

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.10.2009

Geschäftszahl

2006/15/0126

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der K Warenhandelsgesellschaft m.b.H. KG in St, vertreten durch die CONFIDA Revisionsgesellschaft m.b.H.

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in 9010 Klagenfurt, Kardinalschütt 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 28. Dezember 2005, Zl. RV/0184-K/02, betreffend u.a. Feststellung von Einkünften 1997, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende KG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Juli 1984 gegründet. Als persönlich haftende Gesellschafterin fungierte die K GmbH. Die Gesellschaftsanteile standen im Eigentum der vier denselben Familiennamen tragenden Kommanditisten (FK zu 24%, MK zu 26%, EK zu 27% und IK zu 23%).

Mit Notariatsakt vom 19. Dezember 1997 vereinbarten MK, EK und IK die Abtretung ihrer Kommanditanteile an FK zum Stichtag 30. September 1997. Dem Abtretungsvertrag ist dazu auszugsweise Folgendes zu entnehmen:

"2. Abtretung

2.1. Herr EK, Frau MK und Frau IK treten hiermit ihre zu 1. angeführten Gesellschaftsanteile an Herrn FK ab.

2.2. Herr FK nimmt diese Abtretung an und übernimmt die abgetretenen Gesellschaftsanteile zu dem im Punkt 7. genannten Übergabstermin in sein Vermögen.

2.3. Nach Durchführung der Abtretung ist er sohin einziger Kommanditist der Gesellschaft mit einer Vermögenseinlage von gesamt S 100.000,--. ...

3. Abtretungspreise

3.1. Abtretungspreise werden nicht ausbedungen.

3.2. Festgestellt wird, dass sich aus den Büchern und Papieren der Gesellschaft negative Verrechnungskonten aller abtretenden Gesellschafter ergeben. Der Stand dieser Verrechnungskonten ist den Gesellschaftern bekannt.

3.3. Diese Verrechnungskonten werden unverändert von Herrn FK übernommen mit der Verpflichtung alle gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen der abtretenden Gesellschafter zu erfüllen und diese diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten."

Im Jahr 2000 fand bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung u.a. der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Zeiträume 1996 bis 1998 statt. Dabei wurde festgestellt, dass die im Zeitpunkt der Anteilsabtretung negativen Kapitalkonten der drei abtretenden Kommanditisten lediglich im Falle des EK durch anteilige stille Reserven gedeckt waren. Bei MK und IK sei - wie folgende Berechnung zeige - eine reale Überschuldung gegeben.

	Stand Kapitalkonto zum 30.9.97	Anteil an den stillen Reserven	Nicht durch stille Reserven gedecktes Kapitalkonto
EK, 27%	- 782.402,26	871.179,84	88.777,58
MK, 26%	-1.548.198,28	838.913,92	-709.284,36
IK, 23%	-1.210.065,70	742.116,16	-467.949,54
Summe	-3.540.666,24	2.452.209,92	-1.088.456,32

Die anteiligen stillen Reserven ermittelte der Prüfer unter Zugrundelegung des Kaufvertrages vom 23. Februar 1998, mit dem die Beschwerdeführerin die im Anlagevermögen mit einem Buchwert von S 4.273.408,-- ausgewiesene Liegenschaft zum Stichtag 1. Jänner 1998 um einen Betrag von S 7.500.000, -- veräußert hatte.

Dazu vertrat der Prüfer die Ansicht, dass bei MK und IK ein Veräußerungsgewinn in Höhe der anteiligen stillen Reserven in Höhe von S 838.913,92 (MK) und S 742.116,16 (IK) zu versteuern sei.

Den Prüferfeststellungen folgend nahm das Finanzamt - soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung - das Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1997 wieder auf und stellte für MK und IK einen Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 in Höhe der anteiligen stillen Reserven fest.

In der gegen den geänderten Feststellungsbescheid 1997 eingebrachten Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Feststellung eines Veräußerungsgewinns mit der Begründung, dass dem Prüfer eine mit 19. Dezember 1997 datierte Auffüllungsverpflichtung vorgelegt worden sei.

Die angesprochene Vereinbarung weist folgenden Inhalt auf:

"1) Die Abtretenden haben ihre Kommanditanteile mit

Notariatsakt vom 19.12.1997 mit Stichtag 30.9.1997 an FK abgetreten. Ein Abtretungspreis wurde nicht ausbedungen.

2) Den Abtretenden ist bekannt, dass ihre Kapitalkonten einen negativen Stand aufweisen. Der Stand der Kapitalkonten der Abtretenden zum Stichtag 30.9.1997 beträgt:

MK	ATS - 1.548.198,28
IK	ATS - 1.210.065,70

3) Auf den Stand der Kapitalkonten werden die im Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven aus der Liegenschaft anteilig angerechnet.

4) Hiermit gilt als vereinbart und verpflichten sich die Abtretenden gegenüber der (Beschwerdeführerin) bzw. Hr. FK als alleinigen Kommanditisten das verbleibende negative Kapitalkonto aufzufüllen.

5) Die genaue Höhe der jeweiligen Auffüllungsverpflichtung ist noch nicht bekannt und wird nach Verkauf der Liegenschaft, an deren stillen Reserven die Abtretenden ja beteiligt sind, ermittelt. Die Abtretenden verpflichten sich, die verbleibenden negativen Kapitalkonten nach Maßgabe vorhandener Liquidität, spätestens jedoch bei Liquidation der Gesellschaft aufzufüllen."

Dazu führte die Berufung aus, dass die Auffüllungsverpflichtung in der Bilanz der Gesellschaft zum 31. Dezember 1998 irrtümlich nicht als Forderung bilanziert worden sei. Der Fehler werde in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 berichtigt.

In ihrer Stellungnahme wies die zuständige Großbetriebsprüfung darauf hin, dass gegenständlich eine "Familien KG" vorliege und die zwischen den einzelnen Gesellschaftern getroffenen Vereinbarungen daher an den Maßstäben der so genannten Angehörigenjudikatur zu messen seien. In diesem Sinne sei dem geforderten Kriterium der Publizität nicht entsprochen worden, weil die Auffüllungsverpflichtung nicht in der Bilanz zum 31. Dezember 1998 als Forderung bilanziert worden sei. Auch sonst hätten von der Betriebsprüfung keine Umstände eruiert werden können, wonach die Kenntnis von dieser Auffüllungsverpflichtung über den involvierten Personenkreis hinausgedrungen wäre. Weiters sei es in einer für das Wirtschaftsleben völlig untypischen Form den Schuldnern anheim gestellt worden, wann sie ihrer Auffüllungsverpflichtung entsprechen. Die Wortfolge "nach Maßgabe vorhandener Liquidität" sei derart unbestimmt, dass sich daraus kein bestimmter Fälligkeitstermin ableiten lasse. Dagegen müsse der Gläubiger der Forderung die Gesellschaft liquidieren, um die Forderung fällig zu stellen. Zudem seien bis zum Prüfungsbeginn keinerlei Zahlungen erfolgt. Infolge Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes habe der Prüfer der Besteuerung den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zu Grunde gelegt, der darin bestünde, dass die Kommanditisten ohne faktische Auffüllungsverpflichtung aus der KG ausgeschieden seien.

Darauf replizierte die Beschwerdeführerin, dass im Zuge der Betriebsprüfung zeitnahe Korrespondenz (belegt durch Faxprotokolle) vorgelegt worden sei, durch welche erwiesen sei, dass man sich der "Problematik der negativen Kapitalkonten bewusst" gewesen sei. Es wäre bewusst der Weg gewählt worden, "die ausscheidenden Kommanditisten ihre Kapitalkonten auffüllen zu lassen, anstatt einfach Umbuchungen vorzunehmen". Welchen Publizitätskriterien die Auffüllungsverpflichtung nicht genüge, sei nicht ersichtlich. Weder sei ein Notariatsakt erforderlich noch eine Veröffentlichung in den "Bekanntmachungsblättern". Auch eine entsprechende Anzeige bei der Finanzverwaltung sei nicht vorgesehen. Hinsichtlich der Einstellung einer Forderung in die Bilanz wäre man der Ansicht gewesen, dass eine solche nicht einzustellen sei, weil es sich um eine Verpflichtung der Ausscheidenden gegenüber dem verbleibenden Kommanditisten handle. Sollte sich dies als nicht richtig erweisen, werde die Bilanzierung nachgeholt. Zur Fälligkeit sei anzumerken, dass sich auch der Negativsaldo über Jahre hinweg aufgebaut habe und die finanziellen Mittel der ausscheidenden Kommanditisten eine sofortige Fälligestellung nicht gerechtfertigt hätten. Tatsache sei, dass der verbliebene Kommanditist auf Grund der Auffüllungsvereinbarung einen klagbaren Anspruch auf Auffüllung durch die ausscheidenden Kommanditisten habe.

Mit Fax vom 19. Dezember 2001 brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin der Abgabenbehörde zur Kenntnis,

"dass die beiden ausgeschiedenen Kommanditisten, deren negatives Kapitalkonto nicht durch stille Reserven gedeckt war, ihrer Auffüllungsverpflichtung gemäß Vereinbarung vom 19.12.1997 nachkommen und folgende Einzahlungen am 20.12.2001 getätigt werden.

Frau MK ATS 710.000,--

Frau IK ATS 468.000,--

Die Einzahlungsbestätigungen werden wir umgehend nachreichen."

Am 20. Dezember 2001 langten bei der Abgabenbehörde per Fax Kopien beider Überweisungsbelege ein.

Am 13. Mai 2003 erklärte MK als Auskunftsperson befragt, sie könne keine Angaben über die von ihr bezahlte Summe von 710.000 S machen. Ihr Schwager EK kümmere sich um diese Angelegenheiten. EK erklärte, er sei mit MK und IK bei einem Kreditinstitut gewesen, um Kredite aufzunehmen und die Überweisungen zu tätigen. Anlässlich einer weiteren Erhebung der belangten Behörde gab EK bekannt, dass die Kredite im Jahre 2004 zurückgezahlt worden seien.

Im Nachtrag zur Berufung vom 5. Juni 2003 vertrat die Beschwerdeführerin nach allgemeinen rechtlichen Ausführungen die Ansicht, dass die übertragenen Gesellschaftsanteile durch die teilweise Auffüllung und die vorhandenen stillen Reserven nur buchmäßig überschuldet waren und FK durch die Übernahme der Gesellschaftsanteile bereichert worden sei. Es liege eine unentgeltliche Anteilsübertragung vor, sodass die Bestimmung des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 nicht anwendbar sei.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde den Feststellungsbescheid 1997 u.a. insoweit ab, als sie für MK und IK einen Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalstandes feststellte und dem Antrag, die festgestellten Veräußerungsgewinne gemäß § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 auf drei Jahre verteilt anzusetzen, stattgab.

Aus der Aktenlage ergebe sich unstrittig, dass die Kapitalkonten der Kommanditisten IK und MK im Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile negative Stände aufwiesen, welche lediglich zu 61,33% bzw. 54,19% durch anteilige stille Reserven abgedeckt gewesen seien, sodass eine reale und nicht bloß eine buchmäßige Überschuldung gegeben sei.

Von einer Schenkung der Gesellschaftsanteile sei - entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin - nicht auszugehen, weil die anteiligen, auf die Liegenschaft entfallenden stillen Reserven der MK und IK die auf sie entfallenden Passiva der Gesellschaft nicht überstiegen hätten, sondern die anteiligen Passiva annähernd erreichten und daher die für eine Schenkung geforderte Bereicherungsabsicht des Übernehmers durch die Übergeber aus den vorgelegten Unterlagen nicht erschließbar sei. Der auf die Betriebsliegenschaft entfallende Verkehrswert sei auf Grund entsprechender Verkaufsgespräche bereits vor Abtretung der Gesellschaftsanteile bekannt gewesen, das Vorhandensein weiterer stiller Reserven sei von der Beschwerdeführerin nicht behauptet und auch im Zuge der Prüfung nicht festgestellt worden.

FK, der auch ein Einzelunternehmen betreibe, welches in das Sanierungskonzept der Beschwerdeführerin miteinbezogen worden sei, sei durch die Anteilsabtretung nicht bereichert worden. Er habe die negativen Kapitalkonten der ausscheidenden Kommanditisten übernommen. Erst nach Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung sei es zur Verbuchung von Einlagen der ausgeschiedenen Kommanditisten MK und IK gekommen.

Die im August 2000 vorgelegte, mit selbem Tage (19. Dezember 1997) wie der Abtretungsvertrag selbst datierte, Zusatzvereinbarung über das Bestehen einer Auffüllungsverpflichtung sei nicht anzuerkennen, weil aus den Gesamtumständen des Falles hervorginge, dass die Auffüllungsverpflichtung tatsächlich nicht gewollt war und sie im Lichte der Angehörigenrechtsprechung einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Dazu stellte die belangte Behörde zunächst fest, dass die Zusatzvereinbarung nicht als Anhang zum Abtretungsvertrag beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern eingereicht, sondern erstmals im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens, als die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns in Höhe der stillen Reserven zur Sprache gekommen sei, vorgelegt worden sei. Nach der Lebenserfahrung wäre es im Übrigen nahe gelegen, eine Auffüllungsverpflichtung der Kommanditisten bereits im Abtretungsvertrag zu treffen.

Inhaltlich sei der Ansicht des Finanzamtes zu folgen, dass eine Vereinbarung mit derartigem Inhalt (Leistung der Zahlungen nach Maßgabe gegebener Liquidität, spätestens im Zeitpunkt einer Liquidation der Gesellschaft, keine Zinsvereinbarung) unter Fremden nicht geschlossen worden wäre. Auch sei dem Vorbringen anlässlich des Erörterungstermins, wonach beide Kreditnehmerinnen MK und IK die Kreditverbindlichkeit "abstottern" würden, nicht entsprochen worden; vielmehr sei die Kreditverbindlichkeit der Pensionistin MK im Jahr 2004 auf einmal rückgeführt worden. Vor allem aber erweise die Abwicklung der Kreditaufnahme und die vereinbarte Rückführung die Fremdunüblichkeit der gegenständlichen Vereinbarung. So habe die Kreditaufnahme erst rund vier Jahre nach Abschluss des Abtretungsvertrages stattgefunden und sei laut Besprechungsprotokoll vom 20. Dezember 2001 zwischen FK, EK, MK und IK (in Anwesenheit von zwei Bankmitarbeitern) vereinbart worden, dass die von MK und IK aufgenommenen Kredite mit dem Verkaufserlös (Umschuldungserlös) zweier den FK gehörender Eigentumswohnungen abgedeckt werden sollen. Dies dokumentiere, dass die Erfüllung der Auffüllungsverpflichtung wirtschaftlich keinesfalls gewollt gewesen sei.

Im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen könne schließlich davon ausgegangen werden, dass auf die buchhalterische Erfassung einer etwaigen Auffüllungsverpflichtung (Einbuchung einer Forderung) besonderes Augenmerk gelegt worden wäre. Tatsächlich sei die Zusatzvereinbarung erstmals in der nach der Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung und Einbringung der gegenständlichen Berufung am 31. Mai 2001 abgegebenen Bilanz für das Jahr 1999 erfasst worden.

Dem Berufungsvorbringen, dass insofern kein Veräußerungsgewinn vorliege, als die unterlassene Geltendmachung bzw. der Wegfall der Auffüllungsverpflichtung private Gründe habe, hielt die belangte Behörde entgegen, dass allein aus dem Umstand, dass im Abtretungsvertrag kein Abtretungsentgelt ausbedungen worden sei, noch nicht geschlossen werden könne, dass sich FK aus privaten Gründen zur Übernahme der negativen Kapitalkonten entschlossen habe. Insbesondere der Umstand, dass es ein Sanierungskonzept unter Einbeziehung der auf die Beschwerdeführerin entfallenden stillen Reserven und des Einzelunternehmens des FK schon vor der Abtretung der Geschäftsanteile gegeben habe, spreche für das betriebliche Interesse des FK, die Beschwerdeführerin zu sanieren und deren Betrieb fortzuführen.

Da nicht vom Vorliegen einer Auffüllungsverpflichtung auszugehen sei, träten die in § 24 Abs. 2 EStG 1988 normierten Folgen ein und seien entsprechend dem Wortlaut dieser Gesetzesstelle die negativen Kapitalkonten der MK und der IK als Veräußerungsgewinn zu erfassen, weshalb in diesem Ausmaß die Berufung gegen die Erfassung der stillen Reserven abgewiesen und der Feststellungsbescheid für 1997 insoweit abgeändert werde, als die gesamten negativen Kapitalkonten der genannten Kommanditistinnen einer Besteuerung zu unterziehen seien.

In der vorliegenden Beschwerde wendet sich die Beschwerdeführerin gegen die Feststellung eines Veräußerungsgewinnes in Höhe der negativen Kapitalkonten der ausgeschiedenen Kommanditisten MK und IK. Die Beschwerdeführerin erachtet sich weiters in ihrem "Recht auf Anwendung des § 6 Z. 9 lit. a EStG (verletzt)", wonach die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen ertragsteuerlich nicht zu erfassen ist, d. h. unter Buchwerfortführung erfolgt".

Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Scheidet ein Mitunternehmer mit negativen Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft aus, ist gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

In den Fällen einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteiles sind allerdings die Buchwerte fortzuführen, ohne dass es beim übertragenden Gesellschafter zu einer Besteuerung kommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1998, 97/14/0141).

Das Vorliegen einer Schenkung setzt voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteiles tatsächlich bereichert wird, also der reale Wert des Gesellschaftsanteiles positiv ist (vgl. nochmals das schon angeführte Erkenntnis 97/14/0141).

Die belangte Behörde hat die Feststellung getroffen, dass dies gegenständlich nicht der Fall war. Die Anteile der beiden Kommanditisten MK und IK seien nicht nur buchmäßig, sondern auch real überschuldet gewesen.

Dem hält die Beschwerdeführerin entgegen, dass "wohl nicht von einer realen Überschuldung die Rede sein kann, zumal der verbleibende Passivüberhang kleiner war als die Passiven gegenüber dem eigenen übernehmenden Gesellschafter und es nach Angaben der belangten Behörde im betrieblichen Interesse des übernehmenden Gesellschafters stand, nach ausverhandelter Sanierung (nach Angaben der belangten Behörde

bereits vor der Anteilsabtretung ausverhandelt) den sanierten Betrieb der Bf fortzuführen und ein betriebliches Interesse an der Übernahme einer real überschuldeten Gesellschaft wohl nicht argumentiert werden kann."

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, dass im Hinblick auf weitere stillen Reserven oder einen Firmenwert keine reale Überschuldung der von MK und IK übertragenen Gesellschaftsanteile gegeben war. Auch im Verwaltungsverfahren hat die Beschwerdeführerin dies nicht behauptet, geschweige denn in einer für die belangte Behörde und den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbaren Weise dargelegt. Die Höhe der schon vom Prüfer festgestellten stillen Reserven war im Verwaltungsverfahren vielmehr unstrittig.

Das weitere Beschwerdevorbringen, aus den eingereichten Bilanzen wäre (auch ohne entsprechende Berufungsausführungen) ersichtlich gewesen, dass nach dem Verkauf der Liegenschaft (d.h. der Realisierung der stillen Reserven der Liegenschaft) keine Fremdverbindlichkeiten der Beschwerdeführerin mehr bestanden hätten, sondern nur mehr Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin gegenüber FK, lässt gleichfalls nicht erkennen, dass die belangte Behörde zu Unrecht von einer realen Überschuldung der Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Anteilsabtretung ausgegangen wäre. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin, real überschuldete Gesellschaftsanteile wären wohl nicht erworben worden, ist zu erwidern, dass - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 94/13/0084, VwSlg. 7.285 F/1998, ausgeführt hat - der Gesetzgeber bei der Bestimmung des § 24 Abs. 2 EStG 1988 gerade von einer derartigen Sachverhaltskonstellation ausgeht. Worauf die Bereitschaft des übernehmenden Gesellschafters zurückzuführen ist, für den Erwerb des Gesellschaftsanteiles mehr aufzuwenden, als dessen Buchwert nach Aufdeckung der stillen Reserven und des Firmenwertes beträgt, etwa auf Konkurrenzüberlegungen, auf aleatorische Elemente oder auf spekulative Zukunftserwartungen, könne dahinstehen. Jedenfalls unterstellt der Gesetzgeber ein betriebliches Interesse, das gleichermaßen unter einander fremden Personen wie unter nahen Angehörigen vorhanden sein kann.

Der Beschwerdevorwurf, die belangte Behörde begründe nicht, worin die Entgeltlichkeit der gegenständlichen Anteilsabtretungen liege, bestehe für einen Kommanditisten doch grundsätzlich keine Haftungsverpflichtung, von der er durch die Anteilsabtretung befreit werde, übersieht, dass der Bestimmung des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 der Gedanke zu Grunde liegt, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt. In jenen Fällen, in denen bei einem Kommanditisten durch Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto entsteht, zu dessen Auffüllung er nicht verpflichtet ist, sodass sein Ausscheiden ohne vorherige Auffüllung des Kapitalkontos keine schuldbefreiende und damit gewinnwirksame Rechtsfolge nach sich zieht, normiert die genannte Bestimmung eine derartige Rechtsfolge für steuerliche Zwecke. Andernfalls wären Verluste eines Kommanditisten, denen im steuerlichen System der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der Gedanke einer Vermögenseinbuße zu Grunde liegt, in unbeschränktem Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen (insbesondere im Wege des Verlustausgleiches), ohne dass der nachträgliche Wegfall der unterstellten Vermögenseinbuße bei seinem Ausscheiden aus der Kommanditgesellschaft steuerlich als Wegfall einer Verbindlichkeit gewinnerhöhend erfasst werden könnte (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 94/13/0084).

Mit ihren Beschwerdeausführungen, die Bestimmung des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 komme gegenständlich nicht zur Anwendung, weil die beiden Kommanditistinnen ohnedies eine Auffüllungsverpflichtung getroffen habe, bekämpft die Beschwerdeführerin die Beweiswürdigung der belangten Behörde.

Die Beweiswürdigung ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2006/15/0175).

Diesen Kriterien hält die Beweiswürdigung stand.

Die belangte Behörde konnte sich zu Recht darauf stützen, dass die beiden Kommanditistinnen weder anlässlich ihres Ausscheidens noch in den folgenden Jahren tatsächlich Zahlungen geleistet haben und auch keine entsprechenden Forderungen gegen sie in die Bilanzen der Beschwerdeführerin ausgewiesen wurden. Dass eine Begleichung nach Maßgabe der Liquidität des Schuldners - wie in der Zusatzvereinbarung vom 19. Dezember 1997 zum Ausdruck gebracht - gegen eine ernsthaft eingegangene Verpflichtung der abtretenden Kommanditistinnen spricht, ist eine Erwägung der belangten Behörde, die entgegen dem Beschwerdevorbringen durchaus einsichtig und nachvollziehbar ist. Soweit die Ausführungen der Beschwerdeführerin dahin gehen, die Einkommensverhältnisse der ausgeschiedenen Kommanditistinnen hätten konkrete Zahlungsvereinbarungen nicht erlaubt, wird auch damit kein Mangel der behördlichen Beweiswürdigung zur Darstellung gebracht.

Das weitere Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Aufnahme der Auffüllungsverpflichtung in den notariellen Abtretungsvertrag hätte "entsprechende Mehrkosten" verursacht, verstößt gegen das im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu beachtende Neuerungsverbot.

Der Beschwerdevorwurf, die belangte Behörde vermische die Frage des Bestehens der Auffüllungsverpflichtung mit der Frage der Erfüllung der Auffüllungsverpflichtung, ist unbegründet. Dass die im Zuge des Berufungsverfahrens erfolgten Zahlungen nicht nach Maßgabe der Liquidität der ausgeschiedenen

Kommanditistinnen, sondern im Wege der Kreditfinanzierung aufgebracht wurden, diese Kredite allerdings - wie bei Ermittlungen der Abgabenbehörde hervorgekommen ist - letztlich aus dem Vermögen des FK rückgezahlt wurden, waren Umstände, die die belangte Behörde ohne gegen Denkgesetze zu verstoßen, als Indizien werten durfte, die gegen das Bestehen einer ernsthaften Auffüllungsverpflichtung sprechen.

Die Beschwerdeführerin wendet sich schließlich gegen die "Besteuerung des gesamten negativen Kapitalkontos" mit dem Vorbringen, die belangte Behörde habe keine Feststellungen darüber getroffen, in welchem Ausmaß sich das negative Kapitalkonto durch Verlustzuweisungen aufgebaut hat und in welchem Ausmaß durch offensichtliche, auch der belangten Behörde bekannte Entnahmen. Mit der Festsetzung des Veräußerungsgewinnes in Höhe des gesamten negativen Kapitalkontos habe sich die belangte Behörde in Widerspruch zur herrschenden Auffassung gesetzt.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass es für den Eintritt der Rechtsfolge des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 nicht darauf ankommt, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Februar 1996, 94/14/0160, VwSlg. 7.072 F/1996, und vom 27. Mai 1998, 94/13/0084).

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 28. Oktober 2009