



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes X.2 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1994 bis 1996 entschieden:

Die Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994 bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 und 1996 wird teilweise Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Co Kommanditgesellschaft. Der Gegenstand der Gesellschaft umfaßte im streitgegenständlichen Zeitraum laut Gesellschaftsvertrag im Wesentlichen den Betrieb des Baumeistergewerbes, die Erzeugung

von Baumaterialien und Bauteilen sowie den Handel mit Baustoffen, Baustählen und Formeisen.

Bei der Bw. fand eine die Jahre 1994 bis 1996 betreffende Betriebsprüfung statt. Die Betriebsprüfung hat – soweit für das gegenständliche Berufungsverfahren von Relevanz – folgende Feststellungen getroffen:

„Tz 17 a Firmenwert

Die Folgeänderungen aus den Prüfungsfeststellungen bei der A.KG , St.Nr.N5 hinsichtlich des Firmenwertes, resultierend aus dem Ausscheiden des Komplementärs, der S.GmbH sowie des vorletzten Kommanditisten, der S.KG, betreffend die laufende Afa der Jahre 1994 – 1996 im Betrag von S 1.050.272,- sowie die Teilwertabschreibung 1996 in Höhe von S 12.603.271,- wurden durchgeführt. ..."

In den Tz 12, 15 und 16 des Betriebsprüfungsberichtes vom 24. Jänner 2002 betreffend die A.KG, St.Nr. N5 des Finanzamtes X., wird wie folgt ausgeführt:

„Tz 12 Anteilsveräußerung 1994

Zum 31.5.1994 schieden die Komplementärin, die S.GmbH und die Kommanditisten, die S.KG unter Abtretung ihrer Anteile aus dem prüfungsgegenständlichen Unternehmen aus. Die zu diesem Zeitpunkt bestehenden, negativen Verrechnungskonten wurden nicht aufgefüllt. Ein Kaufpreis wurde weder vereinbart noch bezahlt. Aus dem Gesellschaftsvertrag ist keine vertragliche Vereinbarung bezüglich des Auffüllens des negativen Kapitalkontos zu entnehmen.

Die Anteile der ausscheidenden Mitunternehmer werden vom verbleibenden Kommanditisten, der Bw. übernommen. Mit dem Ausscheiden des Komplementärs sowie des vorletzten Kommanditisten wurde die Mitunternehmerschaft als solche beendet. Das Unternehmen wurde in der Folge ohne Liquidation mit allen Aktiven und Passiven gemäß § 142 (1) HGB vom verbleibenden Gesellschafter, der Bw. übernommen.

Tz 15 Firmenwert – Ergänzungsbilanz Bw.

Den, vom verbleibenden Gesellschafter, der Bw. übernommenen, negativen Kapitalkonten wurde vom geprüften Unternehmen, der A.KG mangels stiller Reserven ein Firmenwert in Höhe von S 15.754.087,00 als Aktivpost in der Ergänzungsbilanz gegenübergestellt.

Mit dem Ausscheiden des Komplementärs sowie des vorletzten Kommanditisten wurde die Mitunternehmerschaft als solche beendet. Das Unternehmen wurde in der Folge ohne Liquidation mit allen Aktiven und Passiven gemäß § 142 HGB vom verbleibenden

Alleingesellschafter, der Bw. übernommen. Die zu diesem Zeitpunkt erfolgten Aufträge der A.KG werden von der Bw. bis 1996 beendet. Zum 31.12.1996 wurde in der Folge der mit S 13.862.987,00 in der Bilanz der Bw. stehende Firmenwert zur Gänze wertberichtigt und dies damit begründet, daß durch die Erledigung der Aufträge kein Firmenwert mehr vorhanden war.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde dazu festgestellt, daß das geprüfte Unternehmen zum Zeitpunkt des in Tz. 12 dargestellten Ausscheidens der beiden Mitunternehmer nicht nur buchmäßig überschuldet war und weder stille Reserven noch ein Firmenwert im Unternehmen existierte. Die negativen Kapitalkonten der ausscheidenden Gesellschafter sind entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Absprache dem verbleibenden „Altgesellschafter“ in einer fiktiven Ergänzungsbilanz mit Wirkung einer Betriebsausgabe in Höhe von S 15.754.087,00 zuzurechnen.

Kontenmäßige Darstellung der Ergänzungsbilanz der Bw.

<i>Firmenwert</i>	<i>lt. GB</i>	<i>lt. PB</i>
	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>zum 31.12.1993</i>		
<i>Dotierung 1994</i>	<i>15.754.087,00</i>	<i>0,00</i>
<i>zum 31.5.1994 – Erg.bil.</i>	<i>15.754.087,00</i>	<i>0,00</i>

Zur kontenmäßigen Darstellung wird angemerkt, daß die Ergänzungsbilanz der Bw. zum 31.5.1994 seitens des geprüften Unternehmens infolge des Anwachsens zur Bw. zum 31.5.1994 nicht mehr dargestellt wurde. Die buchhalterische Erfassung erfolgte bereits im Rahmen der Bw..

Die Darstellung der Korrektur wird von der Betriebsprüfung zur Verdeutlichung der buchhalterischen Behandlung durch die Bp vorgenommen.

Tz. 16 Ausgleichspost – Betriebsausgabe

Die negativen Kapitalkonten der ausscheidenden Gesellschafter sind entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Absprache dem verbleibenden „Altgesellschafter“ mit Wirkung einer Betriebsausgabe in Höhe von S 15.754.087,00 zuzurechnen.

Kontenmäßige Darstellung – Sonderbetriebsausgabe Bw.

<i>Wert</i>	<i>lt. GB</i>	<i>lt. PB</i>	<i>Erfolgsänderung</i>
-------------	---------------	---------------	------------------------

	<i>S</i>	<i>S</i>	
<i>Zum 31.12.1993</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Dotierung 1994</i>		<i>15.754.087,00</i>	
<i>Betriebsausgabe 1994</i>		<i>-15.754.087,00</i>	<i>-15.754.087,00</i>
<i>zum 31.5.1994</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	

Da den überrechneten Kapitalkonten beim übernehmenden nunmehrigen „Alleingesellschafter“ Bw. aufgrund der in Abs. 1 angeführten rechtlichen Würdigung keine Aktivpost gegenübersteht, wird auf die Darstellung in eine Ergänzungsbilanz seitens der Bp verzichtet.“

Die Betriebsprüfung stellte in Tz 25 bei der Bw. weiters Folgendes fest:

Tz 25 Anteilsveräußerung des Ing. E.S. zum Stichtag 6.10.1995

a. Mit Vertragsstichtag 6.10.1995 veräußerte Ing. E.S. seinen Kommanditanteil an der Bw. in Höhe von S 1.000.000,-- an die Kommanditistin G.S.. Als Veräußerungsstichtag wurde dabei der 1.1.1995 vereinbart und angesetzt. Die Gewinnverteilung erfolgte rückwirkend ab dem 1.1.1995 unter Berücksichtigung der o.a. Anteilsübertragung.

Die rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung wird vom Gesetz nur für bestimmte Fälle zugelassen. Ein solcher Fall liegt hier nicht vor. Die geänderte Ergebnisverteilung (Verlustzurechnung und Kapitalverzinsung) aus der Anteilsveräußerung ist demnach erst ab dem Tag der Vertragsunterzeichnung, dem 6.10.1995, vorzunehmen.

Von der Betriebsprüfung wird eine entsprechende Berichtigung unter Hinweis auf Pkt. 2 der Niederschrift zur Schlußbesprechung vom 14.12.2001 vorgenommen.

b. Die vertraglich vereinbarte Auffüllung des negativen Verrechnungskontos durch den ausscheidenden Gesellschafter wurde nicht vorgenommen und das Kapital- und Verrechnungskonto des ausscheidenden Gesellschafter ab dem vertraglich festgesetzten Abtretungsstichtag 1.1.1995 unter Hinweis darauf, daß im Jahr 1995 bis zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung weder Entnahmen noch Einlagen vom ausscheidenden Kommanditisten vorgenommen wurden, mit Stand 31.12.1994 der übernehmenden Gesellschafterin zugerechnet.

Von der Betriebsprüfung wird eine Korrektur der Zurechnung vorgenommen. Dabei wird das Verrechnungskonto des ausscheidenden Gesellschafters entsprechend der in Pkt. A aufgezeigten Ergebnisverrechnung lt. Bp berichtigt (siehe dazu Tz. 13). Die Aufteilung der

Betriebsergebnisse auf den Zeitraum vor bzw. nach dem 6.10.1995 dient ausschließlich der Ermittlung des Verrechnungskontostandes des ausscheidenden Gesellschafters. Betreffend die verbleibenden Gesellschafter wird daher auf eine Zurechnung der Entnahmen und Einlagen vor diesem Stichtag verzichtet."

In Punkt 2 der oben erwähnten Niederschrift zur Schlußbesprechung vom 14.12.2001 wird – auszugsweise zitiert - wie folgt ausgeführt:

„ ... Als Veräußerungsentgelt wurde ein Betrag von S 2.000.000,-- vereinbart und vereinbarungsgemäß in 84 Raten an den ausscheidenden Gesellschafter sowie nach dessen Tod an dessen Gattin geleistet. Die ebenfalls vereinbarte Auffüllung des negativen Verrechnungskontos durch den ausscheidenden Kommanditisten wurde nicht vorgenommen. Der sich daraus ergebende Veräußerungsgewinn wurde nicht gemäß § 188 BAO festgestellt. Für den übernehmenden Kommanditisten wurde keine Ergänzungsbilanz erstellt.

Von der Betriebsprüfung wird daher der Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung etwaiger Wartetastenverluste des § 23a EStG 1972 und § 10 (8) EStG 1988 sowie unter Berücksichtigung der Begünstigungen der §§ 24 und 37 EStG 1988 errechnet, wobei das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters um dessen anteiligen Gewinn aus 1995 zu korrigieren ist.

Korrespondierend dazu wird eine Ergänzungsbilanz für den übernehmenden Gesellschafter, G.S. erstellt. Dem Ergänzungskapital werden auf der Aktivseite die anteiligen stillen Reserven aus dem Betriebsgrundstück in Höhe von S 5.848.000,-- (d.s. 50% von S 11.696.000,--) gegenübergestellt. Die dafür von der Betriebsprüfung erhobenen Vergleichspreise betragen für 1995 S 3.300,-- bzw. 1.500,-- per m².

Da es sich beim prüfungsgegenständlichen Unternehmen zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters um ein nicht nur buchmäßig überschuldetes Unternehmen handelt, stellt der Differenzbetrag zwischen dem negativen Kapitalkonto und den o. a. stillen Reserven aus dem Betriebsgrundstück im Jahr der Übernahme 1995 eine Sonderbetriebsausgabe für den übernehmenden Gesellschafter dar."

Schließlich wurde von der Betriebsprüfung in Tz 40 folgende Feststellung getroffen:

„Tz 40 Ermittlung des Veräußerungsgewinnes 1995 – Ing.E.S.

Von der Bp wird der Veräußerungsgewinn aus der Mitunternehmeranteilsveräußerung entsprechend den Ausführungen in Tz. 25 c ermittelt.

		S
--	--	---

<i>Veräußerungserlös</i>		<i>2.000.000</i>
<i>abzüglich Kapitalkonto</i>	<i>1.000.000</i>	
<i>abzüglich Verrechnungskonto lt. Bp Tz 27 a</i>	<i>-24.220.211</i>	
	<i>-23.220.211</i>	<i>25.220.211</i>
<i>zuzüglich anteil. IFB 1991 lt. Tz. 21 c</i>		<i>313.608</i>
<i>zuzüglich anteil. IFB 1992 lt. Tz. 22 c</i>		<i>679.693</i>
<i>zuzüglich anteil. IFB 1993 lt. Tz 23 c</i>		<i>799.039</i>
<i>zuzüglich anteil. IFB 1994 lt. Tz. 24 c</i>		<i>329.794</i>
		<i>27.342.345</i>
<i>Veräußerungsgewinn Anteil BM Schätz</i>		<i>27.342.345</i>
<i>abzüglich anteiligen FB</i>		<i>-50.000</i>
<i>zu versteuernder Veräußerungsgewinn lt. Bp</i>		<i>27.292.345"</i>

Das Finanzamt erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1994 bis 1996 – den Feststellungen der Betriebprüfung folgende Sachbescheide.

Im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994 vom 21. Oktober 2002 wurden vom Finanzamt nichtausgleichsfähige Verluste in Höhe von S 447.909,00 angeführt.

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte gegen die angeführten Bescheide Berufung ein und führte aus, diese richte sich dagegen, dass die Betriebsprüfung die im Jahr 1996 geltend gemachte Firmenwertabschreibung in das Jahr 1994 als Betriebsausgabe vorgezogen habe, weiters, dass die Betriebsprüfung die Anteilsveräußerung Baumeister S. vom 1.1.1995 auf den 6.10.1995 verlagert habe, die im Feststellungsbescheid 1994 ausgewiesenen nichtausgleichsfähigen Verluste nicht im Feststellungsbescheid 1995 berücksichtigt worden seien und schließlich beim Veräußerungsgewinn BM S. nur ein Freibetrag von S 50.000,00 (50%) angesetzt worden sei, obwohl BM S. 75,69% Kommanditanteil besessen habe.

Zur Firmenwertabschreibung wird begründend ausgeführt, dass dieser Firmenwert aus dem Ausscheiden des Komplementärs S.GmbH sowie des Kommanditisten S.KG aus der A.KG zum 31. Mai 1994 resultiere. Alleinverbleibender Gesellschafter sei die Bw. gewesen. Die von der

Bw. übernommenen negativen Kapitalkonten seien als Firmenwert in die Bilanz 1994 eingestellt und in den Jahren 1994, 1995 und 1996 mit je 1/15 abgeschrieben worden. Im Jahr 1996 sei der Rest des Firmenwertes zur Gänze als Betriebsausgabe abgeschrieben worden.

Die Abschreibung des Firmenwertes im Jahr 1996 sei aus folgenden Gründen erfolgt: An der A.KG sei bis 1988 der Kommanditist I. beteiligt gewesen. I. sei im Jahr 1988 aus der A.KG ausgeschieden. Das negative Kapitalkonto sei nach Berichtigung durch die Betriebsprüfung als Firmenwert in die Bilanz zum 31.12.1988 der A.KG eingestellt worden. In den Folgejahren sei dieser Firmenwert mit je 1/15 abgeschrieben worden. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben sei die Bw. in derselben Weise vorgegangen, als mit 31.5.1994 die S.GmbH und die S.KG aus der A.KG ohne Auffüllung der negativen Kapitalkonten ausgeschieden seien. In analoger Vorgangsweise zur Betriebsprüfung 1986 bis 1989 bei der A.KG seien die negativen Kapitalkonten der S.GmbH und der S.KG zum 31.5.1994 als Firmenwert in die Bilanz eingestellt und mit je 1/15 in den Folgejahren abgeschrieben worden. Die Bw. habe sämtliche Bauten, die von der A.KG begonnen beziehungsweise in Auftrag genommen worden seien, weitergeführt und zum überwiegenden Teil im Jahr 1996 zu Ende geführt. Im Jahr 1997 seien zwar einige Schlussrechnungen geschrieben worden, dabei habe es sich allerdings nur um die Finalisierung der vor dem Jahr 1997 begonnenen Bauten gehandelt.

In weiterer Folge wurde von der Bw. eine Aufstellung über die angeführten Bauvorhaben vorgelegt, aus der hervorgeht, dass im Jahr 1996 über 5 Bauvorhaben Schlussrechnungen gelegt wurden und unter Abzug der im Jahr 1995 gelegten Teilrechnungen sich ein Leistungsumfang für das Jahr 1996 in Höhe von € 545.793,53 ergibt. Ebenso wurde für das Jahr 1997 eine solche Aufstellung angeführt, welche die Abrechnung von 7 Bauvorhaben mit Schlussrechnung betrifft und unter Abzug der in den Jahren 1995 und 1996 gelegten Teilrechnungen sich ein Leistungsumfang in Höhe von € 185.613,46 ergibt.

Aufgrund obiger Ausführungen sei nach Ansicht der Bw. zu ersehen, dass die Bautätigkeit für die von der A.KG übernommenen Bauten mit 1996 beendet gewesen sei und somit kein Firmenwert mehr anzusetzen gewesen sei. Aus diesem Grund sei der Firmenwert im Jahr 1996 zur Gänze abzuschreiben gewesen.

Die Abtretung des Kommanditanteiles betreffend wird in der Berufung begründend ausgeführt, dass Herr Baumeister Ing. E.S. seinen Kommanditanteil an der Bw. mit 1. Jänner 1995 an Frau G.S. übertragen habe. Von der Betriebsprüfung sei als Veräußerungstichtag nicht der 1. Jänner 1995, sondern der 6. Oktober 1995 angesehen worden, da die Betriebsprüfung von einer rückwirkenden Änderung der Verhältnisse betreffend Übergabe ausgegangen sei. Wie aus einer Aktennotiz des ehemaligen Notars aus dem März 1995 zu

ersehen sei, wollte Herr Baumeister E.S. den Übergabevertrag, der zum 1. Jänner 1995 mündlich abgeschlossen gewesen sei, schriftlich fixieren lassen. Warum die schriftliche Erledigung bis zum 6. Oktober 1995 andauert habe, sei aus nachstehenden Ausführungen zu ersehen.

Herr Baumeister Ing. E.S. habe an lymphatischer Leukämie mit Antikörper-Mangelsyndrom gelitten und sich ständigen ärztlichen Behandlungen unterziehen müssen. Es seien stationäre Aufenthalte im Krankenhaus X. vom 5. Dezember 1994 bis 10. Dezember 1994, vom 31. Jänner 1995 bis 11. Februar 1995, vom 28. April 1995 bis 12. Mai 1995, vom 15. August 1995 bis 1. September 1995, vom 18. September 1995 bis 19. September 1995, vom 2. Oktober 1995 bis 5. Oktober 1995, am 18. Oktober 1995, vom 6. November 1995 bis 7. November 1995 und vom 20. November 1995 bis 27. November 1995 notwendig gewesen. Weiters seien stationäre Aufenthalte im Krankenhaus X.1 vom 26. Februar 1995 bis 2. März 1995 und vom 31. Mai 1995 bis 6. Juni 1995 erforderlich gewesen. Außerdem seien mehrere ambulante Aufenthalte in obigen Spitälern erforderlich gewesen und zwar am 9. Juni 1995, am 12. Juni 1995, am 3. Juli 1995 und am 9. August 1995.

Aus obigen Ausführungen sei nach Ansicht der Bw. zu ersehen, dass Herr Baumeister Ing. E.S. durch seine schwere Krankheit an der Erledigung des Vertrages sehr stark gehindert gewesen sei und es daher verständlich sei, dass die schriftliche Erledigung des Vertrages längere Zeit gedauert habe. Herr Baumeister Ing. E.S. sei am 13. Juli 1996 verstorben. Weiters führte die Bw. noch aus, dass auch die Übernehmerin des Kommanditanteiles Frau G.S. vom 15. Mai 1995 bis 23. Mai 1995 im Krankenhaus X. gewesen sei.

In der Berufung wird weiters darauf verwiesen, dass Verträge grundsätzlich formfrei seien und daher auch mündlich abgeschlossen werden könnten.

Die Bw. führt unter Berufungspunkt 3. aus, dass das Finanzamt im Feststellungsbescheid 1994 nicht ausgleichsfähige Verluste in der Höhe von S 447.909 ausweise. Bei diesen nicht ausgleichsfähigen Verlusten handle es sich um Wartetastenverluste aus Investitionsfreibeträgen. Im Feststellungsbescheid 1995, der positive Einkünfte ausweise, seien diese nicht ausgleichsfähigen Verluste aus 1994 nicht berücksichtigt worden.

Unter Punkt 4. der Berufung wird von der Bw. darauf verwiesen, dass beim Veräußerungsgewinn der Freibetrag abzuziehen sei, der dem Kommanditanteil des ausscheidenden Gesellschafters entspreche.

Es werde daher ersucht, die angefochtenen Feststellungsbescheide aufzuheben und berichtigte Feststellungsbescheide für die Jahre 1994, 1995 und 1996 in der Weise zu erlassen, dass die berichtigten Bescheide 1994, 1995 und 1996 den Erstbescheiden der

betreffenden Jahre entsprechen würden. Es solle der Wartetastenverlust des Jahres 1994 im Jahr 1995 berücksichtigt und der Freibetrag für den Veräußerungsgewinn des Herrn Baumeister Ing E.S. mit S 75.690,00 statt mit S 50.000,00 angesetzt werden.

In der von der Betriebsprüfung zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 8. September 2003 wird angeregt, der Berufung hinsichtlich der nichtausgleichsfähigen Verluste aus dem Jahr 1995 stattzugeben, ansonsten aber die Berufung abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Verfahren sind folgende Punkte strittig:

Erstens ist strittig, ob aus der gegenständlichen Anwachsung gemäß § 142 HGB ein Firmenwert in Höhe der übernommenen negativen Kapitalkonten eingestellt werden kann (Ansicht der Bw.) oder davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen für die Annahme eines Firmenwertes nicht vorliegen, sondern vielmehr eine Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Anwachsung im Jahr 1994 anzunehmen ist (Ansicht des Finanzamtes).

Zweitens ist strittig, ob eine steuerlich anzuerkennende Abtretung eines Kommanditanteiles unter Angehörigen zum 1. Jänner 1995 durch mündliche Vereinbarung vorgelegen ist (Ansicht der Bw.) oder ob der mit Notariatsakt vom 6. Oktober 1995 vereinbarten Abtretung des Kommanditanteiles erst zu diesem Zeitpunkt eine steuerliche Wirkung zukommt und die im angeführten Notariatsakt vereinbarte Abtretung zum 1. Jänner 1995 eine steuerlich nicht anzuerkennende rückwirkende Vereinbarung darstellt (Ansicht des Finanzamtes).

Drittens ist strittig, ob sich für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles der entsprechende Anteil des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1998 aus dem Verhältnis der gesellschaftsrechtlichen Kapitalbeteiligung errechnet (Ansicht des Finanzamtes) oder sich der angeführte Freibetrag aus der Höhe der Erfolgsbeteiligung des Mitunternehmers bemisst (Ansicht der Bw.).

Schließlich ist das Berufungsbegehren der Bw. auf die Berücksichtigung von im Jahr 1994 bescheidmäßig festgestellten Wartetastenverlusten aus IFB im Jahr 1995 gerichtet und beantragt das Finanzamt der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

Vorliegen eines Firmenwertes

Mit Stichtag 31. Mai 1994 schieden die Komplementär GmbH sowie der zweite Kommanditist aus der A.KG unter Abtretung ihrer Anteile an den letzten verbleibenden Gesellschafter, die Bw., aus. Die zu diesem Zeitpunkt bestehenden negativen Verrechnungskonten der ausscheidenden Gesellschafter wurden nicht aufgefüllt, sondern vom dem verbleibenden

Gesellschafter übernommen. Ein Kaufpreis für diese Anteile wurde weder vereinbart noch geleistet.

Aus dem Gesellschaftsvertrag ist keine vertragliche Vereinbarung bezüglich des Auffüllens der negativen Kapitalkonten zu entnehmen.

Zu diesem Zeitpunkt war die A.KG nicht nur buchmäßig sondern real überschuldet.

Ebenfalls zum 31. Mai 1994 erfolgte das vertraglich vereinbarte Anwachsen der Mitunternehmerschaft an den letzten verbleibenden Gesellschafter (die Bw.) gemäß § 142 HGB.

In der Bilanz 1993 scheint die Beteiligung der Bw. an der A.KG unter „III. Finanzanlagen 1. Beteiligungen“ mit einem Wert von Null auf. Dazu wird in der Bilanz wie folgt ausgeführt: „Aufgrund der wirtschaftlichen Situation der A.KG wird zum 31.12.1991 eine Teilwertabschreibung der Beteiligung vorgenommen.“ (siehe Bilanz 1993, Gewinnfeststellungsakt, S 4)

In der Gewinn- und Verlustrechnung für 1993 wird unter Punkt „1. Umsatzerlöse“ ein Forderungsverlust gegenüber der A.KG in Höhe von S 5.771.846,45 abgeschrieben. Es wird dazu ausgeführt, dass aufgrund der wirtschaftlichen Situation der A.KG die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gewinnmindernd abgeschrieben werden mußten (siehe Bilanz 1993, Gewinnfeststellungsakt, S 15).

Die übernommenen negativen Kapitalkonten der ausscheidenden Gesellschafter wurden bei der Bw. als Firmenwert in die Bilanz 1994 eingestellt und in den Jahren 1994, 1995 und 1996 entsprechend der Bestimmung des § 8 Abs. 3 EStG 1988 jeweils mit 1/15 abgeschrieben.

In der Folge wurden die von der A.KG begonnen beziehungsweise in Auftrag genommenen Bauten fortgeführt und zum überwiegenden Teil bis Ende 1996 fertiggestellt sowie abgerechnet. Im Jahr 1997 wurden zwar noch einige Schlussrechnungen gelegt, da es sich dabei nur um die Finalisierung der vor dem Jahr 1997 begonnenen Bauten handelte, wurde der aus der A.KG resultierende Firmenwert zur Gänze berichtigt.

Diese Feststellungen sind nicht bestritten (siehe BP-Bericht für die A.KG, Tz 15 sowie Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 8. September 2003, Punkt a zur streitgegenständlichen Berufung, sowie Stellungnahme der Bw. vom 14. Oktober 2003 zur Stellungnahme der BP).

Unter Firmenwert ist jener Wert zu verstehen, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt, also durch

den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 8, Tz 34).

Der Firmenwert besteht aus einzelnen Firmenwertfaktoren, zB dem Kundenstock, den Vertriebsrechten, der innerbetrieblichen Organisation, dem Bekanntheitsgrad der Firma, der Qualität der Mitarbeiter (vgl. Doralt, EStG⁶, § 8 Tz 48).

Der unabhängige Finanzsenat geht von der betrieblichen Veranlassung der Übernahme der negativen Kapitalkonten der ausgeschiedenen Mitgesellschafter der A.KG deshalb aus, da das Unternehmen dem einzelnen verbliebenen Kommanditisten, der Bw., gemäß § 142 HGB angewachsen ist und aus dem Gesellschaftsvertrag keine Verpflichtung bezüglich des Auffüllens der negativen Kapitalkonten für die ausscheidenden Gesellschafter zu entnehmen ist.

Wenn die Bw. zur Begründung der Teilwertabschreibung des Firmenwertes im Jahr 1996 auf übernommene und im Jahr 1996 im Wesentlichen zu Ende geführte Baustellen verweist, kann daraus indirekt eine Begründung des Ansatzes eines Firmenwertes im Jahr 1994 aus der Übernahme der von der A.KG begonnenen beziehungsweise in Auftrag genommenen Bauvorhaben abgeleitet werden. Es wird aber von der Bw. nicht dargestellt und ist auch nicht nachvollziehbar, wie aus den übernommenen Aufträgen, im Hinblick auf die Abrechnung von im Zeitraum 1996 und 1997 erbrachter Leistungen in Höhe von insgesamt € 731.406,99, davon im Jahr 1996 ein Betrag von € 545.793,53 sowie im Jahr 1997 ein Betrag von € 185.613,46, ein Firmenwert in Höhe von € 1.144.894,20 abgeleitet werden kann.

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass im Zeitpunkt der Übertragung der Mitunternehmeranteile keine stillen Reserven bei der A.KG vorlagen. Es konnte diese Feststellung deshalb unbedenklich getroffen werden, da die Bw. einer diesbzüglichen Feststellung der Betriebsprüfung (siehe Betriebsprüfungsbericht vom 24. Jänner 2002, Tz 15 betreffend die A.KG und Stellungnahme der BP vom 8. September 2003) nicht entgegengetreten ist.

Wenn die BP in ihrer Stellungnahme weiters ausführt, dass der Firmenwert unter Ansatz einer Unternehmensbewertung, aufbauend auf den Unternehmensergebnissen der letzten Jahre, und unter Berücksichtigung, dass auch keine nennenswerten firmenwertbildenden Faktoren wie ein entsprechender Standort vorhanden waren und das Unternehmen in einem absehbaren Zeitraum nicht mehr am Markt existieren wird, mit Null ermittelt wurde, so ist dies auch Hinblick darauf, dass von der Bw. in der Gegenäußerung diesen Feststellungen nicht entgegengetreten wurde, nicht zu beanstanden und geht auch der unabhängige Finanzsenat sachverhältnismäßig vom Vorliegen dieser Umstände aus.

Es tritt nach Ansicht des UFS auch der Hinweis der Betriebsprüfung zu, dass die Betriebsübernahme in der vorliegenden Form im Wesentlichen darin begründet ist, dass die Gesellschafter des übergebenden und übernehmenden Unternehmens weitestgehend ident sind und damit jedenfalls ein geschäftliches Interesse, einen geschäftsschädigenden Konkurs zu vermeiden, angenommen werden kann.

Die Bw. verweist zur Begründung des Ansatzes eines Firmenwertes auf eine Betriebsprüfung betreffend u.a. das Jahr 1988 bei der A.KG, in deren Rahmen das von einem ausscheidenden Gesellschafter nicht aufgefüllte negative Kapitalkonto als Firmenwert in die Bilanz eingestellt wurde. Die Bw. sei gegenständlich in analoger Weise vorgegangen und verweise auf Treu und Glauben. Die Betriebsprüfung ist im Jahr 1988 vom Vorliegen der Voraussetzungen für den Ansatz eines Firmenwertes ausgegangen. Im gegenständlichen Verfahren geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Voraussetzungen für den Ansatz eines Firmenwertes nicht vorliegen. Da vom steuerlichen Vertreter nur ausgeführt wird, dass die negativen Kapitalkonten in analoger Vorgangsweise zur Betriebsprüfung 1986 bis 1989 als Firmenwert in die Bilanz eingestellt wurden und damit das Vorliegen eines vergleichbaren Sachverhaltes nicht nachgewiesen wurde, konnte aus der Berufung auf Treu und Glauben für die gegenständliche Berufung nichts gewonnen werden. Sollte aber ein vergleichbarer Sachverhalt insofern vorgelegen haben, als die Voraussetzungen für die Einstellung eines Firmenwertes im Jahr 1988 nicht gegeben waren, kann eine Berufung auf Treu und Glauben schon deshalb nicht zum Erfolg führen, da die Behörde verpflichtet ist von einer rechtswidrigen Vorgangsweise abzugehen.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass aufgrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zum Zeitpunkt der Übernahme der A.KG durch die Bw. kein Firmenwert vorlag. In Höhe der übernommenen negativen Kapitalkonten liegt daher eine sofort absetzbare Betriebsausgabe vor.

Da nach den sachverhaltsmäßigen Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates kein Firmenwert gegeben war, erübrigte sich aber auch eine Auseinandersetzung mit den Ausführungen in der Berufung zur Teilwertabschreibung des Firmenwertes.

Veräußerung eines Mitunternehmeranteils:

Mit Notariatsakt vom 6. Oktober 1995 hat Herr Baumeister Ing. E.S. u.a. seinen Kommanditanteil an seine Tochter, Frau G.S., abgetreten.

Der angeführte Notariatsakt hat – soweit für das gegenständlichen Verfahren von Relevanz und daher auszugsweise zitiert – folgenden Inhalt:

„.... Fünftens: Die Übertragung wird mit Beginn des Kalenderjahres 1995 (eintausendneunhundertfünfundneuzig) vereinbart. ...

Achtens: Herr Technischer Rat Baumeister Ingenieur E.S. behält sich für alle Gesellschafterversammlungen und schriftliche Abstimmungen bis zum 31.12.1996 (einunddreissigsten Dezember eintausendneunhundertsechundneuzig) das volle Stimmrecht für die abgetretene Beteiligung vor.

Frau G.S. anerkennt diesen Vorbehalt, räumt ihrem Vater, Herrn Technischer Rat Baumeister Ingenieur E.S., dieses Stimmrecht vorbehaltlos ein und verpflichtet sich, demselben über jeweiliges Verlangen eine entsprechende Stimmrechtsvollmacht auszufolgen, weiters die Gesellschaft von diesem Stimmrecht des abtretenden Gesellschafters in Kenntnis zu setzen. Eine Ertragsbeteiligung ist mit diesem Stimmrecht nicht verbunden.

Herr Technischer Rat Baumeister Ingenieur E.S. ist in der Ausübung des Stimmrechtes keinen Weisungen der Frau G.S. unterworfen. ...“ (siehe Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, GBP-Nr. 104040/98, S 469 ff).

In der Aktennotiz vom 6. Oktober 1995 über die Sitzung der Gesellschafter der Bw. wird – auszugsweise zitiert – wie folgt ausgeführt:

„ ... Zu Punkt 5. der Tagesordnung: Verkauf des Anteiles des Hrn. Techn. Rat Bm. S. an der J. KG an Fr. G.S. mit Stichtag 31.12.1994.

Herr Techn. Rat S. bringt der Gesellschafterversammlung den Inhalt des Notariatsaktes vom 06.10.1995 zur Kenntnis und beantragt die Genehmigung der Abtretung mit Wirksamkeit mit Beginn des Kalenderjahres 1995. ...“ (siehe Arbeitsbogen der BP, GBP-Nr. 104040/98, S 480 ff).

Mit Beschluss des Landesgerichtes X.2 vom 24. Oktober 1995 wurde die Abtretung des Kommanditanteiles von Herrn Baumeister Ing. E.S. an Frau G.S. mit 25. Oktober 1995 ins Firmenbuch eingetragen (siehe Gewinnfeststellungsakt, Dauerbelege, S 5 f).

Laut den Ausführungen in der Berufung hat zum 1. Jänner 1995 ein mündlicher Übergabevertrag vorgelegen und wird dieses durch eine Aktennotiz eines Notars vom März 1995 bestätigt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen nahen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Spähren von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (vgl. VwGH vom 18.4.2007, 2004/13/0025).

Für die Nichtanerkennung des behaupteten Abtretungsvertrages zum 1. Jänner 1995 ist nicht dessen mündlicher Abschluss maßgebend.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt vielmehr die Auffassung, dass ein Abschluss eines Abtretungsvertrages betreffend einen Kommanditanteil ohne dessen (zeitnahe) Eintragung ins Firmenbuch, unter Fremden nicht erfolgt wäre. Durch diese nicht erfolgte Eintragung ins Firmenbuch ist der behauptete Abtretungsvertrag aber auch nicht zeitnah nach außen zum Ausdruck gekommen, und mangelt es dem Vertrag daher auch an der erforderlichen Publizität (vgl. VwGH vom 23.6.1998, 97/14/0075 und VwGH vom 8.9.1992, 87/14/0158).

Es kann auch der Hinweis in der Berufung, aus einer Aktennotiz des ehemaligen Notars Dr. K. gehe hervor, dass Herr Baumeister S. den angeblich zum 1. Jänner 1995 mündlich bestehenden Übergabevertrag, schriftlich fixieren lassen wollte, die Berufung in diesem Punkt deshalb nicht zum Erfolg führen, da auch damit das angeführte Publizitätserfordernis nicht erfüllt ist.

Weiters enthält Punkt 5 des Notariatsaktes vom 6. Oktober 1995 mit der Ausführung, die Übertragung wird mit Beginn des Kalenderjahres 1995 (eintausendneunhundertfünfundneunzig) vereinbart, keinen Hinweis auf einen vorher

bestehenden mündlichen Vertrag. Wenn in der Berufung ausgeführt wird, aus einer Notiz des ehemaligen Notars aus dem März 1995 sei zu ersehen, dass Herr Baumeister S. den Übergabevertrag, der zum 1. Jänner 1995 mündlich abgeschlossen gewesen sei, schriftlich fixieren lassen wollte, kann dem Vertrag vom 6. Oktober 1995 nicht entnommen werden, dass damit eine früher getroffene mündliche Vereinbarung dokumentiert werden sollte (vgl. dazu VwGH vom 23.2.1994, 90/13/0042). Der Vertrag vom 6. Oktober 1995 ist daher hinsichtlich des Veräußerungstichtages 1. Jänner 1995 als rückwirkend auszulegen.

Auch in der Aktennotiz zur Gesellschafterversammlung vom 6. Oktober 1995 findet sich kein Hinweis, dass ein angeblich schon am 1. Jänner 1995 bestehender mündlicher Vertrag von der Gesellschafterversammlung nachträglich genehmigt worden wäre. Vielmehr wird eine Rückwirkung des Vertrages vom 6. Oktober 1995 (Pkt. 5) genehmigt.

Auch die in Punkt 8 des Abtretungsvertrages vereinbarte Beibehaltung des Stimmrechts für Herrn Baumeister Ing. E.S. ist ein Indiz, dass die Abtretung nicht vor dem 6. Oktober 1995 erfolgte.

Wenn in der Berufung eine Reihe von stationären Krankenhausaufenthalten des Herrn Baumeister Ing. E.S. angeführt werden, die einer schriftlichen Fixierung des angeblich bereits zum 1. Jänner 1995 abgeschlossenen Vertrages entgegengestanden wären, so ist darauf zu verweisen, dass in der Zeit zwischen dem 11. Dezember 1994 und dem 31. Dezember 1995 ein Krankenhausaufenthalt des Herrn Baumeister Ing. E.S. nicht behauptet wird.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die angeblich schon am 1. Jänner 1995 vorliegende mündliche Abtretungsvereinbarung für den Bereich des Steuerrechtes nicht als erwiesen angenommen werden kann, da sie einem Fremdvergleich nicht standhält.

Wenn durch die Bw. daher aufgrund des Vertrages vom 6. Oktober 1995 eine Änderung der Gewinnverteilung zum 1. Jänner 1995 vorgenommen wurde, so liegt dieser Änderung der Gewinnverteilung eine rückwirkende Vereinbarung zugrunde.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung, dass rückwirkende Vereinbarungen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes grundsätzlich nicht anzuerkennen sind (siehe VwGH vom 16.9.2003, 99/14/0324).

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.2.1999, 97/15/0023 wird zum Zeitpunkt der Erlangung der Mitunternehmerstellung wie folgt ausgeführt:

„Erlangt eine Person zu einem bestimmten Zeitpunkt die Stellung eines Mitunternehmers, so können ihr erst die ab diesem Zeitpunkt verwirklichten Geschäftsfälle als Einzelbestandteile

des Gewinnes bzw Verlustes (anteilig) zugerechnet werden. Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Einkunftstatbestand erfüllt; diese Tatbestandsverwirklichung erfolgt – hinsichtlich der einzelnen Geschäftsfälle – kontinuierlich während des laufenden Jahres. Unabhängig davon, daß der Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs. 2 BAO erst mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht, kann auch nicht unterjährig durch rückwirkende Maßnahmen mit steuerlicher Wirkung über bezogene Einkünfte verfügt werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23 Tz 51)."

Wenn die Betriebsprüfung daher von einer rückwirkenden Vereinbarung ausgegangen ist und die steuerliche Wirkung einer solchen nicht anerkannt hat, kann dem vom unabhängigen Finanzsenat nicht entgegengetreten werden.

Freibetrag aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles

In der Bilanz 1994 ist unter „Rechtsverhältnisse“ zu den Beteiligungen der Gesellschafter der Bw. Folgendes zu ersehen (siehe Gewinnfeststellungsakt, S 36/1994):

„Die Gesellschafter im Jahre 1994 waren:

Komplementär

S. Gesellschaft mbH, X.2, mit einer Einlage von S 20.000,--

Kommanditisten

Bm. E.S., X.2, mit einer Einlage von S 1.000.000,--

Bm. H.J., X.2, mit einer Einlage von S 600.000,--

G.S., X.2, mit einer Einlage von S 400.000,--,,

Auch dem Beschluss des Firmenbuchgerichtes vom 24. Oktober 1995 kann entnommen werden, dass Herr Baumeister Ing. E.S. an der Bw. mit einer Vermögenseinlage von S 1.000.000,00 beteiligt war (siehe Gewinnfeststellungsakt, S 5f/Dauerbelege).

Laut Gesellschaftsvertrag war Herr Baumeister Ing. E.S. bis zum seinem Ausscheiden zu 50% an der Bw. als Kommanditist beteiligt. Das in der Bilanz ausgewiesene Nennkapital beträgt insgesamt S 2.000.000,00 und entfallen auf Herrn Baumeister Ing. E.S. S 1.000.000,00 (50%).

§ 24 Abs. 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet wie folgt:

„Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 100.000 S und bei der Veräußerung

(Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 100.000 S übersteigt."

Laut Literatur ergibt sich bei Mitunternehmeranteilen der entsprechende Anteil aus dem Verhältnis der gesellschaftsrechtlichen Kapitalbeteiligung (siehe Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 217).

Da daher das Verhältnis des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters zur Summe der Kapitalkonten entscheidend ist, war im gegenständlichen Fall ein Freibetrag von S 50.000,00 in Abzug zu bringen. Es konnte somit dem Berufungsbegehren nach Berechnung des Freibetrages in Höhe der Erfolgsbeteiligung kein Erfolg zukommen.

Berücksichtigung nichtausgleichsfähiger Verluste aus den Jahren 1994 und 1995

Der IFB 1994 wurde in Höhe von S 447.909,00 dotiert und als nichtausgleichsfähiger Verlust in der Erklärung als auch im nach der Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheid 1994 ausgewiesen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. beantragt die Berücksichtigung des Wartetastenverlustes aus dem Jahr 1994 im Jahr 1995, da im Feststellungsbescheid 1995 positive Einkünfte ausgewiesen sind und die Betriebsprüfung die Wartetastenverluste nicht berücksichtigt hat.

Im Jahr 1995 wurden verschiedene im Jahr 1995 angeschaffte Wirtschaftsgüter, für die auch der IFB in Anspruch genommen wurde, veräußert und der IFB um S 23.026,00 gekürzt (siehe Tz 24 des BP-Berichtes).

Der verbleibende Betrag an nicht ausgleichsfähigen Verlusten aus 1994 in Höhe von S 424.883,00 ist nach Ansicht der Betriebsprüfung entsprechend der 1994 erklärungsgemäß verrechneten Erfolgsbeteiligung auf die Gesellschafter wie folgt aufzuteilen

BM Erich Schätz	77,62%	S 329.794,00
BM Jäger	20,45%	S 86.889,00
Fr. Straube-Schätz	1,93%	S 8.200,00

Die Betriebsprüfung rechnete zwar den anteiligen nicht ausgleichsfähigen Verlust dem Veräußerungsgewinn 1995 des BM E.S. zu, als verrechenbarer Verlust wurde dieser Wartetastenverlust aus dem Jahr 1994 im Jahr 1995 aber nicht berücksichtigt. Ebenso wurde von der Bp der IFB-Anteil des BM J., der einen verrechenbaren Verlust im Jahr 1995 darstellt, sowie der IFB-Anteil von Frau G.S. in Höhe von S 8.200,-- für das Jahr 1994, der mit dem nichtausgleichsfähigen Verlust aus dem anteiligen IFB 1995 in Höhe von S 31.208,00 im Jahr 1996 zu einem verrechenbaren Verlust von insgesamt 31.408,00 führt, nicht berücksichtigt.

Weiters wurde von der BP nicht berücksichtigt, dass die aufgrund der Veräußerung 1995 von im Jahr 1994 angeschafften Wirtschaftsgütern erfolgte Kürzung des IFB 1994 erfolgswirksam erfolgte. Der ertragswirksamen Auflösung eines IFB sollte aber deren aufwandswirksame Inanspruchnahme, welche im Jahr 1994 durch die Beurteilung als nichtausgleichsfähiger Wartetastenverlust nicht erfolgen konnte, gegenüberstehen. Um aufwandswirksam zu werden, muss daher auch jener Anteil des Investitionsfreitbetrages 1994, der im Jahr 1995 gewinnwirksam aufgelöst wurde in den Jahren 1995 und 1996 den einzelnen Gesellschaftern in Abzug gebracht werden.

Es sind daher – die in den Bescheiden für das Jahr 1994 und 1995 ausgewiesenen nicht verrechenbare Verluste aus IFB ohne Kürzung in den Jahren 1995 und 1996 in Abzug zu bringen.

	1995	1996
BM E.S.	S 347.667,00	
BM J.	S 91.597,00	
Frau G.S.		S 39.853,00

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes war der Berufung daher in diesem Punkt stattzugeben.

Im Jahr 1995 war daher beim Kommanditisten Baumeister Ing. E.S. ein Wartetastenverlust (IFB) aus dem Jahr 1994 in Höhe von S 347.667,00 zu berücksichtigen und ergaben sich daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1995 für den angeführten Gesellschafter in Höhe von S 27.901.784,00, beinhaltend einen Veräußerungsgewinn in Höhe von S 27.292.345,00.

Beim Kommanditisten Baumeister H.J. war im Jahr 1995 ein Wartetastenverlust (IFB) aus dem Jahr 1994 in Höhe von S 91.597,00 zu berücksichtigen und ergaben sich daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1995 für den angeführten Gesellschafter in Höhe von S 119.256,00.

Im Jahr 1996 war bei der Kommanditistin Frau G.S. ein Wartetastenverlust (IFB) aus 1994 in Höhe von S 8.645,00 und ein Wartetastenverlust (IFB) aus 1995 in Höhe von S 31.208,00 zu berücksichtigen und ergaben sich daher für die angeführte Gesellschafterin Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1996 in Höhe von S 10.169.826,00.

Die angefochtenen Feststellungsbescheide 1995 und 1996 werden wie folgt abgeändert:

Die im Kalenderjahr 1995 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		S 8.777.863,00 € 637.912,18
In den Einkünften sind enthalten: Halbsatzeinkünfte (§ 37 (1) EStG 1988		S 27.292.345,00 € 1.983.412,06
Bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: nichtausgleichsfähige Verluste		S 31.208,00 € 2.267,97
	Anteil	
S. GesmbH Adr.1 St.Nr. N1	Einkünfte	S 50.000,00 € 3.633,64
Verl n H.J. Adr.2 St.Nr.: N2	Einkünfte	S 119.256,00 € 8.666,67
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen		S 8.021,00 € 582,91
G.S. Adr.3 St.Nr.: N3	Einkünfte	S -19.293.177,00 € -1.402.089,85
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen		S 35.859,00 € 2.605,98
Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: nichtausgleichsfähige Verluste		S 31.208,00 € 2.267,97

Verl n Ing. E.S. Adr.2 St.Nr.: N4	Einkünfte	S 27.901.784,00 € 2.027.701,70
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Halbsatzeinkünfte (§ 37 (1) EStG 1988)		S 27.292.345,00 € 1.983.412,06
Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG 1988)		S 38.628,00 € 2.807,21
Vorsorge für Abfertigungen (§ 14 EStG 1988)		S 223.265,00 € 16.225,30
Die im Kalenderjahr 1996 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt: Einkünfte aus Gewerbebetrieb		S 12.503.644,00 € 908.675,25
	Anteil	
S. GesmbH Adr.1 St.Nr.: N1	Einkünfte	S 50.000,00 € 3.633,64
G.S. Adr.3 St.Nr.: N3		S 10.169.826,00 € 739.070,08
Verl n H.J. Adr.2 St.Nr.: N2		S 2.283.818,00 € 165.971,53

Wien, am 14. September 2007