

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerde weitergeltende Berufung der H\*\*\*\*\* KG, \*\*\*\*\*Adresse\*\*\*\*\* (zwischenzeitig aufgelöst, letzte ehemalige Gesellschafter Mario Hö\*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*Adresse\_2\*\*\*\*\*, und Roman Ho\*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*Adresse\*\*\*\*\*), vertreten durch Steuerberatung Ko GmbH, 2620 Neunkirchen, Bauvereinsgasse 15, vom 25. 7. 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, 2700 Wiener Neustadt, Grazerstraße 95, vom 14. 5. 2012 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009, Steuernummer 33 09\*\*\*\*\*, den Beschluss gefasst:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzamt zurückverwiesen.

II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Feststellungsbescheid 2009 vom 12. 10. 2010

Das Finanzamt stellte mit Bescheid vom 12. 10. 2010 die im Kalenderjahr 2009 von der Berufungswerberin (Bw) und späteren Beschwerdeführerin (Bf), der H\*\*\*\*\* in W\*\*\*\*\*, erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO mit 23.068,01 € fest, die sich wie folgt auf die Gesellschafter verteilen:

Antonia Hö*****	465,99 €
Mario Hö*****	13.593,97 €
Roman Ho*****	9.008,05 €

## Wiederaufnahmebescheid Feststellungsverfahren 2009

Mit Bescheid vom 14. 5. 2012 nahm das Finanzamt das mit Bescheid vom 12. 10. 2010 abgeschlossene Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wieder auf und begründete dies wie folgt:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.*

## Feststellungsbescheid 2009 vom 14. 5. 2012

Das Finanzamt stellte gleichzeitig mit Bescheid vom 14. 5. 2010 die im Kalenderjahr 2009 von der Bf erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO mit 80.719,50 € fest, wobei hierin Veräußerungs- und Aufgabegewinne von 57.651,49 € enthalten seien, die sich wie folgt auf die Gesellschafter verteilen:

Antonia Hö***** enthaltene Veräußerungs- und Aufgabegewinne	58.117,48 € 57.651,49 €
Mario Hö*****	13.593,97 €
Roman Ho*****	9.008,05 €

Zur Begründung wurde auf den BP-Bericht vom 10. 5. 2012 verwiesen.

## Bericht über die Außenprüfung

Am 10. 5. 2012 wurde ein Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bf für die Jahre 2009 und 2010 erstattet, der unter anderem ausführt:

### Steuerliche Feststellungen

#### Tz. 1 Veräußerungsgewinn

*Gemäß § 24 Abs 2 EStG 1988 ist der Betrag des negativen Kapitalkontos, soweit er nicht aufgefüllt werden muss, jedenfalls als Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden des*

*Gesellschaftern anzusetzen, wenn die anteiligen stillen Reserven samt Firmenwert das negative Kapitalkonto nicht übersteigen, also eine reale Überschuldung vorliegt und zwar unabhängig von eventuellen Haftungsbeschränkungen des Zivilrechts. Für den Eintritt dieser Rechtsfolge ist es unerheblich, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste aus früheren Zeiträumen oder auf Entnahmen zurückzuführen ist.*

*§ 24 Abs 2 EStG 1988 liegt der Gedanke zugrunde, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft (KG) gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt.*

*Unternehmensrechtlich besteht eine derartige Verpflichtung bei einem Kommanditisten nur insoweit, als eine entsprechende vertragliche Verpflichtung, sei es im Gesellschaftsvertrag, sei es zu einem späteren Zeitpunkt zusätzlich eingegangen wurde.*

*Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie*

*a) nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen,*

*b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*

*c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen auch abgeschlossen worden wären (z.B. VwGH 20.9.2010, 2007/13/0054).*

*Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (z.B. VwGH 29.6.1995, 93/15/0115; VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049).*

*Durch die rechtzeitige Bekanntgabe gegenüber Abgabenbehörden wird eine Vereinbarung jedenfalls hinreichend nach außen zum Ausdruck gebracht. Die schriftliche Vereinbarung zwischen Hö\*\*\*\*\* Mario und Hö\*\*\*\*\* Antonia, die als Datum den 1.7.2007 (ein Sonntag) aufweist, wurde hingegen erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Außenprüfung (im Jahr 2012) vorgelegt.*

*Aus dem Text der Vereinbarung ist zu entnehmen, dass ein "Ausgleich zwischen Komplementär und Kommanditistin im zivilrechtlichen Weg" erfolgen soll. Diese Formulierung kann nur so verstanden werden, dass ein erforderlicher "Ausgleich" gerade nicht im gesellschaftsrechtlichen Weg - unter Einbeziehung der KG - erfolgen soll. Da es sich bei einer Auffüllungsverpflichtung aber um eine Verpflichtung gegenüber der Mitunternehmerschaft handelt, wäre eine Auffüllungsverpflichtung auch gesellschaftsrechtlich - auf Ebene der Mitunternehmerschaft - zu behandeln gewesen. Eine entsprechende Forderung wurde in die Bilanz der Mitunternehmerschaft nicht aufgenommen.*

*Aus der Vereinbarung vom 1.7.2007 ist auch nicht zu entnehmen in welchem zeitlichen Rahmen der notwendige "Ausgleich" erfolgen soll. Es wurde auch keine Zinsvereinbarung getroffen. Eine derartige Vereinbarung wäre unter Fremden wohl nicht getroffen worden.*

*Insgesamt ist festzuhalten, dass die im Rahmen der Außenprüfung vorgelegte Vereinbarung vom 1.7.2007, die keinen Eingang ins Rechenwerk der Mitunternehmerschaft gefunden hat, keine Auffüllungsvereinbarung ist, welche die Rechtsfolgen des § 24 Abs 2 EStG 1988 nicht eintreten lässt und darüber hinaus auch nicht jene Anforderungen erfüllt, die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erforderlich ist.*

*Der Betrag des negativen Kapitalkontos von Antonia Hö\*\*\*\*\* ist als Veräußerungsgewinn gem. § 24 Abs 2 EStG 1988 zu erfassen.*

*Steuerliche Auswirkungen*

*Zeitraum 2009 Euro*

*Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung:*

*(330) Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Veräußerungsgewinn 57.651,49*

*Tz. 2. Kapitalkonto Hö\*\*\*\*\* Mario*

*Das Kapitalkonto des Komplementärs Hö\*\*\*\*\* Mario ist per 31.12.2009 in Höhe von € 53.188,14 in die Bilanz aufzunehmen und entsprechend fortzuführen.*

*Änderungen der Besteuerungsgrundlagen*

*Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung*

*[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb*

*Zeitraum 2009 Euro*

*Vor Bp 23.068,01*

*Tz. 1 Veräußerungsgewinn - Veräußerungsgewinn 57.651,49*

*Nach Bp 80.719,50*

*Prüfungsabschluss*

*Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO*

*Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen:*

*Abgabenart Zeitraum Feststellung*

*Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2009 1-2*

*Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.*

## Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 05.04.2012 stattgefunden.

### Niederschrift über die Schlussbesprechung

Der am 5. 4. 2012 aufgenommenen Niederschrift über die Schlussbesprechung ist zu entnehmen:

#### *Tz. 1 Veräußerungsgewinn*

*Per 28.2.2009 scheidet die beschränkt haftende Gesellschafterin (Kommanditistin) Frau Antonia Hö\*\*\*\*\* aus der Gesellschaft aus. Zu diesem Stichtag beträgt das Kapitalkonto einen negativen Saldo in Höhe von € 57.651,49.*

*Gem. § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG ist der Betrag des negativen Kapitalkontos, soweit er nicht aufgefüllt werden muss, jedenfalls als Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden des Gesellschafters anzusetzen, und zwar unabhängig von eventuellen Haftungsbeschränkungen des Zivilrechts.*

*Der beschränkt haftende Gesellschafter hat das negative Kapitalkonto grundsätzlich nicht aufzufüllen. Übersteigen die stillen Reserven und der Firmenwert das negative Kapitalkonto nicht, ist grundsätzlich ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos anzusetzen (siehe EStR Rz. 5987 ff).*

*negatives Kapitalkonto = Veräußerungsgewinn € 57.651,49*

#### *Tz. 2 Gesellschafterwechsel*

*Die Fa. Hö\*\*\*\*\* KG existiert seit vielen Jahren. Im Jahr 2009 gab es zwei Gesellschafter, Herrn Hö\*\*\*\*\* Mario als Komplementär und dessen Mutter Frau Hö\*\*\*\*\* Antonia als Kommanditistin mit einer Kommanditeinlage von € 200,--.*

*Mit Schreiben vom 5.2.2009 wurde beim Firmenbuchgericht Wr. Neustadt beantragt die Kommanditistin Hö\*\*\*\*\* Antonia als Gesellschafterin zu löschen und den neu eingetretenen Kommanditisten Ho\*\*\*\*\* Roman (Kommanditeinlage € 100,--) als Gesellschafter einzutragen und den Firmennamen von Hö\*\*\*\*\* KG auf H\*\*\*\*\* KG zu ändern. Aus diesem Antrag ist nicht erkennbar zu welchen diesem Stichtag Frau Hö\*\*\*\*\* Antonia ausgeschieden ist und/oder Herr Ho\*\*\*\*\* Roman eingetreten ist.*

*Schriftliche Verträge über diesen gesellschaftsrechtlichen Vorgang liegen keine vor bzw. wurden lt. Aussage des steuerl. Vertreters nicht abgeschlossen.*

*Nach Angaben der steuert. Vertretung erfolgte der Eintritt von Ho\*\*\*\*\* Roman in die KG vor dem Ausscheiden der Hö\*\*\*\*\* Antonia.*

*Im Zeitpunkt des Ausscheidens der Hö\*\*\*\*\* Antonia war das Kapitalkonto mit einem Betrag von € 57.651,49 negativ.*

*Der neu eingetretene Kommanditist Herr Ho\*\*\*\*\* Roman hat den Kommanditanteil der Hö\*\*\*\*\* Antonia weder gekauft noch übernommen.*

*Die Buchhaltung der Hö\*\*\*\*\* KG bzw. H\*\*\*\*\* KG wurde per 28.2.2009 abgeschlossen. Aus der Bilanz sind zwei Gesellschafter ersichtlich: Hö\*\*\*\*\* Mario und Hö\*\*\*\*\* Antonia. Mit 1.3.2009 wurde eine neue Buchhaltung eröffnet in welcher nur mehr Herr Ho\*\*\*\*\* Roman (als Kommanditist) geführt wird, ein Hinweis auf einen Komplementär (Hö\*\*\*\*\* Mario) fehlt, d.h. es gibt kein Kapitalkonto für einen zweiten Gesellschafter in der Bilanz. Eine Einzahlung der Kommanditeinlage in Höhe von € 100,- ist in der Buchhaltung nicht ersichtlich, die Einlage wird per 1.3.2009 über EB eingebucht.*

*Es existiert eine Vereinbarung zwischen Hö\*\*\*\*\* Mario und Hö\*\*\*\*\* Antonia vom 1.7.2007 in welcher vereinbart wird, dass im Falle des Austritts eines Gesellschafters aus der Firma Hö\*\*\*\*\* KG der betreffende Gesellschafter berechtigt ist, Entnahmen bis zur max. Höhe des Verr. Kontos zu tätigen.*

*Sollte durch Entnahmen ein Verrechnungskonto buchhalterisch negativ sein, erfolgt ein notwendiger Ausgleich zwischen Komplementär und Kommanditisten auf zivilrechtl. Weg.*

## **Firmenbuch**

Aus dem Firmenbuch ergibt sich, dass zunächst Antonia Hö\*\*\*\*\* Komplementärin der zunächst Ro\*\*\*\*\* & Hö\*\*\*\*\* KG, später Hö\*\*\*\*\* KG und nunmehrigen H\*\*\*\*\* KG war und ihr mit Juni 2007 in dieser Gesellschafterstellung Mario Hö\*\*\*\*\* (ursprünglich Kommanditist mit einer Haftsumme von 2.000 S) nachgefolgt ist.

Antonia Hö\*\*\*\*\* war von Juni 2007 bis Februar 2009 Kommanditistin der H\*\*\*\*\* KG (Haftsumme 200 €), ihr folgte als Kommanditist ab Februar 2009 Roman Ho\*\*\*\*\* (Haftsumme 100 €) nach (Eintragung vom 10. 2. 2009).

Der diesbezügliche Antrag der Antragsteller Mario Hö\*\*\*\*\* und Antonia Hö\*\*\*\*\* als Gesellschafter der Hö\*\*\*\*\* KG vom 5. 2. 2009 lautete:

### **Antrag**

*auf Eintragung folgender Änderungen der Firma Hö\*\*\*\*\* KG*

- 1. Änderung der Firma von Hö\*\*\*\*\* KG auf H\*\*\*\*\* KG*
  - 2. Austritt des Kommanditisten Hö\*\*\*\*\* Antonia, geb ..., Adresse*
  - 3. Eintritt des Kommanditisten Ho\*\*\*\*\* Roman, geb ..., Adresse, Kommanditeinlage € 100,-*
- Wiener Neustadt, 5. Feb. 2009 Ho\*\*\*\*\* Roman Hö\*\*\*\*\* Mario Hö\*\*\*\*\* Antonia*

Mit Beschluss eingetragen am 7. 3. 2014 wurde die H\*\*\*\*\* KG aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht.

## Bilanz

Der Bilanz zum 28. 2. 2009 lässt sich unter anderem entnehmen:

Wert des Anlagevermögens zum 28. 2. 2009 (281,24 €):

Wertpapiere: 281,24 €

Wert des Umlaufvermögens zum 28. 2. 2009 (17.742,74 €):

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: 223,43 €

Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände: 97,97 €

Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten: 17.421,34 €

Rechnungsabgrenzungsposten: 143,25 €

Summe der Aktiva: 18.167,23 €

### II. Kommanditeinlagen

Kommanditeinlage Hö***** Antonia	145,35 €
----------------------------------	----------

### III. Verrechnung Kommanditisten

1. Anfangsbestand Verrechnungskonto	49.750,96 €
2. ./ Entnahmen	-107.950,62 €
3. + Einlagen	81,37 €
4. + Gewinn	466,80 €
Verrechnung Kommanditisten	-57.651,49 €

Negatives Eigenkapital 4.318,00 €.

Der Bilanzgewinn wurde zu 5% Antonia Hö\*\*\*\*\* und zu 95% Mario Hö\*\*\*\*\* zugewiesen.

Der Bilanz zum 31. 12. 2009 lässt sich unter anderem entnehmen:

#### A. I. 1. Kommanditist I

Bedungene Einlage Einlage Ho***** Roman	100,00 €
abzüglich nicht eingeforderter Einlagen und genehmigter Entnahmen genehmigte Entnahmen Ho***** Roman	-548,97 €
Gewinnanteil	9.007,28 €

<i>Jahresgewinn Ho***** Roman</i>	
<i>sonstiges variables Kapital Verrechnungskonto Ho***** Roman</i>	<i>-1.591,52 €</i>
	<i>6.966,79 €</i>

Der Bilanzgewinn wurde zu 100% Roman Ho\*\*\*\*\* zugewiesen.

Die Gewinne entwickelten sich wie folgt:

- 1. 3. 2009 - 31. 12. 2009: Jahresgewinn 9.007,28 €
- 1. 1. 2010 - 31. 12. 2010: Jahresgewinn 4.717,25 €
- 1. 1. 2011 - 31. 12. 2011: Jahresverlust: -2.781,94 € €
- 1. 1 2012 - 31. 12. 2012: Jahresgewinn 18.345,98 € (Einkünfte 16.471,77 €)
- 1. 1 2013 - 31. 12. 2013: Jahresgewinn 1.457,01 € (Einkünfte 1.267,60 €)

### **Vereinbarung vom 1. 7. 2007**

Im Zuge der Außenprüfung wurde folgende Vereinbarung vorgelegt:

#### **VEREINBARUNG**

*abgeschlossen zwischen*

*1. Hö\*\*\*\*\* Mario, geb. am ..., Adresse, als Komplementär der Firma Hö\*\*\*\*\* KG, Adresse, einerseits und*

*2. Hö\*\*\*\*\* Antonia, geb. am ..., Adresse, als Kommanditistin der Firma Hö\*\*\*\*\* KG, Adresse, andererseits.*

*Hö\*\*\*\*\* Marlo, nachfolgend kurz „Komplementär“ genannt und Frau Hö\*\*\*\*\* Antonia, nachfolgend kurz „Kommanditistin“ genannt, vereinbaren, dass im Falle des Austritts eines Gesellschafters aus der Firma Hö\*\*\*\*\* KG, der betreffende Gesellschafter berechtigt ist, Entnahmen bis zur maximalen Höhe des Verrechnungskontos zu tätigen. Sollte durch Entnahmen ein Verrechnungskonto buchhalterisch negativ sein, erfolgt ein notwendiger Ausgleich zwischen Komplementär und Kommanditistin im zivilrechtlichen Weg.*

*Hö\*\*\*\*\* Mario (Komplementär) Hö\*\*\*\*\* Antonia (Kommanditistin)*

*P\*\*\*\*\*, am 01.07.2007*



## **Fristverlängerung**

Mit Bescheid vom 14. 6. 2012 wurde zufolge eines Ansuchens vom 13. 6. 2012 die Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Einkünftefeststellungsbescheid 2009 bis 31. 7. 2012 verlängert.

## **Berufung**

Mit Schreiben vom 25. 7. 2012 erhob die Bf durch ihre steuerliche Vertretung Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung der Einkünfte 2009 sowie gegen den Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte 2009, beide Bescheide vom 14. 5. 2012:

*Im Namen und im Auftrag unserer Mandantschaft erheben wir gegen obige Bescheide das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:*

*Anlässlich einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass das Kapitalkonto der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* bei ihrem Ausscheiden einen negativen Saldo aufwies.*

*Gem. § 24 wurde in Höhe dieses negative Betrages ein Veräußerungsgewinn unterstellt , da*

*a) Der Vertrag zwischen dem Komplementär Mario Hö\*\*\*\*\* und der Kommanditistin, welcher eine Zahlungsverpflichtung begründet, nicht anerkannt wurde und*

*b) Die Zahlungsverpflichtung gesetzlich gegenüber der Mitunternehmerschaft bestehen würde und daher auch deshalb nicht anzuerkennen sei.*

*Dem ist folgendes entgegenzuhalten:*

*Frau Hö\*\*\*\*\* ist mit Feber 2009 aus der Firma ausgeschieden und wurde ihr Anteil von Herrn Hö\*\*\*\*\* Mario übernommen ( Herr Hö\*\*\*\*\* ist unabhängig von dem ganzem Vorgang in die Firma eingestiegen und so war nur Herr Hö\*\*\*\*\* Mario als verbleibender Gesellschafter vorhanden). Bereits 2007 wurde ein Rückzahlungsvereinbarung zwischen den beteiligten Personen abgeschlossen.*

*Dieser Vertrag wurde bei Aufforderung durch die Behörde sofort vorgelegt. Wenn nun bemängelt wird, dass erst im Zuge der Prüfung der Vertrag vorgelegt wurde, ist dem entgegenzuhalten, dass uns nicht bekannt ist, dass Belege und/oder Verträge ohne gesetzliche Vorlageverpflichtung automatisch ans Finanzamt zu übermitteln wären.*

*Weiters kann im Datum , welches auf einen Sonntag gefallen ist, in Anbetracht der Tatsache, dass die beteiligten Parteien verwandt sind, beim besten Willen kein Hindernisgrund für die Anerkennung erblickt werden.*

*Die Dokumentation nach außen hin ist damit jedenfalls erfüllt*

*Herr Hö\*\*\*\*\* Mario hat außerdem keinen überschuldeten Betriebsanteil übernommen und es wäre daher ohnehin von einer unentgeltlichen Übergabe auszugehen und falls keine Zahlungsvereinbarung getroffen worden wäre, hätte es zu einer Buchwertfortführung kommen müssen. In diesem Fall der unentgeltlichen Übergabe ist aber ebenfalls kein Veräußerungsgewinn anzusetzen.*

*Korrekterweise geht auch die Behörde im Betriebsprüfungsbericht davon aus, dass das Kapitalkonto von Herrn Hö\*\*\*\*\* Mario in die Bilanz aufzunehmen ist ( wurde irrtümlich unterlassen).*

*Aufgrund der im Betrieb vorhandenen Gewerbeberechtigung , der Bekanntheit der Firma und des vorhandenen Kundenstockes ( vor allem aufgrund der vielen veranstalteten Gruppenreisen) kann auf jeden Fall von einem Firmenwert von rd. € 60.000.- ausgegangen werden.*

*Frau Hö\*\*\*\*\* war jahre- bzw. jahrzehntelang Komplementärin der Firma und und ist der Firmenwert (Kundenstock) unter ihrer Ägide entstanden und zu einem Großteil ihr zuzurechnen.*

*Da Herr Hö\*\*\*\*\* Mario ( im Zeitpunkt der Vereinbarung 2007 und auch bei Ausscheiden von Frau Hö\*\*\*\*\* ) der einzige vorhandene Gesellschafter war ( Herr Hö\*\*\*\*\* ist nur zeitgleich bzw. rechtlich kurz vor dem Ausscheiden von Frau Hö\*\*\*\*\* eingestiegen ,ohne ihre Anteile zu übernehmen ) , wurde die Zahlungsvereinbarung 2007 sinnvollerweise zwischen den vorhandenen Gesellschaftern abgeschlossen. Deswegen wurde auch die Formulierung "auf zivilrechtlichem Weg" gewählt , da sich die Zahlungsverpflichtung auf einen Zeitpunkt nach Übernahme des Gesellschafteranteils bezieht !!*

*Diese Zahlungsvereinbarung ist daher als Auffüllungsvereinbarung , welche die Rechtsfolgen des § 24 EStG hintanhält, anzusehen.*

*Ohnehin besteht aufgrund der Tatsache, dass eine unentgeltliche Übergabe vorliegt , keine Steuerpflicht.*

*Wir stellen daher den Antrag den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn , welcher Frau Antonia Hö\*\*\*\*\* zugerechnet wurde, mit € 0 festzusetzen.*

## **Vorlage**

Mit Bericht vom 30. 1. 2013 legte das Finanzamt die Berufung ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

*Bezug habende Norm*

*§ 24 EStG 1988*

*Streitpunkte*

*Strittig ist, ob im Zeitpunkt des Ausscheidens der Kommanditistin im Februar 2009 ein negatives Kapitalkonto vorhanden ist, das gem § 24 EStG 1988 als Veräußerungsgewinn anzusetzen ist.*

*Antrag:*

*Das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.*

*Aus den Eingaben beim Firmenbuchgericht vom 5.2.2009 ist lediglich erkennbar, dass die Kommanditistin Hö\*\*\*\*\* Antonia aus der KG ausgeschieden ist. Gleichzeitig wurde mit diesem Schreiben mitgeteilt, dass der Name der Gesellschaft in H\*\*\*\*\* KG geändert wurde. Am 18.2.2009 wurde in einem weiteren Schreiben an das Firmenbuchgericht die Standortverlegung von P\*\*\*\*\* nach W\*\*\*\*\* bekannt gegeben.*

*Dieses Schreiben ist vom Kommanditisten Ho\*\*\*\*\* Roman und vom Komplementär Hö\*\*\*\*\* Mario unterschrieben.*

*Aus dem Gewerberegister ist ersichtlich, dass die Gewerbe „Mietwagengewerbe mit Omnibussen mit 1 Kraftfahrzeug“, „Mietwagengewerbe gemäß § 3 Abs 1 Z 2 des Gelegenheitsverkehrsgesetzes 1952 mit 3 PKW bis zu 9 Sitzplätzen einschl. Lenkersitz“ und „Taxigewerbe gemäß § 3 Abs 1 Z 3 GewO 1973 mit einem PKW bis zu 9 Sitzplätzen einschl. Lenkersitz“ per 28.2.2009 beendet wurde. Einzig das Gewerbe „Reisebürogewerbe gem. § 208 Abs. 1 GewO 1973“ ist derzeit noch aufrecht.*

*Für das Jahr 2009 wurden zwei Jahresabschlüsse vorgelegt. Der erste Jahresabschluss der Hö\*\*\*\*\* KG betrifft den Zeitraum 1.1.2009 bis 28.2.2009. In diesem Jahresabschluss wurde Herr Hö\*\*\*\*\* Mario als Komplementär und Frau Hö\*\*\*\*\* Antonia als Kommanditistin angeführt, die mit 5 % am Unternehmen beteiligt war.*

*Der zweite Jahresabschluss der H\*\*\*\*\* KG betrifft den Zeitraum 1.3.2009 bis 31.12.2009. In diesem Jahresabschluss ist nur Herr Ho\*\*\*\*\* Roman als Kommanditist angegeben. Der gesamte Gewinn für den Zeitraum März-Dezember 2009 wurde Herrn Ho\*\*\*\*\* Roman zugewiesen (siehe erklärungsgemäß ergangener Feststellungsbescheid vom 12.10.2010).*

*Nach Angaben der steuerlichen Vertretung existieren keine schriftlichen Vereinbarungen über diese gesellschaftsrechtlichen Vorgänge.*

*Aus den für die Jahre 2008-2010 eingelangten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften samt den Beilagen sowie aus den Jahresabschlüssen ist ersichtlich, dass Herr Hö\*\*\*\*\* Mario bis 28.2.2009 über 95% der Geschäftsanteile und Frau Hö\*\*\*\*\* Antonia über 5% der Geschäftsanteile verfügt hat. Ab dem 1.3.2009 wird der gesamte Gewinn Herrn Ho\*\*\*\*\* Roman zugewiesen. Dies ist auch aus den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften samt den Beilagen für den Zeitraum 1.3.2009-31.12.2009 und 2010 ersichtlich, wobei der Anteil von Herrn Hö\*\*\*\*\* Mario mit 0% angegeben wurde. Die Übernahme der Geschäftsführung und das Risiko der unbeschränkten Haftung reichen zwar für die Annahme der Mitunternehmerstellung*

aus. Nachdem Herr Hö\*\*\*\*\* Mario aber zunächst mit 95% an der KG beteiligt war, im Anschluss noch 5% von Hö\*\*\*\*\* Antonia übernommen haben soll und ab 1.3.2009 auf einmal mit 0% an Firmenwert und stillen Reserven beteiligt sein soll, nach Angaben der steuerlichen Vertretung in der Berufung aber der Firmenwert mindestens 60.000 Euro betragen soll, müsste es zu einer entgeltlichen Übertragung der Anteile an Herrn Hö\*\*\*\*\* Roman gekommen sein, zumal auch keine Schenkungsmeldung vorliegt.

In der Berufung vom 25.7.2012 wird nun erstmals angeführt, dass der Anteil von Frau Hö\*\*\*\*\* Antonia von Herrn Hö\*\*\*\*\* Mario im Rahmen einer unentgeltlichen Übergabe übernommen wurde. Aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2008 ergibt sich, dass Herr Hö\*\*\*\*\* Mario zu 95% und Frau Hö\*\*\*\*\* Antonia zu 5 % an der Hö\*\*\*\*\* KG beteiligt waren. Daraus wäre anzunehmen, dass Herr Hö\*\*\*\*\* Mario nun über 100% der Anteile verfügt und die Personengesellschaft in diesem Augenblick beendet war.

Es konnte bislang nicht festgestellt werden, zu welchem Stichtag diese Übergabe erfolgte. Ebenso wenig konnte angegeben werden, zu welchem Zeitpunkt Herr Hö\*\*\*\*\* Roman in die KG eingetreten wäre. Es wurde von der steuerlichen Vertretung lediglich darauf hingewiesen, dass Herr Hö\*\*\*\*\* Roman vor dem Ausscheiden von Hö\*\*\*\*\* Antonia eingetreten wäre.

Nach Ansicht des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt ist dieser Sachverhalt in keinsten Weise aus der Buchhaltung der Hö\*\*\*\*\* KG (bzw. H\*\*\*\*\* KG) nachvollziehbar, zumal auf den Konten „9210 Privatentnahmen Antonia Hö\*\*\*\*\*“ und „9020 Verr. Konto Antonia Hö\*\*\*\*\*“ am 13.2.2009 und am 20.2.2009 noch Buchungen vorgenommen wurden.

Nach Ansicht des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt ist auch die in der Berufung gewählte Formulierung „Da Herr Hö\*\*\*\*\* Mario (im Zeitpunkt der Vereinbarung 2007 und auch bei Ausscheiden von Frau Hö\*\*\*\*\*) der einzige vorhandene Gesellschafter war (Herr Hö\*\*\*\*\* ist nur zeitgleich bzw. rechtlich kurz vor dem Ausscheiden von Frau Hö\*\*\*\*\* eingestiegen, ohne ihre Anteile zu übernehmen), wurde die Zahlungsvereinbarung 2007 sinnvollerweise zwischen den vorhandenen Gesellschaftern abgeschlossen“ bemerkenswert. Obwohl nicht einmal während der Betriebsprüfung angegeben werden konnte, zu welchem Stichtag Frau Hö\*\*\*\*\* Antonia aus der KG ausgeschieden ist, ist nach Ansicht der Berufungswerber Herr Hö\*\*\*\*\* Roman jedenfalls „zeitgleich bzw. rechtlich kurz vor dem Ausscheiden von Frau Hö\*\*\*\*\* eingestiegen“.

Das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt geht daher von folgendem Sachverhalt aus:

Die Hö\*\*\*\*\* KG bzw. H\*\*\*\*\* KG verfügte zum Bilanzstichtag 28.2.2009 über kein Anlagevermögen. Sämtliches Anlagevermögen wurde zwischen 1.1.2009 und 28.2.2009 entnommen bzw. verkauft. Die einzige aufrechte Gewerbeberechtigung bezieht sich auf das Reisebürogewerbe. Alle anderen Gewerbeberechtigungen wurden zurückgelegt. Abgesehen von einem Zeitraum von fünf Monaten im Jahr 2010 hat die H\*\*\*\*\* KG keine Mitarbeiter beschäftigt. Der (laut Firmenbuch) einzig vertretungsbefugte Gesellschafter, Herr Hö\*\*\*\*\* Mario als Komplementär, ist seit 1.3.2009 mit 0% am Unternehmen beteiligt

*und erhielt seit dem 1.3.2009 keine Einkünfte aus dieser Mitunternehmerschaft mehr zugewiesen.*

*Schriftliche Verträge über das Ausscheiden der Kommanditistin Hö\*\*\*\*\* Antonia (Kommanditeinlage € 200) oder den Eintritt von Ho\*\*\*\*\* Roman (Kommanditeinlage € 100) als neuer Kommanditist liegen nicht vor. Aus der Firmenbucheingabe vom 5.2.2009 ist einerseits ersichtlich, dass Frau Hö\*\*\*\*\* Antonia aus der KG austritt und Herr Ho\*\*\*\*\* Roman als Kommanditist eintritt. Aus einer handschriftlichen Ergänzung, die offensichtlich vor Beamten des Firmenbuchgerichts erfolgt ist, ist ersichtlich, dass die Kommanditeinlage € 100 betragen soll.*

*Aus einer weiteren Firmenbucheingabe vom 18.2.2009 ist ersichtlich, dass die Änderung der Geschäftsanschrift von Hö\*\*\*\*\* Mario und von Ho\*\*\*\*\* Roman unterschrieben wurde.*

*Sowohl aus dem Jahresabschluss zum 28.2.2009 als auch aus den Buchhaltungsunterlagen ist ersichtlich, dass zum 28.2.2009 Entnahmen in der Höhe von € 107.950,62 getätigt wurden, wobei € 107.634,02 als Privatentnahmen von Hö\*\*\*\*\* Antonia verbucht wurden.*

*Im Zuge der Außenprüfung wurde eine Vereinbarung zwischen Hö\*\*\*\*\* Mario und Hö\*\*\*\*\* Antonia vorgelegt, wonach im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters mit negativem Kapitalkonto ein notwendiger Ausgleich den beiden Gesellschaftern im zivilrechtlichen Weg erfolgt.*

*Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Tritt der Abgabepflichtige in der Lebenserfahrung widersprechende Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er der Abgabenbehörde diese Beziehungen im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann.*

*VERTRÄGE ZWISCHEN NAHEN ANGEHÖRIGEN können für den Bereich des Steuerrechtes - mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen - nur Anerkennung finden, wenn sie*

- 1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;*
- 2. eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben; und*
- 3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

*Nach Ansicht des Finanzamts Neunkirchen Wr. Neustadt ist die Kommanditistin Hö\*\*\*\*\* Antonia mit einem durch Entnahmen entstandenen negativen Kapitalkonto ausgeschieden. Gemäß § 24 Abs 2 EStG 1988 ist der Betrag des negativen Kapitalkontos, soweit er nicht aufgefüllt werden muss, als Veräußerungsgewinn anzusetzen. Die Vereinbarung vom 1.7.2007 stellt keine Auffüllungsvereinbarung dar, welche die Rechtsfolgen des § 24 Abs 2 EStG 1988 nicht eintreten lässt.*

## **Nichterledigung durch den UFS**

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt**

Antonia Hö\*\*\*\*\* war Komplementärin der zunächst Ro\*\*\*\*\* & Hö\*\*\*\*\* KG, später Hö\*\*\*\*\* KG und nunmehrigen H\*\*\*\*\* KG. Ihr ist mit Juni 2007 in dieser Gesellschafterstellung Mario Hö\*\*\*\*\* nachgefolgt.

Antonia Hö\*\*\*\*\* war von Juni 2007 bis Februar 2009 Kommanditistin der H\*\*\*\*\* KG, ihr folgte als Kommanditist ab Februar 2009 Roman Ho\*\*\*\*\* nach (Eintragung vom 10. 2. 2009).

Der Bilanzgewinn zum 28. 2. 2009 wurde zu 5% Antonia Hö\*\*\*\*\* und zu 95% Mario Hö\*\*\*\*\* zugewiesen.

Sowohl aus dem Jahresabschluss zum 28. 2. 2009 als auch aus den Buchhaltungsunterlagen ist ersichtlich, dass zum 28. 2. 2009 Entnahmen in der Höhe von 107.950,62 Euro getätigt wurden, wobei 107.634,02 Euro als Privatentnahmen von Antonia Hö\*\*\*\*\* verbucht wurden.

Die Hö\*\*\*\*\* KG bzw H\*\*\*\*\* KG verfügte zum Bilanzstichtag 28. 2. 2009 über kein Anlagevermögen. Sämtliches Anlagevermögen wurde zwischen 1. 1. 2009 und 28. 2. 2009 entnommen bzw. verkauft. Die einzige aufrechte Gewerbeberechtigung bezieht sich auf das Reisebürogewerbe. Alle anderen Gewerbeberechtigungen wurden zurückgelegt. Abgesehen von einem Zeitraum von fünf Monaten im Jahr 2010 hat die H\*\*\*\*\* KG keine Mitarbeiter beschäftigt.

Der (laut Firmenbuch) einzig vertretungsbefugte Gesellschafter, Mario Hö\*\*\*\*\* als Komplementär, ist seit 1. 3. 2009 mit 0% am Unternehmen beteiligt und erhielt seit dem 1. 3. 2009 keine Einkünfte aus dieser Mitunternehmerschaft mehr zugewiesen.

Schriftliche Verträge über das Ausscheiden der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* (Kommanditeinlage laut Firmenbuch 200 Euro, laut Rechnungswesen 145,35 Euro) oder den Eintritt von Roman Ho\*\*\*\*\* (Kommanditeinlage 100 Euro) als neuer Kommanditist liegen nicht vor. Aus der Firmenbucheingabe vom 5. 2. 2009 ist einerseits ersichtlich, dass Antonia Hö\*\*\*\*\* aus der KG austritt und Roman Ho\*\*\*\*\* als Kommanditist eintritt.

Nach Angaben der Bf soll zwischen Mario Hö\*\*\*\*\* und Antonia Hö\*\*\*\*\* am 1. 7. 2007 vereinbart worden sein, dass im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters mit negativem Kapitalkonto ein notwendiger Ausgleich den beiden Gesellschaftern "im zivilrechtlichen Weg" erfolgt.

Der Inhalt der mündlich abgeschlossenen Verträge in Zusammenhang mit dem Ausscheiden der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* wurde bisher nicht ermittelt.

Ferner steht nicht fest, ob dem Ausscheiden der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* ein entgeltliches oder ein unentgeltliches Rechtsgeschäft zugrunde lag.

Es steht nicht fest, ob die H\*\*\*\*\* KG im Zeitpunkt des Ausscheidens der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* über stille Reserven sowie einen Firmenwert verfügt hat, bejahendenfalls wie hoch stille Reserven samt Firmenwert gewesen sind und wie sich diese auf die Gesellschafter verteilt haben.

## **Beweiswürdigung**

Soweit Feststellungen getroffen werden konnten, ergeben sich diese aus der Aktenlage.

## **Rechtsgrundlagen**

§ 6 EStG 1988 lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 99/2007:

*§ 6. Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:*

*1. Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, darf der Bilanzansatz, abgesehen von den Fällen der Z 13, nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.*

2. a) Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten. Z 13 letzter Satz ist zu beachten.

b) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist für die Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum auch der Ansatz des über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Teilwertes zulässig.

c) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996)

3. Verbindlichkeiten sind gemäß Z 2 lit. a zu bewerten. Im Jahr der Aufnahme einer Verbindlichkeit ist ein Aktivposten anzusetzen

- in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen Rückzahlungsbetrag und aufgenommenem Betrag und

- in Höhe der mit der Verbindlichkeit unmittelbar zusammenhängenden Geldbeschaffungskosten.

Der Aktivposten ist zwingend auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen. Die Verteilung kann gleichmäßig oder entsprechend abweichenden unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorgenommen werden.

4. Entnahmen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.

5. Einlagen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Beteiligungen, deren Veräußerung nach § 31 zu erfassen wäre, sind stets mit den Anschaffungskosten anzusetzen, wenn diese niedriger als der Teilwert im Einlagezeitpunkt sind.

6. a) Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt oder werden im Inland gelegene Betriebe (Betriebsstätten) ins Ausland verlegt, sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn

– der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,

– der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist,

– der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder



– bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.

*Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen.*

*b) Auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages unterbleibt in folgenden Fällen der lit. a die Festsetzung der entstandenen Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen:*

*1. Bei Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen oder*

*2. bei Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten, sofern in beiden Fällen die Überführung oder Verlegung – in einen Staat der Europäischen Union oder – in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes*

*erfolgt, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht.*

*Über die nicht festgesetzte Steuerschuld ist im Abgabenbescheid abzusprechen. Für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für die nach der Überführung oder Verlegung im Ausland ein Aktivposten angesetzt wird, ist die Steuerschuld jedoch von jenen Aufwendungen festzusetzen, die bereits als Betriebsausgaben zu berücksichtigen waren. Weist der Steuerpflichtige die tatsächlichen Aufwendungen nicht nach, gelten 65% des Wertes gemäß lit. a, höchstens jedoch der im Ausland angesetzte Aktivposten, als Aufwendungen für das Wirtschaftsgut.*

*Eine spätere Überführung oder Verlegung*

*– in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder*

*– in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich nicht besteht,*

*gilt als Veräußerung. Die Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. Zwischen Überführung oder Verlegung und Veräußerung oder sonstigem Ausscheiden eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Überführung oder Verlegung zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. § 205 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden.*

*c) Werden im Sinne der lit. a Wirtschaftsgüter oder Betriebe (Betriebsstätten) aus dem Ausland ins Inland überführt oder verlegt, sind die Werte anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären. Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen. Werden in Fällen nicht festgesetzter Steuerschuld im Sinne der lit. b oder auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes Wirtschaftsgüter aus dem Ausland in das Inland*

*rücküberführt oder Betriebe (Betriebsstätten) zurückverlegt, sind die fortgeschriebenen Buchwerte vor Überführung bzw. Verlegung maßgeblich. Die spätere Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im übrigen EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös oder Entnahmewert abzuziehen.*

*7. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996)*

*8. a) Bei Eröffnung eines Betriebes sind die Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Einlagen sind gemäß Z 5 zu bewerten.*

*b) Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes sind die Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten anzusetzen.*

*9. a) Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebes anzusehen ist, unentgeltlich übernommen, so hat der Rechtsnachfolger die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers (Anteilsinhabers) zu übernehmen (Buchwertfortführung).*

*b) Werden aus betrieblichem Anlaß einzelne Wirtschaftsgüter unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, so gilt für den Empfänger als Anschaffungskosten der Betrag, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen (fiktive Anschaffungskosten). Liegt ein betrieblicher Anlaß nicht vor, dann gilt dies als Einlage (Z 5).*

*10. Bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e, § 3 Abs. 1 Z 6) oder Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16 angeschafft oder hergestellt wurden, gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen.*

*11. Soweit die Vorsteuer abgezogen werden kann (§ 12 Abs. 1 und Artikel 12 des Umsatzsteuergesetzes 1994), gehört sie nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes, auf dessen Anschaffung oder Herstellung sie entfällt, und ist als Forderung auszuweisen. Soweit die Vorsteuer nicht abgezogen werden kann, gehört sie zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.*

*12. Wird die Vorsteuer berichtigt, so sind auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu berichtigen. Dies gilt nicht, wenn die Vorsteuer nach § 12 Abs. 10 und 11 des Umsatzsteuergesetzes 1994 berichtigt wird; in diesem Fall sind die Mehrbeträge als Betriebseinnahmen und die Minderbeträge als Betriebsausgaben zu behandeln.*

*13. Werden nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahres Investitionsfreibeträge oder die Übertragung stiller Rücklagen oder Übertragungsrücklagen (§ 12) ganz oder teilweise rückgängig gemacht oder werden Anlagegüter einschließlich geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 13) aufgewertet*

*(Zuschreibung), so sind diese Zuschreibungen auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend und erhöhen den steuerlichen Gewinn dieses Jahres. Soweit nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine Zuschreibung zulässig ist, hat der Steuerpflichtige bei Anteilen an Körperschaften, die zum Anlagevermögen gehören, den höheren Teilwert anzusetzen. Dies hat nur insoweit zu erfolgen, als es sich um eine Beteiligung im Sinne des § 228 Abs. 1 UGB handelt.*

*14. a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.*

*b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.*

*15. Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) sind für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung des bisherigen Buchwertes entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben.*

*16. Liegt der Unternehmensschwerpunkt eines Betriebes in der Vermietung von Wirtschaftsgütern, kann der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert sämtlicher vermieteter Wirtschaftsgüter und dem Teilwert sämtlicher Forderungen aus der Vermietung als aktiver oder passiver Ausgleichsposten angesetzt werden. Als Teilwert der Forderungen ist dabei der Barwert der diskontierten Forderungen aus der Vermietung anzusetzen. Der Unterschiedsbetrag darf nur dann angesetzt werden, wenn er bereits bei der Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr der Eröffnung des Betriebes und in den folgenden Wirtschaftsjahren angesetzt worden ist. Wird der Unterschiedsbetrag angesetzt, so ist er bei der Gewinnermittlung für die folgenden Wirtschaftsjahre ebenfalls anzusetzen.*

*§ 23 EStG 1988 lautet:*

*§ 23. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:*

*1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.*

*2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der*

*Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.*

### *3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.*

*§ 24 EStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 85/2008 lautet:*

*§ 24. (1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei*

#### *1. der Veräußerung*

- des ganzen Betriebes*
- eines Teilbetriebes*
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist*

#### *2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).*

*(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. 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.*

*(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.*

*(4) Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7.300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300 Euro übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,*

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,*
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder*
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.*

*(5) Die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb oder Teilbetrieb oder den Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung*

*(Aufgabe) erworben und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.*

*(6) Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Voraussetzung ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen worden sind und einer der folgenden Fälle vorliegt:*

- 1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst.*
- 2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.*
- 3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.*

*Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist sein steuerlicher Wertansatz um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen.*

*Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert, gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung, das beim Steuerpflichtigen zur Erfassung der stillen Reserven höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Betriebsaufgabe führt. Die zu erfassenden stillen Reserven sind als Aufgabegewinn zu versteuern. Wurde das Gebäude (der Gebäudeteil) vor der Veräußerung bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven wieder zu erhöhen.*

*(7) Ein Veräußerungsgewinn ist nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht. Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder Art. V des Umgründungssteuergesetzes, ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Stichtag zu beziehen.*

*§ 278 BAO lautet:*

*§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes*

*a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch*

*b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,*

*so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.*

*(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.*

*(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.*

### **Ausscheiden der Kommanditistin**

Bisher steht lediglich fest, dass die bisherige Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* im Februar 2009 (der genaue Zeitpunkt steht nicht fest; die Bekanntgabe an das Firmenbuch datiert mit 5. 2. 2009, im Rechnungswesen der Kommanditgesellschaft wurde das Ausscheiden mit 28. 2. 2009 berücksichtigt) aus der Hö\*\*\*\*\* KG bzw. H\*\*\*\*\* KG ausgeschieden ist, dass im Zeitpunkt des Ausscheidens der Kommanditistin ihr Kapitalkonto einen negativen Stand in Höhe von 57.651,49 Euro aufwies und dass als Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* Mitunternehmerin der Kommanditgesellschaft war. Insoweit decken sich auch die Auffassungen von belangter Behörde und Beschwerdeführerin.

### **Auffüllung des negativen Kapitalkontos?**

Soweit sich die Berufung auf die dem Finanzamt erst im Zuge der Außenprüfung bekannt gegebene Vereinbarung zwischen Mario Hö\*\*\*\*\* und Antonia Hö\*\*\*\*\* vom 1. 7. 2007 stützt, ist dem Finanzamt beizupflichten, dass diese nicht den von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einander Nahestehenden (vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], EStG § 4 Anm 67, siehe hierzu die Ausführungen im Vorlagebericht der belangten Behörde) entsprechen. Einerseits fehlt es an einer rechtzeitigen Bekanntgabe nach außen, andererseits widerspricht der Inhalt von Satz 1 jenem von Satz 2, und schließlich

wäre unter Familienfremden der Ausgleich "im zivilrechtlichen Weg" näher determiniert worden.

Eine Auffüllungsvereinbarung muss ernstlich gewollt sein und bei Naheverhältnissen einem Fremdvergleich standhalten (vgl. JAKOM/Kanduth-Kristen, EStG<sup>10</sup> § 24 Rz 90 unter Hinweis auf VwGH 28. 10. 2009, 2006/15/0126).

Unabhängig davon, dass diese Vereinbarung steuerlich nicht anerkennen ist, hat die belangte Behörde im Außenprüfungsbericht zu Recht darauf verwiesen, dass es sich hierbei um keine Verpflichtung gegenüber der Mitunternehmerschaft handelt und eine entsprechende Forderung in die Bilanz der Mitunternehmerschaft nicht aufgenommen wurde.

### **Übernahme des Kommanditanteils?**

Während des gesamten Verwaltungsverfahrens blieb offen, ob (und mit welchem Abreden) der Anteil von Antonia Hö\*\*\*\* von Mario Hö\*\*\*\* oder von Roman Ho\*\*\*\* übernommen wurde.

Sollte es infolge des Ausscheidens der Kommanditistin zur Auflösung der Gesellschaft gekommen sein, da - wie dies in der Berufung behauptet wurde - die Anteile der Kommanditistin vom Komplementär übernommen wurden und als Gesellschafter damit nur mehr der Komplementär verblieben wäre, bewirkt die damit verbundene Auflösung der Kommanditgesellschaft (auf diese Rechtsfolge wurde vom Finanzamt im Vorlagebericht hingewiesen) noch nicht das Ende der Kommanditgesellschaft. Bei den Gesellschaftern hat die Erfassung eines Veräußerungsgewinnes nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen (vgl. EStR 2000 Rz 5994a).

### **Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils?**

Gemäß § 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. Dies gilt auch für die Veräußerung eines Kommanditanteiles (vgl. VwGH 18. 11. 1987, 84/13/0083; VwGH 16. 12. 1999, 95/15/0027).

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 trifft eine Regelung, mit der im Ergebnis eine handelsrechtlich (unternehmensrechtlich) allenfalls nicht bestehende Verpflichtung eines ausscheidenden Mitunternehmers zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos für steuerliche Zwecke jedenfalls als bestehend fingiert wird, sodass die Übernahme dieser (fingierten) Verpflichtung durch bisherige oder neu eintretende Gesellschafter schuldbefreiend wirkt und so zu einem Veräußerungsgewinn führt (vgl. VwGH 27. 5. 1998, 94/13/0084).

Für den Eintritt der Rechtsfolge des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 kommt es nicht darauf an, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist (vgl. VwGH 21. 2. 1996, 94/14/0160; VwGH 28. 10. 2009, 2006/15/0126; VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0028; VwGH 21. 9. 2016, 2013/13/0018; VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0034).

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 liegt 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 (vgl. VwGH 27. 5. 1998, 94/13/0084; VwGH 28. 10. 2009, 2006/15/0126; VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0034).

Übersteigen die stillen Reserven und der Firmenwert insgesamt den Betrag des negativen Kapitalkontos, ergibt sich ein positiver Verkaufspreis. Der Veräußerungsgewinn besteht aus der Summe des negativen Kapitals und des Kaufpreises für den Gesellschaftsanteil abzüglich den Veräußerungskosten (vgl. EStR 2000 Rz 5990).

Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die an die Stelle des ausscheidenden Gesellschafters tretenden Gesellschafter bereit sind, mit der Übernahme des negativen Kapitalkontos für den Erwerb des Gesellschaftsanteiles mehr aufzuwenden, als dessen Buchwert nach Aufdeckung der stillen Reserven und des Firmenwertes beträgt. Worauf diese Bereitschaft zurückgeführt werden kann, etwa auf Konkurrenzüberlegungen, auf aleatorische Elemente oder auf spekulative Zukunftserwartungen, kann dahinstehen. Jedenfalls unterstellt der Gesetzgeber dabei ein betriebliches Interesse, das gleichermaßen unter einander fremden Personen wie unter nahen Angehörigen vorhanden sein kann (vgl. VwGH 27. 5. 1998, 94/13/0084; VwGH 28. 10. 2009, 2006/15/0126).

Übersteigen die stillen Reserven und der Firmenwert das negative Kapitalkonto nicht, ist grundsätzlich ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos anzusetzen. Ein negatives Kapitalkonto, das ein ausscheidender Mitunternehmer (zB Kommanditist) bei realer Überschuldung nicht auffüllen muss, ist jedenfalls als Veräußerungsgewinn zu erfassen (vgl. VwGH 28. 10. 2009, 2006/15/0126).



Der Erwerber (Alt- oder Neugesellschafter) hat die anteiligen stillen Reserven samt Firmenwert zu aktivieren; die Differenz zum übernommenen und fortzuführenden negativen Kapitalkonto ist kein Erwerbsverlust, sondern in Form eines Ausgleichs- (Korrektur-)Postens zu aktivieren, der gegen künftige Gewinnanteile des Erwerbers erfolgsmindernd aufzulösen ist (vgl. EStR 2000 Rz 5994).

Die Übertragung eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto und positivem Verkehrswert stellt einen unentgeltlichen Vorgang dar. Scheidet der Gesellschafter ohne Zahlungen aus und übersteigen die auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven samt Firmenwert das negative Kapitalkonto, liegt grundsätzlich eine unentgeltliche Übertragung vor (vgl. EStR 2000 Rz 5988 unter Hinweis auf VwGH 2. 12. 1987, 87/13/0061; VwGH 27. 5. 1998, 94/13/0084).

In den Fällen einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteiles sind die Buchwerte fortzuführen, ohne dass es beim übertragenden Gesellschafter zu einer Besteuerung nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 kommt (vgl. VwGH 25. 2. 1998, 97/14/0141; VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0028; VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0034).

Das Vorliegen einer Schenkung (unentgeltlichen Übertragung) setzt dabei voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteiles tatsächlich bereichert wird, also der reale Wert des Gesellschaftsanteiles positiv ist (vgl. VwGH 28. 10. 2009, 2006/15/0126; VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0028; VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0034).

Der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungsgewinn infolge Ausscheidens des Kommanditisten aus der fortbestehenden KG oder infolge der Auflösung der KG entsteht, richtet sich nach den allgemeinen Gewinnrealisierungsgrundsätzen durch Betriebsvermögensvergleich (vgl. BFH 1. 7. 2014, IX R 47/13). Er ist in der Schlussbilanz jenes Wirtschaftsjahres zu erfassen, in dem endgültig feststeht, dass mit künftigen Gewinnen oder mit sonstigen Einlageforderungen, mit denen das negative Kapitalkonto aufgefüllt werden könnte, nicht mehr zu rechnen ist (vgl. BFH 30. 3. 2017, IV R 9/15).

Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung behauptet ohne weitere Nachweise, "aufgrund der im Betrieb vorhandenen Gewerbeberechtigung, der Bekanntheit der Firma und des vorhandenen Kundenstockes (vor allem aufgrund der vielen veranstalteten Gruppenreisen) kann auf jeden Fall von einem Firmenwert von rd. € 60.000.- ausgegangen werden." Dieser Firmenwert sei zu einer Zeit entstanden, als die Kommanditistin Komplementärin gewesen sei "und zu einem Großteil ihr zuzurechnen".

Folgt man der Berufung, läge eine unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils des Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* an den Komplementär Mario Hö\*\*\*\*\* vor, wobei der Wert des Mitunternehmeranteils den Wert des anteiligen Firmenwerts überstiegen habe, also real positiv gewesen sei.

Das Finanzamt setzt sich im Vorlagebericht mit diesem Vorbringen betreffend Firmenwert nur insoweit auseinander, als es auf die vorhandene einzige Gewerbeberechtigung und das Fehlen von Anlagevermögen im Zeitpunkt des Ausscheidens der Kommanditistin

verweist. Damit allein ist das Fehlen eines Firmenwerts (Kundenstock) noch nicht dargetan, da die Gewerbeberechtigung für das Reisebürogewerbe bestehen blieb.

Wie oben ausgeführt, fehlen bislang Feststellungen zum Inhalt der mündlich abgeschlossenen Verträge in Zusammenhang mit dem Ausscheiden der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\*, insbesondere von wem wann dieser Anteil zu welchen Bedingungen übernommen wurde.

Ferner steht, wie ausgeführt, nicht fest, ob dem Ausscheiden der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* ein entgeltliches oder ein unentgeltliches Rechtsgeschäft zugrunde lag. Hierfür ist zum einen von Bedeutung, ob die Kommanditistin für ihr Ausscheiden (neben dem Nichtausgleich des negativen Kapitalkontos) eine Zahlung erhalten hat, und zum anderen, ob die H\*\*\*\*\* KG im Zeitpunkt des Ausscheidens der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* über stille Reserven sowie einen Firmenwert verfügt hat, bejahendenfalls wie hoch stille Reserven samt Firmenwert gewesen sind und wie sich diese auf die Gesellschafter verteilt haben.

Erst wenn diese Fragen geklärt sind, lässt sich beurteilen, ob und in welcher Höhe ein Veräußerungsgewinn betreffend die Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* zu versteuern ist.

### **Zurückverweisung der Sache**

Auch wenn die Verwaltungsgerichte grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben (vgl. etwa VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0029), erweist sich im gegenständlichen Fall im Hinblick auf den Umstand, dass noch umfassende weitere Ermittlungen erforderlich sind, die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt als zweckmäßig.

Entscheidungsrelevante Ermittlungsergebnisse, die im Zusammenhalt mit einer allenfalls durchzuführenden mündlichen Verhandlung bloß zu vervollständigen sind (vgl. etwa VwGH 9. 9. 2015, Ra 2014/04/0031 oder VwGH 16. 10. 2015, Ra 2015/08/0042), liegen im gegenständlichen Fall zur Frage der näheren Umstände des Ausscheidens der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\*, nicht vor. Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall, wie oben ausgeführt, den Sachverhalt nicht in einer Weise ermittelt, dass sich hierauf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts stützen lässt.

Das Finanzamt hat zwar im Wege einer Außenprüfung auch den Gesellschafterwechsel näher untersucht, sich jedoch mit den bereits im Prüfungsverfahren unbestimmten Angaben des steuerlichen Vertreters der Bf und den diesbezüglich nicht sonderlich aufschlussreichen Aufzeichnungen der Bf zufrieden gegeben.

In der Berufung wurden neue Sachverhaltsbehauptungen durch den steuerlichen Vertreter aufgestellt und auf die daraus resultierenden Rechtsfolgen verwiesen, auf die jedoch nicht im Wege von Ermittlungen und einer anschließenden Berufungsvorentscheidung eingegangen wurde.

Der Vorlagebericht des Finanzamts enthält zwar ausführliche Darlegungen zum Verfahrensgang, zum vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt, der Beweiswürdigung und der hieraus zu ziehenden rechtlichen Schlüsse, beantwortet aber letztlich die Frage nicht ausdrücklich, ob dem Ausscheiden der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\* ein entgeltliches oder ein unentgeltliches Rechtsgeschäft zugrunde lag.

Das Finanzamt dürfte davon ausgehen, dass die stillen Reserven und der Firmenwert das negative Kapitalkonto nicht überstiegen haben, also eine reale Überschuldung vorlag, sodass grundsätzlich ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos anzusetzen ist.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass nach der Aktenlage vieles für diese Annahme spricht, allerdings bedarf es vor Bescheiderlassung ergänzender Ermittlungen:

Der Inhalt der mündlich abgeschlossenen Verträge in Zusammenhang mit dem Ausscheiden der Kommanditistin Antonia Hö\*\*\*\*\*, insbesondere von wem wann dieser Anteil zu welchen Bedingungen übernommen wurde, ist durch niederschriftliche Einvernahmen der (früheren) Gesellschafter Antonia Hö\*\*\*\*\*, Mario Hö\*\*\*\*\* und Roman Hö\*\*\*\*\* unmittelbar soweit möglich festzustellen.

Für die Behauptung der Bf, der Wert des Mitunternehmeranteils von Antonia Hö\*\*\*\*\* habe im (konkret bisher nicht feststehenden) Zeitpunkt ihres Ausscheidens den Wert des anteiligen Firmenwerts überstiegen, sei also real positiv gewesen sei, fehlen bisher jegliche Nachweise.

Die Bf wird daher im weiteren Verfahren zur Vorlage eines diesbezüglichen Sachverständigengutachtens zum Beweis ihrer Behauptung aufzufordern sein.

Dieses Gutachten wäre in weiterer Folge vom Finanzamt zu prüfen.

Bei Nichtvorlage eines Gutachtens wird das Finanzamt hieraus seine Schlüsse zu ziehen und an Hand der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen zu beurteilen haben, ob und in welcher Höhe auf die ausgeschiedene Kommanditistin stille Reserven und ein Firmenwert entfallen ist. Dabei wird auch die weitere Entwicklung der Gesellschaft nach dem Ausscheiden der Kommanditistin von Bedeutung sein.

Kann nicht festgestellt werden, ob und in welcher Höhe auf die ausgeschiedene Kommanditistin stille Reserven und ein Firmenwert entfallen ist, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde:

Die Abgabenbehörde hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder eine (ihn treffende) gesetzliche Vermutung widerlegen (vgl. *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II<sup>7</sup>, Tz. 1301).

Wenn die Feststellung, dass der Wert des Kommanditanteils positiv war, nicht getroffen werden kann, geht dies daher zu Lasten der Kommanditistin.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung dient der Verfahrensbeschleunigung und entspricht dem Gebot der angemessenen Verfahrensdauer. Die erforderlichen Erhebungen im Außendienst wären jedenfalls vom Finanzamt (sei es nach § 278 BAO, sei es bei Nichtaufhebung nach § 269 Abs. 2 BAO) durchzuführen.

Da es nicht Sache des Verwaltungsgerichts ist, anstelle der Verwaltungsbehörde im Ergebnis erstmals ein zweckentsprechendes Ermittlungsverfahren zu führen, ist der angefochtene Bescheid gemäß § 278 BAO aufzuheben und ist die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen. Dies ist sowohl im Interesse der Raschheit der Entscheidung gelegen als auch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da nach Abschluss der Ermittlungen das Finanzamt unter Zugrundelegung der obigen Rechtsausführungen neu entscheiden kann, ohne dass das Bundesfinanzgericht nochmals befasst werden muss.

### **Nichtzulassung der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig, da die hier zu lösenden Rechtsfragen, wie oben näher ausgeführt, durch die Rechtsprechung geklärt sind. Abgesehen davon, dass der Verwaltungsgerichtshof zur Lösung von Tatfragen nicht berufen ist, sind noch Ermittlungen zur Sachverhaltsfeststellung erforderlich.

Wien, am 8. Februar 2018