



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des XY, als ehemaliger Gesellschafter der Tr.C. KG, vom 10. November 2003 und vom 26. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes W vom 10. Oktober 2003 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 sowie den gem. § 293 BAO berichtigten Bescheid vom 4. November 2003 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war seit dem Jahr 1991 bis zum 15. Jänner 2001 an der Tr.C. KG als Kommanditist mit einem Gesamteinzahlungsbetrag i. H. v. S 100.000,- (€ 7.267,28) beteiligt und erzielte aus dieser Beteiligung durchwegs Verluste aus Gewerbebetrieb. Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10. Oktober 1991 errichtet. Ihr Unternehmensgegenstand war die gewerbliche Vermietung sowie die Vorbereitung und Durchführung von Revitalisierungsarbeiten und Durchführung aller Geschäfte und Tätigkeiten, die der Erreichung des Unternehmensziels dienlich sind, insbesondere die Revitalisierung und gewerbliche Vermietung des denkmalgeschützten Objektes O.D..

Im Berufungsjahr 2001 war die TCP.ges.m.b.H., Wien mit einer Einlage von S 11.850.000,00 als Komplementär und die Z. Treuhandges.m.b.H., Wien mit einer Einlage in Höhe von

S 110.000,00 als Kommanditistin beteiligt. Von der Kommanditeinlage wurden S 60.000,00 treuhändig für Dritte – so auch für den Bw. - gehalten.

Im Gesellschaftsvertrag (Punkt 2.3) wurde einer Erhöhung der Kommanditeinlage bis zu einer Höhe von S 75 Mio zugestimmt. Weitere Kommanditisten, Komplementäre oder stille Gesellschafter konnten aufgenommen werden, sollten nicht wichtige Gründe dagegen sprechen (Punkt 2 .4). Außerdem konnte nach den geltenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages die Kommanditistin ihre Geschäftsanteile teilweise oder zur Gänze auch treuhändig in Form einer Verwaltungstreuhandchaft für Dritte halten (Punkt 2.6).

Im Geschäftsjahr 2001 (Berufungsjahr) verminderte sich die bedungene Einlage der Kommanditistin in Folge der Abschichtung aus Mitteln der Gesellschaft von S 2.390.000,00 auf S 110.000,00.

| | |
|--|---------------------------------------|
| Die durch bedungene Einlagen gedeckten Verlustanteile des Kommanditisten betrugen: | S -110.000,00 |
| | (31. Dezember 2000: S -2.390.000,00) |
| Die nicht durch bedungene Einlagen gedeckten Verlustanteile des Kommanditisten betrugen: | S -838.188,42 |
| | (31. Dezember 2000: S -27.494.111,42) |

Die Entwicklung der Verlustanteile gestaltet sich wie folgt:

| | S | S |
|---|----------------|-----------------------|
| Stand Verlustanteile gesamt am 1. Jänner 2001 | -29.884.111,42 | |
| Davon ausgewiesen unter dem Posten " durch bedungene Einlagen gedeckte Verlustanteile des Kommanditisten" | | 2.390.000,00 |
| Stand am 1. Jänner 2001 | | -27.494.111,42 |
| Abgang infolge Abschichtung aus Mitteln der Gesellschaft | 29.067.694,00 | |
| Anteiliges Jahresergebnis 2001 | -131.771,00 | |
| Stand Verlustanteile gesamt am 31. Dezember 2001 | -948.188,42 | -948.188,42 |
| Davon ausgewiesen unter Posten " nicht durch bedungene Einlagen gedeckte Verlustanteile des | | 110.000,00 |

Kommanditisten"

**Stand am 31. Dezember
2001**

-838.188,42

Von den gesamten ausgewiesenen Verlustanteilen entfallen S 811.676,42 auf Treugeber der Z. Treuhand GmbH, Wien; der Rest betrifft deren eigene Einlage.

Infolge der Abschlachtung von 62 Gesellschaftern (Treugeber der Z. Treuhand GmbH) ergab sich laut eingereichter Feststellungserklärung für diese Gesellschafter ein Veräußerungsgewinn in Höhe von insgesamt S 30.577.351,00 bzw. bei den verbleibenden Gesellschaftern ein handelsrechtlicher Jahresverlust in Höhe von S 9.682.078,00. Der Veräußerungsgewinn wurde den 62 ausgeschiedenen Gesellschaftern entsprechend ihrem Kapitalanteil zugewiesen.

Das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien hat sodann mit Bescheid vom 10. Oktober 2003 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Tr.C. KG für das Jahr 2001 erklärungsgemäß einheitlich und gesondert in Höhe von S 21.575.661,00 festgestellt, wobei in diesen Einkünften Veräußerungsgewinne in Höhe von insgesamt S 30.502.361,00 bescheidmäßig ausgewiesen waren. Für den ebenfalls abgeschlachten Bw. (XY.) wurde entsprechend seinem Beteiligungsverhältnis ein Veräußerungsgewinn in Höhe von S 267.563,00 gesondert festgestellt.

Mit gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid vom 4. November 2003 wurde der ursprünglich festgestellte Veräußerungsgewinn um S 74.960,00 berichtigt, sodass sich der Veräußerungsgewinn nunmehr erklärungsgemäß auf S 30.577.351,00 belief und der auf den Bw. entfallende anteilige Veräußerungsgewinn sich nunmehr mit S 268.083,00 geringfügig (und zwar in der Höhe von S 520,--) erhöhte.

In seiner Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2001 vom 10. Oktober 2003 und den gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid vom 4. November 2003 wendet sich der Bw. mit der folgenden Begründung: Er habe erst durch einen am 4. November 2003 ihm zugekommenen Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk erfahren, dass ihm für das Jahr 2001 nachträglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 236.214,00 zugerechnet werden sollen. Gegen diesen Bescheid (gemeint der Einkommensteuerbescheid 2001) habe er bereits am 5. November 2003 Berufung eingelegt. Eine Ablichtung dieser Berufung läge er der gegenständlichen Berufung bei. Der geänderte Einkommensteuerbescheid 2001 sei noch vor Rechtskraft des gegenständlichen Feststellungsbescheides "produziert" worden, was neben anderen Berufungsgründen einen Verfahrensmangel darstelle.

Im hiermit angefochtenen Feststellungsbescheid vom 10. Oktober 2003 würden auf Blatt 6 neben seinem Namen und seiner Adresse Einkünfte genannt, die

1. zahlenmäßig mit der im Einkommensteuerbescheid 2001 aufscheinenden Summe nicht in Einklang stünden;
2. buchhalterisch und rechentechnisch formal wohl das Bilanzgleichgewicht bei der IT GmbH hergestellt hätten, jedoch jeder materiellen Schlüssigkeit entbehrten. Er habe nie davon Kenntnis erlangt, wer seinen Anteil gekauft hat bzw. welche Summe von wem dafür bezahlt wurde.

Da das gesamte Steuerrecht vom Leitgedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beherrscht werde, könne nur ein tatsächlicher Vorgang des Rückstroms liquider Mittel unter dem Begriff "Veräußerung" subsumiert werden. Jede andere Interpretation würde in sehr bedenklicher Weise das Vertrauen in den demokratischen Rechtsstaat, in dem jeder Betroffene, Steuerzahler und Staatsbürger, sich darauf verlassen dürfe und könne, dass die Behörden jeden Sachverhalt, der zu Entscheidungen führen soll, mit allen zu Gebote stehenden Beweismitteln erheben. Aus den vorstehenden Ausführungen ergebe sich, dass der gegenständliche Feststellungsbescheid aus folgenden Gründen angefochten werde:

- a) Mangelhaftigkeit des Verfahrens
- b) Unrichtige Tatsachenfeststellung
- c) Unrichtige rechtliche Beurteilung.

In der Berufung gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Feststellungsbescheid, mit dem lediglich die Höhe des Veräußerungsgewinnes geringfügig (und zwar laut Erklärung) geändert wurde, verweist der Bw. im Wesentlichen auf die materiellrechtlichen Einwendungen in seinem Berufungsschriftsatz betreffend den Feststellungsbescheid vom 10. Oktober 2003.

Das Finanzamt Wien 2/20 hat die Berufungen mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2006 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

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

Nach § 191 Abs. 3 lit b BAO wirken solche einheitliche Feststellungsbescheide gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 188 BAO).

Gemäß §§ 246 Abs. 2 BAO ist unter anderem zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide ... jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs. 3 (BAO) ... wirken.

Der Berufungswerber ist sohin zur Einbringung einer Berufung gegen o.g. Bescheide berechtigt.

Der Einwand des Berufungswerbers, dass der vom Feststellungsbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid 2001 vor Rechtskraft des gegenständlichen Feststellungsbescheides "produziert" worden ist, kann nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sein, da sich die Beurteilung eines Bescheides eines anderen Finanzamtes der Zuständigkeit dieser Behörde entzieht.

Gleiches gilt für den Einwand, dass die im Einkommensteuerbescheid 2001 aufscheinende Summe der Einkünfte zahlenmäßig nicht mit dem gegenständlichen Feststellungsbescheid im Einklang steht.

Der Berufungswerber bemängelt, dass die in den Feststellungsbescheiden genannten ihn betreffenden Einkünfte jeder materiellen Schlüssigkeit entbehren. Er habe nie davon Kenntnis erlangt, wer seinen Anteil gekauft hat bzw. welche Summe von wem dafür bezahlt wurde. Nur ein Rückstrom liquider Mittel kann unter den Begriff "Veräußerung" subsumiert werden.

Informationsflüsse zwischen der Gesellschaft und deren Beteiligten unterliegen nicht der amtswegigen Ermittlungspflicht, da solche Vorgänge hinsichtlich der Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht zum vom Amt zu beurteilenden rechtlich relevanten Sachverhalt zählen.

Hinsichtlich der "Veräußerung" geht aus dem Prüfungsbericht des Jahresabschlusses zum 31.12.2001 der K.Treuhand GmbH hervor, dass eine Abschichtung von Kommanditisten aus Mitteln der Gesellschaft vorgenommen wurde, welche nachvollziehbar in der Geldflussrechnung (Cash Flow) sowie in der Bilanz Berücksichtigung gefunden hat.

Weiters weist der Berufungswerber darauf hin, dass die Behörden jeden Sachverhalt, der zu Entscheidungen führen soll, mit allen zu Gebote stehenden Beweismitteln zu erheben habe.

Die amtswegige Ermittlungspflicht leitet sich allgemein vom § 115 BAO sowie hinsichtlich der Prüfung von Abgabenerklärungen vom § 161 BAO ab.

Die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht bestehen dort, wo vom Verfahrenszweck her ein Aufwand geboten und zumutbar erscheint. (VwGH 15.12.1995, 92/17/0171; 30.10.1996, 95/13/0122; 20.04.1998, 95/13/0191).

Die Behörde ist weiters zur Verwertung ihr zugänglichen Aktenmaterials verpflichtet. (VwGH 23.05.1990, 89/17/0109; 24.05.1996, 92/17/0126).

Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen; das Entgegennehmen unbedenklicher Mitteilungen des Abgabepflichtigen geschieht in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht. (VwGH 14.11.1990, 86/13/0042, 0053).

Eine vollständige Erhebung und Überprüfung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles anlässlich der Prüfung der Abgabenerklärung wäre zweifellos als Überspannung der amtswegigen Ermittlungspflicht anzusehen. Die Ermittlungspflicht wird vielmehr grundsätzlich dort ihre Grenze finden, wo für die Abgabenbehörde keine konkrete Veranlassung besteht, Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung zu hegen. (VwGH 03.04.1984, 81/14/0143).

Die Verpflichtung zur eingehenden Prüfung von Abgabenerklärungen besteht jedenfalls in der Berücksichtigung des Akteninhaltes und in jenen Bereichen, in denen sich gegen den Inhalt der Abgabenerklärung Bedenken ergeben.

Aus dem Zusammenhalt der vorliegenden Abgabenerklärung mit dem Akteninhalt, insbesondere dem Prüfungsbericht des Jahresabschlusses zum 31.12.2001 der KAT GmbH ergaben und ergeben sich keine Bedenken, die Anlass zu weiteren Ermittlungsschritten geben."

In weiterer Folge stellte der Bw. im Zuge einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt Wien 2/20 am 8. März 2006 niederschriftlich den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid vom 10. Oktober 2003 bzw. den gemäß § 293 BAO berichtigten Gewinnfeststellungsbescheid vom 4. November 2003 an den Unabhängigen Finanzsenat.

Über die Berufung wurde erwogen

ad Bescheidadressat und Zustellung des angefochtenen Feststellungsbescheides:

Nach [§ 246 Abs. 1 BAO](#) ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide und Grundsteuermessbescheide ferner jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs. 3 und 4 und gemäß § 197 Abs. 5 wirken.

Erledigungen werden gemäß [§ 97 Abs. 1 BAO](#) dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie nach ihrem Inhalt bestimmt sind.

Feststellungsbescheide nach [§ 188 BAO](#) sind gemäß § 191 Abs. 1 lit. c leg.cit. an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu richten, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach [§ 191 Abs. 3 lit. b BAO](#) wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 leg.cit gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Damit ein Feststellungsbescheid diesen Gesellschaftern (Mitgliedern) gegenüber aber auch im Sinne des § 97 Abs. 1 BAO wirksam wird, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2023; Ritz, BAO-Kommentar, § 191 Tz. 4). Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert.

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, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Nach der festgestellten Aktenlage gab der steuerliche Vertreter V. mit Eingabe vom 29. Dezember 1997 die Bevollmächtigung zur steuerlichen Vertretung samt Zustell- und Geldvollmacht durch die Tr.C. KG (St.Nr. XXX) bekannt. Aus dem Akteninhalt ist nicht erkennbar, dass der Bw. dagegen Widerspruch im Sinne des § 81 Abs. 8 BAO erhoben hätte. Infolgedessen wurde der Feststellungsbescheid als auch der in der Folge gemäß § 293 BAO berichtigte Feststellungsbescheid im Hinblick auf die in § 101 Abs. 3 BAO normierte Zustellfiktion rechtswirksam der vorgenannten KG zu Händen des zustellbevollmächtigten Vertreters der KG zugestellt bzw. gilt mit der Zustellung der Bescheidausfertigung an diese Person die Zustellung an **alle** Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft (KG) als vollzogen.

Im gegenständlichen Fall liegt ein klassischer Anwendungsfall des obzitierten § 188 Abs. 1 BAO vor, wonach dann wenn an Einkünften aus Gewerbebetrieb mehrere Personen beteiligt sind, diese in steuerlicher Hinsicht in einem Feststellungsverfahren bescheidmäßig festzustellen sind. Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlage für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet. Gegenstand der Feststellung ist gemäß § 188 Abs. 3 BAO auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Der Spruch des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung hat neben dem Bescheidadressaten (§93 Abs. 2) zu enthalten:

- Art der Einkünfte,

- Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte,
- Feststellungszeitraum und
- Namen der Beteiligten und Höhe ihrer Anteile.

Gegebenenfalls hat ein solcher Bescheid weiters etwa darüber abzusprechen,

- ob Einkunftsanteile begünstigten Steuersätzen (insbesondere gemäß § 37 EStG 1988) unterliegen (VwGH 28.2.1995, 95/14/0021),
- ob Verlustanteile im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig sind,
- ob Einkunftsanteile ausgleichsfähig sind,
- ob derartige zunächst nicht ausgleichsfähige Einkunftsanteile spätere Gewinnanteile mindern (siehe Ritz, aaO, Tz. 9 und 10 zu § 188).

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Es besteht sohin eine Bindung im Einkommensteuerverfahren an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (siehe Ritz, aaO, Tz. 3 zu § 192 und die dort zitierten Verweise auf VwGH 13.3.1997, 96/15/0102; 28.5.1998, 96/15/0083).

Im angefochtenen Feststellungsbescheid bzw. gemäß § 293 BAO berichtigten Feststellungsbescheid wurden entsprechend der oben dargelegten Rechtslage die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich als auch gesondert für jeden einzelnen Beteiligten festgestellt, diese beliefen sich beim Bw. im Streitjahr auf € 19.444,56 (S 267.563,--) wobei auch festgestellt wurde, dass in diesem Einkunftsanteil ein Veräußerungsgewinn in Höhe von € 19.482,35 (S 268.083,--) enthalten ist; als verrechenbarer Verlust wurde der Betrag in Höhe von € 1.504,04 (S 20.696,00) ausgewiesen.

Mit der gemäß § 293 BAO vorgenommenen Bescheidberichtigung vom 4. November 2003 in Zusammenhang mit dem erklärten Veräußerungsgewinn wurde der eingereichten Feststellungserklärung dahingehend vollinhaltlich Rechnung getragen.

Aufgrund dieser verbindlichen Feststellungen im angefochtenen Feststellungsbescheid war das für die Einkommensteuerveranlagung des Bw. zuständige Finanzamt Wien 8/16/17 bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides von Gesetzes wegen verpflichtet, die Einkünfte

des Bw. aus der Beteiligung an der Tr.C. KG in der im Feststellungsverfahren angeführten Höhe sowie die Einkünfte als Veräußerungsgewinn entsprechend in Ansatz zu bringen.

ad Besteuerung des negativen Kapitalkontos gemäß [§ 24 Abs. 2 EStG 1988](#):

Der Bw. wendet weiters ein, dass die in den Feststellungsbescheiden genannten ihn betreffenden Einkünfte jeder materiellen Schlüssigkeit entbehrten. Er habe nie davon Kenntnis erlangt, wer seinen Anteil gekauft habe bzw. welche Summe von wem dafür bezahlt worden sei. Nur ein Rückstrom liquider Mittel könne seines Erachtens unter dem Begriff „Veräußerung“ subsumiert werden.

Hiezu ist folgendes auszuführen:

Scheidet ein Mitunternehmer mit einem negativen Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus, dann entsteht gemäß [§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988](#) jedenfalls ein Veräußerungsgewinn in der Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen muss (§ 24 Abs. 2, letzter Satz); dies gilt auch für Kommanditanteile (vgl. VwGH vom 16.12.1999, 95/15/0027), und zwar unabhängig von eventuellen Haftungsbeschränkungen des Zivilrechts; dies gilt unabhängig davon, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden, auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist (vgl. VwGH vom 27.5.1998, 94/13/0084).

Dieses "negative" Kapitalkonto ist im steuerrechtlichen Sinn zu verstehen. Auszugehen ist hier vom gesamten steuerlichen Eigenkapital (Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz zuzüglich Kapital in Sonder- und Ergänzungsbilanzen nach eventueller Auflösung von Rücklagen und Rückstellungen zugunsten des laufenden Gewinnes) – vgl. EStR 2000, Rz. 5992).

Ein Veräußerungsgewinn entsteht auch dann, wenn der Gesellschafter im Zeitpunkt des Austritts vermögenslos und die Schuld uneinbringlich ist (VwGH 3.6.1992, 87/13/0118). Die Erfassung des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn ist entgegen der Auffassung des Bw. auch sachlich gerechtfertigt, weil der ausscheidende Gesellschafter die Verluste, die zu dem Negativstand führten, in der Regel auch steuermindernd geltend machen konnte (VwGH 21.2.1996, 94/14/0160).

§ 24 Abs. 2 EStG 1988 liegt der Gedanke zugrunde, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers – gleichgültig ob es auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist – grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt.

Handelsrechtlich besteht eine derartige Verpflichtung bei eingeschränkter Haftung für einen Kommanditisten (wie den Bw.) nach Einzahlung seiner Einlage nur insoweit, als eine

entsprechende vertragliche Verpflichtung im Zeitpunkt der Abtretung oder zu einem späteren Zeitpunkt zusätzlich eingegangen wurde.

Für den Fall also, dass für einen Kommanditisten durch Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto entsteht, zu dessen Auffüllung er handelsrechtlich nicht verpflichtet ist, sodass sein Ausscheiden ohne vorherige Auffüllung des Kapitalkontos keine schuldbefreiende und damit gewinnwirksame Rechtsfolge nach sich zieht, wurde in § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 diese Rechtsfolge für steuerliche Zwecke ausdrücklich normiert.

Ansonsten wären nämlich Verluste eines Kommanditisten, denen im steuerlichen System der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der Gedanke einer Vermögenseinbuße zugrunde liegt, im Wege des Verlustausgleichs in unbeschränktem Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen, ohne dass der nachträgliche Wegfall der unterstellten Vermögenseinbuße bei seinem Ausscheiden aus der Kommanditgesellschaft steuerlich als Wegfall einer Verbindlichkeit gewinnerhöhend erfasst werden könnte.

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 trifft sohin eine Regelung, mit der im Ergebnis eine handelsrechtlich allenfalls nicht bestehende Verpflichtung eines ausscheidenden Mitunternehmers zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos für steuerliche Zwecke jedenfalls als bestehend fingiert wird, sodass die Übernahme dieser (fingierten) Verpflichtung durch bisherige oder neu eintretende Gesellschafter schuldbefreiend wirkt und so zu einem Veräußerungsgewinn führt.

Muss ein Gesellschafter also sein negatives Kapitalkonto nicht auffüllen, so ist für eine Erfassung gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz gleichgültig, aus welchem Grund keine Auffüllungsverpflichtung besteht (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24, Tz. 95.4).

Für eine Auffüllungsverpflichtung, die einem Veräußerungsgewinn entgegenstünde, ergeben sich aus der Aktenlage jedoch keinerlei Anknüpfungspunkte und wurde derartiges vom Bw. auch nicht vorgebracht.

Der Bw. hat den Beteiligungsvertrag mit der obgenannten KG im Jahr 1990 abgeschlossen. § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist seit 1.1.1989 in dieser Fassung unverändert in Geltung, sodass der Berufungseinwand, wonach die vorgenannte Gesetzesbestimmung nach dem Jahr 1990 (das Jahr, in dem Bw. den Beteiligungsvertrag abgeschlossen hatte), rückwirkend zum Nachteil des Bw. geändert worden sei, unzutreffend und nicht nachvollziehbar ist. Von einer rückwirkenden Gesetzesänderung und einem Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben kann daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Rede sein.

Als ebenso unzutreffend ist der Vorwurf des Bw. zurückzuweisen, wonach die Behörde ihre amtswegige Ermittlungspflicht verletzt habe. Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung zutreffend darauf hingewiesen, dass hinsichtlich der „Veräußerung“ aus dem Prüfungsbericht des Jahresabschlusses zum 31.12.2001 der KAT GmbH klar hervorgehe, dass eine Abschichtung von Kommanditisten aus Mitteln der Gesellschaft vorgenommen wurde, welche nachvollziehbar in der Geldflussrechnung sowie in der Bilanz Berücksichtigung gefunden habe. Angaben eines Abgabepflichtigen in der Erklärung, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde durchaus ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen und geschieht das Entgegennehmen unbedenklicher Mitteilungen des Abgabepflichtigen in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht. Wie bereits durch das Finanzamt völlig richtig festgehalten, ergaben sich aus dem Zusammenhalt der vorliegenden Abgabenerklärung mit dem Akteninhalt, insbesondere dem Prüfungsbericht des Jahresabschlusses zum 31.12.2001 der KAT GmbH keine Bedenken, die Anlass zu weiteren abgabenbehördlichen Ermittlungsschritten ergaben, weshalb einer erklärungskonformen einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nichts entgegen stand.

Die sehr allgemein gehaltenen, teilweise rechtsphilosophischen, jedoch betriebswirtschaftlich und einkommensteuerrechtlich nicht fundierten Berufungseinwendungen vermögen jedenfalls keinen anders lautenden Feststellungsbescheid für das Berufungsjahr herbeizuführen, als jenen in der berichtigten Fassung vom 4. November 2003.

Die Berufung war daher aus den obigen Erwägungen als unbegründet abzuweisen.

ad Bescheidadressat und Zustellung der BE:

Die Tr.C. KG wurde laut Firmenbuchauszug (FN abcd) nach der Vermögensübernahme gemäß [§ 142 UGB](#) durch die TCQUA.gesellschaft m.b. (FN efgh) mit Beschluß vom 22. 10. 2008 aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht.

In weiterer Folge wurde die TCQUA. gesellschaft m.b.H mit der TCQUI.gesellschaft m.b.H (FN ijkl) als übernehmender Gesellschaft verschmolzen.

Die berufungsgegenständliche KG ist somit voll beendet.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit.b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert festgestellt. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c leg. cit. In diesen Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat gemäß § 191 Abs. 2 BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Die gegenständliche Berufungsentscheidung ist daher an die ehemaligen Gesellschafter der zwischenzeitig beendigten Tr.C. KG zu richten (vgl. u. a. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097; UFS 19.11.2008, RV/2392-W/07; UFS 24.11.2010, RV/3058-W/08).

Da ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO den Gesellschaftern der Personenvereinigung (Mitgliedern der Personengemeinschaft) gegenüber aber auch im Sinne des § 97 Abs. 1 BAO wirksam werden muss, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten (vgl Beschlüsse des VwGH vom 21.9.2005, 2005/13/0118; 19.12.2002,99/15/0051).

Im Hinblick auf das aktenkundige Schreiben des zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreters der Tr.C. KG, st.V. vom 29.3.2006, worin dieser dem zuständigen Finanzamt sowie dem UFS mitteilt, dass er im gegenständlichen Berufungsverfahren betreffend den Einkünftefeststellungsbescheid 2001 des ehemaligen Kommanditisten XY. in keiner Weise als dessen Vertreter oder Bevollmächtigter im Sinne des § 83 BAO (unbeschadet seiner Stellung als steuerlicher Vertreter der o. a. Kommanditgesellschaft) befasst sei, ergeht die Berufungsentscheidung sowohl an den Bw. zu seinen Händen als auch an die übrigen ehemaligen Gesellschafter der vorgenannten KG laut der der Berufungsentscheidung angeschlossenen Anlage I zu Händen des ausgewiesenen steuerlichen Vertreters.

Wien, am 2. Jänner 2012

Berufungsentscheidung ergeht an:

XY sowie

an die übrigen in der Anlage I angeführten ehemaligen Gesellschafter der Tr.C. KG z. H. des steuerlichen Vertreters der KG und an das Finanzamt Wien 2/20/21/22 zu St. Nr. xxx

Beilage: Anlage I