



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 1

GZ. RV/0114-K/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatungskanzlei, vom 17. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 6. November 2002 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Gemäß § 188 Bundesabgabenordnung werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2001 mit € 165.907,80 (ATS 2,192.941,00) festgestellt.

Die Aufteilung der gemäß § 188 BAO festgestellten Einkünfte ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Mit Vertrag vom 25. Oktober 1990 trat die ARGmbH als persönlich haftende Gesellschafterin in die im Firmenbuch unter HRA XX/XXX registrierte bw" ein. Die Rechtsstellung des Komplementärs AR wurde in die eines Kommanditisten umgewandelt.

Am Gewinn bzw. Verlust der Bw. sind die Gesellschafter wie folgt beteiligt:

ARGmbH	0,00 %
--------	--------

AR	10 %
PO	5 %
GG	30 %
WH	55 %

Mit Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom 11. Oktober 2000 wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet. Nach Verwertung und Verteilung des Massevermögens erfolgte mit Beschluss vom 22. Mai 2001 die Aufhebung des Konkursverfahrens.

In der letzten zum Stichtag 31.12.1998 erstellten Bilanz waren nachfolgende – negative – Kapitalkontenstände ausgewiesen:

Stand per 31. Dezember 1998	in ATS
1.) AR	- 6,628.783,00
2.) GG	- 667.239,00
3.) WH	- 1,223.271,00
4.) PO	- 111.206,00
Gesamt	- 8,630.499,00

Mangels Abgabe von Erklärungen für das Jahr 2001 erfolgte gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen dergestalt, dass das laufende Ergebnis mit Null angesetzt wurde. In Anwendung des § 24 Abs. 2 EStG wurden die Beträge der negativen Kapitalkonten der angeführten Gesellschafter, für welche keine Auffüllungsverpflichtung angenommen – und im späteren Rechtsmittelverfahren auch nie behauptet - wurde, als steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn erfasst.

In der am 17. Februar 2003 infolge diverser Fristverlängerungsansuchen rechtzeitig erhobenen Berufung beantragte der steuerliche Vertreter den dem unter 4.) genannten Gesellschafter zugewiesenen Veräußerungsgewinn um eine bereits in der Bilanz ausgewiesene Forderung dieses Gesellschafters in Höhe von ATS 120.668,10 zu vermindern.

Die unter 1.) bis 3.) angeführten Gesellschafter seien für betriebliche Kreditverbindlichkeiten der Bw. zur Haftung herangezogen worden. Die diesem zugewiesenen Veräußerungsgewinne seien daher um die von diesen zu leistenden Zahlungen aufgrund der Haftungsinanspruchnahmen zu vermindern.

Das Finanzamt ersuchte um entsprechende Nachweisführung.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen entschied das Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2003, dass hinsichtlich des Gesellschafters AR eine teilweise Auffüllung des negativen Kapitals vor Beendigung der Gesellschaft im Ausmaß von ATS 6,216.892,00 glaubhaft gemacht worden sei und verminderte den im Erstbescheid festgestellten Veräußerungsgewinn um den genannten Betrag.

Bezüglich der Forderung des PO sah es das Finanzamt aufgrund des Geschäftsverlaufes als nicht widerlegbar an, dass diese Forderung vor Beendigung der Gesellschaft beglichen worden wäre, weshalb auch diesem Berufungsbegehren Rechnung getragen wurde.

Hingegen ging es bezüglich der Abdeckung der Kreditverbindlichkeiten durch die Gesellschafter WH und GG davon aus, dass diese erst nach Beendigung der Gesellschaft erfolgt sei. Wesentlich sei der Stand des Kapitalkontos im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe. Unter Verweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG, wies es diese Berufungsbegehren ab, wobei in der Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juni 1992, 87/13/0118, und vom 21. Februar 1996, 94/14/0160, zum Ausdruck gebracht wurde, dass spätere (somit nach Beendigung der Gesellschaft) erfolgte Zahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2004 beantragte der steuerliche Vertreter die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Dem Vorlageantrag war ein Schreiben der Bank X angeschlossen, aus dem hervorging, dass die Haftungsinanspruchnahme des Gesellschafters GG bei Bezahlung eines Betrages von € 11.257,03 bis 15. April 2002 als erledigt zu betrachten sei.

Anläßlich einer Vorsprache des steuerlichen Vertreters konnte aufgeklärt werden, dass bezüglich dieser Kreditverbindlichkeit von der Bw. auf ein dieser zuzuordnendes Wertpapierkonto Zahlungen erfolgt waren und aus dem Verkauf dieser Wertpapiere ein Veräußerungserlös von € 16.976,62 lukriert werden konnte. Aus diesem Grund war von GG noch der genannte Betrag von € 11.257,03 zu begleichen.

Im Zuge der Akteneinsichtnahme brachte der steuerliche Vertreter weiters vor, dass die Ausführung in der Berufungsvorentscheidung, dass eine allfällige Haftungsinanspruchnahme insbesondere des Wilhelm Hafner vor dem 17. Oktober 2001 dem Akteninhalt nicht entnehmbar sei, nicht nachvollziehbar wäre. Eine solche ergäbe sich sehr wohl aus dem diesbezüglich vorgelegten Schreiben der Bank vom 20. Oktober 2000, weshalb die Darstellung in der Berufungsvorentscheidung nicht zutreffend sei.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2005 zog die Bw. ihr Berufungsbegehren bezüglich der Höhe der zu berücksichtigenden Veräußerungsgewinne von WH und GG zurück bzw. brachte zum Ausdruck mit einer Berücksichtigung der geleisteten Zahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben im Sinn des § 32 EStG – im Einkommensteuerverfahren - einverstanden zu sein.

In diesem Schreiben stellte die Bw. weiters den Antrag den für WH und GG somit in Höhe der Beträge der negativen Kapitalkonten anzusetzenden Veräußerungsgewinn gemäß § 37 Abs. 2 EStG auf drei Jahre zu verteilen.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde dieses Schreiben dem Finanzamt überrmittelt, welches den neu gestellten Antrag zu Kenntnis nahm.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 lautet.

*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.*

In § 24 Abs. 4 EStG wird bestimmt:

*Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 100.000 ATS und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von ATS 100.000,-- übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,*

*wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,*

..

§ 37 Abs. 2 EStG idgF normiert:

*Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre abzusetzen:*

*1. Veräußerungsgewinne im Sinn des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.*

Im streitgegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Betrag des negativen Kapitalkontos, das ein Mitunternehmer nicht auffüllen muss, als Veräußerungsgewinn zu erfassen ist.

Das Berufungsbegehren richtet sich gegen die Höhe der für die Gesellschafter im Betrag der negativen Kapitalkonten festgestellten Veräußerungsgewinne, wobei den Anträgen hinsichtlich der Höhe der Veräußerungsgewinne der Gesellschafter AR und PO in der Berufungsvorentscheidung vom 19. 11. 2003 bereits entsprochen wurde.

Da infolge des Antrages auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung vom 17. Februar 2003 als unerledigt gilt, ist über alle gestellten Berufungsanträge abzusprechen. Insoweit den Berufungsbegehren bezüglich der Höhe der für AR und PO festzustellenden Veräußerungsgewinne in der Berufungsvorentscheidung entsprochen wurde, kann auf die diesbezügliche Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2003 verwiesen werden.

Da mit Schreiben vom 21. Juli 2005 die in der Berufung gestellten Anträge die Höhe der Veräußerungsgewinne der Gesellschafter GG und WH zu vermindern, zurückgezogen wurde, verbleibt über den neu gestellten Antrag, die für die GG und WH ermittelten und festzustellenden Veräußerungsgewinne auf drei Jahre zu verteilen, abzusprechen.

Da diesem bei Vorliegen der in § 37 Abs. 2 EStG genannten Voraussetzungen zu entsprechen ist, wird dem Antrag stattgegeben.

Die Berücksichtigung des (anteiligen) Freibetrages von ATS 100.000,00 gemäß § 24 Abs. 4 StG ist nicht an einen Antrag gebunden, weshalb bei Vorliegen der Voraussetzungen der diesbezügliche Ansatz von Amts wegen zu erfolgen hat. Der Freibetrag gelangt nur insoweit zur Anwendung als der ermittelte Veräußerungsgewinn den anteiligen Betrag von ATS 100.000,00 übersteigt bzw. nicht von der Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 2 Gebrauch gemacht wird. Aus diesem Grund ist ein anteiliger Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG nur bei AR zu berücksichtigen.

Der gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 einheitlich und gesondert festzustellende Veräußerungsgewinn entspricht betragsmäßig den einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünften aus Gewerbebetrieb. Diese betragen vor Berücksichtigung des Freibetrages € 166.634,52 (ATS 2.292.941,00), nach Berücksichtigung des Freibetrages € 165.907,80 und werden wie folgt aufgeteilt:

	in €	Freibetrag in €	
GG	48.490,15		48.490,15
WH	88.898,57		88.898,57
PO	- 687,49		- 687,49
AR	29.933,29	726,72	29.206,57
ARGmbH			0,00
	166.634,52	726,72	165.907,80

Die für GG und WH festgestellten Einkünfte sind (im jeweiligen Einkommensteuerverfahren) auf drei Jahre zu verteilen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 12. August 2005