

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***XY GmbH & CoKG***, ***Bf-Adr*** über die Beschwerde vom 8. September 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 1. August 2014, Steuernummer ***Bf-StNr***, betreffend Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO für 2006 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Auf Grund der Abgabenerklärung der ***XY GmbH & CoKG*** und auf Basis des erklärten Veräußerungsgewinnes im Jahr 2006 in der Höhe von € 381.220,05 wurden am 24.11.2009 erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 188 BAO in der Höhe von € 300.595,02 festgestellt.

In weiterer Folge wurde bei der Beschwerdeführerin betreffend die Veranlagungsjahre 2006 bis 2009 eine Außenprüfung (Betriebsprüfung) durchgeführt. Lt Vorlagebericht sei im Zuge der Prüfungshandlung festgestellt worden, dass der Betrieb der Beschwerdeführerin mit Vertrag vom 28.04.2006 an die Firma ***A*** S.A. verkauft worden sei. Mit Feststellungserklärung für das Jahr 2006 sei der Finanzbehörde mitgeteilt worden, dass der Betrieb veräußert worden sei. Der ermittelte Veräußerungsgewinn sei zur Gänze dem Kommanditisten ***N.N.*** zugerechnet worden. Die Betriebsprüfung stellte weiters fest, dass das negative Kapitalkonto des Kommanditisten in der Höhe von € 749.199,07 gem § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 im Jahr 2006 zu versteuern sei. Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 01.08.2014 gem § 303 Abs 1 BAO das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2006 wieder auf und erließ am 01.08.2014 den im gegenständlichen Verfahren angefochtenen

neuen Feststellungsbescheid gem § 188 BAO für das Jahr 2006. Mit diesem Feststellungsbescheid wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 1.049.794,09 festgestellt. In diesen Einkünften aus Gewerbebetrieb sind die Einkünfte lt Abgabenerklärung in der Höhe von € 300.595,02 und ein Veräußerungsgewinn in der Höhe des negativen Kapitalkontos von € 749.199,07 enthalten.

Gegen den Feststellungsbescheid vom 01.08.2014 erhob die Beschwerdeführerin innerhalb der antragsgemäß verlängerten Beschwerdefrist am 08.09.2014 eine Beschwerde.

Das Finanzamt hat mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.03.2015 die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Mit Vorlageantrag vom 10.04.2015 wurde die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Am 28.10.2022 wurde durch das Finanzamt eine Stellungnahme eingebracht. Gemeinsam mit dieser Stellungnahme wurde dem Bundesfinanzgericht ua das Protokoll vom 29.09.1998 der Generalversammlung betreffend die Umwandlung der ***XY N.N. GmbH*** unter gleichzeitiger Errichtung der ***XY GmbH & CoKG*** als Beilage übermittelt. Die Stellungnahme des Finanzamtes samt Beilagen wurde durch das Bundesfinanzgericht mittels Vorhalt der Beschwerdeführerin zur Gegenäußerung übermittelt. Die Beschwerdeführerin brachte mit E-Mail vom 07.11.2022 ihres steuerlichen Vertreters eine schriftliche Entgegnung ein. Das E-Mail der Beschwerdeführerin wurde in weiterer Folge dem Finanzamt übermittelt.

Am 08.11.2022 fand betreffend das gegenständliche Beschwerdeverfahren ein Erörterungstermin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage statt.

Am 30.11.2022 wurde durch das Finanzamt eine weitere ergänzende Stellungnahme eingebracht. Diese Stellungnahme wurde dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin mit dem Ersuchen um eine schriftliche Stellungnahme übermittelt.

In weiterer Folge wurde am 22.12.2022 durch den steuerlichen Vertreter unter Bezugnahme auf den abgehaltenen Erörterungstermin der Antrag auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Eine weitere Replik auf die Darstellungen des Finanzamtes erfolgte nicht mehr.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***XY N.N. GmbH*** (***FN 1***) wurde zum 31.12.1997 auf die ***XY GmbH & CoKG*** (***FN 2***) gem § 5 UmwG umgewandelt. Unbeschränkt haftender Gesellschafter dieser Personengesellschaft war die ***XY GmbH*** (***FN 3***). Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH – der ***XY GmbH*** - und Kommanditist der ***XY GmbH & CoKG***

war ***N.N.*** (vgl dazu Firmenbuchauszüge BFG-Akt OZ 7, OZ 62, OZ 63). Der Gegenstand des Unternehmens der ***XY GmbH & CoKG*** war der Handel, die Wartung, Montage und Servicierung von Autowaschanlagen.

Mit Kaufvertrag vom 28.04.2006 (BFG-Akt OZ 9) veräußerte die ***XY GmbH & CoKG*** zum Stichtag 01.04.2006 ihren gesamten Geschäftsbetrieb an die Firma ***A*** S.A. mit Sitz in Valencia, Spanien. Mit der Veräußerung entfaltete die ***XY GmbH & CoKG*** keine betriebliche Betätigung mehr. Der Stand des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten zum 01.04.2006 betrug unstrittiger Weise € 749.199,02 (vgl Niederschrift über den Erörterungstermin vom 08.11.2022 BFG-Akt OZ 49).

Die ***XY GmbH & CoKG*** wurde auf Grund des Antrages auf Löschung vom 10.09.2009 am 17.09.2009 im Firmenbuch gelöscht. Die unbeschränkt haftende Komplementärgesellschaft ***XY GmbH*** wurde infolge der beendeten Liquidation am 06.07.2010 im Firmenbuch gelöscht.

Das Finanzamt stellte auf Basis des Ergebnisses der Außenprüfung (vgl Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 10.07.2014 – BFG-Akt OZ 15) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der ***XY GmbH & CoKG*** in der Höhe von € 1.049.794,09 fest. In diesen Einkünften sind die erklärungsmäßig festgestellten Einkünfte in der Höhe von € 300.595,02 (vgl Erstbescheid vom 24.11.2009 – BFG-Akt OZ 64), sowie der durch die Außenprüfung gem § 24 Abs 2 EStG 1988 festgestellte Veräußerungsgewinn in der Höhe des nicht aufgefüllten negativen Kapitalkontos des Kommanditisten (€ 749.199,07) enthalten.

Die Beschwerdeführerin erhob am 08.09.2014 innerhalb der antragsgemäß verlängerten Beschwerdefrist gegen den Feststellungsbescheid vom 01.08.2014 eine Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen damit, dass der Kommanditist für die zum 31.12.2006 bestehenden Kreditverbindlichkeiten nicht nur haftet habe, sondern auch neben der Beschwerdeführerin Schuldner dieser Kredite gewesen sei. Die Liquidation der Beschwerdeführerin bewirke nur eine Entschuldung der Beschwerdeführerin, nicht aber eine Entschuldung des Mitschuldners und sei der Veräußerungsgewinn um die darin enthaltenen übernommenen Kreditverbindlichkeiten in Höhe von € 749.199,07 zu vermindern.

Das Finanzamt hat mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.03.2015 die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und führte in seiner Begründung aus:

„Im Zeitpunkt der steuerlichen Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit (Veräußerung des Betriebes am 28.04.2006) ist ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Da es zu keiner Entschuldung des Gesellschafters kommt, ist dieser verpflichtet zukünftig Zahlungen für Schulden der Gesellschaft zu leisten. Die bevorstehende Verpflichtung zur Leistung von Einlagen iSd § 4 Abs. 1 EStG kann nicht rückgestellt werden und ist demnach bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im Jahr 2006 noch nicht zu berücksichtigen. Da es erst nach der Betriebsveräußerung zu Kredittilgungen durch den Gesellschafter kommt, kann es erst in diesen

Jahren zur nachträglichen Korrektur des Veräußerungsgewinnes in Form von nachträglichen Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG 1988 kommen. Die Kredittilgungen wurden von Amts wegen ab 2007 als nachträgliche Betriebsausgaben beim Gesellschafter berücksichtigt.“

Die Beschwerdeführerin stellte am 10.04.2015 fristgerecht einen Vorlageantrag. Das Finanzamt erstattete auf Grund des Vorlageantrages der Beschwerdeführerin eine Stellungnahme vom 20.04.2015 und legte am 24.04.2015 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In seiner Stellungnahme vom 20.04.2015 führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass mit der Veräußerung des Betriebes an die Firma *****A*** S.A.** mangels Ausübung einer Geschäftstätigkeit kein Gewerbebetrieb und damit keine Mitunternehmerschaft mehr vorläge. Mit Beendigung der Mitunternehmerschaft scheide der Kommanditist mit einem negativen Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus. Das negative Kapitalkonto, welches nicht aufgefüllt werden müsse, sei gem § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn zu versteuern. Die Tilgungszahlungen des Kommanditisten ab dem Jahr 2010 würden Einlagen darstellen, die jedoch nicht im Jahr 2006 rückgestellt werden könnten, sondern ab 2010 als nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen wären.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass die Bilanz zum 31.12.2006 Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin gegenüber Kreditinstituten in der Höhe von € 751.068,92 aufgewiesen habe. Diese Verbindlichkeiten seien lt Finanzamt zum überwiegenden Teil auf die folgenden Kredite gegenüber der Hypo Steiermark zurückzuführen:

*„a) Konto 3159 Hypo Kto. *****1******

- *Darlehensvertrag vom 03.04.2000*
- *Schuldner: *****XY GmbH & CoKG***** und *****N.N.******
- *Darlehenssumme: ATS 5.000.000,-*
- *Laufzeit 10 Jahre (bis 2010)*
- *Aushaftender Betrag zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung: € 150.000,--*

[...]

*b) Konto 3230 Hypo Kto. *****3*****:*

[...]

- *Es gibt keinen eigenen Kreditvertrag. Dieser Verbindlichkeit (Hypo Kto. *****3*****) liegt der Kreditvertrag (Hypo Kto. *****2*****) vom 26.03.1993 zugrunde. Kreditsumme: ATS 4.000.000,-; Laufzeit bis 31.12.1994*
- *Schuldner: *****XY N.N. GmbH***** und *****N.N.*****. (Die *****XY N.N. GmbH***** wurde 1998 in die *****XY GmbH & CoKG***** umgewandelt.)*

[...]

- *Aushaftender Betrag zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung: € 500.000,-*

c) *Konto 3241 Hypo Kto. ***5****

- *Abstattungskreditvertrag ***5*** (vorher geführt unter der Konto Nr. ***4***) vom 03.01.2005*
- *Kreditnehmer: ***XY GmbH & CoKG****
- *Bürgschaftsvertrag: Bürge ist Herr ***N.N.****
- *Kreditsumme: € 200.000,-*
- *Laufzeit 5 Jahre (bis 2010)*
- *Aushaftender Betrag zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung: € 100.012,--*

[...]"

In einer weiteren Stellungnahme des Finanzamtes vom 28.10.2022 (BFG-Akt OZ 41) führte dieses aus wie folgt:

*„Entfällt die Veräußerungsgewinnbesteuerung aufgrund einer Auffüllverpflichtung des Herrn ***N.N.***?“*

1. Rechtliches

BFG v. 11.07.2014, RV/2100820/2009:

Eine Veräußerungsgewinnbesteuerung des ausscheidenden Kommanditisten nach § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 unterbleibt, wenn der gesellschaftsvertraglichen Auffüllungsverpflichtung betreffend dessen negatives Kapitalkonto entsprochen wird, indem beim Verkauf des Kommanditanteils zurückbehaltene, betriebliche Bankverbindlichkeiten infolge Entlassung der Kommanditgesellschaft aus der Solidarschuld im alleinigen Zahlungsversprechen des ausscheidenden Kommanditisten verbleiben. Wurde der Kommanditist schon bei Eingehen der Kreditschuldigkeiten zum Mitschuldner neben der Kommanditgesellschaft, wirkt sich bereits die Übertragung der Kreditverbindlichkeiten vom Betriebsvermögen der Gesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten, in der die Geltendmachung der gesellschaftsvertraglichen Auffüllungsverpflichtung zum Ausdruck kommt, erhöhend auf dessen Kapitalkonto aus und nicht erst die tatsächliche Rückzahlung der Kreditschuld an die Bank.

Verwiesen wird weiters auf die Entscheidung des BFG vom 27.01.2016, RV/7104132/2009.

2. Entfällt in gegenständlichem Fall die Veräußerungsgewinnermittlung?

2.1. Vereinbarung einer Auffüllverpflichtung

Gemeinsam mit dem Fragebogen (Verf16) wurde dem Finanzamt am 20.10.1998 das Protokoll vom 29.09.1998 (Anlage 1 der Nachreichung) über die Generalversammlung zur Umwandlung

der ***XY N.N. GmbH*** unter gleichzeitiger Errichtung der ***XY GmbH & CoKG*** vorgelegt. Eine Auffüllverpflichtung des Kommanditisten geht aus dem Protokoll nicht hervor.

Die Betriebsprüfung hat im Verfahren mehrmals zur Vorlage des Gesellschaftsvertrages der ***XY GmbH & CoKG*** aufgefordert (Mail vom 01.08.2013 und vom 07.08.2013 - Anlage 2 und 3 der Nachreichung). Diesen Aufforderungen wurde jedoch nicht gefolgt.

Eine Verpflichtung zur Erbringung von Leistungen an die Gesellschaft bzw. an die übrigen Gesellschafter besteht für den Kommanditisten nur im Fall einer entsprechenden Vereinbarung der Gesellschafter, im Gesellschaftsvertrag oder im Rahmen einer späteren Übereinkunft (vgl. BFG v. 27.01.2016 und vom 11.07.2014). Diese Vereinbarung geht weder aus dem Protokoll vom 29.09.1998 hervor, noch wurde sie im Betriebsprüfungsverfahren bzw. im Beschwerdeverfahren von der Beschwerdeführerin (Bf.) behauptet.

Aus Sicht des Finanzamts ist eine Auffüllverpflichtung nicht vereinbart worden.

2.2. Veräußerungsgewinn trotz Auffüllverpflichtung

Mit der Auffüllverpflichtung erhält die Personengesellschaft eine Forderung gegen den ausscheidenden Gesellschafter in Höhe des negativen Kapitalkontos oder eines vereinbarten Teilbetrages. Beispiel für eine Auffüllverpflichtung ist die Übernahme einer Bankschuld der KG (und nicht erst die tatsächliche Rückzahlung der übernommenen Verbindlichkeit). Wird allerdings trotz Vorliegens einer „echten“ Auffüllverpflichtung davon nicht Gebrauch gemacht, kann beim Kommanditisten ein Veräußerungsgewinn entstehen. Mit dem Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung wird noch keine Verbindlichkeit begründet (vgl. BFG v. 27.01.2016 und vom 11.07.2014).

Kreditkonten ***1*** und ***3***:

N.N. ist in beiden Fällen mit Eingehen der Bankkredite zum Solidarschuldner geworden. Die Bf. wurde jedoch von der Hypo weder im Jahr der Betriebsveräußerung (2006) noch zu einem späteren Zeitpunkt aus der Gesamtschuld entlassen. Auch in der Buchhaltung der beschwerdeführenden KG wurden die Bankverbindlichkeiten unverändert als Kreditschulden der KG ausgewiesen. Eine Übertragung der Verbindlichkeiten ins Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten erfolgte nicht. Die Kreditrückzahlungen wurden (lt. Buchhaltung) von 2007 bis 2008 von der Bf. getätigt. Zum 31.12.2008 wird in der Bilanz weiterhin ein negatives Verrechnungskonto für ***N.N.*** iHv € 727.146,33 ausgewiesen.

Auch wenn die Bf. im weiteren Verfahren die Vereinbarung einer „echten“ Auffüllverpflichtung belegen könnte, wäre nach Ansicht des Finanzamts ein Veräußerungsgewinn zu versteuern, zumal wie vorstehend ausgeführt das negative Kapitalkonto im Zusammenhang mit den angeführten Kreditkonten tatsächlich nicht aufgefüllt worden ist.

*Kreditkonto ***5***:*

****N.N.*** hat lediglich einen Bürgschaftsvertrag abgeschlossen. Mit dem Eingehen der Bürgschaft wurde keine Verbindlichkeit für den Kommanditisten begründet. Der Kredit wurde 2007 von der Bf. zur Gänze getilgt. ***N.N.*** wurde somit nicht als Bürge in Anspruch genommen. Gegenständlicher Kredit hat keinen Einfluss auf das negative Verrechnungskonto des Kommanditisten zum Veräußerungszeitpunkt (2006).“*

Die Beschwerdeführerin führte dazu mit E-Mail vom 07.11.2022 aus:

„[...] In der ergänzenden Stellungnahme vom 28.10.2022 begründet das Finanzamt die Anwendung des § 24 Abs 2 EStG 1988 unter Verweis auf das Erkenntnis des BFG vom 11.07.2014, RV/2100820/2009 mit der Tatsache, dass keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung über eine Auffüllungsverpflichtung bestanden hat.

Während in dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis das negative Kapitalkonto zur Gänze aus Verlustzuweisungen resultiert, ist im vorliegenden Fall das negative Kapitalkonto in Höhe von EUR 749.199,07

- im Ausmaß von EUR 298.078,30 auf Verlustzuweisungen und*
- im Ausmaß von EUR 450.140,77 auf gewinnunabhängige Entnahmen, für welche die Gesellschaft gemäß § 83 GmbHG einen Rückforderungsanspruch hat,*

zurückzuführen, womit zumindest im Ausmaß dieser Entnahmen eine Auffüllverpflichtung des Gesellschafters bestanden hat.

In Punkt 2.2 der ergänzenden Stellungnahme vom 28.10.2022 führt das Finanzamt aus, dass

- die Übernahme einer Bankschuld eine Auffüllverpflichtung darstellt,*
- die Beschwerdeführerin weder im Jahr der Betriebsveräußerung noch zu einem späteren Zeitpunkt von der Hypo aus der Gesamtschuld entlassen worden sei und*
- auch dann ein Veräußerungsgewinn zu versteuern wäre, wenn die Beschwerdeführerin im weiteren Verfahren die Vereinbarung einer „echten“ Auffüllverpflichtung belegen könnte, zumal das negative Kapitalkonto im Zusammenhang mit den angeführten Kreditkonten tatsächlich nicht aufgefüllt worden sei.*

Nach unserer Auffassung

- erfolgte die Entlassung aus der Gesamtschuld von der Hypo spätestens zum Zeitpunkt der Auflösung bzw. Löschung der Gesellschaft, zumal diese keine Forderungen gegenüber der Gesellschaft geltend gemacht hat, und*
- ist spätestens zu diesem Zeitpunkt die Bankschuld vom Gesellschafter übernommen und das Kapitalkonto aufgefüllt worden.“*

Im Erörterungstermin vom 08.11.2022 wurde der auf Verlustzuweisungen beruhende Teilbetrag des negativen Kapitalkontos betraglich auf € 299.058,30 korrigiert und der Gesamtbetrag des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten mit € 749.199,02 im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung außer Streit gestellt.

Nach dem erfolgten Erörterungstermin am 08.11.2022 brachte das Finanzamt am 30.11.2022 eine weitere ergänzende Stellungnahme ein. Darin zitierte das Finanzamt auszugsweise aus der Literatur (Karollus in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung, 3. Aufl. (2021), Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht) und führte weiter aus:

„[...]“

2. Stellungnahme des Finanzamts

2.1. Negatives Verrechnungskonto durch Privatentnahmen (€ 450.140,77)

2.1.1. Ist Auffüllverpflichtung des Kommanditisten aus § 83 GmbHG abzuleiten?

Eine Auffüllverpflichtung des Kommanditisten besteht dann, wenn er zur Erbringung von Leistungen an die Gesellschaft bzw. an die übrigen Gesellschafter über die bedungene Kommanditeinlage hinaus verpflichtet ist (nicht bei einer Verpflichtung gegenüber außenstehenden Gläubigern). Diese Auffüllverpflichtung besteht jedenfalls im Fall einer entsprechenden vertraglichen Vereinbarung wie z.B. bei einer Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag.

In der BFG-Entscheidung vom 11.07.2014, RV/2100820/2009 wird dazu folgendes ausgeführt: „In der Literatur wird betont, dass es sich um eine Verpflichtung handeln muss, die bereits konkret das Gebot zur Leistung (an die Gesellschaft bzw. die übrigen Gesellschafter) enthält, sodass der Personengesellschaft aufgrund dieser Vereinbarung eine Forderung gegen den ausscheidenden Gesellschafter in Höhe des negativen Kapitalkontos (oder eines vereinbarten Teilbetrages) zusteht.“

Wie bereits in der Stellungnahme vom 28.10.2022 unter Punkt 2.1. ausgeführt, wurde vertraglich keine Auffüllung des Verrechnungskontos durch den Kommanditisten vereinbart. Nachdem das Finanzamt der Bf. das Fehlen der gesellschaftsvertraglichen Auffüllverpflichtung mit Stellungnahme vom 28.10.2022 nochmals ausdrücklich vorgehalten hat, argumentiert die steuerliche Vertretung nunmehr neu mit einer Auffüllverpflichtung in Höhe der Privatentnahmen, welche sie auf § 83 GmbHG und der dazugehörigen OGH-Rechtsprechung zurückführt.

Nach der OGH-Rechtsprechung sind auch bei einer GmbH & Co KG die Vorschriften über das Verbot der Einlagenrückgewähr gemäß § 82 GmbHG und des Rückerstattungsanspruchs gemäß

§ 83 GmbHG anzuwenden (vgl. Ausführungen unter Punkt 1.), wenn keine natürliche Person unbeschränkt haftet.

*Im Fall einer verbotenen Einlagenrückgewähr muss das Organ der Gesellschaft (Geschäftsführer) den Rückgewähranspruch gem. § 83 GmbHG gegenüber dem empfangenden Gesellschafter unbedingt geltend machen. Andernfalls verjähren diese Ansprüche innerhalb von fünf Jahren ab dem verbotenen Empfang (vgl. Ausführungen unter Punkt 1.). Das Finanzamt schließt aus, dass der Rückgewähranspruch gem. § 83 GmbHG gegenüber dem Kommanditisten ***N.N.*** tatsächlich geltend gemacht worden ist und dieser vom Geschäftsführer der Komplementär-GmbH (***N.N.***!) bis zur Betriebsveräußerung im Jahr 2006 zur Rückzahlung der Privatentnahmen iHv € 450.140,77 aufgefordert worden ist. Die Bf. hat im gesamten Betriebsprüfungs- und Beschwerdeverfahren nicht mit der Auffüllverpflichtung des Kommanditisten aufgrund des Rückforderungsanspruchs gem. § 83 GmbHG argumentiert und diesen Punkt erstmals mit Mail vom 07.11.2022 vorgebracht. Wenn die Privatentnahmen von ***N.N.*** nachweislich bis 2006 eingefordert worden wären, wäre dies bereits früher von der Bf. vorgebracht worden.*

Die Auffüllverpflichtung des Kommanditisten im Sinne einer konkreten Verpflichtung („Gebot zur Leistung“), wie von der Rechtsprechung gefordert (vgl. BFG vom 11.07.2014), entsteht nach Ansicht des Finanzamts erst durch die tatsächliche Geltendmachung des Rückgewähranspruchs durch den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH.

*Der Rückgewähranspruch gem. § 83 GmbHG war in gegenständlichem Fall jedoch letztlich auch aufgrund der Personenidentität von Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und Kommanditisten wohl eher nur theoretischer Natur und mündete keinesfalls in eine konkrete, ernst gemeinte Verpflichtung des Herrn ***N.N.***.*

Zusammenfassend: Da der Rückgewähranspruch gem. § 83 GmbHG gegenüber dem Kommanditisten von der Komplementär-GmbH nicht geltend gemacht wurde, ist keine „echte“ Auffüllverpflichtung in Höhe der Privatentnahmen von € 450.140,77 entstanden.

2.1.2. Veräußerungsgewinn trotz Auffüllverpflichtung

Sollte das Bundesfinanzgericht entgegen der Ansicht des Finanzamts nunmehr doch von einer Auffüllverpflichtung des Kommanditisten aufgrund § 83 GmbHG ausgehen, sind nachfolgende Argumente zu beachten.

Auch bei einer „echten Auffüllverpflichtung“ kann ein Veräußerungsgewinn entstehen, wenn von dieser Verpflichtung nicht (im Veräußerungsjahr 2006) Gebrauch gemacht wird. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Stellungnahme des Finanzamts vom 28.10.2022, Punkt 2.2. verwiesen.

****N.N.*** hätte seiner Auffüllverpflichtung dadurch nachkommen können, indem er im Veräußerungsjahr 2006 die offenen Kredite ***1*** und ***3*** in sein alleiniges Zahlungsverprechen übernommen hätte und diese Kredite in der Sonderbilanz des Kommanditisten ausgewiesen worden wären. Dies ist nicht erfolgt. Eine Auffüllung unterblieb, womit das negative Verrechnungskonto zum Veräußerungszeitpunkt (2006) zu versteuern ist.*

*Die Bf. hat nach dem Verkauf des Betriebs die restlichen Vermögensgegenstände verwertet und Forderungen eingetrieben. Die Kreditrückzahlungen 2007-2009 erfolgten durch die Bf. und waren zum großen Teil durch eigene Mittel der Bf. gedeckt. Im Jahr 2007 verringerten sich bspw. die Bankverbindlichkeiten um € 116.000, wobei nur € 37.000 auf Privateinlagen von ***N.N.*** zurückzuführen waren (entnommen aus Veränderungen Bank, Privatkonto 9180 laut Beilage 2). Erst nach Verwertung der Aktiva der Bf. und Firmenbuchlöschung hatte der Kommanditist ***N.N.*** den verbleibenden Restkredit allein rückzuführen.*

Nur für den Fall und nur im Ausmaß der finanziellen Mittel, welche der Bf. fehlten, hatte der Kommanditist nach der Betriebsveräußerung im Jahr 2006 die Bankkredite zu tilgen. Damit kann nicht von einer ernsthaften Auffüllverpflichtung iHv € 450.140,77 im Jahr 2006 und von einer tatsächlich erfolgten Auffüllung in Höhe des vorstehend angeführten Betrages zum Veräußerungszeitpunkt ausgegangen werden.

2.2. Negatives Verrechnungskonto durch Verluste (€ 299.058,30)

Eine (vertragliche oder aus dem GmbHG ableitbare) Auffüllverpflichtung des durch Verlustzuweisungen entstandenen Anteils des negativen Kapitalkontos (€ 299.058,30) liegt nicht vor, womit dieser Anteil unstrittig zum Veräußerungszeitpunkt (2006) zu besteuern ist.“

2. Beweiswürdigung

Hinsichtlich der Kreditverträge konnte Folgendes festgestellt werden:

1) Kredit zu Landes-Hypothekenbank Steiermark AG Kontonummer ***1***

Dieser Kredit wurde mit Kreditvertrag vom 03.04.2000 abgeschlossen. Als Kreditnehmer und Schuldner scheinen die ***XY GmbH & CoKG*** und ***N.N.*** auf (vgl. Kreditvertrag vom 03.04.2000 – BFG-Akt OZ 11). Auf Grund des Kreditvertrages konnte festgestellt werden, dass ***N.N.*** bereits ab dem Kreditabschluss im Jahr 2000 als Solidarschuldner zur ungeteilten Hand für den aushaftenden Betrag haftete. Eine Entlassung der ***XY GmbH & CoKG*** aus der Gesamtschuld zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung konnte von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen und auch vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden.

2) Kredit zu Landes-Hypothekenbank Steiermark Kontonummer ***2***

Dieser Kredit wurde bereits mit Kreditvertrag vom 26.03.1993 abgeschlossen (BFG-Akt OZ 12). Kreditnehmer und Schuldner dieses Kreditvertrages waren die später auf die ***XY GmbH & CoKG*** umgewandelte ***N.N. GmbH*** (***FN 1***), sowie ***N.N.***. Entsprechend der Stellungnahme des Finanzamtes vom 20.04.2015 (BFG-Akt OZ 18) wurde am 16.08.2006 ein Betrag von € 500.000,- vom Hypothekenbank Konto ***3*** auf das Hypothekenbank Konto ***2*** übertragen. Zu dem Konto ***3*** gibt es keinen eigenen Kreditvertrag. Diesem Konto liegt der Kreditvertrag zu Hypothekenbank Konto ***2*** vom 26.03.1993 zu Grunde. Auf Grund der Umbuchung kann mit Stand 31.12.2006 am Konto 3135 zu Hypo Konto ***2*** ein Guthaben festgestellt werden (vgl Saldenliste BFG-Akt OZ 10 bzw OZ 53). Da die Umbuchung jedoch nach der Betriebsveräußerung erfolgte, ist im gegenständlichen Verfahren ausschließlich auf das Kreditkonto ***2*** und dem diesem Konto zu Grunde liegenden Kreditvertrag vom 26.03.1993 abzustellen. Auf Grund des Kreditvertrages zu Hypothekenbank Konto ***2*** konnte festgestellt werden, dass ***N.N.*** bereits ab dem Kreditabschluss im Jahr 1993 als Solidarschuldner zur ungeteilten Hand für den aushaftenden Betrag haftete. Eine Entlassung der ***XY GmbH & CoKG*** aus der Gesamtschuld zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung konnte von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen und auch vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden.

3) Kredit zu Landes-Hypothekenbank Steiermark Kontonummer ***4***

Dieser Kredit wurde mit Kreditvertrag vom 03.01.2005 abgeschlossen. Kreditnehmer war die ***XY GmbH & CoKG***. Auf Grund des Bürgschaftsvertrages vom 03.01.2005 hat ***N.N.*** als Zahler und Bürge für diesen Kredit gehaftet (vgl Kreditvertrag und Bürgschaftsvertrag vom 03.01.2005 – BFG-Akt OZ 13). Mit Schreiben vom 07.01.2005 wurde von der Landes Hypothekenbank Steiermark AG mitgeteilt, dass der Abstattungskreditvertrag unter der Kontonummer ***4*** nunmehr unter der neuen Kontonummer ***5*** geführt wird. Eine tatsächliche Inanspruchnahme des Bürgen im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung konnte nicht festgestellt werden.

Weiters konnte festgestellt werden:

Aus dem Protokoll der Generalversammlung vom 29.09.1998 (BFG-Akt OZ 38) betreffend die Umwandlung der ***XY N.N. GmbH*** unter gleichzeitiger Errichtung der ***XY GmbH & CoKG*** ist eine Auffüllungsverpflichtung hinsichtlich des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten nicht abzuleiten. Es konnte dementsprechend auf der Basis der vorgelegten Aktenteile keine vertragliche Auffüllungsverpflichtung des Kommanditisten betreffend dessen negatives Kapitalkonto festgestellt werden.

Mit Kaufvertrag vom 28.04.2006 wurde vereinbart, dass sich der Gesamtkaufpreis (exkl USt) im Wesentlichen aus dem Anlagevermögen im Wert von € 254.000,- und Warenvorräte im Wert von € 800.000,- zusammensetzt (vgl BFG-Akt OZ 9 Seite 4). Weiters wurde mit diesem

Kaufvertrag festgehalten, dass die Beschwerdeführerin, sowie der Kommanditist der Beschwerdeführerin, welcher gleichzeitig auch Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Komplementär GmbH (***FN 3***; vgl BFG-Akt OZ 62) war, persönlich innerhalb der nächsten 2 Jahre ab Verkauf in Österreich nicht mehr in demselben sachlichen Tätigkeitsbereich tätig sein werden und somit in diesem Tätigkeitsbereich nicht mehr in Konkurrenz zum Käufer treten werden (vgl BFG-Akt OZ 9 Seite 7). Ergänzend bleibt zu erwähnen, dass seitens der Beschwerdeführerin keinerlei Einwendungen gegen die Feststellung des Finanzamtes, dass die Beschwerdeführerin mit der Veräußerung vom 28.04.2006 keine betriebliche Betätigung mehr ausgeübt hat, erhoben wurden. Es konnte somit festgestellt werden, dass die betriebliche Betätigung mit dem Abschluss des Kaufvertrages vom 28.04.2006 eingestellt und die steuerliche Mitunternehmerschaft beendet wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die gegenständliche Beschwerde richtet sich gegen den mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2006 festgestellten Veräußerungsgewinn gem § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988. Strittig ist, ob das negative Kapitalkonto des Kommanditisten in der unstrittigen Höhe von € 749.199,02 im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung im Jahr 2006 als Veräußerungsgewinn gem § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 zu versteuern ist.

§ 24 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr 161/2005 lautet wie folgt:

„(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes

- eines Teilbetriebes

- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(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.

(3) [...]“

Der Betrag des negativen Kapitalkontos, den ein Gesellschafter bei seinem Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft nicht auffüllen muss, ist gem § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Als Ausscheiden ist jede Form der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu verstehen, die den Tatbestand des § 24 EStG 1988 erfüllt. Dies gilt auch für die Veräußerung eines Kommanditanteils (VwGH 18. 11. 1987, 84/13/0083; 16. 12. 1999, 95/15/0027). Dies gilt selbst für den Fall der Beendigung der Mitunternehmerschaft durch Betriebsaufgabe (VwGH 16. 12. 2009, 2007/15/0121; 24. 10. 2013, 2012/15/0028).

Für den Eintritt der Rechtsfolge des § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 kommt es nicht darauf an, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist (VwGH 21.02.1996, 94/14/0160; 27.05.1998, 94/13/0084; 28.10.2009, 2006/15/0126; 24.10.2013, 2012/15/0028).

Nach der Judikatur des VwGH liegt § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 der Gedanke zu Grunde, *„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“* (VwGH 28.10.2009, 2006/15/0126 mit Verweis auf VwGH 27.05.1998, 94/13/0084).

Eine spätere Entlassung aus der Auffüllungsverpflichtung führt erst zu diesem Zeitpunkt zu nachträglichen Einkünften gemäß § 32 Abs 1 Z 2 EStG 1988 (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0167).

Erbringt ein Kommanditist über seine Kommanditeinlage hinaus Leistungen für die Gesellschaft, ist zunächst zu unterscheiden, ob er diese der Gesellschaft bzw den übrigen Gesellschaftern gegenüber oder an außenstehende Gesellschaftsgläubiger leistet (VwGH 21.02.1996, 94/14/0160; 02.06.1992, 87/13/0118). Zudem ist relevant, ob er diese Leistung als Schuldner (Erfüllung eigener Verbindlichkeiten) oder als Haftungspflichtiger (Einstehen für eine fremde Schuld) erbringt.

Eine Verpflichtung zur Erbringung von Leistungen an die Gesellschaft bzw die übrigen Gesellschafter über die bedungene Kommanditeinlage hinaus besteht für den Kommanditisten nur im Fall einer entsprechenden Vereinbarung der Gesellschafter, sei es im

Gesellschaftsvertrag oder im Rahmen einer späteren Übereinkunft. Dies gilt insbesondere auch für die Verpflichtung zur Auffüllung eines negativen Kapitalkontos anlässlich dessen Ausscheidens aus der Gesellschaft.

In der Literatur wird betont, dass es sich um eine Verpflichtung handeln muss, die bereits konkret das Gebot zur Leistung (an die Gesellschaft bzw die übrigen Gesellschafter) enthält, sodass der Personengesellschaft aufgrund dieser Vereinbarung eine Forderung gegen den ausscheidenden Gesellschafter in Höhe des negativen Kapitalkontos (oder eines vereinbarten Teilbetrages) zusteht. Ist dies der Fall, stellt - da der Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Gesellschafters gemäß § 24 Abs 2 EStG 1988 nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln ist - die Auffüllung des negativen Kapitalkontos als solche sowohl bei der Gesellschaft als auch beim ausscheidenden Gesellschafter eine steuerneutrale Vermögensumschichtung dar (vgl etwa Margreiter, Steuerliche Sonderbilanzen in der Praxis, 2001, Seite 120, der als Beispiel für eine Auffüllungsverpflichtung des Kommanditisten ausdrücklich dessen Übernahme einer Bankschuld der KG und nicht erst die tatsächliche Rückzahlung der übernommenen Bankverbindlichkeit anführt). Wird allerdings trotz Vorliegens einer „echten“ Auffüllungsverpflichtung davon nicht Gebrauch gemacht, kann beim ausscheidenden Gesellschafter ein Veräußerungsgewinn entstehen (VwGH 12.06.1991, 90/13/0027; vgl dazu auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Rz 95.5).

Dagegen genügt eine handelsrechtliche (Weiter-) Haftung des Gesellschafters nach dessen Ausscheiden aus der KG für die Begründung einer Forderung gegen ihn noch nicht. Entsprechend wirkt sich diese erst bei der Inanspruchnahme aus und kann erst dann in Form nachträglicher negativer Einkünfte iSd § 32 Z 2 EStG 1988 Berücksichtigung finden (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Rz 95.5 mit Verweis auf VwGH 15.10.1975, 477/75; VwGH 03.06.1992, 87/13/0118).

- 1) Hat der Kommanditist als Schuldner der Kredite diese in sein alleiniges Zahlungsversprechen übernommen und damit sein negatives Kapitalkonto aufgefüllt?

In der Beschwerde vom 08.09.2014 hat die Beschwerdeführerin ausgeführt wie folgt:
*„Herr ***N.N.*** hat für die zum 31.12.2006 bestehenden Kreditverbindlichkeiten nicht nur gehaftet, sondern war unter Verweis auf die darüber vorgelegten Kreditverträge neben der ***XY GmbH & CoKG*** auch Schuldner dieser Kredite.“*

Aus den dargelegten Gründen bewirkt die Liquidation der KG nur die Entschuldung der KG nicht aber die Entschuldung des Mitschuldners und ist der Veräußerungsgewinn um die darin enthaltenen übernommenen Kreditverbindlichkeiten in Höhe von € 749.199,07 zu vermindern.“

Wie bereits in der Beweismwürdigung dargestellt, ist aus dem Protokoll der Generalversammlung vom 29.09.1998 (Umwandlung der ***XY N.N. GmbH*** unter gleichzeitiger Errichtung der ***XY GmbH & CoKG***) eine Auffüllungsverpflichtung hinsichtlich

des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten nicht abzuleiten. Ein Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin wurde im gesamten verwaltungsbehördlichen Verfahren trotz mehrmaliger Aufforderung seitens des Finanzamtes nicht vorgelegt (vgl E-Mail vom 01.08.2013 BFG-Akt OZ 39; E-Mail vom 07.08.2013 BFG-Akt OZ 40). Das Bestehen einer vertraglichen Auffüllungsverpflichtung des Kommanditisten betreffend dessen negatives Kapitalkonto konnte dementsprechend nicht festgestellt werden.

Der Kommanditist ***N.N.*** war hinsichtlich der Kredite zu Kontonummer ***1*** und zu Kontonummer ***2*** neben der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung am 28.04.2006 (Stichtag des Kaufvertrages 01.04.2006 – BFG-Akt OZ 9) Gesamtschuldner dieser Kreditverbindlichkeiten. Die Gesamtschuldnerschaft des Kommanditisten neben der Beschwerdeführerin ergibt sich aus den jeweiligen Kreditverträgen (vgl BFG-Akt OZ 11 und OZ 12) und bestand diese bereits ab dem Abschluss der jeweiligen Kreditverträge.

Hinsichtlich des Kredites zu Kontonummer ***4*** (später unter Kontonummer ***5*** geführt) war festzustellen, dass die Schuldnerin dieses Kredites die Beschwerdeführerin war und der Kommanditist auf Grund des Bürgschaftsvertrages vom 03.01.2005 als Bürge dieses Kredites aufgetreten ist (vgl BFG-Akt OZ 13).

Ab der Veräußerung des Betriebes an die Firma ***A*** S.A. entfaltete die Beschwerdeführerin keine betriebliche Betätigung mehr. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin ab der Veräußerung keine betriebliche Betätigung mehr ausübte, geht einerseits aus dem Kaufvertrag vom 28.04.2006, andererseits aus den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung (vgl BFG-Akt OZ 15), sowie aus der Stellungnahme des Finanzamtes vom 20.04.2015 (BFG-Akt OZ 18) hervor. Seitens der Beschwerdeführerin wurde im gesamten Verfahren gegen diese Feststellung keine widersprechenden Einreden erhoben und waren aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akt auch keine gegenteiligen Feststellungen zu treffen. Es war daher festzustellen, dass die betriebliche Betätigung der Beschwerdeführerin mit dem Verkauf des Geschäftsbetriebes eingestellt wurde. Mit der Veräußerung und der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin wurde die steuerliche Mitunternehmerschaft beendet. Für die Beendigung der betrieblichen Betätigung im Zeitpunkt des Verkaufes spricht auch die Konkurrenzklausel im Kaufvertrag, dass nämlich die Beschwerdeführerin, sowie der Kommanditist der Beschwerdeführerin, welcher gleichzeitig auch Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Komplementär GmbH (***FN 3***; vgl BFG-Akt OZ 62) war, persönlich innerhalb der nächsten 2 Jahre ab Verkauf in Österreich nicht mehr in demselben sachlichen Tätigkeitsbereich tätig sein werden und somit in diesem Tätigkeitsbereich nicht mehr in Konkurrenz zum Käufer treten werden (vgl BFG-Akt OZ 9 Seite 7). Der Umstand, dass die beschwerdeführende Gesellschaft erst am 17.09.2009 im Firmenbuch gelöscht wurde, ändert nichts an dieser Feststellung.

Weiters war festzustellen, dass im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung hinsichtlich der Kredite zu Kontonummer ***1*** und zu Kontonummer ***2*** die Beschwerdeführerin seitens der den Kredit gewährenden Bank nicht aus der Gesamtschuld entlassen wurde. Hinsichtlich des Kredites zu Kontonummer ***4*** haftete der Kommanditist nur als Bürge und Zahler entsprechend dem Bürgschaftsvertrag vom 03.01.2005. Es war hinsichtlich des Kredites zu Kontonummer ***4*** festzustellen, dass der Bürge im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebes tatsächlich nicht mit Kreditrückzahlungen in Anspruch genommen wurde.

Der Argumentation der Beschwerdeführerin in der Beschwerde, dass „*die Liquidation der KG nur die Entschuldung der KG nicht aber die Entschuldung des Mitschuldners*“ bewirke, konnte nicht gefolgt werden, da wie bereits dargestellt, die Beschwerdeführerin durch die Bank hinsichtlich der Kredite mit der Kontonummer ***1*** und der Kontonummer ***2*** zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht aus der Gesamtschuld entlassen wurde. Hinsichtlich des Kredites mit der Kontonummer ***4*** haftete der Kommanditist nur als Bürge und wurde dieser Kredit von diesem weder in sein ausschließliches Zahlungsverprechen übernommen, noch wurde der Kommanditist als Bürge im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung mit Kreditrückzahlungen dieses Kredites in Anspruch genommen.

Die Übernahme einer betrieblichen Schuld in die Zahlungsverpflichtung eines Gesellschafters wirkt sich auf das Kapitalkonto dieses Gesellschafters aus. Die Höhe des Kapitalkontos schlägt sich auf den Veräußerungsgewinn nieder (VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134). Da im gegenständlichen Fall der Kommanditist die Zahlungsverpflichtung hinsichtlich der Kredite mit den Kontonummer ***1*** und der Kontonummer ***2*** bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der jeweiligen Kreditverträge übernommen hatte und die beschwerdeführende GmbH & CoKG zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung nicht aus der Gesamtschuld entlassen wurde, hat der Kommanditist im Streitjahr diese Zahlungsverpflichtungen nicht in sein alleiniges Zahlungsverprechen übernommen. Eine Übertragung der Kreditverbindlichkeiten der beschwerdeführenden GmbH & CoKG aus deren Betriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten konnte nicht festgestellt werden. Es konnte dementsprechend hinsichtlich dieser beider Kredite nicht von einer tatsächlich erfolgten Auffüllung des negativen Kapitalkontos ausgegangen werden.

Erbringt der Gesellschafter einer Personengesellschaft aufgrund einer Bürgschaftsverpflichtung für Schulden der Gesellschaft eine Leistung, so ist darin eine Einlage iSd § 4 Abs 1 EStG 1988 zu erblicken (vgl VwGH 17.12.1998, 97/15/0122; 20.11.1996, 96/15/0004; 25.09.1985, 83/13/0186 und VwGH 19.03.2008, 2008/15/0018). Die Einlage des Gesellschafters erhöht den Stand seines Kapitalkontos. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 EStG 1988 aus der Veräußerung/Aufgabe der Beteiligung, ist dem Veräußerungserlös der Stand des Kapitalkontos gegenüberzustellen. Über den Stand des Kapitalkontos wirken sich Einlagen somit auf den Veräußerungsgewinn (Veräußerungsverlust) aus (VwGH 17.12.1998, 97/15/0122; 19.03.2008, 2008/15/0018). Die bevorstehende Verpflichtung zur Leistung einer

Einlage eignet sich nicht für eine Rückstellung. Wenn die Heranziehung aus der Bürgschaft für Schulden der Personengesellschaft erst nach der Veräußerung/Aufgabe der Beteiligung erfolgt, können diese erst dann in Form nachträglicher negativer Einkünfte iSd § 32 Z 2 EStG 1988 Berücksichtigung finden (vgl. VwGH 17.12.1998, 97/15/0122; 19.03.2008, 2008/15/0018).

Da hinsichtlich des Kredites zu Kontonummer ***4***, bei welchem der Kommanditist nur als Bürge haftete, keine im Zeitpunkt der Veräußerung erfolgte Übernahme dieser betrieblichen Schuld oder eine tatsächliche Inanspruchnahme als Bürge festgestellt werden konnte, stellen etwaige spätere Rückzahlungen des Kommanditisten hinsichtlich dieses Kredites nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG 1988 dar. Eine Auffüllung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten in Zusammenhang mit dieser betrieblichen Verbindlichkeit konnte jedoch nicht festgestellt werden.

2) Rückforderungsanspruch der beschwerdeführenden GmbH & CoKG auf Basis des § 83 GmbHG?

In der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 07.11.2022 (E-Mail vom 07.11.2022 – BFG-Akt OZ 47) führte der steuerliche Vertreter ua aus:

„In der ergänzenden Stellungnahme vom 28.10.2022 begründet das Finanzamt die Anwendung des § 24 Abs 2 EStG 1988 unter Verweis auf das Erkenntnis des BFG vom 11.07.2014, RV/2100820/2009 mit der Tatsache, dass keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung über eine Auffüllungsverpflichtung bestanden hat.

Während in dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis das negative Kapitalkonto zur Gänze aus Verlustzuweisungen resultiert, ist im vorliegenden Fall das negative Kapitalkonto in Höhe von EUR 749.199,07

- *im Ausmaß von EUR 298.078,30 auf Verlustzuweisungen und*
- *im Ausmaß von EUR 450.140,77 auf gewinnunabhängige Entnahmen, für welche die Gesellschaft gemäß § 83 GmbHG einen Rückforderungsanspruch hat,*

zurückzuführen, womit zumindest im Ausmaß dieser Entnahmen eine Auffüllverpflichtung des Gesellschafters bestanden hat.“

Im Zuge des Erörterungstermins am 08.11.2022 verwies der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin auf eine Entscheidung des OGH vom 28.03.2018, 6 Ob 128/17t und legte ergänzend einen Ausdruck aus dem Rechtsinformationssystem des Bundes betreffend Rechtssätze zu 6 Ob 128/17t (BFG-Akt OZ 50) vor.

§ 83 GmbHG in der im Beschwerdezeitraum 2006 geltenden Fassung lautet wie folgt:

„(1) Gesellschafter, zu deren Gunsten gegen die Vorschriften dieses Gesetzes, gegen die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder entgegen einem Gesellschaftsbeschlusse Zahlungen von der Gesellschaft geleistet worden sind, sind der Gesellschaft zum Rückersatz

verpflichtet. Was ein Gesellschafter in gutem Glauben als Gewinnanteil bezogen hat, kann er jedoch in keinem Falle zurückzahlen verhalten werden.

(2) Ist die Erstattung weder von dem Empfänger noch von den Geschäftsführern zu erlangen, so haften, insoweit durch die Zahlung das Stammkapital vermindert ist, für den Abgang am Stammkapitale die Gesellschafter nach Verhältnis ihrer Stammeinlagen.

(3) Beiträge, die von einzelnen Gesellschaftern nicht zu erlangen sind, werden nach dem bezeichneten Verhältnisse auf die übrigen verteilt.

(4) Zahlungen, die auf Grund der vorstehenden Bestimmungen zu leisten sind, können den Verpflichteten weder ganz noch teilweise erlassen werden.

(5) Die Ansprüche der Gesellschaft verjähren in fünf Jahren, sofern sie nicht beweist, daß der Ersatzpflichtige die Widerrechtlichkeit der Zahlung kannte.“

Für „verdeckte Kapitalgesellschaften“ (eingetragene Personengesellschaften ohne eine natürliche Person als unbeschränkt haftenden Gesellschafter wie etwa die hier vorliegende GmbH & CoKG) hat der OGH mit einer Grundsatzentscheidung aus dem Jahr 2008 (OGH vom 29.05.2008, 2 Ob 225/07p) die entsprechende Anwendung des Verbots der Einlagenrückgewähr bestätigt und folgenden Rechtssatz formuliert:

„Ist bei einer Kommanditgesellschaft kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person, so sind die Vorschriften über das Verbot der Einlagenrückgewähr gemäß § 82 Abs 1 und § 83 Abs 1 GmbHG auf die Kommanditgesellschaft im Verhältnis zu ihren Kommanditisten analog anzuwenden. Der Rückersatzanspruch gemäß § 83 Abs 1 GmbHG steht dabei der Kommanditgesellschaft zu.“

Nach § 82 Abs 1 GmbHG können die Gesellschafter ihre Stammeinlage nicht zurückfordern; sie haben solange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den nach dem Jahresabschluss als Überschuss der Aktiven über die Passiven sich ergebenden Bilanzgewinn, soweit dieser nicht aus dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Beschluss der Gesellschaft von der Verteilung ausgeschlossen ist. Damit bewirkt § 82 Abs 1 GmbHG eine umfassende Vermögensbindung der GmbH. Zweck dieser Vorschrift ist es, das Stammkapital als „dauernden Grundstock“ gegen Schmälerung durch Leistungen an die Gesellschafter abzusichern. Der Zweck des § 83 GmbHG liegt lt dem OGH eindeutig darin, der Gesellschaft das ihr entzogene Kapital alsbald wieder zu verschaffen. (vgl dazu OGH vom 28.03.2018, 6 Ob 128/17t)

Der Rückgewähranspruch greift als zwingende Sanktion einer verbotenen Einlagenrückgewähr ein und ist nicht disponibel. Die Gesellschaft kann nicht wirksam darauf verzichten. Die Organe der Gesellschaft sind unbedingt zur Geltendmachung des Rückgewähranspruches verpflichtet. Der Anspruch ist sofort fällig und in der Bilanz zu aktivieren. (vgl Karollus in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner (Hrsg), Handbuch der verdeckten Gewinnausschüttung, 3. Auflage (2021), Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, G. Die Rechtsfolgen eines Verstoßes im Überblick)

Es konnte auf Basis des vorgelegten Aktes und der eingebrachten Schriftsätze festgestellt werden, dass weder die zur Rückforderung berechtigte Gesellschaft einen Rückforderungsanspruch geltend machte, noch dieser Anspruch in der Bilanz aktiviert wurde. Ergänzend sei erwähnt, dass sowohl der Kommanditist, als auch der Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ein und dieselbe Person war.

Nach § 83 Abs 5 GmbHG verjähren die Ansprüche grundsätzlich innerhalb von fünf Jahren ab dem verbotenen Empfang, es sei denn, dass dem Empfänger eine Kenntnis der Widerrechtlichkeit der Zahlung nachgewiesen werden kann. Die Beweislast der Widerrechtlichkeit trifft die Gesellschaft.

Es war festzustellen, dass innerhalb des Verjährungszeitraumes von fünf Jahren ab Empfang der Zahlungen kein dem § 83 GmbHG entsprechender Rückforderungsanspruch der nicht durch Gewinne gedeckten Entnahmen geltend gemacht wurde. Wie von der steuerlichen Vertretung dargestellt, setzte sich das negative Kapitalkonto zum Zeitpunkt der Veräußerung einerseits aus angelaufenen Verlustzuweisungen in der Höhe von € 299.058,30 (vgl Mail des steuerlichen Vertreters vom 07.11.2022 – BFG-Akt OZ 47 iVm Niederschrift über den Erörterungstermin vom 08.11.2022 – BFG-Akt OZ 49) und andererseits aus gewinnunabhängigen Entnahmen in der Höhe von € 450.140,77 zusammen. Auch wenn diese gewinnunabhängigen Entnahmen laufend über die Jahre der betrieblichen Tätigkeit der beschwerdeführenden GmbH & CoKG verteilt erfolgt sind, so ist jedenfalls festzustellen, dass allfällige Rückforderungsansprüche, die sich auf § 83 GmbHG stützen, jedenfalls spätestens zum 28.04.2011 (5 Jahre nach der Betriebsveräußerung) als verjährt anzusehen sind. Da keinerlei auf § 83 GmbHG gestützte Rückforderungsansprüche bis zum 28.04.2011 erhoben worden sind und auch seitens der beschwerdeführenden GmbH & CoKG die Wissentlichkeit des Kommanditisten um die Widerrechtlichkeit dieser Entnahmen nicht nachgewiesen oder gar behauptet wurde, sind diese Ansprüche jedenfalls verjährt.

Ergänzend ist noch auszuführen, dass selbst für den Fall der Annahme, dass eine Verjährung nach § 83 Abs 5 GmbHG noch nicht eingetreten wäre, festzustellen war, dass keinerlei Schritte zur Geltendmachung eines Rückforderungsanspruches betreffend die zu Unrecht bezogenen Entnahmen gesetzt wurden und dementsprechend nicht von dieser Auffüllungsverpflichtung Gebrauch gemacht wurde. Wird allerdings trotz Vorliegens einer „echten“ Auffüllungsverpflichtung davon nicht Gebrauch gemacht, kann beim ausscheidenden Gesellschafter ein Veräußerungsgewinn entstehen (vgl dazu auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Rz 95.5 mwN). Wie auch der VwGH in seinem Judikat VwGH 21.12.1993, 93/14/0216 (betreffend eine verdeckte Gewinnausschüttung noch zum EStG 1972) bestätigt hat, ist diesem Rückforderungsanspruch nur dann Vermögensqualität beizumessen, wenn die Gesellschaft bzw deren Organe auch tatsächlich Willens sind, diesen Anspruch gegenüber dem Gesellschafter notfalls auch gerichtlich durchzusetzen (vgl Bertl/Fraberger, Privatkonten – Verrechnungskonten, RWZ 1997, 205).

Es konnte somit hinsichtlich der nicht durch Gewinne gedeckten Privatentnahmen in der Höhe von € 450.140,77 nicht von einer auf § 83 GmbHG gestützten Auffüllungsverpflichtung des Kommanditisten ausgegangen werden. Selbst für den Fall einer tatsächlich vorliegenden Auffüllungsverpflichtung, die sich auf § 83 GmbHG stützt, war festzustellen, dass von dieser Auffüllungsverpflichtung nicht Gebrauch gemacht wurde, weshalb ein Veräußerungsgewinn iSd § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 in Höhe des tatsächlich nicht aufgefüllten negativen Kapitalkontos des Kommanditisten vorliegt.

3) Entlassung der GmbH & CoKG aus der Gesamtschuld spätestens zum Zeitpunkt der Auflösung bzw Löschung der Gesellschaft

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 07.11.2022 (vgl E-Mail vom 07.11.2022 – BFG-Akt OZ 47) führt dieser weiter aus, dass die Entlassung der beschwerdeführenden GmbH & CoKG aus der Gesamtschuld durch die Hypo-Bank spätestens zum Zeitpunkt der Auflösung bzw Löschung der Gesellschaft erfolgt sei, zumal die Hypo-Bank keine Forderungen gegenüber der Gesellschaft mehr erhoben hätte. Spätestens zu diesem Zeitpunkt sei die Bankschuld vom Gesellschafter (Kommanditisten) übernommen und das negative Kapitalkonto aufgefüllt worden.

Hierzu ist auszuführen, dass die Löschung der beschwerdeführenden GmbH & CoKG erst im Jahr 2009 erfolgt ist. Der Argumentation des steuerlichen Vertreters folgend, wäre die Entlassung aus der Gesamtschuld erst im Jahr 2009 erfolgt und somit außerhalb des Beschwerdezeitraumes. Es war jedoch bereits im Jahr 2006 die Beendigung der Mitunternehmerschaft im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung festzustellen. Eine allenfalls im Zeitraum nach der Betriebsveräußerung und Beendigung der Mitunternehmerschaft in Erscheinung tretende Entlassung der Gesellschaft aus der Gesamtschuld kann sich im gegenständlichen Verfahren nicht auswirken, weil im gegenständlichen Erkenntnis über eine Versteuerung des nicht aufgefüllten negativen Kapitalkontos des Kommanditisten als Veräußerungsgewinn iSd § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung zu entscheiden war. Feststellungen hinsichtlich einer etwaigen späteren Entlassung der beschwerdeführenden Gesellschaft aus der Gesamtschuld durch die kreditierende Bank konnten somit entfallen.

4) Zusammenfassung

Zusammengefasst wird festgestellt, dass es keine vertragliche Verpflichtung des Kommanditisten zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos gab. Eine auf § 83 GmbHG und die dazu ergangene OGH-Rechtsprechung gestützte Auffüllungsverpflichtung geht ins Leere. Es wurden weder innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 83 Abs 5 GmbHG, noch danach Schritte seitens der rückforderungsberechtigten Gesellschaft zur Rückforderung der nicht durch Gewinne gedeckten Entnahmen gesetzt. Es wurde somit nicht von einem allfälligen Rückforderungsanspruch, der auf § 83 GmbHG zu stützen gewesen wäre, Gebrauch gemacht.

Insgesamt konnten keine Feststellungen dahingehend getroffen werden, dass der Kommanditist zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos angehalten wurde. Eine Übernahme der aushaftenden Kreditverbindlichkeiten durch den Kommanditisten in sein alleiniges Zahlungsverprechen ist im Beschwerdezeitraum nicht erfolgt. Eine Inanspruchnahme des Kommanditisten als Bürge ist im Zeitpunkt der Veräußerung ebenfalls nicht erfolgt. Das negative Kapitalkonto wurde im Zeitpunkt des Ausscheidens des Kommanditisten mit der Betriebsveräußerung nicht aufgefüllt, weshalb dieses gem § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn im Jahr 2006 zu versteuern war.

Auf Grund der mit Schriftsatz vom 22.12.2022 erfolgten Zurückziehung des Antrages auf eine mündliche Verhandlung, konnte von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Entscheidend für die Klärung der gegenständlichen Streitfrage waren im Wesentlichen Sachverhaltsfragen (gesellschaftsvertragliche Auffüllungsverpflichtung, Eintreten des Kommanditisten in Kredite der Gesellschaft). Im Übrigen folgt diese Entscheidung der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Graz, am 11. April 2023