



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der ehemaligen Gesellschafter, DI W*** B*** und Mag. A*** B***, der S. R. GesmbH & Co KG, 0000_Ort, Straße, zum Zeitpunkt der Berufungen vertreten durch Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 1090 Wien, Ferstlgasse 6/7, vom 17. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck, vom 12. August 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO **für das Jahr 2003** entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Feststellungsbescheid für das Jahr 2003 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Ablauf des bisherigen Verwaltungsgeschehens:

Zum Veranlagungszeitraum 2003:

Am 02. Mai 2005 wurde beim Finanzamt Gmunden Vöcklabruck die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2003 (E 6) zur StNr. 000/0000, Finanzamt 53 (früher StNr. 000/0001, Finanzamt Gmunden) und die Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2003 (E 106) eingereicht.

Die rechnerische Darstellung der Einkünfteermittlung (insbesondere die Berechnung der Veräußerungsgewinne) für die Kommanditisten DI W*** B*** und Mag. A*** B*** war auf Beiblättern extra dargestellt, da sie ihre Kommanditanteile zum 01.07.2003 an die N***

Holding GmbH **entgeltlich** abgetreten haben – siehe Abtretungsverträge Veranlagungsakt Jahr 2003 Seiten 3 bis 6.

In diesen Abtretungsverträgen wird in Punkt Zweitens der Negativbetrag des aushaftenden Kapitalreservefondskontos (= hier Saldo des variablen Kapitalverrechnungskontos für jeden Gesellschafter) vom Käufer übernommen. Dieses negative Kapitalreservefondskonto hatte bei der Abtretung 2003 bei DI W*** B*** einen negativen Saldo von - 166.893,98 € und bei Mag. A*** B*** einen negativen Saldo von - 41.723,33 €.

Mit Feststellungsbescheid vom 12. August 2005 betreffend die Gewinnfeststellung der S. R. GesmbH & Co KG des Jahres 2003 brachte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe eines Verlustes von insgesamt - 239.189,18 € **erklärungsgemäß** zum Ansatz.

In diesem Verlust sind laut Erklärung und den Berechnungsbeilagen Veräußerungsgewinne in Höhe von 669.225,60 € der Kommanditisten beinhaltet und zwar für:

DI W*** B***: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 534.318,58 €, darin enthalten ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 531.210,58 € und

Mag. A*** B***: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 138.283,08 €, darin enthalten ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 138.015,02 €.

Mit **Schreiben des damaligen Steuerberaters**, der Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, Ferstelgasse 6/7, 1090 Wien **vom 15. September 2005** wurde um Fristverlängerung der Berufungsfrist ersucht bzw. vorsorglich wurden **Berufungen** gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung des Jahres 2003 von zwei Gesellschaftern erhoben. Die Veräußerungsgewinne dieser beiden Kommanditisten seien ohne Berücksichtigung der tatsächlichen („historischen“) Anschaffungskosten gerechnet und somit unrichtig.

Mit **Schreiben des Steuerberaters vom 17. Oktober 2005** wurden die Berufungen wie folgt begründet – Anmerkung: Fettdruck durch Berufungsbehörde:

*„Wir beantragen die Feststellung der Gewinnanteile des Herrn Mag. A*** B*** **ohne** Berücksichtigung des negativen Reservefondskontos in Höhe von - 42.651,79 €. Somit ergibt sich ein steuerpflichtiger Gesamtgewinn zum 30.6.2003 in Höhe von 80.501,61 €.*

Zur Begründung: Negative Konten, die nicht aufgefüllt werden müssen, sind gemäß § 24 EStG zum Veräußerungsgewinn hinzuzurechnen. Im konkreten Fall wurde aber unberücksichtigt gelassen, dass die Anschaffungskosten für diese Beteiligung, die Übernahme eines negativen

*Reservefonds in Höhe von ATS - 2.151.016,98 per 1.8.1987 dh in Euro in Höhe von - 156.320,50 € betrugten. Dieses negative Konto wurde vom Vorbesitzer, Herrn L*** M***, per 31.7.1987 übernommen. Herr M*** **musste dieses negative Kapitalkonto seinerzeit bereits versteuern.** Da dieses negative Konto zum Stichtag 30.6.2003 wesentlich geringer war als zum Erwerbszeitpunkt, würde es zu einer doppelten Besteuerung kommen, was systemwidrig wäre.*

*Der gleiche Sachverhalt trifft auf Herrn DI W*** B*** zu. Bei ihm wurde in der Gewinnfeststellung 2003 ein negatives Reservefondskonto in Höhe von - 57.686,44 € (per 30.6.2003) der Besteuerungsgrundlage hinzugerechnet.*

*Auch Herr DI W*** B*** hat dieses Reservefondskonto von Herrn L*** M*** per 31.7.1987 um - 177.845,- € (Anmerkung des UFS: das sind - 2.447.200,55 Schilling) erworben. Die Besteuerung dieses Negativkontos erfolgte bei Herrn L*** M*** damals ebenso wie bei dem Anteil, der an Herrn A*** B*** übertragen wurde. Auch in diesem Fall käme es zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung.*

*Wir beantragen daher namens unserer Mandanten, des Herrn DI W*** B*** und des Herrn Mag. A*** B***, die Festsetzung der Einkommensteuerberechnungsbasis **ohne Berücksichtigung des negativen Reservefondskontos**, somit wie folgt für:*

*DI W*** B***: 473.524,14 €*

*Mag. A*** B***: 80.501,61 €."*

Mit **Aktenvermerk vom 18. November 2005** hat der Sachbearbeiter des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck folgende Stellungnahme zur Berufung abgegeben – Text auszugsweise:

*„In der Berufung wird das Begehren gestellt, die in der Steuererklärung angesetzten Einkünfte aus der Nichtauffüllung des negativen Verrechnungskontos aus der Besteuerung bei den Kommanditisten DI W*** B*** und Mag. A*** B*** herauszunehmen. Der Steuerberater begründet sein Begehren damit, dass die Nichtauffüllung der negativen Verrechnungskonten bereits beim Übergang der Kommanditanteile der Vorbesitzer an die beiden nunmehrigen Veräußerer der Kommanditanteile besteuert worden sei und nun in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung im Zuge der jetzigen Veräußerung nicht nochmals derselbe Sachverhalt der Besteuerung unterliegen kann.“*

Ob damals, im Jahr 1987 tatsächlich eine Versteuerung der nichtaufgefüllten negativen Kapitalkonten durchgeführt worden ist lässt sich aus der ho. Aktenlage, infolge Skartierung der Aktenteile nicht mehr nachvollziehen. Sollte tatsächlich diese Rechtsansicht richtig sein,

müsste meiner Meinung nach die in der Berufung angeführte angebliche Versteuerung im Jahr 1987 durch die Berufungswerber nachgewiesen werden.

Ob diese Rechtsansicht der Berufungswerber aber tatsächlich zutrifft, ist aber unklar. Lt. § 24 EStG ist eindeutig von einer Versteuerung dieser nicht aufgefüllten negativen Kapitalkonten auszugehen. Die RZ 5987 ff der EStR 2000 sagen über so einen Fall, wie den vorliegenden nichts aus. Aus RZ 5994 könnte, nachdem von einem grundsätzlichen Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos gesprochen wird, unter Umständen abgeleitet werden, dass in bestimmten Fällen kein Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist."

(Anmerkung durch Berufungsbehörde zum Stichtag und zum Wirtschaftsjahr 1987 oder 1988:
Aus all den vorhandenen Unterlagen ist ersichtlich, dass es sich bei der Übertragung der Mitunternehmeranteile von L*** M*** und bei den Schenkungen an die Söhne von Gesellschaftern um das Wirtschaftsjahr 1988 handelt und nicht um das Wirtschaftsjahr 1987 – siehe auch Beilage/3 = BEILAGE / UFS 03.

Mit **Ergänzungsschreiben des Steuerberaters vom 25. Januar 2006** wird die vertretene Ansicht – auch unter Vorlage von Beilagen - konkretisiert und **nunmehr mit nachvollziehbaren Beträgen** dargestellt – Text auszugsweise, teilweiser Fettdruck durch Berufungsbehörde:

*„In Ergänzung zu unserer Berufung zum Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 2003 wollen wir **die wirtschaftlichen Anschaffungskosten** der Beteiligung und den entsprechenden Verkaufserlös darstellen, um die von uns bekämpfte Veräußerungsgewinnfeststellung aus unserer Sicht aufzurollen:*

*Zu Mag. A*** B***: Herr A*** B*** erwirbt eine Kommanditeinlage mit einem Nominale von ATS 375.000.- und der Verpflichtung ein negatives Kapitalkonto in Höhe von ATS - 2.151.016,98 zu übernehmen. Der Erwerbsvorgang erfolgt in zwei Schritten:*

*Sein Vater, DIW*** B***, erwirbt diesen Anteil durch aliquoten Aufgriff der Einlage eines ausscheidenden Gesellschafters gemeinsam mit den anderen Gesellschaftern. Zeitgleich schenkt er diesen Anteil, mit Zustimmung der anderen Gesellschafter, an seinen Sohn A*** (Schenkungsvertrag als Beilage /1).*

*Hinsichtlich des Veräußerungserlöses verweisen wir auf die Berechnung der S. R. X*** GesmbH & Co KG vom 22.3.2005. Somit ergibt sich folgende nachstehende Berechnung des Veräußerungsergebnisses:*

Darstellung durch Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH für Mag. A*** B***:

„Anschaffungskosten 1988“	ATS	EURO
<i>Einlageabtretungspreis</i>	375.000,-	27.252,31
<i>Übernahme negatives Kapitalkonto</i>	<u>2.151.016,98</u>	<u>156.320,50</u>
<i>Summen laut Steuerberater (Rechenfehler in ATS hier von UFS korrigiert)</i>	2.526.016,98	183.572,81

Darstellung für den Veräußerungserlös für Mag. A*** B***:

„Veräußerungserlös 2003“		EURO
<i>Einlageabtretungspreis</i>	<i>lt. Abtretungsvertrag</i>	123.544,00
<i>Übernahme negatives Kapitalkonto</i>		<u>41.723,33</u>
<i>Summen laut Steuerberater</i>		165.267,33

„Veräußerungsverlust : - 18.305,48 €.“

(Anmerkung durch Berufungsbehörde zur Berechnung:

Laut Steuerberater würde sich bei der Berechnung der Differenz der Summe 183.572,81 € minus Summe 165.267,33 € der **Veräußerungsverlust** von – 18.305,48 € ergeben.)

„Hinsichtlich der Ermittlung des Veräußerungserlöses legen wir den Abtretungsvertrag (Beilage /4) und die steuerliche Abtretungspreisberechnung der S. R. GesmbH & Co KG bei (Beilage /2).

Aus dieser Gegenüberstellung sieht man, dass zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös im Wesentlichen nur eine Verschiebung zwischen formellem Kaufpreis und Übernahme negativer Verrechnungskonten besteht.

Wir beantragen daher die Festsetzung des Veräußerungsergebnisses mit - 18.305,48 € anstelle des festgestellten Veräußerungsgewinnes von 138.015,02 €.

Im Jahresabschluss der S. R. X*** über das Geschäftsjahr 1987/1988 ist die Übernahme der Gesellschaftsanteile des Herrn L*** M*** in den **Erläuterungen** beschrieben und die ziffernmäßige Verschiebung der negativen Verrechnungskonten auf Seite 7 der Aufgliederungen dargestellt. Beide Seiten legen wir in Kopie als Exzerpt aus dem Jahresabschluss bei (Beilage /3).

*Zu DIW*** B***: Anlässlich der Übernahme der Kommanditanteile des L*** M*** durch Herrn W*** B***, hat dieser nicht nur den aliquoten Anteil übernommen, den er seinem Sohn schenkte, sondern musste sich auch hinsichtlich seines unveränderten Anteils von 25 % an dem negativen Verrechnungskonto des Herrn L*** M*** in Höhe von 4.284.687,05 ATS aliquot, d.h. mit 25 % beteiligen, sodass sich aus dieser Tatsache zusätzliche Anschaffungskosten für seine Beteiligung in Höhe von 1.071.171,76 ATS, das sind 77.845,09 € ergaben. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes wäre dieser Betrag als zusätzliche Anschaffungskosten vom Veräußerungsgewinn laut Bescheid abzuziehen. Wir beantragen daher die Festsetzung des Veräußerungsgewinnes, nicht wie bescheidmäßig festgestellt mit 531.210,58 €, sondern mit 453.365,49 €."*

Das Finanzamt wies mit **Berufungsvorentscheidung vom 16. März 2006** die Berufung als unbegründet ab, da kein Nachweis vorhanden sei, dass das negative Kapitalkonto im Jahr 1988 von dem ausgeschiedenen Gesellschafter L*** M*** versteuert wurde. Die Berufungsvorentscheidung enthält eine gute Zusammenfassung des Sachverhalts. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die im Text noch folgende Sachverhaltsfeststellung der Berufungsbehörde verwiesen.

Mit **Schreiben vom 13. April 2006** beantragten die im Jahr 2003 ausgeschiedenen Gesellschafter **die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Es könne nicht Aufgabe der Steuerpflichtigen sein, nachzuweisen, dass ein anderer Steuerpflichtiger ordnungsgemäß seine Steuern erkläre oder besteuert wurde. Selbst eine Glaubhaftmachung sei nicht zumutbar.

Selbst wenn man davon ausgehe, dass die negativen Verrechnungskonten des Abtreters, Herrn M***, von diesem **nicht** zu versteuern waren, weil sie aliquot von den Übernehmern mit dem negativen Saldo fortzuführen waren, zeige dies, wie in der Berufung ausgeführt, dass es sich bei der Übernahme dieses negativen Verrechnungskontos um Anschaffungskosten gehandelt habe. Der Anschaffungspreis setze sich zusammen aus dem abzudeckenden Verrechnungskonto plus einem zusätzlichen Kaufpreis. Gleiches gelte bei der Abschichtung dieser Beteiligungen, hier werde zu Recht die Summe des negativen Verrechnungskontos mit dem zusätzlich vereinbarten Kaufpreis als Verkaufserlös angesetzt. Im Gegenzug dazu müssen auch die Anschaffungskosten beide Positionen (Verrechnungskonto + Kaufpreis) umfassen. Es werde beantragt, der Berufung statt zu geben.

Mit **Schreiben vom 10. Juli 2006** übersandte das Finanzamt den Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat (abgekürzt UFS) und beantragte Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Höhe der Veräußerungsgewinne der beiden im Jahr **2003 entgeltlich** ausgeschiedenen Kommanditisten DI W*** B*** und Mag. A*** B*** und zwar:

Ob die im Jahr 1988 anteilig übernommenen negativen Werte des variablen Kapitalverrechnungskontos und des Privatkontos vom ausgeschiedenen Gesellschafter L*** M*** nun im Jahr 2003 vom Veräußerungsgewinn abzuziehen gewesen wären, da behauptet werde, diese Beträge seien **bereits einmal versteuert worden**

bzw.

es seien die Beträge der „negativen Anschaffungskosten“ des Jahres 1988 und die Beträge der Ermittlung des Veräußerungserlöses 2003 **zu vergleichen** und nur die Differenzbeträge wären Veräußerungsgewinn oder Veräußerungsverlust.

Aus den vorgelegten Unterlagen der Berufungsgeber und den Ermittlungen des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Festgestellt wurde, dass für jeden Gesellschafter der S. R. GesmbH & Co KG ein **Festkapitalkonto** mit seiner fixen einbezahlten Einlage, ein variables **Kapitalreservefondskonto** – meist noch versehen mit der Ziffer römisch **I** (= variables Kapitalverrechnungskonto jedes Gesellschafters) und ein **Privatkonto** besteht. Die handelsrechtlich ermittelten Gewinne und Verluste werden auf diesem Kapitalreservefondskonto I und die Entnahmen und Einlagen werden auf dem Privatkonto verbucht.

Ein Gesellschafter ist im Verhältnis der Höhe seines Festkapitalkontos zur gesamten Höhe des im Gesellschaftsvertrag festgelegten Festkapitals **anteilmäßig** am Wert des gesamten Gesellschaftsvermögens der Personengesellschaft beteiligt. Ebenso anteilmäßig werden Gewinne und Verluste verteilt, soweit der Gesellschaftsvertrag nicht andere Regelungen enthält und Vorwegbezüge an einzelne Personen vereinbart sind.

Hinweis: Hier im gegenständlichen Berufungsfall wird für das variable Kapitalkonto der Gesellschafter **der Ausdruck** Kapitalreservefondskonto verwendet. Beide Ausdrücke haben hier die identische Bedeutung eines variablen Kapitalverrechnungskontos für die Gesellschafter.

Auf den variablen Kapitalreservefondskonten der Gesellschafter werden die **handelsrechtlichen** Gewinn- oder Verlustanteile laut Bilanz gebucht.

Der **steuerliche** Gewinn oder Verlust eines jeden Mitunternehmers pro Veranlagungsjahr verändert sich durch die steuerlichen Zu- und Abrechnungen und zwar durch Vorwegbezüge bzw. durch Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen aus den Ergänzungs- und Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter. Im jeweiligen Feststellungsbescheid eines Wirtschaftsjahres der Gesellschaft werden die **steuerlichen Einkünfte** aus Gewerbebetrieb eines jeden Mitunternehmers festgestellt. Dieser Gewinn- oder Verlustanteil wird danach in der Einkommensteuererklärung des einzelnen Mitunternehmers unter seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb für das entsprechende Kalenderjahr angesetzt.

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass der Feststellungsbescheid **für das Jahr 1988** am **12.12.1989** erklärungsgemäß ergangen ist. Dies geht aus einer Abfrage vom 19.06.2008 der Referentin des UFS in der finanzinternen Datenbank zur Steuernummer der Gesellschaft hervor. Es sind in dieser Abfrage die steuerlichen Gewinn- bzw. Verlustanteile im Jahr 1988, die steuerlichen Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben etc. in Form von Hinzurechnungen oder Abrechnungen **in der Höhe der erklärten Beträge** angeführt. Die Summe daraus führt zu den **steuerlich** veranlagten **Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 1988**.

Der Feststellungsbescheid für das Jahr 1988 ist im Veranlagungsakt **nicht** mehr vorhanden. Im Ausdruck der EDV-Abfrage vom 19.06.2008 sind jedoch die festgestellten Beträge entsprechend ihrer Höhe noch ersichtlich – siehe BEILAGE /UFS 01.

Für das Jahr 1988 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von – 5.457.368.- Schilling erklärt und festgestellt. Auf die einzelnen Gesellschafter bzw. Vorwegbezugsberechtigten entfielen an steuerlichen Gewinn- bzw. Verlustanteilen folgende Beträge – siehe diese BEILAGE /UFS 01:

E 6 für das Wirtschaftsjahr 1987/1988 = Zeitraum 01.08.1987 bis 31.07.1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb In Schilling	E 106, Steuerliche Einkunftsanteile in Schilling laut Steuererklärung -5.457.368.- davon entfielen auf	Handelsrechtlicher Verlustanteil, gebucht auf den negativen Kapitalreservefondskonten der einzelnen Gesellschafter – siehe Tz 13 auf Seite 7 der Beilage/3 des Steuerberaters = BEILAGE /UFS 03 in Schilling
R*** KR P*** I*** Steuerliche Hinzurechnung	-1.714.357.- 102.514.-	-1.727.176,78
B*** DI W*** Steuerliche Hinzurechnungen	-1.439.314.- 103.435.-	-1.439.313,98

M*** L***	-1.381.741,-	-1.381.741,43
Steuerliche Abrechnungen	-506.210,-	
B*** Erika	316.124,-	-
M*** Mag. U***	-575.726,-	-575.725,60
Steuerliche Hinzurechnungen	2.689,-	
R*** MR Dr. H***	-575.726,-	-575.725,60
Steuerliche Abrechnungen	-2.747,-	
M*** V***	212.898,-	-57.572,56
Steuerliche Hinzurechnungen	<u>793,-</u>	
Summe in Schilling	-5.457.368,-	

Aus dieser Abfrage ist deutlich ersichtlich, dass der ausgeschiedene Gesellschafter L*** M*** im Veranlagungsjahr 1988 **keinen Veräußerungsgewinn** versteuert hat. Es wurden nur sein Verlustanteil aus dem laufenden Jahr und seine steuerlichen Abrechnungen im Feststellungsbescheid für das Jahr 1988 festgestellt. Ein allfälliger Veräußerungsgewinn wäre, da er mit dem begünstigten Hälftesteuersatz besteuert worden wäre, ebenso wie die Zu- und Abrechnungen in einer eigenen Spalte und mit einer eigenen Kennzahl ausgewiesen worden.

Die Behauptung in der Berufung, dass L*** M*** im Jahr 1988 zumindest das negative Kapitalkonto als Veräußerungsgewinn versteuert hätte, ist durch diesen EDV-Ausdruck der Abfrage zum Feststellungsbescheid 1988 widerlegt.

Bei der Übertragung der Gesellschaftsanteile des Gesellschafters L*** M*** sind **keine Ausgleichszahlungen an oder von L*** M***** erfolgt. **Es lag eine unentgeltliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen im Familienkreis vor.**

Im Protokoll der Gesellschafterversammlung ist klar und im Text deutlich **die familienhafte Übergabe** der Anteile von L*** M*** **zum Buchwert** zum 31.07.1988 vereinbart. Das ist eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung – auch mit dem Inhalt, **die Gesellschaft fortfuzsetzen.**

Ein Erwerb ist unentgeltlich, wenn er durch eine Schenkung oder durch eine Erbschaft erfolgt. Diese unentgeltliche familienhafte Übergabe der Anteile von L*** M*** hatte **die Wirkung einer Schenkung** (siehe Erster Schritt).

Auf diese Schenkung folgten **die weiteren Schenkungen** von Anteilen von zwei Vätern an ihre zwei Söhne (siehe Zweiter Schritt).

Vorgeschichte im Jahr 1988 zum Stichtag 31.07.1988:

Erster Schritt: Abtretung der Anteile von L* M*** ohne Ausgleichszahlungen – familienhafte Übergabe zum Buchwert**

Im Jahr 1988 fand am 30. Mai 1988 eine Gesellschafterversammlung der Firma S. R. X*** statt – siehe Protokoll dieser Gesellschafterversammlung BEILAGE /UFS 02 aus Dauerakt des Veranlagungsaktes des Finanzamtes.

Ein Thema in dieser Versammlung war die Stellung des Gesellschafters L*** M*** **in** der Gesellschaft und **die Abtretung** seiner Gesellschaftsanteile bzw. ein **möglicher Ausschluss** des Gesellschafters – siehe Seite 2 der BEILAGE /UFS 02.

Laut dem Text **in** diesem Protokoll vom 30. Mai 1988 wurde Folgendes vereinbart – (Text auszugsweise, Anmerkung: Fettdruck durch Berufungsbehörde):

*„Nach ausführlicher Besprechung zu diesem Punkt erklärt L*** M***, seine Anteile an der S. R. X*** im Sinne einer **familienhaften Übergabe** an die Mitgesellschafter aus gesundheitlichen Gründen **zum Buchwert zum 31.7.1988** abtreten zu wollen. Die Mitgesellschafter beraten und erklären, diese Übertragung anteilmäßig anzunehmen. Somit kommt der einstimmige Beschluss zustande:*

*L*** M*** überträgt seine Anteile an der Gesellschaft an die Mitgesellschafter verhältnismäßig zum 31.7.1988 **zum Buchwert** und die übrigen Gesellschafter übernehmen die übertragenen Anteile verhältnismäßig. Die Gesellschaft wird fortgesetzt.“*

Im Anschluss an dieses **von allen Gesellschaftern** unterzeichneten Protokolls befindet sich ein **Buchungsbeleg vom 11. Juli 1988**, in dem die **neuen** Beträge der Festkapitalkonten und die Anteile **nach** den Buchwertübertragungen dargestellt sind.

Zweiter Schritt: Schenkungen von Anteilen von zwei Mitunternehmern an ihre Söhne – Schenkung zu Buchwerten

In weiterer Folge schenkte mit Schenkungsvertrag vom 21. Juli 1988 DI W*** B*** ebenfalls mit Wirksamkeitszeitpunkt **31. Juli 1988** diese 7,90% der Gesellschaftsanteile, die er von L*** M*** anteilig übernommen hatte, zum Buchwert an seinen Sohn A*** B***. Laut Punkt 2. des Schenkungsvertrages tritt A*** B*** als Kommanditist in die Gesellschaft ein. Diese 7,90% Gesellschaftsanteile entsprechen zu diesem Zeitpunkt einer Einlage von 395.000.- Schilling und waren voll eingezahlt. Mit dieser Schenkung war auch die anteilige Übernahme des Saldos des negativen anteiligen Privat- und Verlustverrechnungskontos (Kapitalreservefondskonto I) zu Buchwerten vom Gesellschafter L*** M*** verbunden. In weiterer Folge kam es bei A*** B*** erst im Zuge von neuerlichen Veränderungen in den Anteilen zu

einer Abtretung von 20.000.- Schilling von seinen Anteilen zum 01.08.1992. Ab diesem Zeitpunkt betrug sein Festkapitalkonto 375.000.- Schilling.

(Exkurs zur Vollständigkeit zum **31. Juli 1988**: Aus einer Vereinbarung vom 31.07.1988 zwischen den Gesellschaftern geht hervor, dass auch KR P*** I*** R*** mit Wirksamkeitszeitpunkt **31. Juli 1988** einen Geschäftsanteil von 14,50% an seinen Sohn P*** C*** R*** geschenkt hat.)

Für die Höhe der übertragenen und übernommenen negativen Kapitalkonten = hier Kapitalreservefondskonto I und Privatkonto wird auf den Inhalt der vom Steuerberater von den Berufungswerbern vorgelegten Beilage /3 = BEILAGE /UFS 03 verwiesen.

Zum negativen Kapitalverrechnungskonto und negativen Privatkonto des Gesellschafters L*** M*** zum **31. Juli 1988**:

Aus dieser mit der Berufungsergänzung vom 25. Jänner 2006 **als** Beilage /3 = BEILAGE /UFS 03 bezeichneten Unterlage geht hervor:

Unter Punkt I. stehen textliche **Erläuterungen** zum Jahresabschluss der S. R. X*** zum Geschäftsjahr 1987/1988 und auf der **Seite 7** die Höhe des Kapitalreservefonds **aller** Gesellschafter (unter Tz 13, Salden **vor** der Anteilsübertragung von L*** M*** – Summe insgesamt an negativen variablen Kapitalkonten aller Gesellschafter zu diesem Zeitpunkt ein negativer Betrag von - 22.943.375,96 Schilling und die Höhe des negativen Privatkontos des L*** M*** mit einem negativen Saldo von - 4.284.687,05 Schilling = insgesamt in Summe ein negatives Verrechnungskonto von – 27.228.063,01 Schilling).

Von der Berufungsbehörde wird weiters festgestellt, dass im Text dieser Erläuterungen steht ua. „*Mit Ende des Wirtschaftsjahres 1987/88, das ist am 31.7.1987, scheidet der Komplementär L*** M*** als Gesellschafter aus.*“

Festgestellt wird: Das Datum des Endes des Wirtschaftsjahres ist **nicht** der 31.07.1987, sondern richtig der 31.07.1988. Das ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang des Inhalts der Erläuterungen, dem Protokoll vom 30. Mai 1988 über die Gesellschafterversammlung, aus dem vereinbarten Stichtag der Buchwertübergabe der Anteile von L*** M*** und aus der Tz 13 auf Seite 7, auf der der negative Stand des Kapitalreservefonds und des Privatkontos von L*** M*** mit Bilanzstichtag 31.07.1988 angegeben ist (Summe (minus) – 27.228.063,01 Schilling).

Die neuen Gesellschaftsanteile laut den **Festkapitalkonten** lauten:

Tabelle **nach** der Übernahme der Anteile von L*** M*** und **nach** den Schenkungen:

Anteile in % / Festkapital in Schillingbeträgen zum 31.07.1988	Anteile / Festkapital-konten bisher	Aufteilung Anteile L*** M***	Anteile/ Kapitalkonten neu	Anteile/ Veränderung durch Schenkungen an 2 Söhne	Anteile/ Festkapital-konten zum 31.07.1988
M*** L***	24% 1.200.000.-	-24% -1.200.000.-			
B*** DI W***	25% 1.250.000.-	7,90% 395.000.-	32,90% 1.645.000.-	-7,90% -395.000.-	25% 1.250.000.-
B*** A***				7,90% 395.000.-	7,90% 395.000.-
R*** KR P*** I***	30% 1.500.000.-	9,50% 475.000.-	39,50% 1.975.000.-	-14,50% -725.000.-	25% 1.250.000.-
R*** P*** C***				14,50% 725.000.-	14,50% 725.000.-
M*** Mag. U***	10% 500.000.-	3,15% 157.500.-	13,15% 657.500.-		13,15% 657.500.-
R*** MR Dr. H***	10% 500.000.-	3,15% 157.500.-	13,15% 657.500.-		13,15% 657.500.-
M*** V***	1% <u>50.000.-</u>	0,30% 15.000.-	1,30% <u>65.000.-</u>		1,30% <u>65.000.-</u>
Anteile /Summe Festkapital	100% 5.000.000.-		100% 5.000.000.-		100% 5.000.000.-

Die Gesellschafter führten bei diesen **unentgeltlichen** Anteilserwerben **alle Wertansätze** des Betriebsvermögens **zu Buchwerten** weiter.

Im Gegensatz dazu, ist unter Anschaffung jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen. Festgestellt wird, dass es durch die **unentgeltlichen Übertragungen** der Gesellschaftsanteile zu keiner „Anschaffung“ einer Beteiligung kam. Es gibt somit im Jahr 1988 **keinen Anschaffungspreis dieser Mitunternehmeranteile und somit keine Anschaffungskosten der Anteile.**

Übertragen wurde nur der **Wert** des Festkapitals **und** der **Saldowert** des negativen Kapitalreservefondskontos und des Privatkontos von L*** M***.

Es kommt zu diesem Zeitpunkt am 31.07.1988 dh im Jahr 1988 weder zu einer Realisierung von stillen Reserven, noch zu einer Aufwertung der Wirtschaftsgüter des Unternehmens.

Damit ist klar, dass es bei den Übergebern der Anteile – dh weder bei L*** M***, noch bei DI W*** B*** und bei R*** P*** I*** – auf Grund der unentgeltlichen Übertragungen der

Anteile im Jahr 1988 nicht **zu einer steuerlichen Realisierung der stiller Reserven** samt Firmenwert und **somit nicht zu einem Veräußerungsgewinn** gekommen ist.

Es ist gerade der Sinn und Zweck einer Buchwertfortführung die Versteuerung eines Veräußerungsgewinnes zu vermeiden. Mit dieser Buchwertfortführung hier ist jedoch zwingend und untrennbar verbunden, dass diejenigen Personen, die **unentgeltlich** Anteile erworben haben, auch das negative Kapitalreservefonds- und Privatkonto der übertragenden Gesellschafter anteilig übernehmen mussten. **Diese Buchwertfortführung garantiert die Steuerhängigkeit aller stiller Reserven bei den neuen Gesellschaftern.**

Das bedeutet:

Der Voreigentümer der Anteile hatte handelsrechtlich die Verluste zu tragen und konnte diese steuerrechtlich geltend machen. Durch die Verluste und die Entnahmen wurde hier das Kapitalkonto des Voreigentümers negativ. Die Übernehmer der Anteile erhalten unentgeltlich anteilmäßig den Wert der Anteile am Unternehmen, müssen jedoch in der Zukunft die Versteuerung des negativen Kapitalreservekontos und Privatkontos des Voreigentümers entsprechend ihren Anteilen übernehmen.

Sowohl die **erste** Schenkung von L*** M*** als auch die **zweite** Schenkung der Anteile von den Vätern auf die Söhne führte hier zu Buchwertfortführungen.

Auszugsweise werden hier nur die **Salden der Kapitalkonten** von DI W*** B*** und Mag. A*** B*** in Schilling und Euro zu diesem Stichtag 31.07.1988 dargestellt.

Laut Tz 13 auf Seite 7 von Beilage /3 = BEILAGE /UFS 03 Zum 31.07.1988		Kapitalreservefonds negativ gesamt plus Privatkonto L*** M*** in Schilling	Kapitalreservefonds negativ gesamt plus Privatkonto L*** M*** in Euro
		-27.228.063,01	
		davon Verteilung auf	davon Verteilung auf
B*** DI W***	25%	-6.807.015,75	-494.685,13
B*** Mag. A***	7,90%	-2.151.016,98	-156.320,50

DI W*** B*** – Anteil am Unternehmen 25% - Berechnung der Differenz seines negativen Kapitalreservefondskontos **vor und nach** der Buchwertübernahme des Anteils von L*** M*** zum Nachvollziehen von in der Berufung genannten Beträgen:

Laut Tz 13 auf Seite 7 von Beilage /3 mit handelsrechtlicher Verlustverrechnung des Jahres 1987/88 an die Gesellschafter	B*** DI W*** In Schilling Stand zum 31.07.1988	In Euro
Negativer Kapitalreservefonds mit anteiligen Beträgen von	-6.807.015,75	-494.685,13

L*** M***		
Negativer Kapitalreservefonds ohne anteilige Beträge von Anteil L*** M***	<u>Abzügl. 5.735.843,98</u>	
Differenz laut Ergänzungsschreiben des Steuerberaters zur Berufung vom 25.01.2006	-1.071.171,77	-77.845,09

Zum Zeitpunkt der Veräußerung der Geschäftsanteile im Jahr 2003 durch die Gesellschafter DI W*** B*** und Mag. A*** B*** hatten sich diese - im Jahr 1988 - übernommenen negativen Kapitalkonten bereits durch Gewinne der Gesellschaft erheblich reduziert:

Dieses negative Kapitalreservefondskonto hatte zum 30. Juni 2003 bei DI W*** B*** einen negativen Saldo von insgesamt - 166.893,98 € und bei Mag. A*** B*** einen negativen Saldo von - 41.723,33 €.

Exkurs: Erwerb eines Mitunternehmeranteils ohne Ausgleichszahlungen bei negativem Kapitalkonto

Bei einer Schenkung muss der Übernehmer **bereichert** sein. Auf Grund der erheblich negativen Kapitalverrechnungskonten aller Gesellschafter – auch von DI W*** B*** und Mag. A*** B*** - ist davon auszugehen, dass das Unternehmen zum Stichtag 31.07.1988 **buchmäßig überschuldet** war. Mangels Vorliegen von Unterlagen zum Jahr 1988 kann dies nur mehr vermutet werden.

Andererseits ist aus der Höhe der Abtrittspreise für die Unternehmensanteile im Jahr 1993 ersichtlich, dass in jedem Anteil hohe stille Reserven und ein Firmenwert vorhanden waren.

Zwischen dem 31.07.1988, dem Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen und dem 01.08.1992, dem Zeitpunkt der entgeltlichen Übertragung von Anteilen im Geschäftsjahr 1993, liegt eine Zeitspanne von vier Jahren und einem Tag.

Daraus kann für das Jahr 1988 der Rückschluss gezogen werden, dass bereits auch im Jahr 1988 die anteilmäßig übernommenen Unternehmensanteile von L*** M*** durch die stillen Reserven und einen Firmenwert des Unternehmens **mehr wert** waren oder zumindest der Wert der stillen Reserven und eines Firmenwertes gleich hoch war, wie die Beträge, die als negatives Kapital- und Privatkonto übernommen werden mussten.

Auf Grund dieses Sachverhalts ist davon auszugehen, dass die Übernehmer der Anteile von L*** M*** und in der Folge die Söhne Mag. A*** B*** und P*** C*** R*** im Jahr 1988 tatsächlich bereichert waren.

Exkurs zum Wert des Betriebsvermögens, der stillen Reserven, des Firmenwertes an Hand der Abtretungspreise im Jahr 1993:

In der Folge sind aus der Gesellschaft im Veranlagungsjahr 1993 die Gesellschafter R*** KR P*** I***, R*** P*** C***, Mag.U*** M*** und V*** M*** **entgeltlich** aus der Gesellschaft zum Stichtag 01.08.1992 ausgeschieden. In einer Darstellung der gesellschaftsrechtlichen Schritte seit 01.08.1992 bei der Firma S. R. X*** GmbH & Co KG wurden die Abtretungspreise aufgelistet. Zu diesen Abtretungspreisen wurden auch für die Berechnung der Veräußerungsgewinne die Salden der bestehenden negativen Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter hinzugerechnet, die diese nicht auffüllen mussten. Laut Aktenlage wurden im Feststellungsbescheid vom **28.11.1997 für das Jahr 1993** insgesamt 24.961.198.- Schilling an Veräußerungsgewinnen versteuert. Diese Veräußerungsgewinne ergeben sich laut Aktenlage aus dem Punkt 2) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Juni 1997 als Beilage des Betriebsprüfungsberichtes (Arbeitsbogen AB Nr. 101001/97 für die Jahre 1993 bis 1995) – siehe Beilage /UFS 04 (nur Deckblatt Bericht und Punkt 2 der Niederschrift).

Veräußerungsgewinne werden wegen des begünstigten Steuersatzes immer extra in einer eigenen Kennzahl (im Jahr 1993: Kennzahl 423) ausgewiesen. Dies ist für das Jahr 1993 aus der Abfrage der finanzierten Datenbank ersichtlich. In dieser Abfrage ist der jedem Gesellschafter zukommende Gewinn- oder Verlustanteil inklusive der Veräußerungsgewinne und anderer Zu- und Abrechnungen ersichtlich. Zusätzlich zum Gewinn- oder Verlustanteil werden betraglich die jeweilige Höhe des Veräußerungsgewinns und die Höhe der Zu- und Abrechnungen und Verlustvorträge in eigenen Kennzahlen gelistet. Diese beträchtliche Darstellung der im Formular E 106 erklärten Beträge wurde von der Referentin des UFS am 06./08.08.2013 ausgedruckt. Auch wenn man im Jahr 2013 den Feststellungsbescheid 1993 nicht mehr ausdrucken kann bzw. dieser auf Grund von Skartierungen nicht mehr vorhanden ist, sind zumindest die Beträge ersichtlich – siehe BEILAGE /UFS 05.

Aus dieser Auflistung der Gewinn- und Verlustanteile der einzelnen Gesellschafter **1993** ist deren Zusammensetzung deutlich. Wenn man nun dieses E 106 aus dem Jahr 1993 mit dem E 106 des Jahres 1988 **vergleicht**, ist wiederum deutlich sichtbar, dass im Jahr 1988 keine Veräußerungsgewinne versteuert wurden, weil keine ausgewiesen sind.

Verwendete Beweismittel etc.:

Als Beweismittel dienen **alle Unterlagen** des Veranlagungsaktes der Gesellschaft, Unterlagen aus der Vergangenheit soweit sich diese noch im Veranlagungsakt des Finanzamtes befinden, die vorgelegten Unterlagen der Berufungswerber, insbesondere die Abtretungsverträge im

Jahr 2003, die Berechnung des Veräußerungsgewinnes, die vorgelegten Beilagen: Beilage /1, Beilage /2, Beilage /3 und Beilage /4.

Aus der finanzinternen Datenbank betreffend die gebuchten Beträge konnte am 19.06.2008 noch zumindest das Bescheiddatum des Feststellungsbescheides 1988 mit Datum 12.12.1989 und die steuerliche Beträge des Feststellungsbescheides 1988 ermittelt werden.

Ebenso wurde am 06./08.08.2013 eine Abfrage aus der finanzinternen Datenbank für das Jahr 1993 gemacht. Der Feststellungsbescheid 1993 hat das Datum 28.11.1997 und die steuerlichen Beträge wurden entsprechend dem E106 veranlagt.

Die Feststellungsbescheide 1988 und 1993 selbst als körperliche Ausdrucke sind wegen des lang zurückliegenden Zeitraums nicht mehr im Veranlagungsakt enthalten.

Auf Grund des weit zurück liegenden Jahres 1988 und auch 1993 werden diverse Kopien aus der Aktenlage mit dieser Entscheidung und die EDV-Ausdrucke mit dieser Entscheidung mitübermittelt. Diverse Steuernummern wurden geschwärzt.

Die Beilagen des UFS sind integrierender Bestandteil der Berufungsentscheidung.

Beispielhaft werden in der rechtlichen Beurteilung Randziffern der Einkommensteuerrichtlinien 2000 zitiert, da in diesen die ständige Rechtsprechung betreffend Buchwertfortführung oder Veräußerungsgewinnermittlung zusammengefasst ist. Es wird jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Unabhängige Finanzsenat nicht an die EStR 2000 gebunden ist, nur an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die in den zitierten Entscheidungen wiedergegeben wird.

Rechtlich ist auszuführen:

Für die Gesellschafter einer Personengesellschaft gilt, dass sie handelsrechtlich bzw. unternehmensrechtlich als Gesellschafter und **steuerrechtlich** als Mitunternehmer bezeichnet werden. Nach dem Einkommensteuerrecht wird ein Gesellschafter nur dann im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 mit Einkünften aus Gewerbebetrieb erfasst, wenn er Mitunternehmer ist. Ein Gesellschafter ist dann Mitunternehmer, wenn er Unternehmerrisiko trägt und an den stillen Reserven beteiligt ist.

Der von einer Mitunternehmerschaft erzielte steuerliche Gewinn- oder Verlust eines Kalender- bzw. eines Wirtschaftsjahres wird über die einheitliche und gesonderte Feststellung unmittelbar **jedem einzelnen Gesellschafter** zugerechnet.

Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Für das Veranlagungsjahr 1988 galt für Buchwertfortführungen die Bestimmung des § 6 Z 9 EStG 1972 erster Satz:

Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinnes des bisherigen Betriebsinhabers (Anteilsinhabers) die Wirtschaftsgüter mit jenen Werten anzusetzen, mit denen sie im Zeitpunkt der Übertragung nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung zu bewerten waren (Buchwerte). Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden. Werden nur einzelne Wirtschaftsgüter unentgeltlich übertragen, so gilt für den Empfänger als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Betrag, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfangs hätte aufwenden müssen.

Ab dem Veranlagungsjahr 1989 gilt für Buchwertfortführungen die Bestimmung des § 6 Z 9 a EStG 1988:

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 Betriebsinhaber (Anteilsinhabers) zu übernehmen (Buchwertfortführung).

Damit nimmt der Gesetzgeber sowohl beim EStG 1972, als auch beim EStG 1988 bewusst in Kauf, dass beim Rechtsvorgänger eingetretene Wertsteigerungen erst beim Rechtsnachfolger besteuert werden (Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 405). Für die Unentgeltlichkeit ist ausschlaggebend, dass der Erwerber bereichert ist (so auch EStR 2000 Rz 5569).

Gemäß § 6 Z 9 EStG 1972 und § 6 Z 9 lit a EStG 1988 hat bei unentgeltlichem Erwerb eines Mitunternehmeranteiles der Erwerber **die Buchwerte** des bisherigen Anteilsinhabers fortzuführen.

Wird ein bloß buchmäßig überschuldeter Betrieb (die stillen Reserven einschließlich Firmenwert sind höher als die buchmäßige Überschuldung) zwischen nahen Angehörigen ohne Zahlung übertragen, liegt idR ein unentgeltlicher Erwerb vor (VwGH 23.10.1990, 90/14/0102; VwGH 29.6.1995, 93/15/0134 und vgl. auch EStR 2000 Rz 5680).

Die rechtliche Beurteilung des berufungsgegenständlichen Vorganges wird durch mehrere VwGH Entscheidung gestützt:

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 (VwGH 2.12.1987, 87/13/0061; VwGH 27.5.1998, 94/13/0084 und vgl. auch EStR 2000 Rz 5988).

Bei einer unentgeltlichen Übertragung muss der Rechtsnachfolger des Gesellschaftsanteiles **tatsächlich bereichert** sein. Das heißt der **reale Wert** des Gesellschaftsanteiles muss positiv sein (VwGH 25.2.1998, 97/14/0141).

Hier im berufungsgegenständlichen Sachverhalt sind die unentgeltlichen Übergaben der Anteile zu Buchwerten zum 31.07.1988 der Vertragsinhalt des Gesellschafterprotokolls vom 30. Mai 1988 **und** der Vertragsinhalt der Schenkungsverträge zwischen den Vätern und den Söhnen.

Gemäß **§ 938 ABGB** heißt ein Vertrag, wodurch eine Sache jemanden unentgeltlich überlassen wird, eine Schenkung. Die Schenkung ist – auch bei der Handschenkung – ein Konsensualvertrag, wodurch jemandem eine Sache in Schenkungsabsicht überlassen wird – vgl. Schubert in Rummel³, § 938 Rz 1 ff.

Schenkungsabsicht ist für die Schenkung begriffswesentlich. Sie besteht in der Absicht einer **unentgeltlichen**, dh auf **keine** Gegenleistung bezogenen und **freiwilligen** (freigebigen), dh auch nicht durch sittliche Pflicht verlangten Leistung (SZ 56/30 = EvBl 1983/133; JBI 1984, 495; SZ 58/209 = EvBl 1986/106; JBI 1986, 323 = RdW 1986, 146).

Gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen sind idR mangels Freigebigkeit keine Schenkungen, SZ 23/8 u 182; JBI 1967, 257; Stanzl in *Klang* 597, doch ist Prüfung des Einzelfalles – **so wie hier** - geboten: einige Beispiele: die Aufnahme eines Gesellschafters ohne bzw. mit unzureichender Einlage; die Gewährung eines größeren Gewinnanteils als der gesellschaftlichen Beteiligung entspricht, kann (uU gemischte) Schenkung sein, sofern hierfür nicht ein zureichender familienrechtlicher, arbeitsrechtlicher oder im Gesellschaftsverhältnis wurzelnder Grund vorliegt, Miet 32.218; die unentgeltliche Verschaffung eines **Kommanditanteils**.

Zum 31.07.1988 wurden vom Gesellschaftes L*** M*** 24% des Festkapitals (=sein Anteil am Unternehmen), sein negatives Kapitalkonto und sein negativen Privatkonto auf die übrigen nahen Angehörigen der Familie „im Sinne einer familienhaften Übergabe“ übertragen.

Der Gesellschafter L*** M*** ist **ohne** irgendwelche Ausgleichszahlungen aus der Gesellschaft ausgeschieden. Es lag eine unentgeltliche Übertragung seines Anteils vor. Allen Gesellschaftern war laut diesem Protokoll in der Gesellschafterversammlung vom 30. Mai 1988

bewusst, dass sie die Anteile von L*** M*** **zum Buchwert** unentgeltlich übernehmen und die Gesellschaft fortsetzen. Alle haben dies mit ihrer Unterschrift bestätigt.

Ebenso haben zum 31.07.1988 die Gesellschafter DI W*** B*** und KR P*** I*** R*** ihren Söhnen Anteile unentgeltlich, da mittels Schenkung, übertragen.

Steuerlich ist die Folge dieser Schenkungen die Fortführung der Buchwerte im Sinne des § 6 EStG. Es kommt 1988 weder zu einer Gewinnrealisierung der stillen Reserven und des Firmenwertes, noch gibt es zu diesem Zeitpunkt am 31.07.1988 steuerliche Anschaffungskosten dieser Anteile (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Rz 36). Der Begriff der Anschaffung setzt einen entgeltlichen Erwerb eines Wirtschaftsgutes voraus und das liegt hier nicht vor.

Mangels Gewinnrealisierung wurde weder bei L*** M***, noch bei DI W*** B***, noch bei KR P*** I*** R*** im Jahr 1988 ein Veräußerungsgewinn versteuert. Es kommt somit bei den Berufungswerbern DI W*** B*** und Mag. A*** B*** im Jahr 2003 zu keiner doppelten Versteuerung von übernommenen Unternehmenswerten, sondern **zur erstmaligen Versteuerung** der stillen Reserven und des Firmenwertes entsprechend ihren Anteilen.

Der beträchtliche negative Saldo des von den Berufungswerbern übernommenen negativen Kapital- und Privatkontos 1988 hat sich im Ablauf der Jahre dh bis 2003 durch Gewinnzu teilungen bereits vermindert. Dies hat den Wert der Kommanditanteile positiv beeinflusst. Die beiden Kommanditisten versteuern im Jahr 2003 die aktuellen in ihren Anteilen befindlichen stillen Reserven und den Firmenwert, der sich im Anteilspreis widerspiegelt. Zusätzlich dazu ist der noch offene Rest der steuerhängigen negativen Werte der Kapitalkonten im Sinne des § 24 EStG 1988 zu versteuern, die nicht aufgefüllt werden mussten.

Ein Vergleich zwischen den im Jahr 1988 übernommenen negativen Salden und dem im Jahr 2003 erzielten Veräußerungserlös inklusive dem negativen Kapitalkonto, das die Berufungswerber nicht auffüllen mussten, ist **keine** zulässige Berechnungsmethode für die Ermittlung des Veräußerungsgewinn aus der entgeltlichen Abtretung von Mitunternehmeranteilen.

Entgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Anders als im Jahr 1988 erfolgte die Abtretung der Mitunternehmeranteile an der S. R. GesmbH & Co KG durch die Gesellschafter sowohl im Jahr 1993 als auch im berufsgegenständlichen Jahr 2003 gegen die **Zahlung eines Abtretungspreises**. Das bedeutet, dass die Abtretung der Anteile **entgeltlich** erfolgte.

Gemäß **§ 24 EStG 1988** (idF für das Jahr 2003) lautet mit den ersten beiden Absätzen:

§ 24 Abs. 1: Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung: – des ganzen Betriebes, - eines Teilbetriebes, - eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist; der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

§ 24 Abs. 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.

Die Gesellschafter DI W*** B*** und Mag. A*** B*** erhielten einen Abtretungspreis und mussten die negativen Kapitalkonten nicht auffüllen.

Für die Gesellschafter DI W*** B*** und Mag. A*** B*** wurde folgender Veräußerungsgewinn ermittelt und erklärt:

	Summe	DI W*** B***	Mag. A*** B***
	Euro	Euro	Euro
Abtretungspreis	617.720,00	494.176,00	123.544,00
Kapitalreservefonds-negativ	<u>208.617,31</u>	<u>166.893,98</u>	<u>41.723,33</u>
Zwischensumme	826.337,31	661.069,98	165.267,33
Kapitalkonto Buchwert	-136.261,56	-109.009,25	-27.252,31
Sonderbetriebsvermögen Buchwert	<u>-20.850,15</u>	<u>-20.850,15</u>	<u>0,00</u>
Veräußerungsgewinn Summe	669.225,60	531.210,58	138.015,02
Steuerliche Zu- und Abrechnungen			
Steuerlicher Verlustanteil		-804,17	-660,40
Steuerlicher Gewinnanteile		<u>3.912,17</u>	<u>928,46</u>
Steuerpflichtiger Gewinn 2003			
Je ausgeschiedener Mitunternehmer		534.318,58	138.283,08

Diese Ermittlung ist korrekt. Scheidet ein Mitunternehmer mit einem negativen Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus, dann entsteht gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 jedenfalls ein Veräußerungsgewinn in der Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen muss (§ 24 Abs. 2, letzter Satz); dies gilt auch für Kommanditanteile (vgl. VwGH vom 16.12.1999, 95/15/0027), und zwar unabhängig von eventuellen Haftungsbeschränkungen des Zivilrechts; dies gilt unabhängig davon, ob das negative

Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden, auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist (vgl. VwGH vom 27.5.1998, 94/13/0084).

Das zu versteuernde "negative" Kapitalkonto ist im **steuerrechtlichen** Sinn zu verstehen. Auszugehen ist hier vom gesamten steuerlichen Kapital (Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz zuzüglich Kapital in Sonder- und Ergänzungsbilanzen nach eventueller Auflösung von Rücklagen und Rückstellungen zugunsten des laufenden Gewinnes).

Ein Veräußerungsgewinn entsteht auch dann, wenn der Gesellschafter im Zeitpunkt des Austritts vermögenslos ist und die Schuld uneinbringlich ist (VwGH 3.6.1992, 87/13/0118). Die Erfassung des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn ist steuerlich auch sachlich gerechtfertigt, weil der ausscheidende Gesellschafter die Verluste, die zu dem Negativstand führten, in der Regel auch steuermindernd geltend machen konnte (VwGH 21.2.1996, 94/14/0160). **Nur und ausschließlich bei einer unentgeltlichen Anteilsübertragung und einer Buchwertfortführung wurden die Verluste zwar vom Voreigentümer geltend gemacht, die Versteuerung eines restlichen negativen Kapitalkontos hat durch einen anderen Gesellschafter zu erfolgen, wenn dieser entgeltlich aus der Gesellschaft ausscheidet.**

§ 24 Abs. 2 EStG 1988 liegt der Gedanke zugrunde, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers - gleichgültig ob es auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist - grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt.

Handelsrechtlich besteht eine derartige Verpflichtung bei eingeschränkter Haftung für einen Kommanditisten nach Einzahlung seiner Einlage nur insoweit, als eine entsprechende vertragliche Verpflichtung im Zeitpunkt der Abtretung oder zu einem späteren Zeitpunkt zusätzlich eingegangen wurde.

Für den Fall also, dass für einen Kommanditisten durch Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto entsteht, zu dessen Auffüllung er handelsrechtlich nicht verpflichtet ist, soll sein Ausscheiden ohne vorherige Auffüllung des Kapitalkontos keine schuldbefreiende Wirkung haben, sondern eine gewinnwirksame Rechtsfolge nach sich ziehen, sodass in § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 diese Rechtsfolge **für steuerliche Zwecke** ausdrücklich normiert wurde.

Ansonsten wären nämlich Verluste eines Kommanditisten, denen im steuerlichen System der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der Gedanke einer Vermögenseinbuße zugrunde

liegt, im Wege des Verlustausgleichs in unbeschränktem Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen.

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 trifft sohin eine Regelung, mit der im Ergebnis eine handelsrechtlich 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 schuldbefreidend wirkt und so zu einem Veräußerungsgewinn führt.

Muss ein Gesellschafter also sein negatives Kapitalkonto nicht auffüllen, so ist für eine Erfassung gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz vom Gesetzgeber gesorgt, gleichgültig aus welchem Grund keine Auffüllungsverpflichtung besteht (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24, Tz. 95.4).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Steuerliche Vertreter und Zustellung:

Zur Zustellung wird auf den Hinweis am Beginn der Berufungsentscheidung hingewiesen. Die S. R. GesmbH & Co KG wird seit 04.07.2006 durch die Treuhand-Union Linz WP u Stb GmbH, Denkstraße 49, 4030 Linz vertreten. Seit 13.04.2007 hat Ernst Leo Hable die Zustellungsbevollmächtigung für die Gesellschaft.

Beilagen:

BEILAGE / UFS 01 (Information zu 1988)
BEILAGE / UFS 02 (Protokoll der Gesellschafterversammlung 30. Mai 1988)
BEILAGE / UFS 03 (Beilage der Berufungswerber = Beilage /3 Zusammenhang der Beträge)
BEILAGE / UFS 04 (Deckblatt und Punkt 2 aus BP Bericht AB Nr. 101001/97)
BEILAGE / UFS 05 (Information zu 1993)

Linz, am 29. November 2013