerundet	- 3.459.657,00
Verlustanteil GmbH (4%)	-138.386,00
Verlustanteil WK (24%)	-830.317,00
Verlustanteil AC (72%)	-2.490.954,00

b) Ausscheiden WK

Ergänzungsbilanz WK 31.12.1995

Mehrwert Aktiva	20.856,00	Ergänzungskapital	1.549.278,67
Ausgleichsposten	1.528.422,67		
	1.549.278,67		1.549.278,67

Ergänzungs-GuV 1.7.-31.12.1995

HalbjahresAfA = SonderBA 3.476,00

Der Veräußerungsgewinn von WK werde unter Hinweis auf den Todestag Jänner 1996 wie folgt ermittelt:

Stand per 1.7.1983 lt. Pfl.	- 1.570.235,92
-----------------------------	----------------

Einlage 1994	34.000,00
Entnahmen 1994	-193.143,00
Gewinnanteil 1994	0,00
Entnahmen 1995 (bereits in Vor BP berücks.)	56.245,00
Entnahmen 1995	-76.763,00
Gewinn 1995	0,00
Entnahmen 1996	-120.628,26
Verlust 1996	-833.793,00
Mehrwert Aktiva	20.856,00
Negatives Kapital Ergänzungsbilanz	-1.528.423,00
Steuerliches Kapital per Jänner 1996	<u>-4.211.885,18</u>

Veräußerungsgewinn

Steuerliches Kapital Jänner 1996	4.211.885,18
48% IFB	142.459,00
Wartetastenverlust	-102.137,00
Anteiliger Freibetrag gem. § 24 EStG	-48.000,00
	<u>4.204.207,00</u>

Dieser Veräußerungsgewinn sei zu 29% mit dem halben Steuersatz zu besteuern, das wären öS 1.219.220,08, weil sich dieser Anteil der Kommanditbeteiligung schon seit mehr als 7 Jahren im Besitz von WK befände, der Rest von 71%, das wären öS 2.984.987,10 sei mit dem vollen Steuersatz zu besteuern.

Das negative Kapitalkonto des Herrn WK werde in die Ergänzungsbilanz des Herrn AC eingestellt und sei gegen künftige Gewinnanteile erfolgsmindernd aufzulösen.

Ergänzungsbilanz AC 30.6.1996

Mehrwert Aktiva	1.025,00	Ergänzungskapital	4.212.0910,18
Ausgleichsposten	4.211.885,18		
	4.212.0910,18		4.212.0910,18

Der steuerpflichtige Gewinn/Verlust werde folgendermaßen verteilt:

	GmbH	AC	WK	Gesamt
Vorläufiger Gewinnanteil	-138.386,00	-2.490.954,00	-830.317,00	- 3.459.657,00
Sonderbetriebsausgaben		-408,00	-3.476,00	-3.884,00

Veräußerungsgewinn			4.204.207,00	4.204.207,00
Gesamt	-138.386,00	-2.491.362,00	3.370.414,00	740.666,00

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 27.Jänner 1999 wird ausgeführt, dass die Feststellungen zur Umsatzsteuer nach den entsprechend dort angeführten Begründungen zu keiner Änderung der Gewinnfeststellungen zu führen gehabt hätten.

Überdies sei Herr WK im Zeitraum 1994 bis 1996 laut Gesellschaftsvertrag an der der Gesellschaft beteiligt gewesen, daher sei dieser Gesellschafter bei der Gewinnverteilung 1994 bis 1996 zu berücksichtigen.

Zu den Feststellungen des Jahres 1996 wird ausgeführt, dass das durch Herrn AC von Herrn WK übernommene negative Kapitalkonto nicht zu aktivieren gewesen sei, sondern als Sonderbetriebsausgabe anzuerkennen sei.

Über Vorhalt vom 23.Jänner 2007 teilte der Vertreter der Bw mit, dass bei Anschaffung des Kommanditanteiles von WK aufgrund der bestehenden Verlustsituation und der erst kürzlich erfolgten Übersiedlung des Unternehmens an einen anderen Standort, weder ein anteiliger Firmenwert des Kommanditanteiles bestanden habe noch stille Reserven im Anlagevermögen vorhanden waren.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer 1994 bis 1996:

a) Umsatzsteuer Veranlagungszeitraum 1994:

Für den Geltungsbereich des UStG 1972 hat der Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis 97/14/0107 ausgesprochen, dass auch Gutschriften zur Steuerschuld nach § 11 Abs. 12 UStG 1972 und zum damit korrespondierenden Vorsteuerabzug führen. Aus dem Aufbau der Bestimmung des § 11 UStG 1972 ergebe sich, dass der Gesetzgeber die Sonderregelungen für unrichtigen bzw. unzulässigen Steuerausweis auch für Gutschriften habe treffen wollen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis vom 25. Februar 1998 nicht nur eine grundsätzliche Gleichstellung von Rechnungen und Gutschriften vorgenommen, sondern das Recht auf Vorsteuerabzug ausdrücklich auch für den Fall bejaht, dass eine Gutschrift (und nicht eine Rechnung) zur Steuerschuld nach § 11 Abs. 12 UStG 1972 führt. In ständiger Rechtssprechung des VwGH (Erk. v. 11.7.1995, 95/13/0143; 17.2.1992, 90/15/0144; 13.12.1995, 95/13/0030) wird aber auch judiziert, dass die Frage, ob der Aussteller einer die Grundlage eines geltend gemachten Vorsteuerabzuges bildenden Rechnung/Gutschrift ein Unternehmer war, eine Rechtsfrage ist, die nach den Kriterien der Bestimmung des

§ 2 UStG 1972 auf der Basis von Sachverhaltsfeststellungen über das Vorliegen der im § 2 UStG 1972 genannten Tatbestandsmerkmale zu beurteilen ist (Hinweis E 28.10.1993, 93/14/0123). Auf den "guten Glauben" des Steuerpflichtigen an die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers kommt es rechtlich nicht an. Der Vorsteuerabzug ist daher stets zu korrigieren, wenn sich nachträglich die objektiv fehlende Unternehmereigenschaft des Leistenden herausstellt (BFH 19.10.1978, BStBl 1979 II 345; 8.12.1988. BStBl 1989 II 250).

Im streitgegenständlichen Verfahren führt die diesbezüglich unwidersprochene Stellungnahme der Betriebsprüfung aus, dass die Provisionsempfänger keine Unternehmer sondern „Privatkunden“ der Bw. waren. Die Frage nach der Art der Abrechnung (Gutschrift oder Rechnung) ist irrelevant.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die Bw. bereits in der vorangegangenen Betriebsprüfung durch gleich gelagerte Feststellungen darauf hingewiesen worden war, dass derartige Gutschriften an Privatpersonen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Allein aus diesem Grund wäre die Bw. angehalten gewesen in Zweifelsfällen eine Überprüfung der Unternehmereigenschaft ihrer gelegentlichen Provisionsempfänger vorzunehmen. Bei bloßem Nachfragen hinsichtlich der Unternehmereigenschaft, hätte bereits das Nichtvorliegen derselben erkannt werden müssen. Das in der Berufung zitierte Erkenntnis des VwGH kann nicht herangezogen werden, fahrlässiges Verhalten eines gutschriftsausstellenden Leistungsempfängers zu sanieren.

Das Berufungsbegehren auf Anerkennung der strittigen Vorsteuern aus 1994 war daher abzuweisen.

b) Umsatzsteuer Veranlagungszeiträume 1995, 1996:

Nach dem Urteil des EuGH vom 13. Dezember 1989 Rs C-342/87, Slg. 1989, 4.227 kann der Leistungsempfänger nach Art. 17 der 6. RL 77/388/EWG nur den Betrag an Mehrwertsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet. Im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1994, bei dessen Auslegung im Hinblick auf den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union die Rechtsprechung des EuGH zu beachten ist, ist somit ein Vorsteuerabzug für eine Steuer ausgeschlossen, die nur auf Grund der Rechnungslegung geschuldet wird. Dabei kommt es gleichfalls nicht darauf an, ob die Abrechnung mittels Gutschrift oder durch Rechnungen anderer Art erfolgt ist (VwGH v. 26.2.2004, 2003/15/0122).

Ergänzend ist zu bemerken, dass die Bestimmungen des § 12 (1) Z 1 UStG 1972 inhaltlich der Regelung des § 12 (1) Z 1 UStG 1994 entsprechen. Die obigen Ausführungen (siehe Pkt. 1a) gelten daher sinngemäß.

Das diesbezügliche Berufungsbegehren war daher abzuweisen.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1994

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis vom 8. März 1994, 90/14/0192, ÖStZB 1994, 644) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung gelangen könnten.

Bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1994 ist lt. Tz. 16a des Betriebsprüfungsberichtes, die Tatsache neu hervorgekommen, dass von den im Jahr 1994 von der Bw. entlohten Provisionsempfängern, ein Teil unbestrittenmaßen nicht unternehmerisch tätig war, weshalb der Vorsteuerabzug der an diese Personen ausgestellten Gutschriften zu versagen war. Aus diesem Grund wurden seitens des Finanzamtes die ertragsteuerlichen Auswirkungen dieser umsatzsteuerlichen Feststellungen als neue Tatsachen für das Feststellungsverfahren angesehen und dieses wieder aufgenommen und ein geänderter Feststellungsbescheid für 1994 erlassen.

Die rechtlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sind damit grundsätzlich als erfüllt anzusehen, die Ermessensübung in Bezug auf die Wiederaufnahme wurde allerdings vom Finanzamt nicht weiter begründet.

Unter Beachtung der Grundsätze des § 20 BAO ist im Zuge der vorzunehmenden Interessensabwägung grundsätzlich dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) der Vorrang zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob die Bescheidänderung zu Gunsten oder zu Lasten des Abgabenpflichtigen durchgeführt wird.

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH hat das Finanzamt bei der Ermessensübung zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides ein allfälliges Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der vorrausichtlichen Wirkung der Wiederaufnahme zu erwägen (VwGH 29.10.2003, 99/13/0061). Ein derartiges Missverhältnis liegt vor, wenn der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung außer jedem Verhältnis stehen (Hinweis E 23. April 1998, 95/15/0108,

unter Berufung auf Stoll, BAO, Kommentar, 2939, sowie E 12. April 1994, 90/14/0044, unter Hinweis unter anderem auf Stoll, Ermessen im Steuerrecht, Wien 1970, 133).

Stellt sich die Frage der amtswegigen Wiederaufnahme von Verfahren über Grundlagenbescheide wie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO, so werden die steuerlichen Auswirkungen bei den Beteiligten in das Ermessenskalkül mit einzubeziehen sein (Ritz, BAO, 3.Auflage, § 303 Rz 44). Da die Wiederaufnahme des Verfahrens entweder zur Gänze oder gar nicht verfügt werden kann, werden die steuerlichen Auswirkungen bei allen Beteiligten zu berücksichtigen sein.

Im streitgegenständlichen Fall erfolgte die Wiederaufnahme der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO zugunsten der Bw, da Rückstellungen gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Aufgrund dessen wurden jedoch bei der Berechnung der Mitunternehmeranteile beträchtliche, dem Grunde und der Höhe nach offen gelegte, Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 1,862.571.- nicht anerkannt und steuerpflichtige Veräußerungsgewinne um 1,001.057.- höher angesetzt. Setzt man die durchgeführte Gewinnminderung von 38.962.- zu den von der Betriebsprüfung im Zuge der Wiederaufnahme von 1,097.989. auf 2,657.987.- erhöht festgestellten Einkünften in Relation zeigt sich ein überdeutliches zahlenmäßiges Missverhältnis zwischen dem Wiederaufnahmsgrund und der steuerlichen Wirkung desselben.

Der Berufung gegen die Wiederaufnahme betreffend die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO war daher statzugeben.

3. Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 1994 bis 1996

Gesellschafter der Bw. waren bis 26.April 1994 die WK-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin (4%) sowie WK (14%), AC (46%) IN (26%) und JS (10%). Am 26.April 1994 traten die Kommanditisten JS und IN ihre Kommanditanteile mit jeweils negativen Kapitalkontoständen von insgesamt -1,862.571,00 um je öS 1.- an WK und AC dergestalt ab, dass ab 27.April 1994 die Gewinnanteile an der Bw. zu 4% der Komplementärin und zu je 48% den beiden Kommanditisten WK und AC zuzurechnen waren. WK übernahm daher 32/36 und AC 2/36 der negativen Kapitalkonten der ausscheidenden Kommanditisten.

Mit Notariatsakt vom 18.Dezember 1995 trat der Kommanditist WK seine Anteile (48%) an der Bw. an den Kommanditisten AC ab. Das Kapitalkonto von Herrn WK wies zu diesem Zeitpunkt einen Negativstand aus. Das negative Kapitalkonto wurde ohne zusätzliche Geldleistung von AC übernommen, welchem somit 96% der Gewinnanteile an der Bw. zuzurechnen waren. Die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafterin blieben mit 4% unverändert. Gleichzeitig räumte AC dem ausscheidenden Kommanditisten WK entgeltlich gegen Bezahlung von öS 1.- ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht an dessen ehemaligem Mitunternehmeranteil von 48% ein. Der Fruchtgenussberechtigte verstarb im Jänner 1996.

Bei Anschaffung der Kommanditanteile der Kommanditisten JS und IN wurden stille Reserven des Anlagevermögens in Höhe von 34.760.- von WK und 2.045.- von AC übernommen, wobei die Betriebsprüfung diesbezüglich die erklärten Beträge der Sonderbilanzen übernahm. Die übernommenen anteiligen negativen Kapitalkonten wurden jeweils im Rahmen der Ergänzungsbilanzen als Forderungen gegenüber den ausscheidenden Gesellschaftern verbucht und diese Forderungen in der Folge gewinnwirksam als Sonderbetriebsausgaben abgeschrieben.

Bei Anschaffung des Kommanditanteiles WK durch Herrn AC bestanden keine stillen Reserven im übernommenen Anlagevermögen. Ein anteiliger Firmenwert wurde aufgrund der wirtschaftlichen schlechten Situation nicht erworben.

Ein Auffüllungsverpflichtung allfälliger negativer Kapitalkonto ausscheidender beschränkt haftender Gesellschafter war nicht vereinbart und das Vorliegen einer derartigen Vereinbarung auch gar nicht behauptet. Im Gegenteil wurde für die jeweils ausscheidenden Kommanditisten ausgehend von ihrem negativen Kapitalkontostand jeweils ein entsprechender Veräußerungsgewinn ermittelt und erklärt.

a) Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1994

Aufgrund der Stattgabe der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid ist der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO vom 22.Jänner 1999 nicht mehr rechtswirksam.

Da somit der angefochtene Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, ist die Berufung dagegen unzulässig und war daher gemäß § 273 Abs.1 lit. b BAO zurückzuweisen.

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1994 vom 19.September 1996 lebt somit wieder auf, die Ergänzungsbilanzen zum 30.6.2004 stellen sich daher wie folgt dar:

WK zum 30.6.1994

Mehrwert Aktiva	31.284,00	Ergänzungskapital	31.284,00
	31.284,00		31.284,00

AC zum 30.6.1995

Mehrwert Aktiva	1.841,00	Ergänzungskapital	1.841,00
	1.841,00		1.841,00

b) Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1995

Aufgrund der Ausführungen zur Umsatzsteuer ergibt sich eine Nachzahlung an Umsatzsteuer für 1995 wegen nicht anzuerkennender Vorsteuern. Die Umsatzsteuer ist eine Betriebssteuer und stellt daher Betriebsausgaben im Sinne des § 4 EStG dar. Dementsprechend ist die Umsatzsteuernachforderung zu passivieren und der Gewinn der Bw im Jahr 1995 um die nicht anerkannten Vorsteuern zu reduzieren. Die Doppelerfassung einer Eingangsrechnung von 36.000.- (inkl. USt) von Firma Sch als Betriebsausgabe, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. Diese Feststellung der Betriebsprüfung wurde nicht bekämpft.

Da die Wiederaufnahme des Jahres 1994 zu Unrecht erfolgte, ist hinsichtlich der Gewinnverteilung zu berücksichtigen, dass der von der Betriebsprüfung gebildete und mit Gewinnen des Jahres 1995 verrechnete Ausgleichsposten aus den übernommenen negativen Kapitalkonten nicht anzusetzen ist. Die Ergänzungsbilanzen der beiden Kommanditisten AC und WK beinhalten daher lediglich die von den ausgeschiedenen Kommanditisten übernommen anteiligen stillen Reserven des Anlagevermögens und stellen sich zum 30.6.1995 folgendermaßen dar:

WK zum 30.6.1995

Mehrwert Aktiva	24.332,00	Ergänzungskapital	24.332,00
	24.332,00		24.332,00

AC zum 30.6.1995

Mehrwert Aktiva	1.433,00	Ergänzungskapital	1.433,00
	1.433,00		1.433,00

Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1995 ist folgendermaßen zu berechnen:

Laut Feststellungserklärung	63.197,70
USt-Passivierung 95	-26.546,00
<u>Eingangsrechnung Sch</u>	<u>30.000,00</u>
	66.651,70

	Sonderbetriebsausg.	steuerl. Anteil
WK-GmbH (4%)	2.666,07	0,00
WK (48%)	31.992,82	-6.952,00
AC (48%)	31.992,82	-408,00
	66.651,70	-7.360,00
		59.291,70

c) Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1996

Aufgrund der Ausführungen zur Umsatzsteuer ergibt sich eine Nachzahlung an Umsatzsteuer für 1996 wegen nicht anzuerkennender Vorsteuern von 12.940,00. Die Umsatzsteuer ist eine Betriebssteuer und stellt daher Betriebsausgaben im Sinne des § 4 EStG dar.

Dementsprechend ist die Umsatzsteuernachforderung zu passivieren und der Gewinn der Bw im Jahr 1996 um die nicht anerkannten Vorsteuern zu reduzieren.

Nach einhelliger handelsrechtlicher Lehre und Rechtsprechung stellt der im Kapitalkonto ausgewiesene, so genannte Kapitalanteil der Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft kein selbständiges Recht dar. Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinns und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen (vgl. das VwGH vom 11. Juli 2000, Zlen. 99/16/0440 bis 0443, samt angeführter Rechtsprechung und Literatur).

Der Kommanditist haftet, soweit er eine Einlage bei der Gesellschaft hält, überhaupt nicht, denn die im Gesellschaftsvermögen vorhandene Einlage ersetzt seine Haftung. Eine persönliche Haftung besteht nur, soweit nicht die Einlage rückständig ist (Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht2, 1292, 1293, 1311 und 1312).

Gewinne der Kommanditgesellschaft fließen diesen Gesellschaftern allerdings bis zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos nicht zu. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass weder die ausscheidenden noch die erwerbenden Kommanditisten zur Zahlung und zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verpflichtet sind. Sie müssen das negative Kapitalkonto nicht ausgleichen, erzielen aber erst dann Erträge, wenn das negative Kapitalkonto abgedeckt ist.

Gem. § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist der Veräußerungsgewinn eines ausscheidenden Gesellschafters jedenfalls jener Betrag eines negativen Kapitalkontos, welches er nicht auffüllen muss. Dieser gesetzlichen Regelung liegt der Gedanke zugrunde, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers- gleichgültig ob es auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist – grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt. Handelsrechtlich besteht eine derartige Verpflichtung allerdings bei eingeschränkter Haftung, wie sie insbesondere bei einem Kommanditisten gegeben ist, nur insoweit, als eine entsprechende vertragliche Verpflichtung, sei es im Gesellschaftsvertrag, sei es zu einem späteren Zeitpunkt zusätzlich eingegangen wurde. Andernfalls besteht lediglich die Verpflichtung des § 169 Abs. 1 HGB, wonach künftige Gewinne zur Auffüllung des bedungenen Kapitalkontos zu verwenden sind.

Erwirbt ein Kommanditist von einem anderen Kommanditisten dessen Gesellschaftsanteil, tritt er in die Rechte und Pflichten des ausscheidenden Gesellschafters ein.

Da wie oben festgestellt, keine vertragliche vereinbarte Auffüllungsverpflichtung vereinbart war, hat AC im Jahr 1995 durch den Erwerb des Kommanditanteiles mit negativem Kapitalkontostand jedenfalls keine Lasten übernommen oder einen Vermögensverlust erlitten. Eine Sondertriebausgabe kann daher mangels betrieblich veranlasster Vermögensverminderung nicht vorliegen.

Scheidet ein beschränkt haftender Gesellschafter mit einem negativen Kapitalkonto ohne Abfindungszahlung aus einer Mitunternehmerschaft aus und übernehmen die übrigen Gesellschafter dessen Mitunternehmeranteil, wird das negative Kapitalkonto entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Abmachungen auf die Altgesellschafter aufgeteilt. Allfällige erworbene stille Reserven des Anlagevermögens bzw. anteilige erworbene Firmenwerte sind zu aktivieren. Das verbleibende restliche negative Kapitalkonto stellt jedoch keinen Erwerbsverlust dar, sondern ist als Ausgleichs- (Korrektur-)posten zu aktivieren und gegen künftige Gewinnanteile zu verrechnen (Margreiter, Wakounig, Glega; Steuerliche Sonderbilanzen, 3. Auflage, Teil 1, Kapitel 2, Abschnitt C. Negatives Kapitalkonto, 2. Ausscheiden des beschränkt haftenden Mitunternehmers, Fall 3).

Die Frage, ob neben der Übernahme des negativen Kapitalkontos durch die verbleibenden Gesellschafter noch weitere Zahlungen an die ausscheidenden Gesellschafter erfolgten, ist für die Behandlung des übernommenen negativen Kapitalkontos irrelevant, weshalb auf die diesbezüglichen Ausführungen im BP-Bericht und der Berufung nicht näher eingegangen wird.

Die Vorgehensweise des Finanzamts, nämlich die Nichtanerkennung der Sonderbetriebsausgaben aufgrund des übernommenen negativen Kapitalkontos sondern Ansatz eines entsprechenden Korrekturpostens, welcher mit weiteren Gewinnzuweisungen verrechnet wurde ist daher korrekt.

Die anteilige Verlustzuweisung an den im Jänner 1996 verstorbenen Fruchtgenussberechtigen durch die Betriebsprüfung folgte der Abgabenerklärung und wurde im Rahmen der Berufung auch nicht bekämpft.

Aufgrund der fortzuführenden Ergänzungsbilanzen des Jahres 1995 ergibt sich ein gegenüber dem Betriebsprüfungsbericht abgeändertes negatives Kapitalkonto das ausgeschiedenen bzw. verstorbenen Kommanditisten WK. Dementsprechend ist auch der Veräußerungsgewinn neu zu ermitteln und der Ausgleichsposten in der Ergänzungsbilanz des verbleibenden Kommanditisten anzupassen.

Zusätzlich ist festzuhalten, dass aufgrund des Umstandes, dass AC in die Rechtsstellung des ausscheidenden Kommanditisten eintritt, er die bisher noch nicht abgeschriebenen stillen Reserven im Anlagevermögen aus der Ergänzungsbilanz von WK übernimmt und in der Folge als zusätzliche Sonderausgaben auf die Restnutzungsdauer verteilt abschreiben kann.

Die Berufung war daher hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte für 1996 teilweise statzugeben.

Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1996 ist folgendermaßen zu berechnen:

Laut Feststellungserklärung	-3.446.717,36		
USt-Passivierung 96	-12.940,00		
	-3.459.657,36		
		Sonderbetriebsausg	steuerl. Anteil
WK-GmbH (4%)	-138.386,29	0,00	-138.386,29
WK (24%)	-830.317,77	-3.476,00	-833.793,77
AC (72%)	-2.490.953,30	-3.884,00	-2.494.837,30
	-3.459.657,36	-7.360,00	-3.467.017,36

Die Ergänzungsbilanz WK zum Todeszeitpunkt Jänner 1996 zeigt folgendes Bild:

WK zum Jänner 1996

Mehrwert Aktiva	20.856,00	Ergänzungskapital	20.856,00
	20.856,00		20.856,00

Daher ergibt sich folgendes Kapitalkonto zum Zeitpunkt des Ausscheidens als Mitunternehmer mit Todeszeitpunkt Jänner 1996:

Kapitalkonto 1.7.1993	-1.570.235,92
Einlage 94	34.000,00
Entnahmen 94	-193.143,00
Verlustanteil 94	-628.124,00
Entnahmen 95 (lt. vor BP)	56.245,00
Entnahmen 95	-76.763,00
Verlustanteil 96	-833.793,77
Mehrwert der Aktiva	20.856,00
Kapitalkonto Jänner 96	-3.190.958,69

Gem. § 24 Abs.2 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.

Da WK zum Todeszeitpunkt als Mitunternehmer ausschied und zu diesem Zeitpunkt keine Auffüllungsverpflichtung des negativen Kapitalkontos vereinbart war, sondern dieses vielmehr von AC übernommen wurde ist zu diesem Stichtag für 1996 ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln.

Da in den Jahren 1984 und 1989 im Rahmen der Mitunternehmerschaft Verluste erwirtschaftet wurden, wurde für den beschränkt haftenden Gesellschafter WK eine Wartetaste gem. § 23a EStG 1972 gebildet, welche zum Zeitpunkt des Ausscheidens 1996 noch nicht gänzlich verrechnet war und daher mit dem Veräußerungsgewinn zu verrechnen ist.

Wartetastenentwicklung
WK

1984	-723,00
1989	-400.605,00
Gewinn 92	100.737,00
Gewinn 93	198.454,00
Gewinn 95	25.040,00
<hr/>	
Restwartetaste	-77.097,00

Der Veräußerungsgewinn WK ist daher für 1996 wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungsgewinn	3.190.958,69
48% der IFB	142.459,00
restl. Wartetaste 23a EStG 72	-77.097,00
anteil. Freibetrag § 24 EStG 88	48.000,00
<hr/>	
	3.304.320,69

Halbsatz 29%	958.253,00
voller Satz 71%	2.346.067,69
Gesamt Veräußerungsgewinn	3.304.320,69

Von diesem Veräußerungsgewinn sind 29%, nämlich 958.253,00 mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu versteuern. Die restlichen 71% nämlich 2.346.067,69 sind dem Normalsteuersatz zu unterziehen, da diese Mitunternehmeranteile erst 1994 erworben worden waren und daher die 7 jährige Behaltetfrist gem. § 37 Abs. 2 EStG 1988 zum Veräußerungszeitpunkt noch nicht verstrichen waren.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1996 sind daher einheitlich und gesondert festzustellen mit:

		SBA	steuerl. Anteil ldf.
WK-GmbH (4%)	-138.386,29	0,00	-138.386,29
WK (24%)	-830.317,77	-3.476,00	-833.793,77
AC (72%)	-2.490.953,30	-3.884,00	-2.494.837,30
	-3.459.657,36	-7.360,00	-3.467.017,36

Veräuß.gewinn	Gesamt
	-138.386,29 WK-GmbH (4%)
3.304.320,69	2.470.526,92 WK (24%)
	-2.494.837,30 AC (72%)
	-162.696,67

Entsprechend den obigen Ausführungen, nämlich Nichtabzugsfähigkeit des übernommenen negativen Kapitalkontos sondern Einstellung eines Aktivpostens in der Ergänzungsbilanz, welcher mit künftigen Gewinnen verrechnet werden kann sowie der Übernahme der noch nicht abgeschriebenen stillen Reserven der übernommenen Aktiven aus 1994 des ausgeschiedenen Gesellschafters WK ergibt sich für AC folgende Ergänzungsbilanz zum 30.6.1996:

Ergänzungsbilanz 30.6.96 AC

Mehrwert Aktiva	19.221,00	Ergänzungskapital	3.210.179,69
Ausgleichsposten	3.190.958,69		
	3.210.179,69		3.210.179,69

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. Februar 2007