

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X GmbH&CO KG, Adresse, vertreten durch THT Treuhand Team Graz Wth u Stb GmbH, C.v.Hötzendorf-Str. 68, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 10.04.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 07.03.2017, betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

Die beschwerdeführende GmbH&CO KG beendete ihre Tätigkeit mit 31.12.2011 und erklärte einen Verlust iHv 179.035,70 Euro. Laut Beilage zum Formular E 6a für das Jahr 2011 wurde dieser je zur Hälfte auf die beiden Kommanditisten aufgeteilt.

In dem in der Folge ergangenen Feststellungsbescheid berücksichtigte das Finanzamt einen Aufgabegewinn von 624.104,29 Euro in Höhe des negativen Kapitalkontos zum 31.12.2011 eines der Gesellschafter unter Berücksichtigung seiner anteiligen Einlage. Dies mit nachstehender Begründung:

„Gibt eine Mitunternehmerschaft den Betrieb auf, so ist ein Aufgabegewinn zu ermitteln. Das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten ist dabei insoweit Veräußerungsgewinn, als es nicht aufzufüllen ist und auch keine gesetzliche Haftung greift.“

„Da im Zuge der Betriebsaufgabe im Jahr 2011 der Kommanditist Dr. K. das durch Verlustzuweisungen entstandene negative Kapitalkonto nicht abdecken musste, war ein Aufgabegewinn gem. § 24 (2) EStG 1988 wie oben dargestellt zu ermitteln.“

„Die Betriebsaufgabe erfolgte im Jahr 2011, da in diesem Jahr der Betrieb eingestellt und die Bestandverhältnisse aufgelöst wurden. Ebenso wurde das Inventar bzw. das Anlagevermögen lt. Bilanz im Jahr 2011 veräußert.“

„Eine Betriebsaufgabe besteht wesensmäßig in der Zerschlagung der betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört. Die Besteuerung des Aufgabegewinnes hat in dem Jahr zu erfolgen, in dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind.“

In der Folge wandte sich der steuerliche Vertreter „gegen die Feststellung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns für den Gesellschafter Dr.K. welcher mit EUR 684.104,28 falsch und zu Unrecht angesetzt wurde“, mit dem Rechtsmittel der Beschwerde. Konkret wurde dazu ausgeführt;

„Der diesbezüglich festgesetzte Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn wurde aufgrund von übermittelten Buchhaltungskosten abgeleitet.“

Die diesbezügliche Ermittlung und Ableitung ist es jedoch angesichts der im Jahr 2004 an Dr. K durch Rechtsakt übertragenen Gesellschaftsanteilen implementiert und ist daher ein eventueller Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn aus den Buchhaltungskonten nicht ableitbar.

Aus diesem Grunde wurde die Betriebsaufgabe für die ehemalige L GmbH & Co KG erstellt und wurden die diesbezüglichen Steuererklärungen beim Finanzamt Graz-Stadt zu Steuernummer XX vorgelegt und eingereicht.

Demgemäß ist daher der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2011 entsprechend diesen vorgelegten und eingereichten Steuererklärungen richtig zu stellen.“

In der in der Folge ergangenen Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, dass die behauptete Versteuerung der negativen Kapitalkonten nachweislich weder im Jahr 2004 (unentgeltliche Veräußerung von Gesellschaftsanteilen) noch im Jahr 2011 (Aufgabe des Betriebes) vorgenommen wurde. Infolgedessen erfolgte dies durch Ansatz eines Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns im Zuge der Erlassung des Feststellungsbescheides 2011.

Mit der Begründung, dass die Abweisung der Beschwerde durch die Beschwerdevorentscheidung nicht den rechtlichen Bestimmungen entspreche und zu Unrecht erfolgt sei, beantragte die Bf die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Feststellung der Einkünfte gemäß der eingereichten Abgabenerklärung gemäß § 188 BAO für 2011 abzuändern und durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 24 Abs. 2 EStG 1988 lautet wie folgt:

“Veräußerungsgewinn iSd 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.“

Der Verwaltungsgerichtshof führt im Erkenntnis vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0034 unter Hinweis auf VwGH 21.9.2016, 2013/13/0018 und VwGH 28.10.2009, 2006/15/0126, aus, dass gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 zum Veräußerungsgewinn auch Gewinne gehören, die bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils erzielt werden. Scheide ein Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft aus, sei gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen müsse. Dies gelte auch für den Fall der Beendigung der Mitunternehmerschaft durch Betriebsaufgabe. Für den Eintritt der Rechtsfolge des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 2988 komme es nicht darauf an, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder beides zurückzuführen sei.

Der Bestimmung des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 liege 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 bringe. In jenen Fällen, in denen bei einem Kommanditisten durch Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto entstehe, zu dessen Auffüllung er nicht verpflichtet sei, sodass sein Ausscheiden ohne vorherige Auffüllung des Kapitalkontos keine schuldbefreienden und damit gewinnwirksame Rechtsfolge nach sich ziehe, normiere 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 liege, 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.

Der Sinn der Spezialregelung des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 liegt somit in der Erfassung des gesamten negativen Kapitalkontostandes (beschränkt haftender) Mitunternehmer ohne Auffüllungsverpflichtung zur Neutralisierung einer in den Vorjahren steuerlichen Verlustberücksichtigung.

Im vorliegenden Fall ist die Tatsache der Betriebsaufgabe zum 31.12.2011 unbestritten. Der Aussage des Finanzamtes in der Bescheidbegründung, es bestehne keine Auffüllungsverpflichtung wurde seitens der Bf nicht widersprochen. Die Höhe des negativen Kapitalkontos ergibt sich aus den von der Bf vorgelegten Unterlagen.

Lt. Punkt Zweitens des Notariatsaktes vom 21. 12. 2004 hat der Kommanditist Dr. K. seine Gesellschaftsanteile *inklusive Schulden, Gewinn und Verlust, stillen Reserven, mittelbarem und unmittelbarem Firmenwert, am gesamten Kommanditkapital, bestehend aus der Vermögenseinlage (Haftgrenze), variablem Kapitalkonto sowie Gewinn- und Verlustverrechnungskonto*, per 30.06.2004 im Schenkungswege erworben.

Diese Schenkung und Übertragung der Konten unter Fortführung der Buchwerte wurde vom Finanzamt anlässlich einer Betriebsprüfung in der Folge auch anerkannt.

Im Erkenntnis vom 28.10.2009, 2006/15/0126 hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen, dass in den Fällen einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteiles die Buchwerte fortzuführen seien, ohne dass es beim übertragenden Gesellschafter zu einer Besteuerung komme.

Das Finanzamt folgte anlässlich der unentgeltlichen Übertragung der Gesellschaftsanteile im Jahr 2004 dieser Rechtsauffassung, weshalb es, wie in der Beschwerdevorentscheidung zum Ausdruck gebracht, auch nicht zur Erfassung eines Veräußerungsgewinnes kam.

Es ist gerade der Sinn und Zweck einer Buchwertfortführung die Versteuerung eines Veräußerungsgewinnes zu vermeiden. Mit der Buchwertfortführung ist jedoch zwingend und untrennbar verbunden, dass diejenigen Personen, die unentgeltlich Anteile erworben haben, auch negative Kapitalkonten der übertragenden Gesellschafter anteilig übernehmen mussten. Diese Buchwertfortführung garantiert die Steuerhängigkeit aller stillen Reserven bei den neuen Gesellschaftern (UFS 29.11.2013, RV/0645-L/06).

Diese Ansicht wurde auch vom steuerlichen Vertreter im Schreiben vom 23.11.2011 vertreten, indem er unter Hinweis auf das zitierte Erkenntnis vom 28.10.2009 ausführte: „*Somit ist auf Grund des Schenkungsvertrages laut Notariatsakt vom 21.12.2004 klargestellt, dass die Geschenknehmer die Buchwerte der Geschenkgeber fortzuführen haben, jedoch die Geschenkgeber, die eventuell vorhandenen negativen Kapitalkonten nicht gemäß § 24 nachzuversteuern haben, sondern auf Grund der Buchwertfortführung die latente Besteuerung des negativen Kapitalkontos der Geschenkgeber auf die Geschenknehmer übertragen werde.*“

In weiterer Folge wurde der Betrieb aufgegeben.

Die Besteuerung eines Aufgabegewinnes hat zeitbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353).

Das Finanzamt hat gegenständlichenfalls unwidersprochen festgestellt, dass die Betriebsaufgabe im Jahr 2011 erfolgte.

Wie bereits ausgeführt, ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss. Dies gilt auch für die Veräußerung eines Kommanditanteils. Dies gilt selbst für den Fall der Beendigung der Mitunternehmerschaft durch Betriebsaufgabe (Fellner in Höfstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 24, Tz 123).

Zu versteuern ist auch ein negatives Kapitalkonto, das infolge unentgeltlicher Übertragung vom Rechtsvorgänger übernommen wurde (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, 1988, § 24 Rz 90).

Der in der Beschwerde vertretenen Auffassung, dass "angesichts der im Jahr 2004 durch Rechtsakt übertragenen Gesellschaftsanteile der Aufgabegewinn implementiert" sei, kann somit nicht gefolgt werden. Da im Beschwerdefall alle geforderten Voraussetzungen des § 24 (2) EStG 1988 erfüllt sind, hat das Finanzamt den Veräußerungsgewinn des Kommanditisten Dr. K. in Höhe des negativen Kapitalkontos zurecht erfasst. Abzüglich des auf ihn entfallenden Verlustanteiles iHv 89.517,85 Euro und der anteiligen Einlage wurden die Einkünfte mit 534.586,44 Euro richtig festgestellt.

Zulässigkeit einer 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.

Da sich im Beschwerdefall die Rechtslage aus dem Wortlaut der angewendeten gesetzlichen Bestimmung ergibt und sich die Entscheidung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientiert, handelt es sich um keine Rechtsfrage, deren Lösung grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 28. August 2017