

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden *VS*, die Richterin *Ri* sowie die fachkundigen Laienrichter *LRiA* und *LRiB* in den gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren verbundenen Beschwerdesachen 1) *Bf1*, vertreten durch *SteuerlVertr*, und 2) *Bf2*, vertreten durch *SteuerlVertr*, über die Beschwerde vom 11. Februar 2019 gegen den Bescheid des *FA* (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. Dezember 2018 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2014, Steuernummer *BfStNr*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. März 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin *Sf* zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig wird der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Höhe der Einkünfte sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerde führenden Kommanditgesellschaft (kurz: KG) fand im Jahr 2018 eine **Außenprüfung** gemäß § 150 BAO u.a. betreffend das Streitjahr 2014 statt. Im darüber erstellten Bericht führte die Prüferin unter der Tz 1 „Negatives Kapitalkonto *D* *GE*“ im Wesentlichen Folgendes aus:

Laut Vereinbarung vom 9.12.2014 abgeschlossen zwischen den Kommanditisten Herrn *D* *GE* und Herrn *K* *GE* sowie unter Beitritt der Komplementärin *A* *S* *GE* GmbH sei *D* *GE* aus der Gesellschaft ausgeschieden und habe seinen Kommanditanteil an seinen Bruder *K* *GE* übertragen. Als Gegenleistung für diese Übertragung habe sich *K* *GE* verpflichtet *D* *GE* einen Betrag von 5.000,00 EURO zu leisten, welcher im Verrechnungswege beglichen worden sei. Zu diesem Zeitpunkt habe das negative Kapitalkonto des *D* *GE* an der KG 141.209,60 EURO betragen. Da der Veräußerungserlös gegen das Kapitalkonto gebucht worden sei, erhöhe sich der Stand des negativen Kapitalkontos auf 146.209,60 EURO. Dieser Betrag sei im Jahr 2014 als Veräußerungsgewinn zu erfassen.

Vom steuerlichen Vertreter sei im Zuge der Außenprüfung eingewendet worden, dass Herr *D* *GE* für einen Kredit der KG in Höhe von 190.000,00 EURO laut Bürgschaftsvertrag vom 10.12.2013 eine Bürgschaft in Höhe von 100.000,00 EURO übernommen habe. Aus diesem Titel seien aber - so die Prüferin - bis dato keine Zahlungen geleistet worden. Dieser Kredit sei im Dezember nach dem Ausstieg von *D* *GE* von der *A* *S* D. *GE* GmbH übernommen worden. Das vom steuerlichen Vertreter berechnete negative Kapitalkonto von 65.214,59 EURO berücksichtige nicht die zugewiesenen Verluste der Jahre 2013 und 2014 sowie die Entnahmen des Jahres 2013.

Eine Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos habe nicht festgestellt werden können. Die eingewendete Bürgschaftsverpflichtung des *D* *GE* sei letztlich für die den Kredit von der KG übernehmende neu gegründete *A* *S* D. *GE* GmbH eingegangen worden.

Ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers, das bei Ausscheiden des Gesellschafters nicht aufzufüllen sei, stelle einen Veräußerungsgewinn dar.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ für das Jahr 2014 einen **Bescheid** über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO mit dem es einen Veräußerungsgewinn des Gesellschafters *D* *GE* in Höhe von 146.209,60 EURO erfasste. Berücksichtigt wurde weiters ein anteiliger Freibetrag für den Veräußerungsgewinn von 3.339,97 EURO.

Mit der dagegen erhobenen **Beschwerde** beantragte die KG den Ansatz eines Veräußerungsgewinnes in Höhe von 46.209,60 EURO. Begründend wurde ausgeführt, die Bürgschaft des *D* *GE* für den Kredit der KG in Höhe von 100.000,00 EURO sei steuerlich abzugsfähig. *D* *GE* habe somit nicht ausschließlich Vorteile durch das negative Verrechnungskonto erzielt. Nach Ansicht des Finanzministeriums sei bereits die Übernahme einer Bankschuld der Gesellschaft durch einen Kommanditisten als Auffüllungsverpflichtung anzusehen und nicht erst die tatsächliche Rückzahlung der übernommenen Verbindlichkeit. Würden Haftungen durch einen Gesellschafter übernommen, erhöhe sich der Haftungsfonds beziehungsweise das Gesellschaftskapital für die Gesellschaftsgläubiger. Der Gesellschafter habe damit eine zusätzliche Belastung auf sich genommen, die die Verlustzurechnung (an den Gesellschafter) rechtfertigen würde, so das Finanzministerium.

Im gegenständlichen Fall sei es zu einer Belastung des *D* *GE* durch die Übernahme der Bürgschaft gekommen. Im Gegenzug erlangte die KG einen deutlichen Vorteil dadurch, dass ihr Kredit von der neuen *A* *S* D. *GE* übernommen und zusätzlich die Bürgschaft als Sicherung eingegangen worden sei. *D* *GE* sei somit nicht nur als Bürge für den Kredit der KG eingetreten sondern habe die von *D* *GE* neu gegründete *A* *S* D. *GE* GmbH auch den Kredit zur Gänze übernommen, wodurch sich die Vermögenssphäre der KG erheblich entlastet habe. Durch die Übernahme der Bürgschaft in Höhe von 100.000,00 EURO komme es daher unweigerlich zu einer Auffüllungsverpflichtung.

Ferner sei nicht umfassend beantwortet, ob der von der belangten Behörde ermittelte Betrag des negativen Kapitalkontos korrekt berechnet worden sei. Die steuerliche Vertretung habe die Bf. nicht von Anfang an betreut und könne daher nicht sichergestellt werden, ob es sich dabei tatsächlich um einen Betrag von 146.209,60 EURO handle, weswegen auch eine abweichende Bemessungsgrundlage nicht ausgeschlossen werden könne.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** als unbegründet ab. Mit Vereinbarung vom 9.12.2014 habe *D* *GE* seinen 50%igen Kommanditanteil an der *A* *S* *GE* GmbH & Co KG mit Stichtag 30.11.2014 an seinen Bruder *K* *GE* abgetreten, der bis dahin ebenfalls einen 50%igen Anteil gehalten habe und dadurch zum alleinigen Kommanditisten geworden sei. Als Gegenleistung habe sich *K* *GE* verpflichtet, einen Betrag von 5.000,00 EURO zu leisten. Die Vertragsteile hätten ausdrücklich erklärt, dass die vereinbarte Gegenleistung dem Wert des Kommanditanteiles entspreche.

Mit Unternehmenskaufvertrag ebenfalls vom 9.12.2014 und mit gleichem Stichtag vom 30.11.2014 habe die *A* *S* *GE* GmbH & Co KG den Teilbetrieb am Standort *OrtN* an die neu gegründete *A* *S* D. *GE* GmbH, deren Alleingesellschafter *D* *GE* sei, veräußert, während der Teilbetrieb *OrtT* bei der KG verblieben sei. Durch den Unternehmenskaufvertrag und den Abtretungsvertrag sei es daher im Ergebnis zu einer Betriebsaufteilung zwischen der nunmehr zu 100% *K* *GE* gehörenden KG (*OrtT*) und der

neu gegründeten und zu 100% *D* *GE* gehörenden *A* *S* D. *GE* GmbH (*OrtN*) gekommen.

Im gegenständlichen Fall handle es sich streng genommen nicht um das Ausscheiden eines Mitunternehmers (mit negativem Kapitalanteil) im Sinne des § 24 Abs. 2 EStG 1988 sondern um die entgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteiles um einen positiven Kaufpreis. Das heiße, die stillen Reserven und der Firmenwert würden den Betrag des negativen Kapitalkontos übersteigen. In so einem Fall berechne sich der Veräußerungsgewinn als Differenz zwischen Veräußerungspreis und Kapitalkonto, ohne dass es eines Rückgriffs auf § 24 Abs. 2 EStG bedürfe. Der Veräußerer habe kein negatives Kapitalkonto hinterlassen, sondern werde dieses Kapitalkonto beim Erwerber durch die Gewinnrealisierung mit stillen Reserven und/oder Firmenwert aufgefüllt, welche er wahlweise in der Gesellschaftsbilanz oder in einer Ergänzungsbilanz als Anschaffungskosten zu aktivieren hätte. Dieser Veräußerungsgewinn sei im Feststellungsverfahren zu erfassen.

Zum Vorbringen der Kreditübernahme sei zu sagen, dass dieser Kredit im Zuge der Teilbetriebsveräußerung von der neu gegründeten *A* *S* D. *GE* GmbH (und nicht von *D* *GE*) als Teil des Kaufpreises übernommen worden und bei der KG ausgebucht worden sei. Die Übernahme des Kredites sei daher die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern und nicht eine Einlage (durch Entnahme einer Verbindlichkeit) von *D* *GE* zur Entlastung der KG gewesen. Mit dem Wegfall der Verbindlichkeit seien bei der KG gleichzeitig auch die Buchwerte von aktiven Wirtschaftsgütern weggefallen. Nur der Saldo aus diesem Geschäft finde über den Anteil am Jahresergebnis Eingang in die Kapitalkonten der Gesellschafter.

Abschließend stellte das Finanzamt die Ermittlung des Wertes des negativen Kapitalkontos in Höhe von 141.209,60 EURO dar.

Die KG wie auch Herr *D* *GE* stellten einen **Vorlageantrag** und brachten dazu im Wesentlichen vor wie in der Beschwerde.

Das Finanzamt legte in der Folge die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. In dem dazu erstellten **Vorlagebericht** beantragte es die Abweisung der Beschwerde. Begründet wurde dies im Wesentlichen wie in der Beschwerdevereinscheidung.

In der am 30.3.2023 durchgeführten **mündlichen Verhandlung** wurde noch die Frage erörtert, ob in der Höhe des Veräußerungsgewinnes ein Firmenwert bei *K* *GE* zu aktivieren und auf 15 Jahren abzuschreiben wäre. Im Falle eines Veräußerungsgewinnes von laut Finanzamt 146.209,60 EURO wäre dann für das Streitjahr eine Halbjahres-Afa von 4.873,65 EURO beim Gewinnanteil des *K* *GE* anzusetzen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 dritter Teilstrich EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei Veräußerung eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.

Zufolge Abs. 2 leg. cit. ist Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 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.

Im gegenständlichen Fall steht in erster Linie in Streit, ob die Bürgschaft des Herrn *D* *GE* im Höchstbetrag von 100.000,00 EURO geeignet ist, einen Gewinn aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteiles zu vermindern. Im Raum steht auch die Frage, ob das Finanzamt den Wert des negativen Kapitalkontos korrekt ermittelt hat.

Nach der unbestrittenen Aktenlage ist Herr *D* *GE* die Haftung als Bürge für einen Kredit (Kredit Nr. *123*) eingegangen, der im Zuge der mit 1.12.2014 wirksamen Übertragung des Standortes *OrtN* von der KG an die neu gegründete *A* *S* D. *GE* GmbH mitübertragen wurde. Die Bürgschaft ging Herr *D* *GE* zunächst mit Bürgschaftserklärung vom 10.12.2013 zugunsten der KG ein. Im Dezember 2014 gab Herr *D* *GE* sodann eine neuerliche Bürgschaftserklärung diesmal zugunsten der *A* *S* D. *GE* GmbH ab. Demnach hat Herr *D* *GE* ab dem Zeitpunkt der Übertragung des Standortes *OrtN* für einen Kredit als Bürge haftet, der nicht die KG sondern seine eigene neu gegründete *A* *S* D. *GE* GmbH belastete. Inwiefern sich diese Haftung auf den Wert seines mit Wirksamkeit 30.11.2014 übertragenen negativen Kapitalanteiles an der KG auswirken sollte, ist nicht erfindlich. Die Übertragung des KG-Anteiles mit 30.11.2014 und die Übertragung des Standortes *OrtN* (laut Vereinbarung richtig) mit 1.12.2014 sind steuerlich zwei voneinander zu trennende rechtliche und wirtschaftliche Vorgänge, auch wenn beide der vermögensrechtlichen Entflechtung zwischen den beiden Brüdern dienten. Der Umstand, dass Herr *D* *GE* bei dieser Konstellation theoretisch für einen (1) Tag als Bürge für einen Kredit der KG haftete, obwohl er bereits als Gesellschafter ausgeschieden war (Ausscheiden mit 30.11.2014 und Übernahme des Kredites mit 1.12.2014) reicht nach Ansicht des Senates jedenfalls nicht aus, von einer vermögenswerten Einlage des *D* *GE* und einer Bereicherung der KG zu sprechen. Dies schon deshalb nicht, weil es sich bei Einlagen grundsätzlich um Zuführungen zum Betriebsvermögen auf Dauer handelt (vgl. Jakom/Laudacher, EStG 1988, 14. Auflage, § 6 Tz 132), und angesichts der beabsichtigten Entflechtung bei Ausscheiden des Herrn *D* *GE* aus der KG schon klar gewesen sein musste, dass der Standort *OrtN* ebenfalls (inklusive Kredit)

auf die Gesellschaft des *D* *GE* übertragen wird. Die schriftlichen Verträge (Übereignung des Kommanditanteiles einerseits und der Unternehmenskaufvertrag andererseits) wurden auch einheitlich am 9.12.2014 abgeschlossen. Unbestritten ist in dem Zusammenhang auch, dass Herr *D* *GE* als Bürge keinerlei Zahlungen leisten musste.

Bei dieser Sachlage kann auch in der Übernahme des Kredites keine Einlage auf das Kapitalkonto des *D* *GE* bei der KG gesehen werden, was in der Beschwerde aber an sich auch nicht ausdrücklich vorgebracht wird. Die Kreditübernahme ist Teil der Übertragung des Standortes *OrtN* und nicht der Übertragung des Kommanditanteiles gewesen. Dies geht aus den vorliegenden Verträgen eindeutig hervor. Im Abtretungsvertrag ist im Punkt 3 für die Übertragung des Kommanditanteiles von *D* an *K* *GE* als Gegenleistung ein Betrag von 5.000,00 EURO festgelegt. Im Unternehmenskaufvertrag ist unter Punkt 2.1. wiederum geregelt, dass der Standort *OrtN* mit allen Aktiva und Passiva (gegen einen Kaufpreis von netto 163.122,28 EURO) übertragen werde. Laut den vorliegenden Jahresabschlüssen war der fragliche Kredit Nr. *123* dem Standort *OrtN* zugeordnet. Aus dem Unternehmenskaufvertrag geht auch hervor, dass die *A* *S* D. *GE* GmbH und nicht ihr Gesellschafter *D* *GE* den Standort *OrtN* und damit auch den fraglichen Kredit übernommen hat.

Nach Ansicht des Senates vermag daher weder die Bürgschaft des *D* *GE* noch die Kreditübernahme durch die *A* *S* D. *GE* GmbH den Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteiles zu schmälern.

Weiters warfen die Bf. im Beschwerdeverfahren die Frage auf, ob das Finanzamt den Wert des negativen Kapitalkontos richtig ermittelt habe. Im Prüfungsverfahren vertrat die KG die Ansicht, dass der negative Saldo auf dem Kapitalkonto des *D* *GE* -65.214, 59 EURO betragen habe.

Nach der Aktenlage ermittelte das Finanzamt den Wert des negativen Kapitalkontos des *D* *GE* wie folgt:

Aus Bilanz 2013:

Forderungen KG an Gesellschafter	-173.090,11
Verbindlichkeiten KG gegenüber Gesellschafter	+ 192.800,94
Verlustanteile Vorjahr	-75.762,03
Verlustanteil 2013	-42.984,37
Kapital D. *GE* 31.12.2013	-100.248,76
Kapital D. *GE* 31.12.2013	-100.248,76
Jahresverlust 2014	-33.010,64
Entnahmeüberhang 2014	-7.950,21
Kapital D. *GE* 31.12.2014	-141.209,60

Diese Wertermittlung gibt keinen Anlass zur Beanstandung und findet Deckung in den vorliegenden Jahresabschlüssen. Das negative Kapital laut Bf. berücksichtigt fälschlicherweise nicht die Verlustanteile des *D* *GE* für die Jahre 2013 und 2014.

Unter weiterer Berücksichtigung des Kaufpreises von 5.000,00 EURO ergibt sich somit ein Veräußerungsgewinn - wie vom Finanzamt ermittelt - in Höhe von 146.209,60 EURO.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

Gleichzeitig ist aber der angefochtene Bescheid zugunsten der KG abzuändern. Der Senat ist nämlich der Auffassung, dass in der Höhe des Veräußerungsgewinnes ein Firmenwert bei *K* *GE* zu aktivieren und auf 15 Jahren abzuschreiben ist. Demnach ist bei einem Veräußerungsgewinn von 146.209,60 EURO für das Streitjahr eine Halbjahres-Afa von 4.873,65 EURO beim Gewinnanteil des *K* *GE* anzusetzen. Über entsprechenden Vorhalt in der mündlichen Verhandlung wurde dagegen von den Verfahrensparteien kein Einwand erhoben.

Für das Streitjahr ergeben sich daher folgende **Einkünfte**:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb der KG laut FA von 92.159,99 EURO abzüglich Afa für Firmenwert von 4.873,65 EURO ergibt Einkünfte laut BFG von 87.286,34 EURO (darin enthalten Veräußerungsgewinn von 146.209,60 EURO).

Die **Anteile an den Einkünften** betragen:

A *S* *GE* GmbH (unverändert) 1.750,00 EURO

D *GE* (unverändert) 120.405,03 EURO (darin enthalten Veräußerungsgewinn von 146.209,60 EURO und Freibetrag für Veräußerungsgewinn von 3.339,97 EURO)

K *GE* Einkünfteanteil laut FA von -29.995,04 EURO abzüglich Afa für Firmenwert von 4.873,65 EURO ergibt einen Anteil an den Einkünften laut BFG von -34.868,69 EURO.

Zur Unzulässigkeit der 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. Das gegenständliche Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der Klärung von Sachverhaltsfragen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen daher nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. April 2023