

TE Vwgh Erkenntnis 1987/5/19 86/14/0104

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 19.05.1987

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §169;

EStG 1972 §23 Z2;

1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017
1. BAO § 169 heute
2. BAO § 169 gültig ab 01.01.1962
1. EStG 1972 § 23 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. Dorner, über die Beschwerde der F-Ges.m.b.H. & Co. KG. in T, vertreten durch Dr. Hans Paar, Rechtsanwalt in Graz, Kaiserfeldgasse 29, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 25. Juni 1986, Zl. B 318-3/84, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1975 (mitbeteiligte Parteien: Ing. Franz V in L, Sch-Kommanditgesellschaft in L, und Hans G in G), zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. Dorner, über die Beschwerde der F-Ges.m.b.H. & Co. KG. in T, vertreten durch Dr. Hans Paar, Rechtsanwalt in Graz, Kaiserfeldgasse 29, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 25. Juni 1986, Zl. B 318-3/84, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1975 (mitbeteiligte Parteien: Ing. Franz römisch fünf in L, Sch-Kommanditgesellschaft in L, und Hans G in G), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 9.960,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

An der mit Gesellschaftsvertrag vom 28. April 1972 gegründeten beschwerdeführenden Ges.m.b.H. und Co.

Kommanditgesellschaft (Beschwerdeführerin) waren zum 1. Jänner 1975 Friedrich F. sowie die mitbeteiligten Parteien Sch. KG., Ing. V. und Hans G. als Kommanditisten beteiligt. Mit diesem Stichtag schieden die mitbeteiligten Parteien auf Grund des Abtretungsvertrages vom 15. Jänner 1975 aus der Beschwerdeführerin aus. Die (festen) Kommanditeinlagen der ausscheidenden Kommanditisten hatten zum Zeitpunkt des Ausscheidens je S 21.667,--Kommanditgesellschaft (Beschwerdeführerin) waren zum 1. Jänner 1975 Friedrich F. sowie die mitbeteiligten Parteien Sch. KG., Ing. römisch fünf. und Hans G. als Kommanditisten beteiligt. Mit diesem Stichtag schieden die mitbeteiligten Parteien auf Grund des Abtretungsvertrages vom 15. Jänner 1975 aus der Beschwerdeführerin aus. Die (festen) Kommanditeinlagen der ausscheidenden Kommanditisten hatten zum Zeitpunkt des Ausscheidens je S 21.667,--

betragen. Weiters ergab sich zu diesem Zeitpunkt auf den für diese Kommanditisten geführten variablen Privatkonten (Verrechnungskonten) ein Unterkapital von je S 705.876,--. Hans G. trat nun seinen Anteil an die neu in die Beschwerdeführerin als Kommanditistin eintretende Irmgard F. (Ehefrau des Friedrich F.) ab, während Friedrich F. die Anteile der Sch. KG. und des Ing. V. übernahm. Laut Abtretungsvertrag erfolgte "die Übertragung der Kommanditanteile zu den Buchwerten laut der zum 1. Jänner 1975 erstellten Bilanz bei gleichzeitiger Übernahme der Unterkapitalkonten mit Stichtag 1. Jänner 1975." betragen. Weiters ergab sich zu diesem Zeitpunkt auf den für diese Kommanditisten geführten variablen Privatkonten (Verrechnungskonten) ein Unterkapital von je S 705.876,--. Hans G. trat nun seinen Anteil an die neu in die Beschwerdeführerin als Kommanditistin eintretende Irmgard F. (Ehefrau des Friedrich F.) ab, während Friedrich F. die Anteile der Sch. KG. und des Ing. römisch fünf. übernahm. Laut Abtretungsvertrag erfolgte "die Übertragung der Kommanditanteile zu den Buchwerten laut der zum 1. Jänner 1975 erstellten Bilanz bei gleichzeitiger Übernahme der Unterkapitalkonten mit Stichtag 1. Jänner 1975."

In der Gewerbesteuererklärung der Beschwerdeführerin für das Jahr 1975 scheint ein Veräußerungsgewinn von S 2,117.628,-- auf. Dieser Betrag entspricht dem für die ausgeschiedenen Kommanditisten insgesamt ausgewiesenen Unterkapital (3 x S 705.876,--). In der Handelsbilanz zum 31. Dezember 1975 nahm die Beschwerdeführerin bei den Aktiven wegen der Übernahme der negativen Kapitalkonten Aufwertungen vor, indem sie bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auf vorzeitige Abschreibungen zurückzuführende stille Reserven auflöste und den Restbetrag von S 867.288,-- als Firmenwert ansetzte. Von diesem Firmenwert nahm die Beschwerdeführerin eine Teilwertabschreibung bis auf den Erinnerungswert von S 1,-- vor, weil sie laut Begleitschreiben zur Gewerbesteuererklärung weder eine besondere Auftragslage, noch eine entsprechend eingeführte Produktion noch einen Kundenstock hatte.

Im Anschluß an eine Betriebsprüfung erließ das Finanzamt für 1975 einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, mit dem es der Gewerbesteuererklärung der Beschwerdeführerin im wesentlichen folgte; es erkannte lediglich die Teilwertabschreibung des Firmenwertes nicht an und ließ statt dessen eine auf fünf Jahre verteilte Absetzung für Abnutzung zu. Den drei ausgeschiedenen Kommanditisten rechnete das Finanzamt Veräußerungsgewinne in Höhe der negativen Kapitalkonten (Privatkonten) zu (je S 705.876,--).

Gegen diesen Feststellungsbescheid für 1975 erhob die Sch. KG. mit der Begründung Berufung, daß sie das Unterkapital von S 705.876,-- dem Friedrich F. zum 1. Jänner 1975 unentgeltlich ohne Nachschuß übertragen habe. Da gemäß § 167 HGB der Kommanditist an den Verlusten der Gesellschaft nur bis zum Betrag seines Kapitalanteiles und seiner rückständigen Einlage teilnehme, stellten die durch Verlustzuweisung entstandenen Unterkapitalkonten im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1968, Zl. 1225/65, Slg. Nr. 3765/F, keine Schuld der Gesellschafter dar. Mangels Schuldübernahme durch den Erwerber des Gesellschaftsanteiles sei bei der Sch. KG. keine Vermögensvermehrung eingetreten und damit auch kein Veräußerungsgewinn angefallen. Stille Reserven seien wegen der "Übernahme zu Buchwerten" nicht zu realisieren. Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 1980 wies das Finanzamt die Berufung der Sch. KG. als unbegründet ab, weil sie Verlustzuweisungen aus der Beteiligung an der Beschwerdeführerin gewinnmindernd abgesetzt habe. Da diese Verluste nur aus Abschreibungen bzw. vorzeitigen Abschreibungen resultierten und die Anschaffungen weit über die Kommanditeinlage hinausgingen, sei die Sch. KG. dem Gesellschaftsvertrag entsprechend auch an den stillen Reserven der Beschwerdeführerin beteiligt. Die stillen Reserven wären in den Unterkapitalkonten enthalten. Die Übernahme der Unterkapitalkonten und die Entlassung der ausscheidenden Gesellschafter aus den Verbindlichkeiten und Haftungen (Bürgschaften) laut Abtretungsvertrag

bewirke die Auflösung der stillen Reserven. Gegen diesen Feststellungsbescheid für 1975 erhob die Sch. KG. mit der Begründung Berufung, daß sie das Unterkapital von S 705.876,-- dem Friedrich F. zum 1. Jänner 1975 unentgeltlich ohne Nachschuß übertragen habe. Da gemäß Paragraph 167, HGB der Kommanditist an den Verlusten der Gesellschaft nur bis zum Betrag seines Kapitalanteiles und seiner rückständigen Einlage teilnehme, stellten die durch Verlustzuweisung entstandenen Unterkapitalkonten im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1968, Zl. 1225/65, Slg. Nr. 3765/F, keine Schuld der Gesellschafter dar. Mangels Schuldübernahme durch den Erwerber des Gesellschaftsanteiles sei bei der Sch. KG. keine Vermögensvermehrung eingetreten und damit auch kein Veräußerungsgewinn angefallen. Stille Reserven seien wegen der "Übernahme zu Buchwerten" nicht zu realisieren. Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 1980 wies das Finanzamt die Berufung der Sch. KG. als unbegründet ab, weil sie Verlustzuweisungen aus der Beteiligung an der Beschwerdeführerin gewinnmindernd abgesetzt habe. Da diese Verluste nur aus Abschreibungen bzw. vorzeitigen Abschreibungen resultierten und die Anschaffungen weit über die Kommanditeinlage hinausgingen, sei die Sch. KG. dem Gesellschaftsvertrag entsprechend auch an den stillen Reserven der Beschwerdeführerin beteiligt. Die stillen Reserven wären in den Unterkapitalkonten enthalten. Die Übernahme der Unterkapitalkonten und die Entlassung der ausscheidenden Gesellschafter aus den Verbindlichkeiten und Haftungen (Bürgschaften) laut Abtretungsvertrag bewirke die Auflösung der stillen Reserven.

Die Sch. KG. beantragte am 9. April 1980 die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei sie eine Mithaftung für Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin in Abrede stellte. Diese Haftung hätte ihr vertretungsbefugter Gesellschafter als Einzelperson und nicht im Rahmen der Sch. KG. übernommen. Die (rechtlich bestehende) Beteiligung an den stillen Reserven aber wäre nach Rechtsprechung und Erlaßregelungen unbeachtlich.

In weiterer Folge hob die belangte Behörde den genannten Feststellungsbescheid für das Jahr 1975 gemäß 299 Abs. 2 BAO aus einem aus der Sicht des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unmaßgeblichen Grund wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf. Für das fortzusetzende Verwaltungsverfahren brachte sie zum Ausdruck, daß von den ausgeschiedenen Kommanditisten nur Hans G. und Ing. V. für Bankschulden der Beschwerdeführerin in Höhe von je S 1,3 Mio wechselfähig haftet (gebürgt) hätten. Der Umstand, daß Hans G. und Ing. V. infolge der im Abtretungsvertrag getroffenen Vereinbarungen ohne Kontobereinigung und mit Entlassung aus den Haftungen, die über den Stand ihrer negativen Kapitalkonten hinausgegangen wären, ausscheiden hätten dürfen, berechtige zur Zurechnung von Veräußerungsgewinnen an die zuletzt Genannten in Höhe des Saldos zwischen Kommanditeinlage und negativem Privatkonto. Die Sch. KG. hafte hingegen nicht über die Kommanditeinlage von S 21.667,-- hinaus, sodaß ihr wegen des ohne Kontobereinigung erfolgten Ausscheidens kein Veräußerungsgewinn zugerechnet werden dürfe. Aus der Auseinandersetzungsbilanz zum 1. Jänner 1975 sei zwar ersichtlich, daß der Negativsaldo von Kommanditeinlagenkonto (S 21.667,--) und negativem Privatkonto (S 705.876,--) durch anteilige stille Reserven (Firmenwert) gedeckt sei. Der vom Schrifttum geforderten Zurechnung der mit dem Ausscheiden der Sch. KG. realisierten stillen Reserven an den (bisher nicht mit Verlusten bedachten) Komplementär stehe aber im Beschwerdefall der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. An die Sch. KG. dürfe der Veräußerungsgewinn auf dem Boden der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zugerechnet werden. In weiterer Folge hob die belangte Behörde den genannten Feststellungsbescheid für das Jahr 1975 gemäß Paragraph 299, Absatz 2, BAO aus einem aus der Sicht des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unmaßgeblichen Grund wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf. Für das fortzusetzende Verwaltungsverfahren brachte sie zum Ausdruck, daß von den ausgeschiedenen Kommanditisten nur Hans G. und Ing. römisch fünf. für Bankschulden der Beschwerdeführerin in Höhe von je S 1,3 Mio wechselfähig haftet (gebürgt) hätten. Der Umstand, daß Hans G. und Ing. römisch fünf. infolge der im Abtretungsvertrag getroffenen Vereinbarungen ohne Kontobereinigung und mit Entlassung aus den Haftungen, die über den Stand ihrer negativen Kapitalkonten hinausgegangen wären, ausscheiden hätten dürfen, berechtige zur Zurechnung von Veräußerungsgewinnen an die zuletzt Genannten in Höhe des Saldos zwischen Kommanditeinlage und negativem Privatkonto. Die Sch. KG. hafte hingegen nicht über die Kommanditeinlage von S 21.667,-- hinaus, sodaß ihr wegen des ohne Kontobereinigung erfolgten Ausscheidens kein Veräußerungsgewinn zugerechnet werden dürfe. Aus der Auseinandersetzungsbilanz zum 1. Jänner 1975 sei zwar ersichtlich, daß der Negativsaldo von Kommanditeinlagenkonto (S 21.667,--) und negativem Privatkonto (S 705.876,--) durch anteilige stille Reserven (Firmenwert) gedeckt sei. Der vom Schrifttum geforderten Zurechnung der mit dem Ausscheiden der Sch. KG. realisierten stillen Reserven an den (bisher nicht mit Verlusten bedachten) Komplementär stehe aber im Beschwerdefall der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. An die Sch. KG. dürfe der Veräußerungsgewinn auf dem Boden der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zugerechnet werden.

In einem neuen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1975 rechnete das Finanzamt dem Hans G. und dem Ing. V. Veräußerungsgewinne von je S 684.210,-- (Unterschied zwischen der Kommanditeinlage von S 21.666,-- und dem negativen Privatkonto von S 705.876,--), der Sch. KG. jedoch keinen Veräußerungsgewinn zu. Für die Beschwerdeführerin wurde ein auf fünf Jahre abzuschreibender Firmenwert von S 118.080,-- ermittelt (Salden von negativen Kommanditeinlagen und negativen Privatkonten bei Hans G. und Ing. V. von zusammen S 1,368.420,-- abzüglich der aufdeckbaren stillen Reserven von S 1,250.340,--). In einem neuen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1975 rechnete das Finanzamt dem Hans G. und dem Ing. römisch fünf. Veräußerungsgewinne von je S 684.210,-- (Unterschied zwischen der Kommanditeinlage von S 21.666,-- und dem negativen Privatkonto von S 705.876,--), der Sch. KG. jedoch keinen Veräußerungsgewinn zu. Für die Beschwerdeführerin wurde ein auf fünf Jahre abzuschreibender Firmenwert von S 118.080,-- ermittelt (Salden von negativen Kommanditeinlagen und negativen Privatkonten bei Hans G. und Ing. römisch fünf. von zusammen S 1,368.420,-- abzüglich der aufdeckbaren stillen Reserven von S 1,250.340,--).

Gegen diesen neuen Feststellungsbescheid erhoben die Beschwerdeführerin und Ing. V. Berufung. Gegen diesen neuen Feststellungsbescheid erhoben die Beschwerdeführerin und Ing. römisch fünf. Berufung.

Die Beschwerdeführerin brachte in der Berufung vor, daß der geschäftsführende Gesellschafter der Sch. KG. namens dieser Kommanditgesellschaft die Haftung für Bankschulden der Beschwerdeführerin übernommen habe und diese Kommanditgesellschaft daher gleich den anderen ausgeschiedenen Kommanditisten der Beschwerdeführerin einen Veräußerungsgewinn erzielt habe. Dementsprechend erhöhe sich aber bei der Beschwerdeführerin der Ansatz für den Firmenwert.

Ing. V. legte in seiner Berufung dar, er habe für das Ausscheiden aus der Beschwerdeführerin kein Entgelt erhalten, die Entlassung aus der Haftung für Bankschulden könne nicht als solches angesehen werden. Bei unentgeltlichem Ausscheiden eines Kommanditisten sei der Betrag des negativen Kapitalkontos nicht als Veräußerungsgewinn zu behandeln. Das negative Kapitalkonto besitze keinen Verbindlichkeitscharakter, sein Wegfall bedeute daher keinen Vorteil des ausscheidenden Kommanditisten. Ing. römisch fünf. legte in seiner Berufung dar, er habe für das Ausscheiden aus der Beschwerdeführerin kein Entgelt erhalten, die Entlassung aus der Haftung für Bankschulden könne nicht als solches angesehen werden. Bei unentgeltlichem Ausscheiden eines Kommanditisten sei der Betrag des negativen Kapitalkontos nicht als Veräußerungsgewinn zu behandeln. Das negative Kapitalkonto besitze keinen Verbindlichkeitscharakter, sein Wegfall bedeute daher keinen Vorteil des ausscheidenden Kommanditisten.

Im weiteren Verwaltungsverfahren gaben die Sch. KG. und Ing. V. bekannt, daß für sie keine Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos bestanden habe. Die Beschwerdeführerin und der ausgeschiedene Kommanditist Hans G. bejahten hingegen eine solche Verpflichtung für alle Kommanditisten. Die Beschwerdeführerin wies weiters darauf hin, daß die Anteilsabtretung nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages entgeltlich zu erfolgen hatte und der dem ausscheidenden Gesellschafter zustehende Unternehmenswert den Kaufpreis für die Überlassung seines Anteiles dargestellt habe. Der Kaufpreis sei auf die vorhandenen Wirtschaftsgüter aufzuteilen gewesen. Im weiteren Verwaltungsverfahren gaben die Sch. KG. und Ing. römisch fünf. bekannt, daß für sie keine Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos bestanden habe. Die Beschwerdeführerin und der ausgeschiedene Kommanditist Hans G. bejahten hingegen eine solche Verpflichtung für alle Kommanditisten. Die Beschwerdeführerin wies weiters darauf hin, daß die Anteilsabtretung nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages entgeltlich zu erfolgen hatte und der dem ausscheidenden Gesellschafter zustehende Unternehmenswert den Kaufpreis für die Überlassung seines Anteiles dargestellt habe. Der Kaufpreis sei auf die vorhandenen Wirtschaftsgüter aufzuteilen gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 1984 gab das Finanzamt der Berufung des Ing. V., nicht aber der Berufung der Beschwerdeführerin Folge. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe ein ausscheidender Kommanditist nur dann einen Veräußerungsgewinn zu versteuern, wenn er aus einer bestehenden Verpflichtung zur Auffüllung des Negativkapitals entlassen werde. Die Entlassung der ausgeschiedenen Kommanditisten aus Bürgschaftsverpflichtungen sei jedoch nicht mit der Entlassung aus der Verpflichtung zur Auffüllung eines negativen Kapitalkontos gleichzusetzen, sodaß die Frage, ob die Sch. KG. oder ihr geschäftsführender Gesellschafter für Bankschulden der Beschwerdeführerin gebürgt hätten, nicht erörtert werden müsse. Da sich nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1968, Slg. Nr. 3765/F, das Ausscheiden eines Kommanditisten nur auf den Kapitalkonten in der Form abzuspielen habe, daß das bisherige negative Kapital

anteilsweise auf die verbleibenden Gesellschafter aufgeteilt werde, komme weder eine Aufwertung noch der Ansatz eines (laut Beschwerdeführerin ohnehin nicht vorhandenen) Firmenwertes in Frage. Eine Verpflichtung zur Auffüllung des Negativkapitals habe die Beschwerdeführerin nicht nachweisen können. Die Berufungsvorentscheidung hatte zur Folge, daß einerseits keine Veräußerungsgewinne und andererseits keine Aufwertungen im Anlagevermögen (bzw. für 1975 keine entsprechende Absetzung für Abnutzung) zum Ansatz kamen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 1984 gab das Finanzamt der Berufung des Ing. römisch fünf., nicht aber der Berufung der Beschwerdeführerin Folge. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe ein ausscheidender Kommanditist nur dann einen Veräußerungsgewinn zu versteuern, wenn er aus einer bestehenden Verpflichtung zur Auffüllung des Negativkapitals entlassen werde. Die Entlassung der ausgeschiedenen Kommanditisten aus Bürgschaftsverpflichtungen sei jedoch nicht mit der Entlassung aus der Verpflichtung zur Auffüllung eines negativen Kapitalkontos gleichzusetzen, sodaß die Frage, ob die Sch. KG. oder ihr geschäftsführender Gesellschafter für Bankschulden der Beschwerdeführerin gebürgt hätten, nicht erörtert werden müsse. Da sich nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1968, Slg. Nr. 3765/F, das Ausscheiden eines Kommanditisten nur auf den Kapitalkonten in der Form abzuspielen habe, daß das bisherige negative Kapital anteilsweise auf die verbleibenden Gesellschafter aufgeteilt werde, komme weder eine Aufwertung noch der Ansatz eines (laut Beschwerdeführerin ohnehin nicht vorhandenen) Firmenwertes in Frage. Eine Verpflichtung zur Auffüllung des Negativkapitals habe die Beschwerdeführerin nicht nachweisen können. Die Berufungsvorentscheidung hatte zur Folge, daß einerseits keine Veräußerungsgewinne und andererseits keine Aufwertungen im Anlagevermögen (bzw. für 1975 keine entsprechende Absetzung für Abnutzung) zum Ansatz kamen.

Die Beschwerdeführerin begehrte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und behauptete nach wie vor eine Verpflichtung der ausgeschiedenen Kommanditisten zur Auffüllung des Negativkapitals bzw. eine entgeltliche Veräußerung der Kommanditanteile.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde gleich der Berufungsvorentscheidung der Berufung des Ing. V. Folge und der Berufung der Beschwerdeführerin keine Folge. Begründend führt der angefochtene Bescheid aus, daß in der Schlußbilanz zum 31. Dezember 1975 die starren Kapitalkonten (jeweils rund S 21.667,--) auf die Kapitalkonten der Erwerber umgebucht, die negativen Kapitalkonten (jeweils rund S 705.876,--) hingegen über die Konten der aufzuwertenden Anlagegüter und über Firmenwert ausgeglichen worden seien. Wo der Betrag von S 684.210,-- noch Platz haben könne, sei unerfindlich. Ferner sei in Rechnung zu stellen, daß die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin Qu. in der Eingabe vom 31. Jänner 1975 ausgeführt habe, daß die Anteile zu Buchwerten abgetreten worden seien. Überdies sei in der Aufgliederung der Privatkonten (Beilage zur Bilanz zum 31. Dezember 1975) davon die Rede, daß die Abtretung "ohne Nachschuß" erfolgt sei. Diese Vorgangsweise entspreche im übrigen dem Vorschlag der Qu. im Schreiben vom 13. Dezember 1974, die negativen Kapitalkonten "nicht zur Einzahlung zu bringen". Die Zahlung eines Kaufpreises wäre im übrigen unverständlich, da auch bei Berücksichtigung der stillen Reserven die übertragenen Kommanditanteile negativ blieben und nach der Eingabe vom 18. Februar 1977 ein Firmenwert nicht vorliege. Wenn daher im Abtretungsvertrag - ohne Nennung eines Kaufpreises - von einer Übertragung der Kommanditanteile "zu den Buchwerten" die Rede sei, erweise sich die nunmehrige Behauptung eines Kaufpreises (von je S 684.210,--) als unglaubwürdig. Im übrigen habe der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin in der Berufungsverhandlung klargestellt, daß nur die vorher erwähnten Buchungen stattgefunden hätten, in der Übernahme der negativen Kapitalkonten (Privatkonten) jedoch die Entrichtung des Kaufpreises erblickt werde. Ein Geldfluß in die Gesellschaft, nämlich Entrichtung des Kaufpreises von den Erwerbern zur Auffüllung der negativen Kapitalkonten (Privatkonten) der ausgeschiedenen Kommanditisten direkt an die Gesellschaft, sei jedoch nicht erfolgt. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde gleich der Berufungsvorentscheidung der Berufung des Ing. römisch fünf. Folge und der Berufung der Beschwerdeführerin keine Folge. Begründend führt der angefochtene Bescheid aus, daß in der Schlußbilanz zum 31. Dezember 1975 die starren Kapitalkonten (jeweils rund S 21.667,--) auf die Kapitalkonten der Erwerber umgebucht, die negativen Kapitalkonten (jeweils rund S 705.876,--) hingegen über die Konten der aufzuwertenden Anlagegüter und über Firmenwert ausgeglichen worden seien. Wo der Betrag von S 684.210,-- noch Platz haben könne, sei unerfindlich. Ferner sei in Rechnung zu stellen, daß die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin Qu. in der Eingabe vom 31. Jänner 1975 ausgeführt habe, daß die Anteile zu Buchwerten abgetreten worden seien. Überdies sei in der Aufgliederung der Privatkonten (Beilage zur Bilanz zum 31. Dezember 1975) davon die Rede, daß die Abtretung "ohne Nachschuß" erfolgt sei. Diese Vorgangsweise entspreche im übrigen dem Vorschlag der Qu. im Schreiben vom 13. Dezember 1974, die negativen Kapitalkonten "nicht zur

Einzahlung zu bringen". Die Zahlung eines Kaufpreises wäre im übrigen unverständlich, da auch bei Berücksichtigung der stillen Reserven die übertragenen Kommanditanteile negativ blieben und nach der Eingabe vom 18. Februar 1977 ein Firmenwert nicht vorliege. Wenn daher im Abtretungsvertrag - ohne Nennung eines Kaufpreises - von einer Übertragung der Kommanditanteile "zu den Buchwerten" die Rede sei, erweise sich die nunmehrige Behauptung eines Kaufpreises (von je S 684.210,--) als unglaubwürdig. Im übrigen habe der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin in der Berufungsverhandlung klargestellt, daß nur die vorher erwähnten Buchungen stattgefunden hätten, in der Übernahme der negativen Kapitalkonten (Privatkonten) jedoch die Entrichtung des Kaufpreises erblickt werde. Ein Geldfluß in die Gesellschaft, nämlich Entrichtung des Kaufpreises von den Erwerbern zur Auffüllung der negativen Kapitalkonten (Privatkonten) der ausgeschiedenen Kommanditisten direkt an die Gesellschaft, sei jedoch nicht erfolgt.

Es hätte auch nicht nachgewiesen werden können, daß eine Auffüllungsverpflichtung vereinbart worden sei. Abgesehen davon, daß einzelne Beteiligte eine solche Verpflichtung überhaupt in Abrede stellten, hätten andere Beteiligte und der Zeuge R. nur angeben können, daß die Auffüllungsverpflichtung den Beteiligten klar gewesen sei. Angaben über die Entstehung dieser Auffüllungsverpflichtung seien nicht gemacht worden. Bestenfalls wären unverbindliche Absichtserklärungen über die Durchführung einer Auffüllung vorhanden gewesen. Gegen verbindliche Vereinbarungen spreche die Überlegung, daß wegen des immer hervorgehobenen Kapitalbedarfes der Gesellschaft das Ausscheiden ohne Kontenbereinigung unverständlich wäre. Der in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 1984 vertretene Auffassung, wonach aus dem Einverständnis der ausgeschiedenen Kommanditisten zur Versteuerung des Veräußerungsgewinnes abzuleiten sei, daß ihnen eine Auffüllungsverpflichtung klar gewesen sei, schloß sich die belangte Behörde nicht an. Aus dem Schreiben der Qu. vom 13. Dezember 1974 gehe nämlich hervor, daß diese in Ansehung der vor dem erwähnten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1968 bestehenden Auffassung über das Vorliegen einer gesetzlichen Auffüllungsverpflichtung keine Möglichkeit gesehen habe, die Versteuerung von Veräußerungsgewinnen zu verhindern. Daß die ausgeschiedenen Kommanditisten an das Vorliegen eines Veräußerungsgewinnes geglaubt hätten, sei demnach nur ihrem Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Steuerberatung zuzuschreiben. Im übrigen liege dieser Argumentation der Beschwerdeführerin ein schlecht konstruiertes Vorbringen zugrunde: Da in der Berufung noch von einem Veräußerungsgewinn von je S 705.876,-- die Rede sei, werde damit zum Ausdruck gebracht, daß die angebliche Auffüllungsverpflichtung S 705.876,-- betrage. Zur Auffüllung wäre daher ein Kaufpreis von S 705.876,-- erforderlich gewesen. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juli 1984 solle jedoch die Kontenbereinigung mit einem Kaufpreis von nur S 684.210,-- durchgeführt worden sein.

Abschließend gelangte die belangte Behörde zu dem Ergebnis, daß weder eine Auffüllungsverpflichtung bestanden habe noch ein Kaufpreis für die abgetretenen Kommanditanteile zu entrichten gewesen wäre. Da sich nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1968 der Vorgang des Ausscheidens eines Kommanditisten mit einem negativen Kapitalkonto ohne Kontobereinigung in der Form abzuspielen habe, daß das bisherige negative Kapital anteilsweise auf die verbleibenden Gesellschafter aufzuteilen sei, komme im Beschwerdefall weder eine Aufwertung von Anlagegütern noch der Ansatz eines Firmenwertes in Frage. Nach diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes entstehe aber auch bei Ausscheiden eines Kommanditisten mit einem durch Verluste entstandenen negativen Kapitalkonto ohne Kontobereinigung (bei nicht gegebener Auffüllungsverpflichtung) kein Veräußerungsgewinn.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Gegenschriften erstatteten sowohl die belangte Behörde als auch die Sch. KG. und Hans G. als mitbeteiligte Parteien. Die belangte Behörde und die Sch. KG. beantragten die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Hans G. hingegen verwies auf Ausführungen im Verwaltungsverfahren, welche den Standpunkt der Beschwerdeführerin stützen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Nach Punkt XIX. Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages vom 28. April 1972 hat der austretende Gesellschafter Anspruch auf Auseinandersetzung unter Zugrundelegung des inneren Wertes des Unternehmens zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Kündigung unter Berücksichtigung der stillen und offenen Reserven, des Ertragswertes sowie des ideellen Wertes. Der Abtretungsvertrag vom 15. Jänner 1975 enthält nichts, was auf eine davon abweichende Vereinbarung schließen ließe; denn zu Buchwerten ist ausdrücklich nur die Übertragung der (festen) Kommanditanteile auf die Erwerber vorgesehen. Hinsichtlich der Unterkapitalkonten spricht der Abtretungsvertrag schlicht von einer "gleichzeitigen Übernahme", ohne eine Verrechnung mit den Werten des Punktes XIX. Abs. 3 des

Gesellschaftsvertrages auszuschließen. (Dahingestellt sei, ob die Beurteilung im Hinblick auf § 21 Abs. 1 BAO aus den in Punkt 1 und 2 angeführten Gründen im Ergebnis anders sein könnte, wenn es im Abtretungsvertrag geheißen hätte, auch die Unterkapitalkonten würden zu den Buchwerten übernommen.) 1. Nach Punkt römisch neunzehn. Absatz 3, des Gesellschaftsvertrages vom 28. April 1972 hat der austretende Gesellschafter Anspruch auf Auseinandersetzung unter Zugrundelegung des inneren Wertes des Unternehmens zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Kündigung unter Berücksichtigung der stillen und offenen Reserven, des Ertragswertes sowie des ideellen Wertes. Der Abtretungsvertrag vom 15. Jänner 1975 enthält nichts, was auf eine davon abweichende Vereinbarung schließen ließe; denn zu Buchwerten ist ausdrücklich nur die Übertragung der (festen) Kommanditanteile auf die Erwerber vorgesehen. Hinsichtlich der Unterkapitalkonten spricht der Abtretungsvertrag schlicht von einer "gleichzeitigen Übernahme", ohne eine Verrechnung mit den Werten des Punktes römisch neunzehn. Absatz 3, des Gesellschaftsvertrages auszuschließen. (Dahingestellt sei, ob die Beurteilung im Hinblick auf Paragraph 21, Absatz eins, BAO aus den in Punkt 1 und 2 angeführten Gründen im Ergebnis anders sein könnte, wenn es im Abtretungsvertrag geheißen hätte, auch die Unterkapitalkonten würden zu den Buchwerten übernommen.)

Im Beschwerdefall waren jedenfalls beachtliche stille Reserven vorhanden, die maßgeblich die Unterkapitalkonten der ausgeschiedenen Gesellschafter verursachten. Dies zeigen die Anlagen 3 und 4 zur Handelsbilanz zum 31. Dezember 1975 mit Aufwertungen des Anlagevermögens "wegen Übernahme der negativen Kapitalkonten zum 1. Jänner 1975" in Höhe von S 1,250.340,--, zur Gänze aufgeschlüsselt als vorzeitige Abschreibungen der Jahre 1972 bis 1974, die Auseinandersetzungsbilanz zum 1. Jänner 1975 mit eben solchen Aufwertungen, das Schreiben der Qu. an die Komplementär-GesmbH der Beschwerdeführerin vom 13. Dezember 1974, die Berufungsvorentscheidung vom 26. März 1980 mit der unwidersprochen gebliebenen Feststellung, daß die Verluste der Sch. KG. nur aus "Abschreibungen bzw. vorzeitigen Abschreibungen" resultierten, wobei aus den gleich hohen Unterkapitalkonten des Ing. V. und des Hans G. bei diesen auf gleiche Verlustkomponenten zu schließen ist, und auch die Feststellung im angefochtenen Bescheid, daß die Aufwertung von Anlagegütern durch die Beschwerdeführerin zum 1. Jänner 1975 in Höhe von S 1,250.340,-- durch in den Vorjahren vorgenommene vorzeitige Abschreibungen gedeckt war. In der Berufungsvorentscheidung vom 26. März 1980 heißt es weiters ausdrücklich, daß der "negative Stand der Unterkapitalkonten" die stillen Reserven im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin enthalte, weil die Verluste faktisch nur durch die verschiedenen Betriebsvermögensanschaffungen bzw. Abschreibungen dieser Firma entstanden seien. Im Vorlageantrag vom 9. April 1980 hatte die Sch. KG. ihre Beteiligung an den stillen Reserven der Beschwerdeführerin als richtig zugegeben. In der Berufung der Sch. KG. vom 6. April 1979 war ausgeführt, daß die Unterkapitalkonten durch Verlustzuweisungen entstanden waren. Gleiches besagten die Berufung der Beschwerdeführerin vom 27. August 1981, die schriftliche Erklärung des Hans G. vom 30. Mai 1984 und die Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin vom 4. Juli 1984. Ing. V. gab im Schriftsatz vom 6. November 1984 an, daß ein Großteil des "Negativkontos" durch vorzeitige Abschreibungen entstanden wäre, und nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Berufungsverhandlung ergaben sich die negativen Kapitalkonten der Kommanditisten ebenfalls durch Inanspruchnahme der vorzeitigen Abschreibung. Im Beschwerdefall waren jedenfalls beachtliche stille Reserven vorhanden, die maßgeblich die Unterkapitalkonten der ausgeschiedenen Gesellschafter verursachten. Dies zeigen die Anlagen 3 und 4 zur Handelsbilanz zum 31. Dezember 1975 mit Aufwertungen des Anlagevermögens "wegen Übernahme der negativen Kapitalkonten zum 1. Jänner 1975" in Höhe von S 1,250.340,--, zur Gänze aufgeschlüsselt als vorzeitige Abschreibungen der Jahre 1972 bis 1974, die Auseinandersetzungsbilanz zum 1. Jänner 1975 mit eben solchen Aufwertungen, das Schreiben der Qu. an die Komplementär-GesmbH der Beschwerdeführerin vom 13. Dezember 1974, die Berufungsvorentscheidung vom 26. März 1980 mit der unwidersprochen gebliebenen Feststellung, daß die Verluste der Sch. KG. nur aus "Abschreibungen bzw. vorzeitigen Abschreibungen" resultierten, wobei aus den gleich hohen Unterkapitalkonten des Ing. römisch fünf. und des Hans G. bei diesen auf gleiche Verlustkomponenten zu schließen ist, und auch die Feststellung im angefochtenen Bescheid, daß die Aufwertung von Anlagegütern durch die Beschwerdeführerin zum 1. Jänner 1975 in Höhe von S 1,250.340,-- durch in den Vorjahren vorgenommene vorzeitige Abschreibungen gedeckt war. In der Berufungsvorentscheidung vom 26. März 1980 heißt es weiters ausdrücklich, daß der "negative Stand der Unterkapitalkonten" die stillen Reserven im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin enthalte, weil die Verluste faktisch nur durch die verschiedenen Betriebsvermögensanschaffungen bzw. Abschreibungen dieser Firma entstanden seien. Im Vorlageantrag vom 9. April 1980 hatte die Sch. KG. ihre Beteiligung an den stillen Reserven der Beschwerdeführerin als richtig zugegeben. In der Berufung der Sch. KG. vom 6. April 1979 war ausgeführt, daß die Unterkapitalkonten durch Verlustzuweisungen

entstanden waren. Gleiches besagten die Berufung der Beschwerdeführerin vom 27. August 1981, die schriftliche Erklärung des Hans G. vom 30. Mai 1984 und die Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin vom 4. Juli 1984. Ing. römisch fünf. gab im Schriftsatz vom 6. November 1984 an, daß ein Großteil des "Negativkontos" durch vorzeitige Abschreibungen entstanden wäre, und nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Berufungsverhandlung ergaben sich die negativen Kapitalkonten der Kommanditisten ebenfalls durch Inanspruchnahme der vorzeitigen Abschreibung.

Es besteht nun kein Anhaltspunkt dafür, daß die zu den übernehmenden Gesellschaftern in keinem erkennbaren persönlichen Naheverhältnis stehenden ausscheidenden Kommanditisten unentgeltlich auf ihren gesellschaftsvertraglich zugesicherten Anteil an den stillen Reserven verzichtet hätten, zumal der Abtretungsvertrag die ausscheidenden Gesellschafter ausdrücklich als "Veräußerer" bezeichnet. Es ist vielmehr ein entgeltlicher Übergang der stillen Reserven von den ausscheidenden auf die übernehmenden Kommanditisten zu unterstellen, bei dem die übernehmenden Gesellschafter auf Geltendmachung einer in Höhe der stillen Reserven bestehenden Auffüllungspflicht der ausscheidenden Gesellschafter verzichteten (siehe Ruppe, Verlustzuweisungen an Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, ÖStZ 1980, Seite 175). Es kam beim Ausscheiden der Kommanditisten zur Realisierung der auf ihren Anteil entfallenden stillen Reserven und damit insoweit auch zu einem Veräußerungsgewinn der Kommanditisten, während die übernehmenden Gesellschafter in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven zu (anteiligen) Aufwertungen im Anlagevermögen berechtigt waren (vgl. unter den besonderen Gesichtspunkten des Beschwerdefalles - steuerlich wirksam gestaltete Verlustzuweisungen an die Kommanditisten - Pokorny, Die steuerliche Anerkennung von Verlusten beim Kommanditisten, ÖStZ 1976, Seite 253 f, insbesondere Fußnote 4, und weiters Platzer, Handbuch der Sonderbilanzen, Seite 236 ff). Der nicht durch stille Reserven abgedeckte Teil des Saldos aus den (festen) Kommanditeinlagekonten und den negativen Privatkonten führt bei den übernehmenden Gesellschaftern im Sinne der Ausführungen Platzers anteilig zu Verlusten, da sie infolge der insoweit nicht bestehenden Auffüllungsverpflichtung der ausgeschiedenen Gesellschafter eine entsprechende Vermögensverminderung erleiden. Diese Betrachtung trifft im Beschwerdefall umso mehr zu, als nach den in obiger Sachverhaltsdarstellung festgehaltenen Ausführungen der Beschwerdeführerin bei Austritt der drei Kommanditisten kein Firmenwert existierte. Es besteht nun kein Anhaltspunkt dafür, daß die zu den übernehmenden Gesellschaftern in keinem erkennbaren persönlichen Naheverhältnis stehenden ausscheidenden Kommanditisten unentgeltlich auf ihren gesellschaftsvertraglich zugesicherten Anteil an den stillen Reserven verzichtet hätten, zumal der Abtretungsvertrag die ausscheidenden Gesellschafter ausdrücklich als "Veräußerer" bezeichnet. Es ist vielmehr ein entgeltlicher Übergang der stillen Reserven von den ausscheidenden auf die übernehmenden Kommanditisten zu unterstellen, bei dem die übernehmenden Gesellschafter auf Geltendmachung einer in Höhe der stillen Reserven bestehenden Auffüllungspflicht der ausscheidenden Gesellschafter verzichteten (siehe Ruppe, Verlustzuweisungen an Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, ÖStZ 1980, Seite 175). Es kam beim Ausscheiden der Kommanditisten zur Realisierung der auf ihren Anteil entfallenden stillen Reserven und damit insoweit auch zu einem Veräußerungsgewinn der Kommanditisten, während die übernehmenden Gesellschafter in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven zu (anteiligen) Aufwertungen im Anlagevermögen berechtigt waren vergleiche unter den besonderen Gesichtspunkten des Beschwerdefalles - steuerlich wirksam gestaltete Verlustzuweisungen an die Kommanditisten - Pokorny, Die steuerliche Anerkennung von Verlusten beim Kommanditisten, ÖStZ 1976, Seite 253 f, insbesondere Fußnote 4, und weiters Platzer, Handbuch der Sonderbilanzen, Seite 236 ff). Der nicht durch stille Reserven abgedeckte Teil des Saldos aus den (festen) Kommanditeinlagekonten und den negativen Privatkonten führt bei den übernehmenden Gesellschaftern im Sinne der Ausführungen Platzers anteilig zu Verlusten, da sie infolge der insoweit nicht bestehenden Auffüllungsverpflichtung der ausgeschiedenen Gesellschafter eine entsprechende Vermögensverminderung erleiden. Diese Betrachtung trifft im Beschwerdefall umso mehr zu, als nach den in obiger Sachverhaltsdarstellung festgehaltenen Ausführungen der Beschwerdeführerin bei Austritt der drei Kommanditisten kein Firmenwert existierte.

2. Die Versteuerung von Veräußerungsgewinnen bei den ausgeschiedenen Kommanditisten nach Maßgabe des Punktes 1 erscheint auch aus der Sicht gerechtfertigt, daß der Gesellschaftsvertrag selbst keine Verteilung der Jahreserfolge der Beschwerdeführerin vorsah, sondern diese Verteilung der jährlichen einstimmigen Beschlußfassung durch die Gesellschafter überließ (Punkt X., ebenso TZ 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 31. Jänner 1978). Bei den jährlichen Verlustverteilungen erhielten jedoch die Kommanditisten die vornehmlich durch Bildung stiller Reserven verursachten Verlustanteile über ihre Kommanditeinlagen hinaus zugewiesen, und zwar in der Weise, daß ihnen diese

Verlustanteile unbeschränkt zum Ausgleich mit anderen Einkünften zur Verfügung standen (Berufungsvorentscheidung vom 26. März 1980, Berufung der Beschwerdeführerin vom 27. August 1981, Schriftsatz des Hans G. vom 30. Mai 1984, Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin vom 17. Oktober 1984 und Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Berufungsverhandlung). Bei dieser Sachlage läßt auch der Grundsatz von Treu und Glauben, der für die Steuerpflichtigen gleichermaßen wie für die Abgabenbehörden gilt (vgl. die bei Stoll, BAO-Handbuch, auf Seite 271 wiedergegebenen Ausführungen des Finanz- und Budgetausschusses des Nationalrates), eine Besteuerung der beim Ausscheiden der Kommanditisten aus der Beschwerdeführerin noch vorhandenen stillen Reserven im Wege von Veräußerungsgewinnen geboten erscheinen. 2. Die Versteuerung von Veräußerungsgewinnen bei den ausgeschiedenen Kommanditisten nach Maßgabe des Punktes 1 erscheint auch aus der Sicht gerechtfertigt, daß der Gesellschaftsvertrag selbst keine Verteilung der Jahreserfolge der Beschwerdeführerin vorsah, sondern diese Verteilung der jährlichen einstimmigen Beschlußfassung durch die Gesellschafter überließ (Punkt römisch zehn., ebenso TZ 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 31. Jänner 1978). Bei den jährlichen Verlustverteilungen erhielten jedoch die Kommanditisten die vornehmlich durch Bildung stiller Reserven verursachten Verlustanteile über ihre Kommanditeinlagen hinaus zugewiesen, und zwar in der Weise, daß ihnen diese Verlustanteile unbeschränkt zum Ausgleich mit anderen Einkünften zur Verfügung standen (Berufungsvorentscheidung vom 26. März 1980, Berufung der Beschwerdeführerin vom 27. August 1981, Schriftsatz des Hans G. vom 30. Mai 1984, Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin vom 17. Oktober 1984 und Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Berufungsverhandlung). Bei dieser Sachlage läßt auch der Grundsatz von Treu und Glauben, der für die Steuerpflichtigen gleichermaßen wie für die Abgabenbehörden gilt vergleiche die bei Stoll, BAO-Handbuch, auf Seite 271 wiedergegebenen Ausführungen des Finanz- und Budgetausschusses des Nationalrates), eine Besteuerung der beim Ausscheiden der Kommanditisten aus der Beschwerdeführerin noch vorhandenen stillen Reserven im Wege von Veräußerungsgewinnen geboten erscheinen.

3. Den Wechselbürgschaften, welche im Verwaltungsverfahren zur Diskussion standen, hat die belangte Behörde hingegen zu Recht keine Bedeutung beigemessen, weil diese Bürgschaften nicht zum Tragen kamen. Der Verwaltungsgerichtshof verweist gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf seine Erkenntnisse vom 23. April 1985, Zl. 84/14/0197, Slg. Nr. 5997/F, und vom 24. September 1986, Zl. 84/13/0146, 0148. 3. Den Wechselbürgschaften, welche im Verwaltungsverfahren zur Diskussion standen, hat die belangte Behörde hingegen zu Recht keine Bedeutung beigemessen, weil diese Bürgschaften nicht zum Tragen kamen. Der Verwaltungsgerichtshof verweist gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG auf seine Erkenntnisse vom 23. April 1985, Zl. 84/14/0197, Slg. Nr. 5997/F, und vom 24. September 1986, Zl. 84/13/0146, 0148.

4. Dem angefochtenen Bescheid ist im einzelnen noch folgendes entgegenzuhalten:

4.1. Ob aus den Buchungen der Beschwerdeführerin ein Kaufpreis für die von den ausgeschiedenen Kommanditisten übertragenen Anteile ersichtlich wurde, kann dahingestellt bleiben. Ausreichend traten jedenfalls die den ausgeschiedenen Gesellschaftern zugute gekommenen stillen Reserven zutage.

4.2. Wenn die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin Qu. in der Eingabe vom 31. Jänner 1975 von der Abtretung der Gesellschaftsanteile zu Buchwerten spricht, so bezieht sie sich offensichtlich auf die Übertragung der Kommanditeinlagen zu Buchwerten laut Punkt II. des Abtretungsvertrages, sodaß zu dem diesbezüglichen Begründungselement des angefochtenen Bescheides auf den vorstehenden Punkt 1 hingewiesen werden kann. 4.2. Wenn die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin Qu. in der Eingabe vom 31. Jänner 1975 von der Abtretung der Gesellschaftsanteile zu Buchwerten spricht, so bezieht sie sich offensichtlich auf die Übertragung der Kommanditeinlagen zu Buchwerten laut Punkt römisch zwei. des Abtretungsvertrages, sodaß zu dem diesbezüglichen Begründungselement des angefochtenen Bescheides auf den vorstehenden Punkt 1 hingewiesen werden kann.

4.3. Die in Anlage 6 zur Handelsbilanz vom 31. Dezember 1975 (Aufgliederung der Privatkonten) erwähnten Abtretungen der Unterkapitalkonten (negativen Privatkonten) "ohne Nachschuß" mögen gegen eine Nachschußverpflichtung (Auffüllungsverpflichtung) der ausgeschiedenen Kommanditisten sprechen (siehe Punkt 4.5.). Die Abtretung ohne "Nachschuß" besagt aber noch nicht, daß die ausgeschiedenen Kommanditisten unentgeltlich auf ihren in den negativen Kapitalkonten gedeckten Anspruch auf die anteiligen stillen Reserven verzichtet hätten.

4.4. Auch aus dem Umstand, daß die negativen Kapitalkonten höher waren als die anteiligen stillen Reserven, kann nicht gefolgert werden, daß die ausgeschiedenen Kommanditisten auf ihre in den negativen Kapitalkonten somit ja gedeckten Anteile an den stillen Reserven unentgeltlich verzichtet hätten.

4.5. Die Frage, ob für die ausgeschiedenen Kommanditisten eine Auffüllungsverpflichtung bestand, hat die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung verneint. Diese oben wiedergegebene Beweiswürdigung läßt keine Unschlüssigkeit erkennen. Dazu kommt, daß der Gesellschaftsvertrag nichts über eine solche Auffüllungsverpflichtung besagt, vielmehr subsidiär die Bestimmungen des Handelsgesetzbuches gelten läßt (Punkt XXVII.) und diese keine Auffüllungspflicht kennen, Änderungen des Gesellschaftsvertrages aber zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform bedurften (Punkt XXV.). Eine schriftliche Änderung wurde nie behauptet. 4.5. Die Frage, ob für die ausgeschiedenen Kommanditisten eine Auffüllungsverpflichtung bestand, hat die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung verneint. Diese oben wiedergegebene Beweiswürdigung läßt keine Unschlüssigkeit erkennen. Dazu kommt, daß der Gesellschaftsvertrag nichts über eine solche Auffüllungsverpflichtung besagt, vielmehr subsidiär die Bestimmungen des Handelsgesetzbuches gelten läßt (Punkt römisch 27 .) und diese keine Auffüllungspflicht kennen, Änderungen des Gesellschaftsvertrages aber zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform bedurften (Punkt römisch 25 .). Eine schriftliche Änderung wurde nie behauptet.

Damit ist für die belangte Behörde jedoch im Ergebnis nichts gewonnen, weil im Beschwerdefall Veräußerungsgewinne und Aufwertungsmöglichkeiten nicht aus einer Auffüllungsverpflichtung, sondern aus der Realisierung stiller Reserven abzuleiten sind.

4.6. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1968, Slg. Nr. 3765/F, trifft in seinen Erwägungen keine Aussage für den Fall, daß ein Kommanditist mit beträchtlichen stillen Reserven, die zu steuerlichen Verlustausgleichsmöglichkeiten geführt hatten, aus einer Kommanditgesellschaft ausscheidet.

5. Zur Beschwerde ist folgendes zu bemerken:

5.1. Das Vorbringen, die Gesellschafter hätten im Abtretungsvertrag in Abweichung von Punkt XIX. Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages andere Vereinbarungen bezüglich der Übernahme der Kommanditanteile der ausscheidenden Gesellschafter getroffen oder treffen können, steht nicht nur im Widerspruch zu den oben in Punkt 1 festgehaltenen Sachverhaltselementen, sondern auch im Widerspruch zu den eigenen Ausführungen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren. So heißt es auf Seite 2 der Eingabe vom 4. Juli 1984 an das Finanzamt: 5.1. Das Vorbringen, die Gesellschafter hätten im Abtretungsvertrag in Abweichung von Punkt römisch neunzehn. Absatz 3, des Gesellschaftsvertrages andere Vereinbarungen bezüglich der Übernahme der Kommanditanteile der ausscheidenden Gesellschafter getroffen oder treffen können, steht nicht nur im Widerspruch zu den oben in Punkt 1 festgehaltenen Sachverhaltselementen, sondern auch im Widerspruch zu den eigenen Ausführungen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren. So heißt es auf Seite 2 der Eingabe vom 4. Juli 1984 an das Finanzamt:

Laut Punkt XIX. Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages vom 28. April 1982 hat der austretende Gesellschafter Anspruch auf Auseinandersetzung unter Zugrundelegung des inneren Wertes des Unternehmens zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Kündigung unter Berücksichtigung der stillen und offenen Reserven, des Ertragswertes sowie des ideellen Wertes.Laut Punkt römisch neunzehn. Absatz 3, des Gesellschaftsvertrages vom 28. April 1982 hat der austretende Gesellschafter Anspruch auf Auseinandersetzung unter Zugrundelegung des inneren Wertes des Unternehmens zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Kündigung unter Berücksichtigung der stillen und offenen Reserven, des Ertragswertes sowie des ideellen Wertes.

Mit dieser Bestimmung des Gesellschaftsvertrages ist einwandfrei klargestellt, daß der austretende Gesellschafter Anspruch auf ein Entgelt für die Übertragung seines Anteiles hat. Der Wert dieses Entgeltes zum Zeitpunkt des Ausscheidens setzt sich unter Berücksichtigung der stillen und offenen Reserven, des Ertragswertes sowie des ideellen Wertes zusammen. Der so ermittelte Wert stellt das Entgelt, also den Kaufpreis für die Überlassung eines Anteiles dar. Von dieser zwingenden Bestimmung des Gesellschaftsvertrages konnte natürlich auch anläßlich der Übertragung der Anteile laut Abtretungsvertrag vom 15. Jänner 1975 nicht abgegangen werden. Es hätte auch jedem kaufmännischen Denken widersprochen, hätten die Kommanditisten ihre Anteile ohne Entgelt, also ohne Gegenleistung überlassen und wären ja in einem solchen Falle die Voraussetzungen einer Schenkung gegeben. Von einer Schenkung kann aber wohl keine Rede sein.

Ähnlich argumentierte die Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 25. März 1985 auf Seite 2 gegenüber der belangten

Behörde.

5.2. Der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zum negativen Kapitalkonto des Kommanditisten vermochte sich der Verwaltungsgerichtshof schon vom Ansatz her nicht anzuschließen (siehe Ruppe, a.a.O., Seite 171).

5.3. Das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1975, Zl. 840/73, betraf keine Kommanditgesellschaft und trägt daher nichts zur Lösung des Beschwerdefalles bei.

5.4. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. April 1980, Zl. 1661/79, Slg. Nr. 5471/F, hat zwar eine Kommanditgesellschaft zum Gegenstand, behandelt aber nicht den Fall des Ausscheidens eines Kommanditisten mit nachweisbar beträchtlichem Anteil an stillen Reserven (siehe abermals Ruppe, a. a.O., Seite 174 f, und Nolz, Die gesetzliche Neuregelung von Verlustzuweisungen durch § 23a EStG, ÖSWK 1982 A I Seite 19). 5.4. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. April 1980, Zl. 1661/79, Slg. Nr. 5471/F, hat zwar eine Kommanditgesellschaft zum Gegenstand, behandelt aber nicht den Fall des Ausscheidens eines Kommanditisten mit nachweisbar beträchtlichem Anteil an stillen Reserven (siehe abermals Ruppe, a. a.O., Seite 174 f, und Nolz, Die gesetzliche Neuregelung von Verlustzuweisungen durch Paragraph 23 a, EStG, ÖSWK 1982 A römisch eins Seite 19).

5.5. Der Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde hätte bereits vernommene Zeugen neuerlich vernehmen müssen, ist entgegenzuhalten, daß die Behörden nicht verhalten sind, Zeugen so lange einzuvernehmen, bis deren Aussage zur Zufriedenheit der Partei ausfällt.

6. Der Gegenschrift der Sch. KG. ist nach dem Gesagten darin beizupflichten, daß eine Auffüllungsverpflichtung der ausgeschiedenen Kommanditisten nicht feststeht. Der Verwaltungsgerichtshof stimmt mit dieser mitbeteiligten Partei auch darin überein, daß Punkt VII. des Abtretungsvertrages mit der Bestimmung, daß die abtretenden Gesellschafter die Einkommensteuer selbst zu tragen haben, keine Vereinbarung einer Auffüllungsverpflichtung erweist. Denn zum einen kann diese Vereinbarung auf der im Jahre 1975 noch weit verbreiteten (unrichtigen) Auffassung beruhen, daß der ausscheidende Kommanditist in jedem Fall ein negatives Kapitalkonto zu versteuern hatte. Zum anderen wäre aber die Vertragsbestimmung über die Tragung einer Einkommensteuer durch die abtretenden Gesellschafter zutreffend, wenn man die Einkommensteuerpflicht dieser Gesellschafter kraft Realisierung stiller Reserven bejaht. 6. Der Gegenschrift der Sch. KG. ist nach dem Gesagten darin beizupflichten, daß eine Auffüllungsverpflichtung der ausgeschiedenen Kommanditisten nicht feststeht. Der Verwaltungsgerichtshof stimmt mit dieser mitbeteiligten Partei auch darin überein, daß Punkt römisch sieben. des Abtretungsvertrages mit der Bestimmung, daß die abtretenden Gesellschafter die Einkommensteuer selbst zu tragen haben, keine Vereinbarung einer Auffüllungsverpflichtung erweist. Denn zum einen kann diese Vereinbarung auf der im Jahre 1975 noch weit verbreiteten (unrichtigen) Auffassung beruhen, daß der ausscheidende Kommanditist in jedem Fall ein negatives Kapitalkonto zu versteuern hatte. Zum anderen wäre aber die Vertragsbestimmung über die Tragung einer Einkommensteuer durch die abtretenden Gesellschafter zutreffend, wenn man die Einkommensteuerpflicht dieser Gesellschafter kraft Realisierung stiller Reserven bejaht.

7. Da nach der Lage des Beschwerdefalles von einer solchen Realisierung stiller Reserven auszugehen ist, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtlich verfehlt. Er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. 7. Da nach der Lage des Beschwerdefalles von einer solchen Realisierung stiller Reserven auszugehen ist, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtlich verfehlt. Er war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Mit dem in dieser Verordnung pauschalierten Schriftsatzaufwandersatz ist auch die Umsatzsteuer abgegolten. Bei Abgeltung der Beilagegebühr war zu berücksichtigen, daß der angefochtene Bescheid dem Verwaltungsgerichtshof nur in einfacher Ausfertigung vorzulegen war (§ 28 Abs. 5 VwGG). Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt Nr. 243. Mit dem in dieser Verordnung pauschalierten Schriftsatzaufwandersatz ist auch die Umsatzsteuer abgegolten. Bei Abgeltung der Beilagegebühr war zu berücksichtigen, daß der angefochtene Bescheid dem Verwaltungsgerichtshof nur in einfacher Ausfertigung vorzulegen war (Paragraph 28, Absatz 5, VwGG).

Wien, am 19. Mai 1987

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1987:1986140104.X00

Im RIS seit

19.05.1987

Zuletzt aktualisiert am

19.04.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at