

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 betreffend I. KEG, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert und die für das Kalenderjahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt festgestellt:

| | |
|------------------------------|-------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | € 20.789,54 |
| davon entfallen auf: | |
| 1. Erwin B. , StNr. 12 | € 10.865,19 |
| 2. Andrea B. , StNr. 34 | € 9.924,35 |

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war Gesellschafter (Kommanditist) der I. KEG (idF A KEG). Der Unternehmensgegenstand der A KEG war das Werbe- und Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste. Der Betrieb wurde am 30. Juni 2006 eingestellt.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über des Ergebnis der Außenprüfung bei der A KEG vom 30. Juni 2009 wurde unter Tz. 5 „Veräußerungsgewinn § 24 EStG“ festgehalten:

„In der beim Finanzamt eingereichten Feststellungserklärung 2006 wurde kein Veräußerungsgewinn erklärt. Die Bilanz 2006 weist für beide Gesellschafter negative Kapitalkonten aus. Gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist der Betrag des negativen Kapitalkontos, soweit er nicht aufgefüllt werden muss, jedenfalls als Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden des Gesellschafters anzusetzen.

Der persönlich unbeschränkt haftende Gesellschafter (Komplementär der KEG) hat grundsätzlich sein negatives Kapitalkonto bei Ausscheiden aus der Gesellschaft auszugleichen. Eine Auffüllungsverpflichtung besteht insoweit, als die stillen Reserven

den Betrag des negativen Kapitalkontos nicht übersteigen. Die stillen Reserven bleiben aufgrund des eingeschränkten Anlagevermögens außer Ansatz. Die Auffüllungsverpflichtung ergibt sich somit mit dem Betrag des negativen Kapitalkontos.

Die persönlich unbeschränkt haftende Gesellschafterin Andrea B. hat die in ihrem Eigentum befindliche Liegenschaft in der Adr.1 im Zuge der zur Betriebsaufgabe getroffenen Vereinbarung in das Alleineigentum von Erwin B. übertragen. Der Auffüllungsverpflichtung wurde somit entsprochen.

Als beschränkt haftender Gesellschafter hat Erwin B. das negative Kapitalkonto grundsätzlich nicht aufzufüllen. Mangels Verpflichtung zur Auffüllung ist der gesamte Betrag des negativen Kapitalkontos in Höhe von € 65.762,87 gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG als Veräußerungsgewinn zu versteuern.“

Mit Bescheid vom 13. Juli 2009 über die Feststellung von Einkünften gemäß 188 BAO stellte das Finanzamt (FA) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der A KEG der AP folgend fest.

Gegen diesen Bescheid wurde am 13. August 2009 vom ehemaligen Gesellschafter Erwin B. (idF Bf.) die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung erhoben:

„Ich begründe diese Berufung zunächst mit dem Hinweis auf die unrichtige Zustellung und behalte mir weitere inhaltliche Begründungen vor.“

Am 4. September 2009 langte die weitere Begründung zur Beschwerde beim FA ein. Die beiden Gesellschafter Andrea und Erwin B. hätten anlässlich ihrer Scheidung den Beschluss gefasst, dass sie gemeinsam die Schulden der Gesellschaft abdecken. Dies bedeute Auffüllungsverpflichtung von Herrn und Frau B. hinsichtlich ihrer negativen Kapitalkonten. Tatsächlich habe der Bf. nach Stilllegung der Gesellschaft per 30.06.2006 über seine Treuhänderin folgende Zahlungen an die KEG geleistet:

1. Abdeckung des Kredites beim Bank1 per 29.12.2006: € 28.816,50
2. Kreditabdeckung Bank2 am 21.12.2006: € 94.600,51
3. Überweisung zur Abdeckung des Kreditkontos Bank2 am 21.12.2006: € 63.792,28

Dem negativen Kapitalkonto des Bf. von € 67.762,87 stünden Einzahlungen (zur Auffüllung) von € 187.209,27 gegenüber, die zumindest mit der Hälfte, € 93.604,63, dem Bf. zuzurechnen seien.

Subsidiär werde beantragt, diese Einzahlungen als Sonderbetriebsausgaben des Bf. bei der Ermittlung der Einkünfte der KEG zu berücksichtigen. Entsprechende Überweisungsbelege seien angeschlossen. Der Gesellschafterbeschluss auf den sich diese Zahlungen gründen liege dem Finanzamt vor, doch der Übersichtlichkeit halber werde diese Vereinbarung, datiert mit 13.12.2006 ebenfalls beigelegt.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass der von der Betriebsprüfung ermittelte Gewinn dem Bf. nicht zugeflossen sei und daher auf das negative Kapitalkonto anzurechnen wäre.

Weiters werde die Berichtigung der Gewinnzuordnung beantragt. Außerbilanzmäßig werde die Pflichtversicherung von Andrea B. dem KEG Gewinn hinzugerechnet, sodass auch der Bf. die Hälfte davon als Erlös versteuern müsse. Bei den Sonderbetriebsausgaben sei diese Pflichtversicherung allerdings zur Gänze bei Andrea B. abgezogen worden, sodass nur der Bf. einen steuerlichen Nachteil daraus hatte. In diesem Lichte sei die außerbilanzmäßige Hinzurechnung unverständlich, richtig wäre die Pflichtversicherung als Sondereinnahmen und Sonderausgaben bei Andrea B. zu berücksichtigen, was allerdings ein überflüssiges Nullsummenspiel wäre.

Der Vollständigkeit halber sei hingewiesen, dass der 50%ige Privatanteil des Geschäftssessens wohl auch als Sondereinnahmen bei demjenigen anzusetzen wäre, der die „Haushaltersparnis“ konsumiere.

Zu dem bereits vorgebrachten Zustellmangel werde darauf verwiesen, dass der angefochtene Bescheid über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2006 vom 13.7.2009 nicht erkennen lasse, wen aller er betreffe. Lediglich aus der Einkommensaufschlüsselung seien die Gesellschafter zu entnehmen.

In der Beilage zur Beschwerde findet sich folgende:

„Vereinbarung vom 13. 12. 2006:

Frau Andrea B. ist persönlich haftende Gesellschafterin und gewerberechtliche Geschäftsführerin der prot. Firma I. KEG, ...

Herr Erwin B. ist Kommanditist mit einer Einlage von ATS 20.000,-. Die Firma hat das freie Gewerbe, Werbemittlung, Public Relations angemeldet.

Die Vertragsparteien halten fest, dass die Firmentätigkeit eingestellt wurde und verpflichtet sich Frau Andrea B. , die die Gewerbeberechtigung für beide angemeldete Gewerbe bereits zurückgelegt hat, den Nichtbetrieb dem zuständigen Finanzamt bekanntzugeben.

Die Betriebseinstellung erfolgte per 30. 6. 2006

Erwin B. verpflichtet sich über jederzeitige Aufforderung von Andrea B. die zur Löschung der Firma notwendigen Unterschriften, sei es beglaubigt oder unbeglaubigt, zu leisten.

Eine einvernehmliche Regelung der offenen Schuldverbindlichkeiten per 30.11.2006 wurde zwischen den Parteien getroffen und verzichten sie sohin wechselseitig auf die Geltendmachung von finanziellen Ansprüchen aus der KEG.

Frau Andrea B. ist für Firmenbuchhaltung, Zahlungsverkehr und steuerliche Abwicklung ausschließlich zuständig und zuständig gewesen. Sie erklärt ausdrücklich, dass nach Regelung der Rechte und Verbindlichkeiten der Firma per 30.11.2006 keinerlei Ansprüche gegen Erwin B. mehr bestehen und erklärt ihn im Falle der Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten.

Frau Andrea B. erteilt ihre ausdrückliche Zustimmung, dass Erwin B. die Firmenbezeichnung X. weiter verwendet, sie verpflichtet sich diese Firmenbezeichnung

ab sofort nicht weiter zu verwenden und keinerlei Tätigkeit unter der Firmenbezeichnung X. auszuüben.

Sie verpflichtet sich des weiteren Firmenunterlagen wie Vertragstexte, Anbote, Offerte , Konzepte für verschiedene Projekte wie Mystery-Shopping, Firmenkorrespondenz, Musterverträge sohin sämtliche Unterlagen die geistiges Eigentum von Erwin B. darstellen, diesem binnen 14 Tagen nach entsprechender schriftlicher Aufforderung durch Erwin B. an diesen auszufolgen. Die Verwendung dieser Firmenunterlagen für eigene Zwecke ist ihr ausdrücklich bei sonstiger Schadenersatzpflicht untersagt. Frau Andrea B. ist nicht berechtigt Kunden die im Rahmen der bisherigen Firmentätigkeit durch Erwin B. betreut wurden weiter zu betreuen bzw. abzuwerben, dies ebenfalls bei sonstiger Schadenersatzpflicht.“

Zur Beschwerde erging eine Stellungnahme der AP vom 25. November 2009.

Zum Einwand der unrichtigen Zustellung wies der AP darauf hin, dass der Feststellungsbescheid 2006 vom 13.07.2009 zu Handen Frau Andrea B. , Adr.2 , zugestellt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei die Firma im Firmenbuch eingetragen gewesen.

Mit Schreiben vom 13.06.2007 habe die A KEG dem Finanzamt gegenüber Frau Andrea B. als Zustellungsbevollmächtigte gemäß § 81 Abs. 2 BAO namhaft gemacht. Der an Frau Andrea B. zugestellte Feststellungsbescheid habe Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gelte die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Im Zuge der Akteneinsicht am 27.08.2009 sei dem Bf. eine Kopie des Feststellungsbescheids 2006 übergeben worden. Der Berufung sei weiters die von beiden Gesellschaftern am 13.12.2006 geschlossene Vereinbarung beigelegt, laut der ausschließlich Andrea B. für Firmenbuchhaltung, Zahlungsverkehr und steuerliche Abwicklung zuständig sei.

Die Bilanz 2006 weise für beide Gesellschafter negative Kapitalkonten aus. Die negativen Kapitalkonten resultieren nicht aus Verlustzuweisungen, da durchgehend Gewinne erzielt worden seien. Nach dem Wechsel der Gewinnermittlung seien bereits in der Bilanz zum 31.12.2000 negative Kapitalkonten für beide Gesellschafter ausgewiesen worden.

Bei einem Kommanditisten sei die Haftung gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft gemäß § 171 Abs. 1 UGB mit der im Firmenbuch eingetragenen Summe begrenzt, im Innenverhältnis hafte er mit der Pflichteinlage.

Der beschränkt haftende Gesellschafter/Kommanditist habe das negative Kapitalkonto grundsätzlich nicht aufzufüllen. Die der Berufung beigelegte Vereinbarung sei privat bedingt, da diese im Zuge der Scheidung von den Ehepartnern abgeschlossen wurde. Darin sei vereinbart worden, dass der Bf. die Firmenwerte (Marke, Kundenstock etc.) mit anteiliger Schuldenübernahme erhalte. Eine explizite Auffüllungsverpflichtung des Bf. hinsichtlich seines negativen Kapitalkontos sei vertraglich nicht festgehalten worden.

Mangels Auffüllungsverpflichtung habe der Bf. nach Ansicht der BP den gesamten Betrag des negativen Kapitalkontos in Höhe von 65.762,87 Euro als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG zu versteuern.

Was die Kreditrückzahlungen durch den Bf. betreffe, so führen Rückzahlungen eines Gelddarlehens beim Darlehensnehmer nicht zu Betriebsausgaben. Die beantragte Berücksichtigung der Einzahlungen als Sonderbetriebsausgaben beim Bf. komme daher nach Ansicht der BP nicht in Betracht.

Ausgangspunkt für die Gewinnermittlung sei der (handelsrechtliche) Gesamtgewinn der Gesellschaft. Der handelsrechtliche Gewinn sei um steuerlich nicht anzuerkennende Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die die Mitunternehmerschaft selbst betreffen, zu bereinigen. Der sodann adaptierte steuerliche Gewinn sei den Gesellschaftern nach dem entsprechenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen. Bei der Ermittlung der Einkünfte der Gesellschafter seien Sonderbetriebseinnahmen abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen. Nach Ansicht der BP beeinflusse der negative Kapitalanteil den Gewinnauszahlungsanspruch, jedoch nicht die auf den Bf. entfallenden Einkünfte.

In der Berufung werde angeführt, dass die Pflichtversicherung als Sonderbetriebseinnahme bzw. Sonderbetriebsausgabe bei Andrea B. anzusetzen wäre. Dazu werde von der BP bemerkt, dass aus dem Titel Pflichtversicherung keine Sondereinnahmen zugeflossen seien, weshalb die zu 100% der Komplementärin zuzurechnende Pflichtversicherung ihr alleine als Sonderbetriebsausgabe zuzuordnen sei.

Zur Stellungnahme erging eine Gegenäußerung des Bf. vom 18. Jänner 2010:

1. Unrichtige Zustellung: Es bestehe ein Zustellmangel darin, dass die von der Einkünftefeststellung betroffenen Gesellschafter nur aus der Einkünfteverteilung erschließbar seien, nicht aber als Bescheidadressaten genannt wurden bzw. da es sich nur um 2 Personen handle, allen Gesellschaftern zugestellt wurde. Da die Zustellverfügung die Bescheidadressaten nicht vollständig erfasst habe, sei der Bescheid ungültig.

2. Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG: Nach Ansicht des FA (der AP) komme es nicht darauf an, ob ein Gesellschafter sein negatives Kapitalkonto auffülle, sondern ob er zu dieser Auffüllung verpflichtet sei. Im konkreten Fall habe der Bf. sein negatives Kapitalkonto mehr als ausgeglichen, während die zum Ausgleich verpflichtete Komplementärin keine Auffüllung leistete. Steuerlich ignoriere die Finanzbehörde die tatsächliche Auffüllung bei dem Kommanditisten, unterstelle aber die Auffüllung bei der Komplementärin.

Gemäß § 24 EStG sei ein negatives Kapitalkonto zu versteuern, wenn es nicht aufgefüllt werden müsse. Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommenssteuerhandbuch, RZ 967 ff werde in dem hier vorliegenden Fall von einer Fiktion ausgegangen, der die Überlegung zugrunde liege, dass eine Schuldübernahme aus privaten, somit außerbetrieblichen Gründen als steuerneutrale Einlage zu werten sei. Der Vorgang des Ausscheidens

des Gesellschafters aus der Gesellschaft werde dabei gedanklich in zwei Vorgänge aufgespalten. Durch die unterstellte Schenkung entsprechender finanzieller Mittel und deren Einlage durch den ausscheidenden Gesellschafter werde dessen negatives Kapitalkonto aufgefüllt, sodass der Ausscheidungsvorgang selbst bereits ohne negatives Kapitalkonto zu beurteilen und damit auch § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG nicht anwendbar sei. Voraussetzung für diese Fiktion sei das Vorliegen von Umständen, die klar zu Tage treten lassen, dass der Gesellschafterwechsel nicht auf ein entgeltliches Rechtsgeschäft wie unter einander fremden Personen zurückzuführen sei, sondern von Schenkungs- bzw. privaten Absichten getragen war (siehe diesbezüglich VwGH vom 27.5.1998, 94/13/0084). Diese Darstellung basiere auf der Annahme, dass es nicht entscheidend sei, ob das negative Kapitalkonto eines Mitunternehmers auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen zurückzuführen sei. Im konkreten Fall handle es sich um ein negatives Kapitalkonto, das ausschließlich durch den Gewinn übersteigende Entnahmen entstanden sei. In diesem Fall werde auch subsidiär eine schuldrechtliche „Auffüllungsverpflichtung“ gesehen, da es sich hier nicht um ein negatives Kapitalkonto im steuertechnischen Sinn handle, sondern um ein Darlehen der Gesellschaft an einen Gesellschafter, der entsprechend den Darlehensgrundsätzen (§ 983 ff ABGB) zur Rückführung hafte.

Sollte entgegen meiner Annahme der UFS zur Ansicht gelangen, dass es sich hier um ein zu versteuerndes negatives Kapitalkonto beim Kommanditisten handle, werde beantragt dessen Zahlungen an Lieferanten und Banken, die aus betrieblichen Überlegungen erfolgt seien, als Sonderbetriebsausgaben anzusehen.

Es wurde erwogen:

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen ist.

Der Bf. war Gesellschafter (Kommanditist) einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft mit dem Unternehmensgegenstand Werbe- und Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste. Am 17. September 2009 wurde die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht.

An der KEG beteiligt waren die Ehegattin des Bf. als unbeschränkt haftende Gesellschafterin und der Bf. als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von ATS 20.000,00. Die Aufteilung des Gewinnes und Verlustes erfolgte ab 1. 1. 1997 im Verhältnis 50:50. Am 9. November 2006 erfolgte die Ruhendmeldung des Unternehmens. In der Bilanz des Jahres 2006 wies das Kapitalkonto der Komplementärin einen Negativstand von € 103.930,58, das Kapitalkonto des Kommanditisten eine Negativstand von € 65.762,87 aus.

Mit Vereinbarung vom 13. Dezember 2006 haben die Gesellschafter die Betriebseinstellung zum 30. Juni 2006 beschlossen. Die zu diesem Zeitpunkt

aushaftenden Bankverbindlichkeiten der KEG verblieben beim Kommanditisten. Mit Schriftsatz vom 10. August 2008 „*Ergänzungspunkte/Stellungnahme zur Steuererklärung 2006*“ (Steuerakt 2006, Seite 30) teilte Andrea B. über telefonische Anfrage des FA mit, dass der Bf. im Zuge der Scheidung und Betriebsauflösung am 13.12.2006 eine Bankgarantie vorlegen musste, die bestätigte, dass er die Schulden und offenen Verbindlichkeiten decken könne. Als Banksicherheit habe er das Haus mit Grund und die Lebensversicherung, sowie die Möglichkeit die Kredite durch die zukünftigen Einnahmen aus der A KEG decken zu können, benötigt.

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2007 entließ die Bank2 die Komplementärin Andrea B. aus der von ihr übernommenen Bürgschaft, da sämtliche Ausleihungen vom Bf. zurückbezahlt wurden.

1. Unrichtiger Bescheidadressat

Der Bf. ist zunächst der Ansicht, der angefochtene Bescheid sei ungültig, da die Zustellverfügung die Bescheidadressaten nicht vollständig erfasst habe.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. Beschluss des VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht ein Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. wirken Feststellungsbescheide (§ 188) gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden.

Nach § 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), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Wird ein solcher Feststellungsbescheid nicht an den von der Personenvereinigung (gemäß § 81 Abs. 2) namhaft Gemachten bzw. an den von der Abgabenbehörde bescheidmäßig Bestellten zugestellt, sondern z. B. an einen der Gesellschafter (Mitglieder), so wird der Bescheid überhaupt nicht wirksam; und zwar weder gegen die Personenvereinigung (-gemeinschaft) noch gegen irgendeinen der Gesellschafter (Mitglieder), auch nicht gegen demjenigen, dem das Schriftstück zugestellt wurde (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung,

Kommentar⁵, § 101, Tz 8 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH 20.3.1989, 88/15/0131).

Die Bestimmung des § 101 Abs. 3 gilt nicht nur für die Feststellungsbescheide, sondern auch für diesbezüglich abändernde (aufhebende) Bescheide (z. B. gemäß § 293, § 293b, § 295a, § 299 und § 303) (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar⁵, § 101, Tz 10).

Um die Rechtswirkung des § 191 Abs. 3 BAO zu erreichen, ist der Feststellungsbescheid nicht nur an die Gesellschaft zu richten, sondern muss auch an eine für die Gesellschaft vertretungsbefugte Person zugestellt werden (vgl. VwGH 22.3.2000, 98/13/0168).

Da der angefochtene Bescheid an die von der Gesellschaft gemäß § 81 Abs. 2 BAO namhaft gemachte gemeinsame Bevollmächtigte Andrea B. (Schreiben der A KEG vom 13. Juni 2007) zugestellt worden ist, ist er wirksam geworden. Mit der Zustellung des Bescheides an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

2. Negatives Kapitalkonto des Kommanditisten

Gemäß § 24 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss. Unter „Ausscheiden“ ist jede Form der Beendigung der Mitunternehmerschaft zu verstehen, die den Tatbestand des § 24 leg. cit. erfüllt. Die Besteuerung des Aufgabegewinnes hat zeitbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind.

Nach der Judikatur des VwGH liegt § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 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 27.5.1998, 94/13/0084).

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 21.2.1996, 94/14/0160; 2.6.1992, 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 anlässlich des Ausscheidens bzw. der Aufgabe.

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 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, S.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 12.6.1991, 90/13/0027).

Erbringt der Gesellschafter einer Personengesellschaft aufgrund der 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 19.03.2008, 2008/15/0018).

Die Einlage des Gesellschafters der Personengesellschaft 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). Wenn die Heranziehung aus der Bürgschaft für Schulden der Personengesellschaft erst nach der Veräußerung der Beteiligung erfolgt, müsste es im Jahr der Heranziehung zu einer nachträglichen Korrektur des Veräußerungsgewinnes kommen.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. die Haftung für die Verbindlichkeiten der A KEG übernommen und aufgrund dessen anlässlich der Beendigung der Gesellschaft diese, laut

Bestätigungen der Bank2 sowie der Bank1, am 21. Dezember bzw. am 29. Dezember 2006, auch tatsächlich abgedeckt. Aus der Tatsache, dass die Komplementärin lediglich die Bürgschaft für die Kredite übernommen hat, erschließt sich, dass der Bf. bereits mit Eingehen der Bankverbindlichkeiten zum Solidarschuldner geworden ist.

Nachdem die Verpflichtung des Kommanditisten gegenüber den Banken zum Zeitpunkt seines Ausscheidens bzw. zum Zeitpunkt der Beendigung der A KEG (2006) bereits existiert hatte, war deren Übernahme in das Privatvermögen des Kommanditisten bei der dem § 24 Abs. 2 EStG zu Grunde liegenden Nettomethode der Veräußerungsgewinnermittlung noch dessen Kapitalkonto zuzuschlagen und verhinderte damit das Entstehen eines zu versteuernden Veräußerungsgewinns (VwGH 21.2.1990, 89/13/0050, 19.03.2008, 2008/15/0018).

3. Einheitliche und gesonderte Gewinnermittlung

Bei der Pflichtversicherung der Komplementärin handelt es sich um eine nur die Komplementärin und nicht die Mitunternehmerschaft betreffende „Sonder“Betriebsausgabe. Da dieser Betrag in der Gewinn- und Verlustrechnung der KEG berücksichtigt wurde und den (zu verteilenden) Gewinn geschmälert hat, war er wieder hinzurechnen und bei Andrea B. als Sonderbetriebsausgabe zu berücksichtigen.

Was die Bewirtungsspesen betrifft, so geht es dabei nicht um den Ansatz einer „Haushaltersparnis“ sondern ergibt sich diese Kürzung unmittelbar aus dem Gesetz. Nach § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden nämlich nur zur Hälfte abgezogen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung konnte infolge Zurücknahme des diesbezüglichen Antrages im Verfahren vor dem BFG verzichtet werden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Entscheidend für die Klärung der verfahrensgegenständlichen Streitfrage waren im wesentlichen Sachverhaltsfragen (gesellschaftsvertragliche Auffüllungsverpflichtung, Stellung des Kommanditisten als Schuldner der zurückbehaltenen Bankverbindlichkeiten). Im Übrigen folgt die Entscheidung unstrittigen Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs und der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Wien, am 27. Jänner 2016