

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache LC, vom 2. Oktober 2013, vertreten durch OG, gegen den Bescheid des Finanzamtes KS vom 5. September 2013, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012

beschlossen:

1. Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 und 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) iVm § 25a VwGG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A . Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. a. Mit Gesellschaftsvertrag vom 28. November 2003 schlossen sich LK und seine Gattin LH zu einer KG (Bf.) zusammen. LK als Kommanditist brachte 10.000,00 € und sein Einzelunternehmen ein. Die Gattin des LK als Komplementärin stellte der Gesellschaft als reine Arbeitsgesellschafterin ihre Arbeitskraft zur Verfügung. Sie war am Vermögen nicht beteiligt und zu einer Einlage nicht verpflichtet. Für ihre Tätigkeit erhielt sie 4.000,00 € monatlich wertgesichert. Ein weiterer Gewinn stand ihr nicht zu.

Der persönlich haftende Gesellschafter hatte ebenso wie der Kommanditist kein Entnahmerecht.

Außer dem Gesellschaftsvertrag gab es keine weiteren Vereinbarungen. Aus der Bilanz 2012 ist ersichtlich, dass für die Gattin des LK zusätzlich zum Arbeitsentgelt Zahlungen für private Zwecke geleistet wurden (Entnahmen). Eine Rückzahlungsverpflichtung bestand dafür nicht.

b. Dem KG-Vertrag vom 28. November 2003 ist folgendes zu entnehmen (Auszug):

Präambel Abs 4: Die Komplementärin stellt als reiner Arbeitsgesellschafter ihre gesamte Arbeitskraft allein und ausschließlich der Gesellschaft zur Verfügung. Sie ist am Vermögen nicht beteiligt.

§ 3 Unternehmensgegenstand: Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb von Gastronomiebetrieben sowie alle damit in Zusammenhang stehenden Tätigkeiten.

§ 5 Stellung der Gesellschafter: Frau LH ist die persönlich haftende Gesellschafterin. Sie ist am Vermögen der Gesellschaft nicht beteiligt. Herrn LK kommt die Stellung eines Kommanditisten zu. Die Haftung des Kommanditisten gegenüber den Gesellschaftsgläubigern ist mit dem Betrag von 10.000,00 € beschränkt.

Da der Kommanditist zu 100% vermögensbeteiligt ist, verbleiben die stillen Reserven des übertragenen Betriebes beim Übertragenden. Es kommt daher zu keiner Verschiebung der Steuerbelastung.

§ 6 Einlagen: Die persönlich haftende Gesellschafterin Frau LH widmet der Gesellschaft ausschließlich ihre Arbeitskraft, zu einer Einlage ist sie nicht verpflichtet. Der Kommanditist leistet eine Einlage von 10.000,00 € in bar. Zusätzlich bringt Herr LK in die Gesellschaft sein ganzes betriebliches Vermögen laut der einen Bestandteil dieses Vertrages darstellenden Bilanz zum 30. November 2003 ein, wofür ein eigenes Verrechnungskonto eingerichtet wird.

§ 14 Gesellschafterkonten, Ergebnisverteilung: Der persönlich haftende Gesellschafter erhält als Vergütung für seine Gesellschaftertätigkeit, solange er die Geschäftsführerbefugnisse innehat, monatlich, fällig an jedem Kalendermonatsletzten 4.000,00 €, welcher Betrag nach dem VPI wertgesichert wird. Die erste Basis ist der Monat des Vertragsabschlusses. Ein weiterer Gewinn steht dem persönlich haftenden Gesellschafter nicht zu. Das über die Kontenverzinsung Gesagte gilt für ihn nicht.

§ 15 Entnahmen: Der persönlich haftende Gesellschafter hat ebenso wie der Kommanditist kein Entnahmerecht.

c. Die KG wurde per 31. Dezember 2012 aufgelöst. Die Firma wurde im Firmenbuch gelöscht. Herr LK führt den Betrieb ab 1. Januar 2013 als Einzelunternehmen weiter.

d. Die Bilanz zum 31. Dezember 2012 weist einen Bilanzgewinn von 38.419,44 € auf. Der Stand des Komplementärkapitals beträgt -36.534,47 €.

2. Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften vom 5. September 2013 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffend Veranlagung 2012 für die KG mit 56.164,66 € festgestellt. In diesen Einkünften ist ein Veräußerungsgewinn von 36.534,47 € enthalten. Der Veräußerungsgewinn betrifft die Einkünfte von LH.

Der Ansatz des Veräußerungsgewinns wurde wie folgt begründet: "Gemäß § 24 Abs 2 EStG ist im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer des Betriebes anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss. Es wurde daher ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 36.534,47 € angesetzt."

3. Mit Schreiben vom 2. Oktober 2013 erhob die Bf. (KG) Berufung gegen den Feststellungsbescheid für 2012 vom 5. September 2013:

- a. Die Berufung richte sich gegen den Ansatz des negativen Kapitalanteils als Veräußerungsgewinn.
- b. Der ausscheidenden Gesellschafterin LH sei im Bescheid ein Veräußerungsgewinn von 36.534,47 € zugerechnet worden. Frau LH sei Arbeitsgesellschafterin und nicht am Vermögen der KG beteiligt. Laut EStR 5969 erziele ein bloßer Arbeitsgesellschafter keinen Veräußerungsgewinn.
- c. Weiters seien in der Gesellschaft zum Zeitpunkt des Ausscheidens von Frau LH keine stillen Reserven samt Firmenwert vorhanden gewesen. Laut EStR 5681 könne der negative Kapitalanteil zwischen nahen Angehörigen unter Buchwertfortführung übertragen werden, wenn keine stillen Reserven samt Firmenwert vorhanden seien.
4. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 17. Juli 2014 wurde die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 2. Oktober 2013 als unbegründet abgewiesen:
- a. In der Beschwerde verweise man auf EStR 5969 mit dem Hinweis, dass ein Arbeitsgesellschafter keinen Veräußerungsgewinn erziele. Dieser Rechtsansicht werde vollinhaltlich zugestimmt. In dem vorliegenden KG-Vertrag vom 28. November 2003 sei vereinbart worden, dass der persönlich haftende Gesellschafter eine Vergütung in Höhe von 4.000,00 € monatlich wertgesichert erhalte. Weiters sei vereinbart worden, dass kein Entnahmerecht bestehe. In der Bilanz 2012 sei jedoch ersichtlich, dass für LH zusätzlich zum vereinbarten Arbeitsentgelt vom betrieblichen Konto Zahlungen für private Zwecke geleistet worden seien. Bis zum 31. Dezember 2012 seien dies 36.534,47 € gewesen.
- b. Da bezüglich der Zahlung keine Rückzahlungsverpflichtung bestehe, werde festgestellt, dass an Frau LH ein zusätzliches Arbeitsentgelt iHv 36.534,47 € in Form von privaten Zahlungen geflossen sei. Diese Zahlungen seien als nachträgliches Arbeitsentgelt und somit als Bestandteil des laufenden Gewinnes anzusehen. Bezüglich der Zurechnung des Betrages sei daher die Beschwerde abzuweisen.
5. a. Mit Schreiben vom 18. August 2014 wurde um Fristverlängerung für den Vorlageantrag betreffend die BVE vom 17. Juli 2014 ersucht.
- b. Am 25. August 2014 wurde ein Vorlageantrag betreffend den Bescheid über die Feststellung von Einkünften für 2012 vom 5. September 2013 eingebracht:
- (1) In der BVE werde argumentiert, dass die nicht genehmigten Entnahmen der Arbeitsgesellschafterin ein zusätzliches Arbeitsentgelt darstellten und bei Ausscheiden der Gesellschafterin das durch die Entnahmen entstandene negative Kapitalkonto einen Bestandteil des laufenden Gewinnes darstelle.
- (2) Die Rechtsansicht des Finanzamtes erscheine inkonsequent, da eine Qualifizierung der Entnahmen als Arbeitsentgelt dazu hätte führen müssen, dass die Entnahmen nach dem Zuflussprinzip in den zugrundeliegenden Geschäftsjahren die Gewinnverteilung der Gesellschaft geändert hätten (Mehrgewinn bei der Arbeitsgesellschafterin und Mindergewinn beim Kommanditisten). Dies sei jedoch nicht geschehen, stattdessen werde der Betrag de facto wie ein Veräußerungsgewinn besteuert, obwohl in der Begründung

noch verneint werde, dass ein solcher vorliege. Der Ergebnisanteil des Kommanditisten sei unverändert festgestellt worden.

(3) Nicht eingegangen sei man auf den Einwand, dass der Verzicht auf Rückzahlung der nicht genehmigten Entnahmen auf privaten Motiven beruhe. Die Arbeitsgesellschafterin sei die Ehegattin des Kommanditisten. Bei Auflösung der Gesellschaft habe der Ehegatte auf die Rückzahlung der Überentnahmen verzichtet, da sie auch dazu gedient hatten, den gemeinsamen Haushalt mitzufinanzieren. Eine Schenkungsmeldung habe man nicht erstatten müssen, weil der Betrag unter der Freigrenze von 50.000,00 € gelegen sei.

(4) In den einschlägigen Kommentaren zu § 24 EStG (Doralt, Quantschnigg/Schuch usw.) werde eindeutig darauf hingewiesen, dass ein unentgeltliches Ausscheiden eines Gesellschafters zu keinem steuerbaren Vorgang führe. Auf welche Weise das negative Kapitalkonto entstehe (ob durch Entnahmen oder Verluste), sei für die Beurteilung als unentgeltlicher Vorgang ohne Bedeutung.

(5) Beantragt werde die Aufhebung des rechtswidrigen Bescheides und antragsgemäße Veranlagung.

6. Am 4. Mai 2016 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt führt im Vorlagebericht aus:

a. Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen müssten

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zu den gleichen Bedingungen wie zwischen Familienfremden abgeschlossen werden.

b. Im Gesellschaftsvertrag sei kein Entnahmerecht verankert und trotzdem erfolgten vom betrieblichen Konto Zahlungen für private Zwecke. Das Komplementärkapital habe zum 31. Dezember 2010 genau – 72.165,67 € betragen und habe sich auf den 1. Januar 2011 um 30.007,89 € auf -42.157,78 € verringert.

c. Addiere man die Umbuchungen von 30.007,89 € zum am 31. Dezember 2012 offenen nicht rückzahlbaren Betrag von 36.534,47 €, so ergebe sich eine Schenkungsmeldungsverpflichtung, sodass die Beweislastregel des § 121a Abs 8 BAO greife. Da keine Beweise für eine Schenkung beigebracht worden seien, sei von einem zusätzlichen Arbeitsentgelt auszugehen.

d. Da der Verzicht auf Rückzahlung der Überentnahmen aus privaten Motiven erfolgt sei, werde die Abweisung der Beschwerde und der Ansatz eines zusätzlichen Arbeitsentgeltes (statt bisher 36.534,47 € mit 66.542,36 €) beantragt (Erhöhung 30.007,89 €).

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

1. Mit 1. Dezember 2003 schlossen sich LK (Kommanditist) und LH (Komplementär) gemäß Art IV UmgrStG in der Rechtsform einer KG zusammen.

Zum 31. Dezember 2012 bemisst sich der Stand des Komplementärkapitals von LH (aufgrund von Entnahmen) mit -36.534,47 €.

Laut Firmenbuch erfolgte eine Vermögensübernahme des Betriebes der KG gemäß § 142 UGB durch LK. Der Antrag auf Löschung der Firma langte am 28. Dezember 2012 beim Firmenbuch ein, die Eintragung des Geschäftsfalles erfolgte am 4. Januar 2013.

2. Entnahmen der Arbeitsgesellschafterin sind laut § 15 des Gesellschaftsvertrages ausgeschlossen. Nach § 6 ist die persönlich haftende Gesellschafterin zu keiner Einlage verpflichtet. Nach § 14 steht der Komplementärin neben dem monatlichen Betrag von 4.000,00 € kein weiterer Gewinn zu.

3. Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften für 2012 vom 5. September 2013 wurde an die (bisher bestehende) KG zHd des Steuerberaters zugestellt.

C. Rechtslage

1. § 24 Abs 2 letzter Satz EStG: Im Fall 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.

2. § 137 UGB:

Abs 2: Dem ausscheidenden Gesellschafter ist in Geld auszus zahlen, was er bei der Auseinandersetzung erhielt, wenn die Gesellschaft zur Zeit seines Ausscheidens aufgelöst worden wäre. Der Wert des Gesellschaftsvermögens ist, soweit erforderlich, durch Schätzung zu ermitteln.

Abs 3: Der ausscheidende Gesellschafter ist von den Gesellschaftsschulden zu befreien, für die er den Gläubigern haftet. Ist eine Schuld noch nicht fällig, so kann ihm die Gesellschaft Sicherheit leisten, statt ihn zu befreien.

Abs 4: Verbleibt dem ausscheidenden Gesellschafter eine Verbindlichkeit aus dem Gesellschaftsverhältnis, so ist er verpflichtet, einen Ausgleich in entsprechender Höhe an die Gesellschaft zu zahlen.

§ 142 UGB:

Abs 1: Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über.

Abs 2: Der ausscheidende Gesellschafter ist in sinngemäßer Anwendung der §§ 137 und 138 abzufinden.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. Am 1. Dezember 2003 erfolgte der Zusammenschluss von LK und LH zu einer KG. Am 28. Dezember 2012 wurde beim Firmenbuchgericht die Löschung der KG infolge Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch LK beantragt, die Eintragung der Löschung erfolgte am 4. Januar 2013. Der negative Kapitalanteil des Komplementärs

wurde vom Gesamtrechtsnachfolger übernommen und wird in der Bilanz des LK als Anfangsbestand zum 1.1.2013 ausgewiesen.

2. Nach der ständigen Rspr des Verwaltungsgerichtshofes beeinträchtigt die Auflösung einer Personenhandelsgesellschaft und ihrer Löschung im Firmenbuch die Parteifähigkeit so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (also auch zum Bund) noch nicht abgewickelt sind. Eine Anwachsung nach § 142 UGB (vormals § 142 HGB) stellt aber eine zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge dar, die zur Volbeendigung der Gesellschaft führt. Nach § 19 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über (VwGH 17.11.2004, 99/14/0254; BFG 3.9.2014, RV/6100256/2006).

3. Ist eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Bescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs 1 lit a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs 1 lit c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs 2 BAO).

4. Im vorliegenden Fall ist der Betrieb der angeführten Gesellschaft (KG) ab 1.1.2013 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 142 UGB auf LK übergegangen. Die KG ist ab 1.1.2013 (voll)beendet. Ab dem Zeitpunkt der Vollbeendigung der KG war daher ein nachfolgender Feststellungsbescheid an die ehemals beteiligten Gesellschafter LK und LH zu richten. Die Bescheidadressierung an die (voll)beendete KG ist rechtlich unwirksam.

Die Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen mangels Erlassung eines rechtswirksamen Bescheides nach § 260 Abs 1 lit a BAO zurückzuweisen.

E. Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Der Beschluss orientiert sich an der Rspr des VwGH zu § 142 UGB (zB VwGH 17. November 2004, 99/14/0254). Eine Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

