

Bahnhofplatz 7
4020 A.
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin X. in der Beschwerdesache Bf., AdresseBw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Amtspartei vom 8. Februar 2011 betreffend Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** werden gemäß § 188 BAO mit **4.633,13 €** festgestellt.

| | |
|---|-------------|
| Von den Einkünften wurden einbehalten: | |
| Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen | 0,44 € |
| In den Einkünften sind enthalten: | |
| Aufgabegewinne | 52.058,18 € |
| endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz | 1,68 € |
| Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen zum vollen Steuersatz | 0,78 € |

Die Einkünfte der Beteiligten Kommanditist1 und Kommanditist2 als Rechtsnachfolgerin der Kommanditistalt ergeben sich wie folgt:

| | |
|---|--------------|
| Kommanditist1 | |
| Einkünfte | -25.006,14 € |
| Von den Einkünften wurden einbehalten: | |

| | |
|---|--------|
| Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen | 0,14 € |
| In den Einkünften sind enthalten: | |
| endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz | 0,56 € |
| Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen zum vollen Steuersatz | 0,26 € |

| | |
|--|--------------|
| Kommanditist2 als Rechtsnachfolgerin der Kommanditistalt | |
| Einkünfte | -24.822,45 € |

Die Einkünfte der Beteiligten KomplementärEins und Komplementär2 ändern sich nicht. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Am 20. Dezember 2005 wurde zwischen Komplementär2 und KomplementärEins als Komplementäre und Kommanditist1 und der Firma Kommanditistalt als Kommanditisten ein **Kommanditgesellschaftsvertrag** zur Errichtung der Bf. geschlossen.

Dieser lautet unter anderem wie folgt:

„IV. Gesellschaftskapital, Einbringung und substantielle Beteiligung

1.

Die Kapitalkonten der Gesellschafter sind unbeweglich. Die Einlagen werden auf feste Kapitalkonten gebucht. Die Gesellschafter können keine Entnahmen zu Lasten der festen Kapitalkonten durchführen.

2.

Der Komplementär Komplementär2 bringt sein volles Know How und seine volle Arbeitskraft in die Gesellschaft ein und ist am Vermögen der Gesellschaft einschließlich der stillen Reserven mit 25% beteiligt.

3.

Der Komplementär KomplementärEins bringt sein volles Know How und seine volle Arbeitskraft in die Gesellschaft ein und ist am Vermögen der Gesellschaft einschließlich der stillen Reserven mit 25% beteiligt.

4.

Der Kommanditist Kommanditist1 bringt eine Kommanditeinlage von 50.000,00 € ein und ist am Vermögen der Gesellschaft einschließlich der stillen Reserven mit 25% beteiligt.

.....

5.

Die Kommanditistin Kommanditistalt bringt eine Kommanditeinlage von 50.000,00 € ein und ist am Vermögen der Gesellschaft einschließlich der stillen Reserven mit 25% beteiligt.

.....

6.

Für jeden Gesellschafter wird neben seinem Kapitalkonto ein Privatkonto geführt, auf das Entnahmen, Aufwandsersatz und Gewinnanteile verbucht werden.

.....

VII. Gewinn- und Verlustverteilung

1.

Der Komplementär Komplementär2 nimmt am Gewinn und Verlust der Gesellschaft mit 25% pro Jahr teil.

2.

Der Komplementär KomplementärEins nimmt am Gewinn und Verlust der Gesellschaft mit 25% pro Jahr teil.

3.

Der Kommanditist Kommanditist1 nimmt am Gewinn und Verlust der Gesellschaft mit 25% pro Jahr teil.

4.

Die Kommanditistin Kommanditistalt nimmt am Gewinn und Verlust der Gesellschaft mit 25% pro Jahr teil.

5.

Der sich ergebende Jahresgewinn ist den Gesellschaftern auf das jeweilige Privatkonto gutzuschreiben.

6.

Jeder Gesellschafter ist – soweit in diesem Vertrag nichts anders vereinbart ist – zu Entnahmen von seinem Privatkonto berechtigt. Sollte das Privatkonto durch Entnahmen negativ werden oder negativ geworden sein, so ist zu einer Entnahme die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich, es sei denn, die Entnahme dient der Berichtigung der vom Finanzamt vorgeschriebenen, auf den Beteiligungswert entfallenden Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

7.

Allfällige Verluste sind den Gesellschaftern anteilig auf Evidenzkonten anzulasten; Jahresgewinne der Folgejahre sind zur Abdeckung der Evidenzkonten zu verwenden. Eine

Verpflichtung der Kommanditisten zur Abdeckung der Verlustanteile durch Einlage besteht nicht.

.....

XIV.

.....

2.

Soweit der Gesellschaftsvertrag keine rechtswirksame Regelung enthält, sind die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere die des Handelsgesetzbuches, anzuwenden.

.....“

Mit **Eintragung vom 22. Juli 2009** wurde die Bf. im Firmenbuch gelöscht.

Mit **Schreiben vom 26. Mai 2010** wurde von der Bf. eine Anfrage betreffend steuerliche Ermittlung des Aufgabegewinnes bzw. des Aufgabeverlustes eines Komplementärs bzw. eines Kommanditisten an das Finanzamt gerichtet wie folgt:

„Im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe obiger Kommanditgesellschaft ergeben sich für uns Fragen, die wir mit Ihnen im Vorfeld klären wollen:

Sachverhalt:

Der Betrieb der Bf. wurde mit Wirksamkeit 31. Jänner 2009 für dauernd aufgegeben.

Es liegt eine Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG 1988 vor. Die Gesellschaft wurde am 22. Juli 2009 im Firmenbuch gelöscht. Die Kapitalkonten laut Bilanz zum 31. Jänner 2009 stellen sich wie folgt dar:

| | |
|---|---------------------|
| <i>Negatives Kapitalkonto Komplementär KomplementärEins</i> | <i>-28.824,53 €</i> |
| <i>Negatives Kapitalkonto Komplementär Komplementär2</i> | <i>-23.233,65 €</i> |
| <i>Kapitalkonto Kommanditist Kommanditist2</i> | <i>25.784,71 €</i> |
| <i>Kapitalkonto Kommanditist Kommanditist1</i> | <i>25.784,71 €</i> |
| <i>Summe</i> | <i>-488,76 €</i> |

Die Komplementäre sind unternehmensrechtlich verpflichtet, das negative Kapitalkonto aufzufüllen. Bis zum heutigen Zeitpunkt wurde von den Komplementären das negative Kapitalkonto nicht aufgefüllt. Der Komplementär Komplementär2 ist irgendwo in den USA und nicht „greifbar“, der Komplementär KomplementärEins ist offensichtlich wirtschaftlich nicht in der Lage, das negative Kapitalkonto aufzufüllen. Die übrigen Gesellschafter (Kommanditisten) haben die Komplementäre nicht von der Auffüllungsverpflichtung befreit. Im Gegenteil – es werden noch Versuche zur Hereinbringung der Forderungen unternommen. Im Gesellschaftsvertrag ist eine Auffüllungsverpflichtung ausdrücklich nicht geregelt, weil sich diese Verpflichtung

schon auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Komplementär ergibt. In den Schlussbestimmungen des Gesellschaftsvertrages ergibt sich folgende Regelung: „Soweit der Gesellschaftsvertrag keine rechtswirksame Regelung enthält, sind die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere die des Handelsgesetzbuches, anzuwenden.“

Kommanditisten wären bei einem negativen Kapitalkonto nicht zur Auffüllung verpflichtet. Steuerrechtliche Beurteilung zum steuerlichen Betriebsaufgabeergebnis der Komplementäre:

Aufgrund der zivilrechtlichen Verpflichtung zur Auffüllung ergibt sich kein

Veräußerungsgewinn (Jakom³, § 24 EStG 1988, Tz 90, sowie Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 24 EStG 1988, Tz 95.5). Ein Schuldnachlass liegt nicht vor, sodass sich auch diesbezüglich kein steuerpflichtiger Gewinn (Sanierungsgewinn) ergibt.

Steuerrechtliche Beurteilung zum steuerlichen Betriebsaufgabeergebnis der Kommanditisten:

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen ist, der Betrag des negativen Kapitalkontos, das er nicht auffüllen muss, als Veräußerungsgewinn anzusehen (Jakom³, § 24 EStG 1988, Tz 90). In unserem Fall haben die Kommanditisten ein positives Kapitalkonto, das sie nicht (mehr) hereinbekommen. Es ist davon auszugehen, dass „Hereinbringungsmaßnahmen“ erfolglos bleiben werden. In Analogie zur obigen Regelung bei einem nicht auffüllbaren negativen Kapitalkonto müsste sich im gegenständlichen Fall ein steuerlicher Veräußerungsverlust ergeben. Im Falle der Kommanditistin Kommanditist2 kommt noch hinzu, dass es sich dabei um einen Kapitalgesellschaft handelt, die das Kapitalkonto in der Höhe von 25.784,71 € unternehmensrechtlich einer außerplanmäßigen Abschreibung (Teilwertabschreibung) zuführen muss und schon aus diesem Grund eine steuerwirksame Abschreibung vorliegt.

Wir sind der Auffassung, dass der steuerliche Aufgabeverlust der Kommanditisten in Höhe der positiven Kapitalkonten gemäß § 188 BAO festzustellen ist.“

Mit **Schreiben vom 20. September 2010** wurde durch die Amtspartei wie folgt geantwortet:

„Frage 1:

Gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ist der Betrag des negativen Kapitalkontos, soweit er nicht aufgefüllt werden muss, jedenfalls als Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden des Gesellschafters anzusetzen, und zwar unabhängig von eventuellen Haftungsbeschränkungen des Zivilrechts. Der persönlich unbeschränkt haftende Gesellschafter (das sind Gesellschafter einer OHG, OEG oder GesBR, Komplementäre einer KG oder KEG) hat grundsätzlich sein negatives Kapitalkonto bei Ausscheiden aus der Gesellschaft auszugleichen.

Scheidet ein Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus, dann entsteht jedenfalls ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen muss (§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988); dies gilt

auch dann, wenn der Gesellschafter im Zeitpunkt des Austritts vermögenslos und die Schuld uneinbringlich ist bzw. die Mitunternehmerschaft durch Zwangsmaßnahmen zum Beispiel durch Konkurs beendet wird. Die Erfassung des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn ist auch sachlich gerechtfertigt, weil der ausscheidende Gesellschafter die Verluste, die zu dem Negativstand führten, in der Regel steuerlich geltend machen konnte. Ein Veräußerungsgewinn entsteht auch dann, wenn zwar für den ausscheidenden Mitunternehmer eine vertragliche Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos besteht, die Gesellschaft aber von der Nachschusspflicht Abstand nimmt.

Zu dieser Auffüllungsverpflichtung wurde die auf der Anfrage als Sachbearbeiterin aufscheinende Mitarbeiterin der anfragenden Steuerkanzlei telefonisch am 27. Juli 2010 um Vorlage von Unterlagen über die Versuche zur Hereinbringung der Forderungen ersucht. Am 31. August 2010 erfolgte eine telefonische Urgenz. Dabei wurde vereinbart, dass die entsprechenden Unterlagen am 6. September 2010 nachgereicht würden. Da bis heute keine Unterlagen nachgereicht worden sind, ist davon auszugehen, dass keine Einbringungsschritte gesetzt worden sind und die Gesellschaft somit von der Nachschusspflicht Abstand nimmt.

Dies bedeutet aber, dass für zwei Komplementäre jeweils ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos anfällt.

Frage 2:

Als Veräußerungsgewinn gilt auch der Gewinn aus der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes). Werden einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, ist als Veräußerungserlös die Summe der erzielten Veräußerungspreise anzusetzen. Soweit die Wirtschaftsgüter nicht veräußert werden, ist der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen als Veräußerungspreis anzusetzen.

Laut Aktenlage ist bei der gegenständlichen Firma jedoch zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe kein verwertbares Betriebsvermögen vorhanden.

Der Veräußerungsgewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln, bei dem der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten das nach § 6 EStG 1988 zu Buchwerten bewertete Betriebsvermögen gegenüberzustellen ist.

Für beide Kommanditisten stehen im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe keine Veräußerungserlöse irgendwelchen Buchwerten gegenüber. Demgemäß ergibt sich ein errechneter Aufgabegewinn/-verlust in Höhe von Null.

Zusätzlich ist noch anzumerken: In der Anfrage wird richtig festgestellt, dass die Beteiligung durch die Firma Kommanditist2 in einem Betriebsvermögen gehalten wird. Das uneinbringliche (positive) Kapitalkonto bei der KG ist somit unternehmensrechtlich einer außerplanmäßigen Abschreibung (Teilwertabschreibung) zuzuführen. Zusätzlich noch einen Aufgabeverlust in Höhe des uneinbringlichen (positiven) Kapitalkontos bei der KG anzuerkennen würde bedeuten, dass dieses Kapitalkonto doppelt steuermindernd verwertet werden würde.

Wird – wie beim zweiten Kommanditisten – die Beteiligung im Privatvermögen gehalten, so kann grundsätzlich kein Aufgabeverlust in Höhe des uneinbringlichen (positiven) Kapitalkontos bei der KG entstehen, da Verluste in der Privatsphäre steuerlich keine Berücksichtigung finden können.“

Mit Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften vom 30. November 2010 wurden **Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 4.144,37 €** für das Jahr 2009 angeführt. Darin enthalten sind keine Betriebsaufgabeverluste oder –gewinne.

Zudem wurde eingereicht ein **Rechtsanwaltsschreiben vom 25. Oktober 2010** an KomplementärEins, indem dieser durch die beiden Kommanditisten aufgefordert wird, einen Betrag von in Summe 53.700,16 € (Summe aus den negativen Kapitalkonten der Komplementäre sowie einer Honorarnote Rechtsanwalt) zu leisten.

Des weiteren ein **Rechtsanwaltsschreiben vom 25. November 2010**, an die Kommanditist2, wonach KomplementärEins innerhalb der gesetzten Frist nicht reagiert hätte und man in Erfahrung hätte bringen können, dass seitens der Wirtschaftskammer exekutionsrechtliche Schritte gegen diesen eingeleitet worden wären.

Mit **Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009** vom 8. Februar 2011 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 56.202,55 € festgestellt, wobei Aufgabegewinne in Höhe von 52.058,18 € enthalten sein würden. Dabei wurde betreffend KomplementärEins ein Aufgabegewinn in Höhe von 28.824,53 € und betreffend Komplementär2 ein Aufgabegewinn in Höhe von 23.233,65 € festgesetzt.

Begründet wurde wie folgt:

Gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 sei der Betrag des negativen Kapitalkontos, soweit es nicht aufgefüllt werden müsse, jedenfalls als Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden des Gesellschafters anzusetzen, und zwar unabhängig von eventuellen Haftungsbeschränkungen des Zivilrechts.

Scheidet ein Mitunternehmer mit einem negativen Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus, dann entstehe jedenfalls ein Veräußerungsgewinn in der Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen müsse (§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988).

Dies gelte auch dann, wenn der Gesellschafter im Zeitpunkt des Austritts vermögenslos und die Schuld uneinbringlich sei bzw. die Mitunternehmerschaft durch Zwangsmaßnahmen zum Beispiel durch Konkurs beendet werde.

Konkrete Einbringungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem negativen Kapitalkonto seien bis dato nicht gesetzt worden.

Ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 52.058,18 € sei daher dem bisherigen Ergebnis hinzugerechnet worden.

Mit Schreiben vom 18. März 2011 wurde von den Kommanditisten **Beschwerde** gegen obigen Bescheid eingereicht wie folgt:

Es werde der Antrag gestellt, den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes abzuändern und beim Kommanditisten Kommanditist1 einen Aufgabeverlust in Höhe des positiven steuerlichen Kapitalkontos von 25.784,71 € und bei der Kommanditistin

Kommanditist2 ebenfalls in Höhe des positiven steuerlichen Kapitalkontos von 25.784,71 € zu berücksichtigen.

Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 sei von den eingereichten Erklärungen abweichend erlassen worden. Die aushaftenden negativen Kapitalkonten der Komplementäre in Höhe von gesamt 52.058,18 € seien als Veräußerungsgewinn hinzugerechnet worden. Im Vorfeld zur Erstellung der Steuererklärungen 2009 sei bereits eine Sachverhaltsdarstellung mit dem Ersuchen um Stellungnahme an das Finanzamt gerichtet worden. Die Veranlagung sei entsprechend dieser Anfragebeantwortung erfolgt. Die rechtliche Beurteilung dieser Anfragebeantwortung sei nicht richtig. Es würde der Sachverhalt noch einmal dargestellt bzw. ergänzt werden:

Der Betrieb der Bf. sei mit Wirksamkeit 31. Jänner 2009 für dauernd aufgegeben worden. Es liege eine Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG 1988 vor. Die Gesellschaft sei am 22. Juli 2009 im Firmenbuch gelöscht worden. Die Kapitalkonten laut Bilanz zum 31. Jänner 2009 würden sich wie folgt darstellen:

| | |
|--|--------------|
| Negatives Kapitalkonto Komplementär KomplementärEins | -28.824,53 € |
| Negatives Kapitalkonto Komplementär Komplementär2 | -23.233,65 € |
| Kapitalkonto Kommanditist Kommanditist2 | 25.784,71 € |
| Kapitalkonto Kommanditist Kommanditist1 | 25.784,71 € |
| Summe | -488,76 € |

Die Komplementäre seien unternehmensrechtlich verpflichtet, das negative Kapitalkonto aufzufüllen. Bis zum Zeitpunkt der Einbringung der Berufung sei das negative Kapitalkonto nicht aufgefüllt worden. Der Komplementär Komplementär2 sei irgendwo in den USA und nicht „greifbar“, der Komplementär KomplementärEins sei offensichtlich wirtschaftlich nicht in der Lage oder gewillt, das negative Kapitalkonto aufzufüllen. Die übrigen Gesellschafter (Kommanditisten) hätten die Komplementäre nicht von der Auffüllungsverpflichtung befreit. Im Gegenteil – es würden noch Versuche zur Hereinbringung der Forderungen unternommen werden. Im Gesellschaftsvertrag sei eine Auffüllungsverpflichtung ausdrücklich nicht geregelt, weil sich diese Verpflichtung schon auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Komplementär ergeben würde. In den Schlussbestimmungen des Gesellschaftsvertrages ergebe sich folgende Regelung: *„Soweit der Gesellschaftsvertrag keine rechtswirksame Regelung enthält, sind die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere die des HGB, anzuwenden.“* Kommanditisten würden die einem negativen Kapitalkonto nicht zur Auffüllung verpflichtet sein.

Gemäß § 161 Abs. 1 UGB würden die Komplementäre den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt, solidarisch und unmittelbar haften.

Die Bescheidbegründung sei kurz zusammengefasst darauf aufgebaut, dass keine Einbringungsmaßnahmen gegenüber den Komplementären gesetzt worden wären. Aufgrund einer Anforderung seitens der Amtspartei vor Bescheiderlassung sei jedoch am 4. Februar 2011 der Nachweis über Einbringungsmaßnahmen übermittelt worden. Es würden auch keine konkreten Feststellungen zu einer eventuellen Vermögenslosigkeit der Komplementäre vorliegen. Überdies sei zwischenzeitlich am 18. Februar 2011 von der Steuerberatung KG eine Mahnklage gegen KomplementärEins über offene Steuerberatungshonorare eingebracht worden. Diese Eintreibungsmaßnahme sei vorerst aus wirtschaftlichen bzw. Kostengründen lediglich für die Steuerberatungshonorare gesetzt worden. Die Steuerberatung KG gehöre zur gleichen Unternehmensgruppe wie die Kommanditistin Kommanditist2. Der Ausgang dieses Verfahrens werde sodann Aufschluss über die Erfolgchancen für eine mögliche Mahnklage der Kommanditisten betreffend die aushaftenden Kapitalkonten geben.

Steuerrechtliche Beurteilung:

Die Amtspartei würde von einem Veräußerungsgewinn in Höhe der negativen Kapitalkonten bei den Komplementären ausgehen. Offensichtlich gehe die Amtspartei davon aus, dass die Komplementäre das negative Kapitalkonto nicht auffüllen würden bzw. nicht in der Lage seien, diese negativen Kapitalkonten aufzufüllen. Im letzten Fall würde dies bedeuten, dass es sich dabei um einen Schuldnachlass bzw. um den Wegfall einer Verbindlichkeit handle. Gerade in Analogie zu dieser Feststellung seitens des Finanzamtes müsse die Folge daraus sein, dass bei den Kommanditisten das wahrscheinlich nicht mehr einbringbare positive Kapitalkonto als Aufgabeverlust iSd § 24 Abs. 2 EStG 1988 angesetzt werden müsse.

Es seien keine Veräußerungserlöse erzielt worden. Als diesem Veräußerungserlös gegenüber stehender Buchwert sei jedoch jedenfalls das positive Kapitalkonto in Höhe von jeweils 25.784,71 € als Aufgabeverlust anzusetzen und nicht wie in der Stellungnahme der Amtspartei ein Aufgabeverlust von 0,00 €.

Nach den EStR ergebe sich, dass bei einer Betriebsaufgabe einer KG oder unechten stillen Gesellschaft der beschränkt haftende Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto in Höhe der Nichtauffüllungsverpflichtung einen Aufgabegewinn zu versteuern habe. Weil aber in diesem Fall endgültig feststehe, dass der Komplementär den Verlust zu tragen habe, sei ihm der Verlust in gleicher Höhe mit steuerrechtlicher Wirkung zuzurechnen (EStR 2000 Rz 5994). Beim vorliegenden Sachverhalt liege der umgekehrte Fall vor, es müssten faktisch die Kommanditisten das aller Wahrscheinlichkeit nach nicht mehr einbringbare negative Eigenkapital der Komplementäre und somit den Verlust tragen. Diese Regelung müsse im umgekehrten Fall ebenfalls zur Anwendung kommen. Eine anders lautende Interpretation würde nicht nur unlogisch sein, sondern würde auch dazu führen, dass in einem zusammenhängenden Sachverhalt ein Einkommen versteuert werden würde, das nicht existiere bzw. nicht erwirtschaftete worden wäre.

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 sei im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen sei, der Betrag des negativen Kapitalkontos, das er nicht auffüllen müsse, als Veräußerungsgewinn anzusehen (Jakom,

ESTG³, § 24 Tz 90). Im vorliegenden Fall hätten die Kommanditisten ein positives Kapitalkonto, das sie nicht (mehr) „Hereinbekommen“. Es sei davon auszugehen, dass „Hereinbringungsmaßnahmen“ erfolglos bleiben würden. In Analogie zur obigen Regelung bei einem nicht auffüllbaren negativen Kapitalkonto müsse sich im gegenständlichen Fall ein steuerlicher Veräußerungsverlust ergeben. Im Fall der Kommanditistin Kommanditist2 komme noch hinzu, dass es sich dabei um eine Kapitalgesellschaft handle, die das Kapitalkonto in der Höhe von 25.784,71 € unternehmensrechtlich einer außerplanmäßigen Abschreibung (Teilwertabschreibung) zuführen müsse und schon aus diesem Grund eine steuerwirksame Abschreibung vorliege. Insoweit sich aufgrund der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte ein Veräußerungsverlust für die Kommanditistin Kommanditist2 ergebe könne selbstverständlich die oben dargestellte außerplanmäßige Abschreibung nicht ein zweites Mal steuerlich geltend gemacht werden.

Es sei grundsätzlich richtig, wie die Amtspartei in der Anfragebeantwortung anführe, dass ein Veräußerungsgewinn auch dann bestehe, wenn zwar für den ausscheidenden Mitunternehmer eine vertragliche Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos bestehe, die Gesellschaft bzw. die anderen Gesellschafter aber von der Nachschusspflicht Abstand nehmen würden. Die Kommanditisten würden nicht einmal daran denken, von der Nachschusspflicht Abstand zu nehmen. Es bestehe weder eine betriebliche, noch eine private Motivation, die Nachschusspflicht nicht geltend zu machen. Ganz im Gegenteil würden alle wirtschaftlich sinnvollen Maßnahmen eingeleitet werden, um das positive Kapitalkonto der Kommanditisten „hereinzubringen“.

Würde es den Kommanditisten gelingen, die positiven Kapitalkonten „hereinzubringen“ bzw. die Komplementäre tatsächlich ihre Zahlung (Nachschusspflicht) leisten, dann müsse bei den Kommanditisten jeweils ein Veräußerungsgewinn in Form von nachträglichen betrieblichen Einnahmen erfasst werden. Bei den Komplementären müsse dann der Veräußerungsgewinn, der für das Jahr 2009 festgestellt worden sei, berichtigt werden bzw. in Höhe der tatsächlich geleisteten Zahlungen nachträgliche Betriebsausgaben angesetzt werden.

In der Anfragebeantwortung vom 20. September 2010 werde darauf hingewiesen, dass beim zweiten Kommanditisten (Kommanditist1) die Beteiligung im Privatvermögen gehalten werde und sich daher grundsätzlich kein Aufgabeverlust in Höhe des uneinbringlichen (positiven) Kapitalkontos bei der KG ergeben könne, da Verluste in der Privatsphäre steuerlich keine Berücksichtigung finden könnten. Es sei unstrittig, dass die gegenständliche Kommanditgesellschaft einen Gewerbebetrieb betrieben habe. Es seien daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt worden. Die Auffassung, dass es sich bei der Beteiligung an der KG um Privatvermögen handle, würde auch im Falle eines negativen Kapitalkontos, das nicht aufzufüllen sei, kein steuerlicher Aufgabegewinn zu erfassen sein.

Bei der Kommanditgesellschaft seien die Gesellschafter gesamthandschaftlich miteinander verbunden. Ertragsteuerlich sei die Kommanditgesellschaft kein eigenes Steuersubjekt. Die Einkünfte würden nach § 188 einheitlich und gesondert festgestellt werden.

Im Zusammenhang mit der Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften hätten sich im Wesentlichen folgende Theorien entwickelt:

- Bilanzbündeltheorie
- Theorie der Alleininhaberschaft
- Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung

Die Bilanzbündeltheorie sei bereits 1928 vom Reichsfinanzhof (RFH) entwickelt worden (RStBl. 1928, 322). Sie gehe davon aus, dass die Bilanz der Personengesellschaft ein Bündel von mehreren (fiktiven) Teilbilanzen (Teilbetrieb des Gesellschafters) sei. Bei konsequenter Betrachtung der Bilanzbündeltheorie trete der einzelne Gesellschafter im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes mit seinem „Teilbetrieb“ in Beziehung mit dem Teilbetrieb der anderen Gesellschafter.

Die Theorie der Alleininhaberschaft sei von G.Stoll entwickelt worden und gehe von einem einheitlichen Betrieb der Gesellschaft aus. Der Gesellschafter sei im Verhältnis zur Personengesellschaft (zum Betrieb der Personengesellschaft) wie ein Einzelunternehmer zu sehen (Stoll, Personengesellschaften 1977, S 56ff).

Bei der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung sei die Personengesellschaft zwar kein eigenes Ertragssteuersubjekt, aber ein eigenes Gewinnermittlungssubjekt. Dieser Theorie würden sich auch Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 23 Tz 18.3, anschließen.

Die Rechtsprechung gehe allerdings von der Bilanzbündeltheorie aus, sie lasse Leistungsbeziehungen wie bei der Theorie der Alleininhaberschaft zu (VwGH 17.6.1992, 87/13/0157, 17.2.1988, 87/13/0028).

Wie der Bilanz zum 31. Jänner 2009 zu entnehmen sei, hätte die Gesellschaft zu diesem Stichtag eine Forderung in der Höhe von 21,17 € (Verrechnungskonto Finanzamt) und eine Verbindlichkeit in der Höhe von 509,93 € (Umsatzsteuerverrechnung). Insgesamt ergebe sich (absaldiert) ein negatives Kapital von 488,76 € und sei entsprechend den Kapitalkonten zu verteilen. Es seien daher weder stille Reserven, noch ein Firmenwert vorhanden. Insoweit die Gesellschafter ihre Verpflichtungen erfüllen würden (Auffüllung der negativen Konten der Komplementäre) könne sich daher weder ein Aufgabegewinn, noch ein Veräußerungsgewinn ergeben. Ergebe sich bei einem Teil der Gesellschafter ein Veräußerungsgewinn, müsse sich zwingend beim anderen Teil der Gesellschafter ein Veräußerungsverlust ergeben. Eine anderslautende Interpretation entspreche nicht den steuerrechtlichen Vorschriften und würde völlig unlogisch und systemwidrig sein.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass in der Höhe der nichteinbringbaren positiven Kapitalkonten der Kommanditisten ein Veräußerungsverlust – im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO – festzustellen sei. Bei den nicht der Zahlungsverpflichtung nachkommenden Komplementären sei ein Veräußerungsgewinn festzustellen.

Am 19. Mai 2011 wurde obige Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am 8. Mai 2013 wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Bf. abgefertigt:

„ 1.

Die Bf. wurde mit Eintragung vom 22. Juli 2009 im Firmenbuch gelöscht.

Laut Mitteilung an das Firmenbuch vom 19. bzw. 20. Jänner 2009 wurde die Gesellschaft einvernehmlich aufgelöst.

Welche Vereinbarungen wurden im Zuge dieser Auflösung getroffen? Sämtliche schriftlichen Vereinbarungen sind einzureichen, mündliche Vereinbarungen sind in ihren wesentlichen Punkten zusammenzufassen.

2.

Nach § 137 Abs. 4 UGB sind ausscheidende Gesellschafter bei verbleibenden Verbindlichkeiten verpflichtet, einen Ausgleich in entsprechender Höhe **an die Gesellschaft** zu zahlen.

Die Komplementäre Komplementär2 und KomplementärEins weisen im Auflösungszeitpunkt ein negatives Kapitalkonto aus. Inwieweit wurde dieses ausgeglichen? Welche Vereinbarungen wurden getroffen im Hinblick auf diese Auffüllungsverpflichtung? Wurde von Seiten der Kommanditisten auf diese Auffüllung verzichtet?

Inwieweit ist davon auszugehen, dass in Zukunft noch Zahlungen erfolgen werden?

3.

§ 155 Abs. 4 UGB lautet wie folgt:

„Reicht das Gesellschaftsvermögen **zur Deckung der Guthaben von Gesellschaftern** aus dem Gesellschaftsverhältnis nicht aus, so sind die übrigen Gesellschafter ihnen gegenüber verpflichtet, für den Betrag im Verhältnis ihrer Verbindlichkeiten aus dem Gesellschaftsverhältnis aufzukommen. Kann von einem Gesellschafter der auf ihn entfallende Betrag nicht erlangt werden, so wird der Ausfall auf die übrigen Gesellschafter wie ein Verlust verteilt.“

Die Kommanditisten Kommanditist1 und Kommanditist2 als Rechtsnachfolgerin der Kommanditistalt weisen im Auflösungszeitpunkt ein positives Kapitalkonto auf. ISd obigen Bestimmung sind die Komplementäre gegenüber den Kommanditisten verpflichtet, für die Deckung deren Guthaben aufzukommen.

Inwieweit wurde dieser Verpflichtung bereits nachgekommen? Welche Vereinbarungen diesbezüglich liegen vor? Wurde von Seiten der Kommanditisten auf diese Abdeckung der Guthaben verzichtet?

Inwieweit ist davon auszugehen, dass in Zukunft noch Zahlungen erfolgen werden?“

Ebenso am 8. Mai 2013 wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Beschwerdeführer abgefertigt:

„ 1.

Die Bf. wurde mit Eintragung vom 22. Juli 2009 im Firmenbuch gelöscht.

Laut Mitteilung an das Firmenbuch vom 19. bzw. 20. Jänner 2009 wurde die Gesellschaft einvernehmlich aufgelöst.

Welche Vereinbarungen wurden im Zuge dieser Auflösung getroffen? Sämtliche schriftlichen Vereinbarungen sind einzureichen, mündliche Vereinbarungen sind in ihren wesentlichen Punkten zusammenzufassen.

2.

Nach § 137 Abs. 4 UGB sind ausscheidende Gesellschafter bei verbleibenden Verbindlichkeiten verpflichtet, einen Ausgleich in entsprechender Höhe **an die Gesellschaft** zu zahlen.

Die Komplementäre Komplementär2 und KomplementärEins weisen im Auflösungszeitpunkt ein negatives Kapitalkonto aus. Inwieweit wurde dieses ausgeglichen? Welche Vereinbarungen wurden getroffen im Hinblick auf diese Auffüllungsverpflichtung? Wurde von Seiten der Kommanditisten auf diese Auffüllung verzichtet?

Inwieweit ist davon auszugehen, dass in Zukunft noch Zahlungen erfolgen werden?

3.

§ 155 Abs. 4 UGB lautet wie folgt:

„Reicht das Gesellschaftsvermögen **zur Deckung der Guthaben von Gesellschaftern** aus dem Gesellschaftsverhältnis nicht aus, so sind die übrigen Gesellschafter ihnen gegenüber verpflichtet, für den Betrag im Verhältnis ihrer Verbindlichkeiten aus dem Gesellschaftsverhältnis aufzukommen. Kann von einem Gesellschafter der auf ihn entfallende Betrag nicht erlangt werden, so wird der Ausfall auf die übrigen Gesellschafter wie ein Verlust verteilt.“

Die Kommanditisten Kommanditist1 und Kommanditist2 als Rechtsnachfolgerin der Kommanditistalt weisen im Auflösungszeitpunkt ein positives Kapitalkonto auf. ISd obigen Bestimmung sind die Komplementäre gegenüber den Kommanditisten verpflichtet, für die Deckung deren Guthaben aufzukommen.

Inwieweit wurde dieser Verpflichtung bereits nachgekommen? Welche Vereinbarungen diesbezüglich liegen vor? Wurde von Seiten der Kommanditisten auf diese Abdeckung der Guthaben verzichtet?

Inwieweit ist davon auszugehen, dass in Zukunft noch Zahlungen erfolgen werden?

4.

Laut Berufungsschrift wurden von Seiten der Kommanditisten Versuche zur Hereinbringung der offenen Verbindlichkeiten bei den Komplementären unternommen. Diese Versuche sind für beide Komplementäre getrennt chronologisch aufzulisten und durch Schriftstücke zu dokumentieren.

Eine Verlustzuweisung iSd § 155 Abs. 4 UGB kann nur erfolgen, wenn die jeweiligen Zahlungen nicht erlangt werden können. Wie etwa Torggler in Straube, Wiener Kommentar zum UGB, § 155, Rz 37 ausführt, ist Voraussetzung, dass die Ausgleichsbeträge nicht einzubringen (z.B. wegen Zahlungsunfähigkeit) sind.

Sie werden daher aufgefordert, die geforderte Nichterlangbarkeit nachzuweisen.“

Mit **E-Mail vom 6. Juli 2013** wurde von KomplementärEins wie folgt geantwortet: Aufgrund seiner äußerst angespannten wirtschaftlichen Situation in den letzten Jahren (Einkommensteuerbescheide 11/12 würden beiliegen) wäre es bis zu diesem Zeitpunkt unmöglich gewesen, Zahlungen zu leisten. Mittlerweile verbessere sich seine Situation

zunehmend. Wenn dies nachhaltig der Fall sei, könne die weitere Vorgangsweise fixiert werden.

Mit **Schreiben vom 25. Juni 2013** wurde von den Beschwerdeführern wie folgt geantwortet:

Ad 1.

In der Anlage werde der beim Landesgericht A. eingereichte Löschantrag übermittelt. Darüber hinaus seien im Zusammenhang mit der Auflösung keine weiteren Vereinbarungen getroffen worden. Es würde festgehalten werden, dass es sich im Verfahren um einen einvernehmliche Auflösung der KG handle und auf eine Liquidation mangels Gesellschaftsvermögens verzichtet worden wäre. Dem Komplementär KomplementärEins sei von seiten der Kommanditisten ganz klar mitgeteilt worden, dass – von der sich aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohnehin ergebenden Auffüllungsverpflichtung – kein Abstand genommen werde (siehe beiliegende E-Mail vom 26. März 2009 inklusive Begleitschreiben).

Ad 2. und 3.

Bis zum heutigen Zeitpunkt würden seitens der Komplementäre keine Zahlungen im Zusammenhang mit dem negativen Kapitalkonto weder an die Gesellschaft (was mangels Auflösung der KG nicht mehr möglich sei), noch an die übrigen Gesellschafter eingehen. Weiters sei auch kein Verzicht der übrigen Gesellschafter auf die Auffüllungsverpflichtung der Komplementäre erfolgt.

Ad 3. und 4.

Grundsätzlich würde ausgeführt werden, dass ein Betreiben der aushaftenden Kapitalkonten lediglich gegen KomplementärEins geführt werde. Wie bereits in der Berufung ausgeführt würde sich Komplementär2 in den USA aufhalten. Ein Betreiben der Forderung würde mit zusätzlichen hohen Kosten aufgrund eines aufwendigen Verfahrens in Höhe von einigen Tausend Euro verbunden sein. Dieses Risiko erscheine aus wirtschaftlichen Gründen nicht sinnvoll, würde mit unverhältnismäßig hohen Kosten verbunden sein und daher werde dieser Rechtsweg zunächst nicht beschritten. Überdies sei KomplementärEins Vollhafter und hafte somit für die gesamten Verbindlichkeiten – also auch für das negative Kapitalkonto von Komplementär2 – welche auch in dieser Form eingetrieben worden seien.

Schriftliche Einbringungsmaßnahmen seien gesetzt worden. In der Anlage würde das Aufforderungsschreiben seitens des Rechtsanwaltes vom 25. Oktober 2010 übermittelt werden. Es sei leider keine Reaktion seitens KomplementärEins erfolgt.

Überdies sei ebenso aus Kostengründen lediglich eine Mahnklage gegen KomplementärEins aus dem Titel offener Steuerberatungshonorare eingeleitet worden. Die Mahnklage über einen Betrag von insgesamt 3.658,33 € liege bei. Seit dem 18. Februar 2011 hätten lediglich 596,75 € erfolgreich über Exekutionen eingetrieben werden können. Das Vermögensverzeichnis liege ebenfalls als Beweismittel bei. Zuzüglich der weiteren aufgelaufenen Zinsen hafte nun aktuell ein Betrag von 3.444,26 € aus.

Wie hieraus ableitbar sei ein Beschreiten des Rechtsweges im Zusammenhang mit den offenen Kapitalkonten wenig aussichtsreich und werde aus Kostengründen ebenfalls im Moment noch nicht eingeleitet. Das untermauere die Nichterlangbarkeit erheblich. Abschließend würde festgestellt werden, dass – falls wider Erwarten einer der Komplementäre seiner Auffüllungsverpflichtung nachkomme – ohnehin ein entsprechender Veräußerungsgewinn in Form von nachträglichen Einnahmen auf Seiten der Kommanditisten erfasst werden müsse. Analog müsse bei den Komplementären der seinerzeitige Veräußerungsgewinn berichtigt und in Form von nachträglichen Betriebsausgaben korrigiert werden.

Beigelegt wurde ein **Antrag an das Landesgericht A. vom 20. Jänner 2009** auf Eintragung der Auflösung und Löschung der Bf.. Darin wird unter Anderem ausgeführt:

„Es wird zur Kenntnis gebracht, dass die Gesellschaft einvernehmlich aufgelöst wurde und daher ihre werbende Tätigkeit eingestellt hat. Es ist kein verwertbares Gesellschaftsvermögen vorhanden und es bestehen auch keine Verbindlichkeiten gegenüber Dritten. Auf ein Liquidationsverfahren wird daher ausdrücklich verzichtet bzw. erübrigt sich mangels Gesellschaftsvermögen ein solches.“

Des weiteren wurde eingereicht ein **Schreiben des KomplementärEins an die Gesellschafter der Bf. vom 26. März 2009**, in dem wie folgt festgehalten wurde:

„Nach dem das Unternehmen nicht den gewünschten Erfolg brachte wurde die Auflösung der Gesellschaft vorbereitet. Festgestellt wird, dass sich die Kapitalkonten zum 31. Jänner 2008 wie folgt darstellen:

| | | |
|------------------------------------|--------------|--------------|
| KomplementärEins | | -28.729,18 € |
| Komplementär2 | | -24.435,27 € |
| Kommanditist1 | 50.000,00 € | |
| abzüglich Verlustanteile | -25.416,89 € | 24.583,11 € |
| Kommanditistalt bzw. Kommanditist2 | 50.000,00 € | |
| abzüglich Verlustanteile | -25.416,91 € | 24.583,09 € |

Aufgrund einer Entnahme hat sich mein Kapitalkonto um 1.300,00 € zwischenzeitlich erhöht, sodass der aktuelle negative Saldo 30.003,18 € beträgt. Darüber hinaus ist der Verlust des laufenden Jahres von cirka 3.000,00 € entsprechend den obigen Kapitalkonten zuzurechnen.

Auf Grundlage der zum 31. Dezember 2008 erstellten Saldenliste ergeben sich folgende Lieferantenverbindlichkeiten:

| | |
|----------------------|------------|
| B. | 3.921,38 € |
| Steuerberatungs GmbH | 3.059,60 € |
| C. | 100,00 € |

| | |
|-------|------------|
| Summe | 7.080,98 € |
|-------|------------|

Dazu kommen noch die Notariatskosten und Gerichtsgebühren für die Löschung der Kommanditgesellschaft. Gesellschaftsrechtlich sind die Komplementäre verpflichtet, das negative Konto abzudecken. Ich erkläre mich bereit, die Abdeckung meines Verrechnungskontos in der Weise vorzunehmen, indem ich – und das ist auch Voraussetzung für die Löschung beim Firmenbuchgericht – die obigen Verbindlichkeiten in meine private Verpflichtung übernehme.

Festgehalten wird weiters, dass die Gesellschaft vollständig liquidiert wird. Es sind somit keine verwertbaren Rechte in der Gesellschaft vorhanden. Sollten dennoch verwertbare Rechte oder Vermögensgegenstände vorhanden sein, sind die daraus resultierenden Erlöse auf die Kommanditisten zu verteilen.“

Zudem wurde beigelegt das oben angeführte **Rechtsanwaltsschreiben vom 25. Oktober 2010** an KomplementärEins.

Der Amtspartei wurden die obigen Ermittlungsergebnisse übermittelt. Auf eine Stellungnahme wurde verzichtet.

Dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt

Die gegenständliche KG hat mit 31. Jänner 2009 ihre Tätigkeit beendet und die Kapitalkonten laut Bilanz zum 31. Jänner 2009 stellen sich wie folgt dar:

| | |
|--|--------------|
| Negatives Kapitalkonto Komplementär KomplementärEins | -28.824,53 € |
| Negatives Kapitalkonto Komplementär Komplementär2 | -23.233,65 € |
| Kapitalkonto Kommanditist Kommanditist2 | 25.784,71 € |
| Kapitalkonto Kommanditist Kommanditist1 | 25.784,71 € |
| Summe | -488,76 € |

Von den Komplementären wurde das jeweilige negative Kapitalkonto nicht aufgefüllt.

Eine über die allgemeinen unternehmensrechtlichen Verpflichtungen (§ 137 Abs. 4 UGB, § 155 Abs. 4 UGB) hinausgehende vertraglich vereinbarte Auffüllungsverpflichtung (etwa im Gesellschaftsvertrag) liegt unstrittig nicht vor. Für einen Verzicht der Kommanditisten auf die Auffüllung durch die Komplementäre gibt es ebenfalls keine Anhaltspunkte.

Stille Reserven waren zum Beendigungszeitpunkt der KG nicht vorhanden.

Laut gegenständlichem Bescheid wurde bei den Komplementären ein

Veräußerungsgewinn iSd § 24 Abs. 2 EStG 1988 in Höhe des nicht aufgefüllten negativen Kapitalkontos festgesetzt. Im Hinblick auf die Kommanditisten wurde diese Nichtauffüllung durch die Komplementäre nicht berücksichtigt.

Rechtliche Begründung

§ 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.“

In Jakob⁶, EStG 1988, wird in Tz 90 zu § 24 ausgeführt:

„Unbeschränkt haftende Gesellschafter sind grundsätzlich verpflichtet, ihr negatives Kapitalkonto aufzufüllen. Steuerlich sind unter Auffüllungsverpflichtung vertragliche Verpflichtungen zu verstehen, das negative Kapitalkonto ganz oder teilweise aufzufüllen. Eine bloß unternehmensrechtliche Weiterhaftung ist nicht ausreichend. Eine derartige Verpflichtung ist aber, soweit sie schlagend wird, steuerlich als nachträgliche negative Einkünfte zu berücksichtigen.

Bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer real überschuldeten Gesellschaft ist der Gesamtbetrag des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Soweit das negative Kapitalkonto bei realer Überschuldung die anteiligen stillen Reserven übersteigt und auch nicht aufgefüllt werden muss, liegen bei den verbleibenden Gesellschaftern abzugsfähige Betriebsausgaben vor.“

Auch nach Quantschnigg/Schuch, ESt-HB EStG 1988, § 24, Tz 95.8, liegen bei den verbleibenden Gesellschaftern sofort abzugsfähige Betriebsausgaben vor, soweit das negative Kapitalkonto die stillen Reserven übersteigt und auch nicht aufgefüllt werden muss.

Laut VwGH vom 19.5.1987, 86/14/0104, führt der nicht durch stille Reserven abgedeckte Teil des Saldos aus den (festen) Kommanditeinlagekonten und den negativen Privatkonten bei den übernehmenden Gesellschaftern anteilig zu Verlusten, da sie infolge der insoweit nicht bestehenden Auffüllungsverpflichtung der ausgeschiedenen Gesellschafter eine entsprechende Vermögensverminderung erleiden.

Auch in UFS vom 28.12.2005, RV/0184-K/02, wird festgehalten, dass nach dem Ausscheiden eines Mitunternehmers mit negativem Kapitalkonto bei den verbleibenden Gesellschaftern abzugsfähige Betriebsausgaben vorliegen, soweit das negative Kapitalkonto die anteiligen stillen Reserven übersteigt und auch nicht aufgefüllt werden muss. Keine Betriebsausgaben würden vorliegen, wenn die verbleibenden Gesellschafter auf die Auffüllung aus außerbetrieblichen Gründen verzichten würden.

Grundsätzlich ist zu unterscheiden zwischen den Pflichten der Komplementäre gegenüber den Mitgesellschaftern und denjenigen gegenüber gesellschaftsfremden Personen. Gemäß § 161 Abs. 1 UGB ist die Haftung von Komplementären einer KG gegenüber den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt.

Nach § 161 Abs. 2 UGB finden – soweit nichts anderes bestimmt – die für die offene Gesellschaft geltenden Vorschriften auch auf Kommanditgesellschaften Anwendung. Der folglich anwendbare § 155 Abs. 4 UGB lautet wie folgt:

*„Reicht das Gesellschaftsvermögen **zur Deckung der Guthaben von Gesellschaftern** aus dem Gesellschaftsverhältnis nicht aus, so sind die übrigen Gesellschafter ihnen gegenüber verpflichtet, für den Betrag im Verhältnis ihrer Verbindlichkeiten aus dem Gesellschaftsverhältnis aufzukommen. Kann von einem Gesellschafter der auf ihn entfallende Betrag nicht erlangt werden, so wird der Ausfall auf die übrigen Gesellschafter wie ein Verlust verteilt.“*

In Höhe der negativen Kapitalkonten der Komplementäre zum Zeitpunkt deren Ausscheidens war jeweils ein Veräußerungsgewinn iSd § 24 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzen (siehe auch VwGH 24.10.2013, 2012/15/0028). Die unternehmensrechtliche Weiterhaftung hindert eine solche Gewinnbesteuerung nicht, eine vertraglich vereinbarte Auffüllungsverpflichtung – von der eine Befreiung möglich wäre - besteht nicht. Sollten in den Folgejahren Zahlungen durch die Komplementäre vorgenommen werden, sind diese als nachträgliche negative Einkünfte anzusetzen (siehe etwa auch VwGH vom 21.2.1996, 94/14/0160).

Die Kommanditisten tragen somit den Verlust in Höhe der nicht aufgefüllten Kapitalkonten der Komplementäre endgültig, stille Reserven waren nicht vorhanden.

Nach übereinstimmender oben angeführter Judikatur und Literatur war folglich in Höhe der positiven Kapitalkonten der Kommanditisten (je 25.784,71 €) ein Aufgabeverlust bei diesen anzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Durch die Rechtsprechung sowohl des VwGH (19.5.1987, 86/14/0104), als auch des UFS (28.12.2005, RV/0184-K/02) ist geklärt, dass bei Ausscheiden von Mitunternehmern und Vorliegen von negativen Kapitalkonten, die die stillen Reserven übersteigen, sowie Nichtauffüllung dieser Kapitalkonten bei den übrigen Gesellschaftern abzugsfähige Betriebsausgaben vorliegen.