

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der **Beschwerdesache A und B** als ehemalige Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft A und Mitgesellschafter, beide Adr1, vertreten durch STB-GmbH, Adr2, betreffend die Beschwerde vom 12.07.2012 gegen den Bescheid des FA vom 12.06.2012, über die einheitliche Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird (im eingeschränkten Umfang) stattgegeben.

Die im Kalenderjahr 2009 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt (in Euro):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 6.432,22
In den Einkünften sind enthalten:	
Veräußerungs- und Aufgabegewinne	75.969,94
1.) B, xxxC, Adr5; FA., Stnrxxx	
Anteil Einkünfte	71.854,01
In den Einkünften sind enthalten:	
Veräußerungs- und Aufgabegewinne	75.520,03
2.) A, xxxC, Adr5; FA., StNrry	
Anteil Einkünfte	- 78.286,23
In den Einkünften sind enthalten:	
Veräußerungs- und Aufgabegewinne	449,91

Dieses Erkenntnis wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen bzw. zugeflossen sind (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

Entscheidungsgründe

A) Folgender Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage:

1.) Mit Vertrag vom 15.11.1989 über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft beteiligte sich B als stiller Gesellschafter am Handelsgewerbe der A als Geschäftsherrin (Beteiligung am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und am Firmenwert) mit einer bis zum 31.12.1989 einzuzahlenden Einlage in Höhe von ATS 130.000,00.

In § 6 dieses Gesellschaftsvertrages wurde vereinbart, dass den stillen Gesellschafter keine Nachschusspflicht trifft. Der stille Gesellschafter hat weder empfangene Gewinnbeteiligungsbeträge im Fall späterer Verluste zurückzuzahlen noch ein negatives Kapitalkonto aufzufüllen.

2.) Dem der am 21.12.2010 beim Finanzamt eingelangten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften beigeschlossenen Jahresabschluss zufolge wurde die atypisch stille Gesellschaft per 31.12.2009 beendet. Neben einem laufenden Verlust von Euro 7.332,04 (je 50% Zuweisung an jeden Gesellschafter) war ein Aufgabegewinn im Ausmaß von Euro 899,82 und für den stillen Gesellschafter B ein negatives Kapitalkonto im Ausmaß von Euro 78.636,22 ausgewiesen. Den Stand des negativen Kapitalkontos qualifizierte das Finanzamt als Veräußerungsgewinn.

3.) Mit **Bescheid vom 12.06.2012** über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 stellte das Finanzamt für B Einkünfte in Höhe von Euro 75.420,11 (darin enthaltener Veräußerungsgewinn von Euro 79.086,13) und für A solche in Höhe von Euro - 81.852,33 (darin enthaltener Veräußerungsgewinn von Euro 449,91) fest. Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 24 Abs. 2 EStG im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebes anzusehen ist, der Betrag seines negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn zu erfassen ist, den er nicht auffüllen muss. Da einen stillen Gesellschafter grundsätzlich keine Auffüllungsverpflichtung trifft, ist das negative Kapitalkonto als Veräußerungsgewinn zu versteuern; in gleicher Höhe ist dem Geschäftsherrn ein Verlust zuzurechnen (vgl. Rz 5994 EStR).

Im vorliegenden Fall wurden vom stillen Gesellschafter zwar offenbar Bürgschaften für von der Geschäftsherrin aufgenommene Bankkredite eingegangen, wobei zum 31.12.2009

nur noch der CHF-Kredit Nrxxxxxxxx bei der Bank mit umgerechnet 120.718,32 Euro (laut Bilanz zum 31.12.2009) aushaftete. Nach Dafürhalten des Finanzamtes sei er aber noch nicht zur Haftung herangezogen worden, da diese noch nicht schlagend geworden wäre.

4.) Mit der fristgerecht erhobenen **Beschwerde vom 14.9.2012** wird von den ehemaligen Gesellschaftern als Beschwerdeführern insbesondere die Feststellung eines Veräußerungsgewinnes für B in Höhe von Euro 75.420,11 bekämpft.

5.) In Beantwortung des Mängelbehebungsbescheides wird **im Schreiben vom 14.09.2012** die Abänderung des Feststellungsbescheides dahingehend begehrts, dass für den ehemaligen stillen Gesellschafter B aus dem Titel eines negativen Kapitalkontos zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe kein Veräußerungsgewinn angesetzt wird, weil Zahlungen aufgrund eingegangener Haftungen, die schlagend wurden, in Form einer Rücklage zu berücksichtigen seien, wodurch kein negatives Kapitalkonto mehr gegeben sei.

Die vom stillen Gesellschafter B geleisteten Zahlungen, auch in Zusammenhang mit dem CHF-Kredit Nrxxxxxxxx bei der Bank, stellten Betriebsausgaben dar.

Ebenfalls beigefügt war eine Ergänzungsbilanz, in welcher eine Rückstellung für vom ehemaligen stillen Gesellschafter zu erbringende Zahlungen gebildet worden war.

In Eventu wurde beantragt, den für den ehemaligen stillen Gesellschafter aus der Betriebsaufgabe 2009 resultierenden Veräußerungsgewinn nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 zu verteilen.

6.) In der **Beschwerdevorentscheidung vom 30.01.2013** verwies das Finanzamt vollinhaltlich auf die Begründung des Erstbescheides vom 12.6.2012 und führte u.a. im Hinblick auf die übermittelte Ergänzungsbilanz aus, dass nach dem Erkenntnis des VwGH vom 19.03.2008, 2008/15/0018, in der Inanspruchnahme eines Gesellschafter für Schulden der Gesellschaft aufgrund einer Bürgschaftsverpflichtung eine Einlage iSd § 4 Abs. 1 EStG zu erblicken sei. Die bevorstehende Verpflichtung zur Leistung einer Einlage eigne sich aber nicht für eine Rückstellung.

Zahlungen aufgrund von Haftungsinanspruchnahmen seien im Leistungszeitpunkt als nachträgliche Betriebsausgaben zu erfassen.

Eine Verpflichtung von B zur Entrichtung von Tilgungsträger-Ansparraten in Bezug auf den CHF-Kredit Nrxxxxxxxx bei der Bank sei mangels Vorlage jedweder vertraglicher und sonstiger Unterlagen im Zusammenhang mit dem Tilgungsträger nicht ersichtlich, sodass die Entrichtung von Ansparraten als unentgeltliche Zuwendung an Helga Krusch zu qualifizieren sei. Da die von B für den CHF-Kredit bezahlten Zinsen in der Buchhaltung 2009 offenbar ebenfalls keinen Niederschlag gefunden hätten, sei auf Grund ihrer Geringfügigkeit nicht von einem durchsetzbaren Regressanspruch auszugehen.

7.) Im fristgerecht eingebrochenen **Vorlageantrag vom 03.03.2013** wurden die bisherigen Vorbringen wiederholt und u.a. erläutert,

dass die in der Beschwerdevorentscheidung vom 30.1.2013 getroffene Qualifizierung hinsichtlich der von B entrichteten Tilgungsträger-Ansparraten in Bezug auf den CHF-Kredit Nrxxxxxx bei der Bank als unentgeltliche Zuwendung durch B an A keinesfalls zutreffe. Diese Zahlungen – aufgrund der bestehenden Haftung – erfolgten zwar vom (Privat-) Konto des B, aber für die Gesellschaft. Die Verpflichtung zur Zahlung der Ansparraten ergebe sich aus den Kreditverträgen.

Die Zahlung der Ansparraten sei keineswegs eine freiwillige, sondern eine aus der Haftungsverpflichtung (die dem Finanzamt Wolfsberg bekannt ist, wozu alle Unterlagen vorgelegt worden sind) herrührende.

Wenn in der Beschwerdevorentscheidung auf Grund der "Geringfügigkeit" dieser Zahlungen von einem nicht durchsetzbaren Regressanspruch ausgegangen werde, müsse darauf hingewiesen werden, dass für Frau A, die nach ihrer Betriebsaufgabe später arbeitslos wurde, ein Betrag in Höhe der Zinsen von Euro 10.614,25 keineswegs als geringfügig anzusehen sei.

Dem Vorlageantrag waren Kopien von Bankbelegen beigeschlossen, aus welchen die vom damaligen stillen Gesellschafter im Zusammenhang mit dem betrieblichen Kredit 370-806888 im Jahr 2009 geleisteten Zinszahlungen ersichtlich sind:

in Euro		
31.3.2009	897,05	
30.6.2009	934,04	
30.9.2009	879,33	
31.12.2009	855,68	3.566,10

Diese Zahlungen scheinen zwar in der Bilanz der Gesellschaft nicht auf, der ehemalige stille Gesellschafter habe diese aber für die Gesellschaft leisten müssen, um eine Fälligstellung des Kredites zu verhindern.

8.) Die Anträge gemäß § 274 Abs. 1 BAO sowie gemäß § 272 Abs. 2 BAO wurden mit Schreiben vom 30.04.2015 und vom 18.08.2016 zurückgenommen.

Des Weiteren erklärte der steuerliche Vertreter in der Mail vom 18.08.2016 sein Einverständnis zur telefonisch besprochenen Vorgangsweise, nämlich den vom Gesellschafter B im Jahr 2009 im Zusammenhang mit dem betrieblichen Kredit bezahlten Betrag von Euro 3.566,10 als Einlage zu qualifizieren, sodass sich der bescheidmäßig festgestellte Veräußerungsgewinn um diesen Betrag reduziert.

Ebenso stimmte der Vertreter des Finanzamtes dieser Vorgangsweise anlässlich einer telefonischen Erörterung am 17.08.2016 zu.

9.) Fest steht:

Die atypisch stille Gesellschaft wurde per 31.12.2009 beendet. Laut Bilanz der Gesellschaft zum 31.12.2009 haftete eine Verbindlichkeit aufgrund eines CHF-Kredites zu Nrxxxxxxxxx gegenüber der Bank mit einem Saldo von umgerechnet 120.718,32 Euro aus. Neben einem laufenden Verlust von Euro 7.332,04 (je 50% Zuweisung an jeden Gesellschafter) war ein Aufgabegewinn im Ausmaß von Euro 899,82 und für den stillen Gesellschafter B ein negatives Kapitalkonto im Ausmaß von Euro 78.636,22 ausgewiesen. Entsprechend den einliegenden Zahlungsbestätigungen leistete der stille Gesellschafter im Jahr 2009 Zinszahlungen im Zusammenhang mit dem ausgewiesenen Betriebskredit in Höhe von Euro 3.566,10, um eine Fälligstellung zu verhindern.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 normiert:

..... "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".

Gemäß § 37 Abs. 2 EStG sind Veräußerungsgewinne im Sinn des § 24 leg.cit., wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind, über Antrag gleichmäßig verteilt auf drei Jahre abzusetzen.

Demzufolge ist der Betrag des negativen Kapitalkontos, den ein Gesellschafter bei seinem Ausscheiden nicht auffüllen muss, als Veräußerungsgewinn zu erfassen, wobei als Ausscheiden jede Form der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu verstehen ist, welche den Tatbestand des § 24 EStG erfüllt.

Da entsprechend der – dargelegten - getroffenen vertraglichen Vereinbarung streitgegenständlich eine Auffüllungsverpflichtung für den stillen Gesellschafter fehlt, ist gesetzeskonform das negative Kapitalkonto des stillen Gesellschafters als Veräußerungsgewinn zu erfassen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt grundsätzlich Folgendes:

Erbringt der Gesellschafter einer Personengesellschaft aufgrund der Bürgschaftsverpflichtung für Schulden der Gesellschaft eine Leistung, so ist darin eine Einlage iSd § 4 Abs. 1 EStG zu erblicken (soweit kein Regressanspruch gegen die übrigen

Gesellschafter besteht). Die Einlage des Gesellschafters der Personengesellschaft erhöht den Stand seines Kapitalkontos. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist dem Veräußerungserlös der Stand des Kapitalkontos gegenüberzustellen. Über den Stand des Kapitalkontos wirken sich Einlagen somit auf den Veräußerungsgewinn/-verlust aus. Die bevorstehende Verpflichtung zur Leistung einer Einlage iSd § 4 Abs. 1 EStG eignet sich nicht für eine Rückstellung.

Wenn die Heranziehung aus der Bürgschaft für Schulden der Personengesellschaft erst nach der Veräußerung der Beteiligung erfolgt, muss es im Jahr der Heranziehung zu einer nachträglichen Korrektur des Veräußerungsgewinnes kommen. Die Korrektur wird durch die Berücksichtigung der nach Beendigung der Personengesellschaft geleisteten Zahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG bewirkt. Dies kann aus praktischer Sicht auch gar nicht anders sein, weil vor der tatsächlichen Inanspruchnahme des Bürgen unbekannt ist, ob und in welcher Höhe er herangezogen werden wird und ob durchsetzbare Regressansprüche bestehen oder nicht.

Wie im Rechtsmittelverfahren zu Tage trat, leistete der ehemalige stille Gesellschafter Zinszahlungen im Zusammenhang mit dem betrieblichen Kredit um eine Fälligstellung hintan zu halten. Obgleich diese Zahlungen in der Buchführung der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden hatten, stellt auch die Amtspartei nicht mehr in Frage, dass diese im Zusammenhang mit der betrieblichen Verbindlichkeit geleistet wurden, bzw. dass von einem nicht durchsetzbaren Regressanspruch auszugehen wäre. Die 2009 geleisteten Zahlungen sind daher als Einlage zu qualifizieren und wären daher bei Erstellung der Bilanz als Einlage zu erfassen gewesen.

Da deren nunmehrige Berücksichtigung als Einlage nicht mehr in Streit steht, ist der vom Finanzamt angesetzte Veräußerungsgewinn um diesen Betrag zu reduzieren. Der eingebrachte Antrag auf Verteilung des Veräußerungsgewinnes beim stillen Gesellschafter ist im Einkommensteuerverfahren zu berücksichtigen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich wie folgt:

	laut Feststellungsbescheid	laut Erkenntnis	
B:			
negatives Kapitalkonto B	78.636,22		
minus Einlage		- 3.566,10	
negatives Kapitalkonto		75.070,12	
plus anteiliger Veräußerungsgewinn laut Erklärung		449,91	
Veräußerungsgewinn B		75.520,03	

minus anteiliger laufender Verlust laut Erklärung		- 3.666,02	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		71.854,01	71.854,01
A:			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 75.070,12	
plus anteiliger Veräußerungsgewinn		449,91	
minus laufender Verlust		- 3.666,02	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 78.286,23	- 78.286,23
einheitliche Gewinnfeststellung			- 6.432,22

C) Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die gegenständliche Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab oder fehlt eine solche Rechtsprechung zu § 24 Abs. 2 EStG 1988.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. August 2016