

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux über die Beschwerde vom 16. Dezember 2013 der a, zHdn d, vertreten durch Lenz Bereuter Gehrer, Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH & Co KG, Eisengasse 34, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 vom 2. Dezember 2013 der belangten Behörde Finanzamt Feldkirch zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Im Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes Feldkirch vom 29. November 2013 betreffend die Beschwerdeführerin (Bf.) ist verfahrenswesentlich festgehalten:

Tz. 1 "Negative Kapitalkonten":

"Mit 01.02.2010 wurde die KG an die neugegründete f GmbH veräußert. Zu diesem Zeitpunkt weisen die beiden Kommanditisten, e und g, ein negatives Kapitalkonto von jeweils € 12.360,42 aus. Veräußerungsgewinne sind nach § 24 Abs. 1 EStG Gewinne, die u.a. bei der Veräußerung des ganzen Betriebes erzielt werden. 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 (§ 24 Abs. 2 EStG). Unter Ausscheiden ist jede Form der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu verstehen, die den Tatbestand des § 24 EStG erfüllt. Mit dem Verkauf der KG wurden alle wesentlichen Betriebsgrundlagen (u.a. Kundenstock, Lager u. Betriebs- und Geschäftsausstattung) an die GmbH veräußert, der Betrieb übt keinerlei Tätigkeit mehr aus und hat zu bestehen aufgehört. Somit handelt es sich hier um eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 Abs. 2 EStG und die negativen Kapitalkonten der beiden Gesellschafter sind aufzulösen.

Steuerliche Auswirkungen, Zeitraum 2010, Einheitliche Gewinnfeststellung: Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 24.720,84."

Das Finanzamt hat sich dieser Rechtsmeinung angeschlossen und den angefochtenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2010 vom 2. Dezember 2013 erlassen.

Die hiergegen erhobene Beschwerde wird im Wesentlichen damit begründet, dass die negativen Kapitalkonten von h sehr wohl von den Kommanditistinnen auszufüllen seien und auch aufgefüllt würden, die k KG bestehet zum heutigen Tag auch noch und sei auch noch nicht liquidiert worden.

Die abweisende Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 14. Jänner 2014 wird im Wesentlichen damit begründet, dass die i GmbH seit 1. September 2009 das von der Bf., der k KG, bis dahin geführte z betreibe. Gemäß Rechnungen seien sämtliche Anlagegüter, Warenvorräte und Umlaufvermögen (aktiver Kundenstock, Überlassung der Kundenstruktur) an die i GmbH veräußert worden. Der Betriebsgegenstand der i GmbH (Handel mit w) sei ident mit dem Betriebsgegenstand der KG. Für das Personal würden die Lohnzettel ab 1. Oktober 2009 durch die GmbH übermittelt. Das eine Personengesellschaft über den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bestehen bleibe, stehe einer Besteuerung des Veräußerungsgewinnes nicht entgegen. Eine Betriebsaufgabe bestehet wesensmäßig in der Zerschlagung der betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhöre, weshalb die Beschwerde abzuweisen sei.

Der Vorlageantrag vom 10. Februar 2014 gründet (wiederholend) darauf, dass die negativen Kapitalkonten von m und n sehr wohl von den Kommanditisten aufzufüllen seien und auch noch aufgefüllt würden. Nachdem die y KG bis zum heutigen Tag bestehet und auch noch Verbindlichkeiten bestehen würden, könne von einer Veräußerung des KG-Anteiles in keinerlei Weise gesprochen werden. Auch in den laufenden Jahreabschlüssen seien alle Gesellschafter wie in den Vorjahren mit dem gleichen Ausmaß beteiligt und es habe sich keinerlei Änderung ergeben. Gleichzeitig werde darauf hingewiesen, dass es sich bei p und n um die Töchter von q (Vollhafterin) handle. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sei von einer steuerneutralen Einlage dann auszugehen, wenn die Auffüllungsverpflichtung gegenüber dem beschränkt haftenden Gesellschafter aus privaten Gründen nicht geltend gemacht werde. Es sei somit in zeitlicher Hinsicht und auch in inhaltlicher Hinsicht (selbst wenn die Auffüllungspflicht nicht schlagend würde) keinesfalls ein gewinnerhöhender Veräußerungstatbestand gesetzt. Es werde beantragt der Beschwerde stattzugeben und den bekämpften Bescheid insofern abzuändern, als bei den Gesellschaftern p und n der Veräußerungserlös storniert werde und die Einkünfte um diesen Betrag vermindert würden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die i GmbH betreibt seit 1. Oktober 2009 das von der Bf., der y KG (Komplimentärin q 80%, Kommanditistinnen n 10% und m 10%), bis dahin geführte z. Gemäß Rechnung (Ausgangsrechnung vom 31.10.2009 über € 347.673,25) wurden sämtliche Anlagegüter, Warenvorräte und Umlaufvermögen (aktivierter Kundenstock, Überlassung des Kundenstruktur) an die i GmbH, alleinige Gesellschafterin-Geschäftsführerin q, veräußert. Bei den Verkaufserlösen hat kein Geldfluss stattgefunden, die Beträge wurden an das Verrechnungskonto der GmbH gebucht. Die GmbH hat in dieser Höhe die Bankschulden der KG übernommen, welche auf das Verrechnungskonto gegengebucht wurden. Die restlichen Bankschulden wurden von q ins Privatvermögen übernommen.

Aus der Aktenlage ergibt sich weiters unstrittig, dass die Kapitalkonten der Kommanditistinnen h (siehe KG-Bilanz zum 31.01.2010) negative Stände in Höhe von jeweils € 12.360,42 aufwiesen und eine reale und nicht bloß buchmäßige Überschuldung vorgelegen ist. Die negativen Kapitalkonten wurden von den Kommanditistinnen im Zuge ihres Ausscheidens nicht aufgefüllt.

Gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 und Z 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes, eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, sowie bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Nach herrschender Rechtsauffassung liegt die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen, somit alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang übernimmt. Eine Betriebsveräußerung bedingt nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören, bestimmt der jeweilige Betriebstypus. Die Veräußerung eines (Teil-) Betriebes iSd § 24 EStG 1988 setzt einen lebenden wirtschaftlichen Organismus voraus; unter einem lebenden Betrieb ist nur ein in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu verstehen, welcher objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglicht. Ob der Erwerber von der objektiv vorhandenen Fortführung Gebrauch macht und ob die Voraussetzungen, etwa in gewerblicher Hinsicht, erfüllt sind, ist unerheblich. Danach liegt eine Betriebsveräußerung idR vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen gemeinsam an einen Erwerber veräußert werden (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 24 Tz 12 mwN).

Wie aus der o.a. Rechnung der k KG an die i GmbH erhellte, wurde das Warenlager lt. Warenbestandsaufnahme, sowie Hilfsstoffe (Festwert), Gläser, Geschirr und Verpackungsmaterial, Summe Warenvorräte: € 148.427,71; Aktivierter Kundenstock und Überlassung der Kundenstruktur (Pauschale lt. Vereinbarung), Summe Umlaufvermögen: € 35.000,00; Investitionen in fremde Gebäude und Betriebs- und Geschäftsausstattung,

Summe: € 106.300,00. Summe insgesamt: € 289.727,71 zzgl. 20% USt: € 57.945,54, Gesamtsumme: € 347.673,25, veräußert.

Es steht daher fest, und wird von der Bf. ja auch nicht bestritten, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert wurden, welche eine Fortführung des Betriebes durch die GmbH ermöglichen und somit eine Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG 1988 stattgefunden hat. Es spielt hierbei auch keine Rolle, wenn die KG vorerst, wie im gegebenen Fall, über den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe hinaus bestehen geblieben ist (Lösung im Firmenbuch lt. Beschluss Landesgericht Feldkirch am 1. Mai 2014).

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist Veräußerungsgewinn im Sinn des Abs. 1 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 Aufgaben 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.*

Der Verwaltungsgerichtshof führt im Erkenntnis vom 29.3.2017, RA 2015/15/0034 unter Hinweis auf VfGH 21.9.2016, 2013/13/0018 und VfGH 28.10.2009,2 1006/15/0126, aus, dass gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 zum Veräußerungsgewinn auch Gewinne gehören, die bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils erzielt werden. Scheide ein Mitunternehmer mit negativen Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft aus, sei gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen müsse. Dies gelte auch für den Fall der Beendigung der Mitunternehmerschaft durch Betriebsaufgabe. Für den Eintritt der Rechtsfolge des §§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 komme es nicht darauf an, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden und auf Entnahmen oder beides zurückzuführen sei.

Der Bestimmung des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 liege der Gedanke zugrunde, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringe. In jenen Fällen, in denen bei einem Kommanditisten nur Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto entsteht, zu dessen auffüllen er nicht verpflichtet sei, sodass sein Ausscheiden ohne vorherige Auffüllung des Kapitalkontos keine schuldbefreienden und damit gewinnwirksame Rechtsnachfolge nach sich ziehe, normiere die genannte Bestimmung eine derartige Rechtsfolge für steuerliche Zwecke. Andernfalls wären Verlust eines Kommanditisten, denen im steuerlichen System der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der Gedanke einer Vermögenseinbuße zugrundeliege, in unbeschränkten Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen (insbesondere im Wege des Verlustausgleichs), ohne dass der nachträgliche Wegfall erstellten Vermögenseinbuße bei seinem Ausscheiden aus der Kommanditgesellschaft körperliches Wegfall einer Verbindlichkeit Gewinn erhöhend erfasst werden könnte

Da der Sinn der Spezialregelung des § 24 Abs. 2 letzter Satz liegt somit in der Erfassung des gesamten negativen Kapitalkontostandes des (beschränkt haftenden) Mitunternehmers ohne Auffüllungsverpflichtung zur Neutralisierung einer in den Vorjahren steuerlichen Verlustberücksichtigung.

Muss ein Gesellschafter sein negatives Kapitalkonto nicht auffüllen, so ist für eine Erfassung gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz gleichgültig, aus welchem Grund keine Auffüllungsverpflichtung besteht.

Im Gesellschaftsvertrag vom 24.10.2003 über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft ist unter Punkt VII., „Gesellschafterkonten“, festgehalten: *„Neben den festen Kapitalkonten besteht für jeden Gesellschafter ein Kontokorrentkonto; auf diesem sind die Gewinnanteile und Einlagen gutzuschreiben und Entnahmen zu belasten. Weiters besteht für jeden Gesellschaftersverlustverrechnungskonten; auf diesen sind die Verluste der Gesellschafter zu belasten und Gewinne gutzuschreiben, bis die Verluste aus den vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgeglichen sind. Der jeweilige Saldo des Kontokorrentkontos eines Gesellschafters ist eine Verbindlichkeit bzw. Forderung der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern und wird verzinst. Über die Höhe der Verzinsung wird jährlich beschlossen. Die festen Kapitalkonten bzw. Verluste Verrechnungskonten werden nicht verzinst.“*

Es hat somit eine vertraglich fixierte Auffüllungsverpflichtung der ausscheidenden Kommanditistinnen hinsichtlich der negativen Kapitalkonten bestanden, wobei der steuerliche Vertreter in einer Besprechung am 12. Juli 2018 gegenüber dem BFG vorgebracht hat, dass Frau q als Mutter der beiden ausscheidenden Kommanditistinnen jedenfalls auf die Durchsetzung der Auffüllungsverpflichtung verzichtet hätte.

Besteht an sich eine Auffüllungsverpflichtung, die gegenüber dem ausscheidenden Gesellschafter aus privaten Gründen nicht geltend gemacht wird, so entsteht zunächst im Hinblick auf die Auffüllungsverpflichtung kein Veräußerungsgewinn, der Wegfall ist als privat veranlasster Vermögensvorteil ebenfalls nicht steuerwirksam.

Das negative Kapital ist insoweit nicht das Veräußerungsgewinn zu erfassen, als es der ausscheidende Gesellschafter auffüllen muss. Dabei muss es sich um eine Verpflichtung handeln. Wird von einer bestehenden Auffüllungsverpflichtung nicht Gebrauch gemacht, so entsteht ein entsprechender Veräußerungsgewinn. Fällt für den ausscheidenden Gesellschafter eine Auffüllungsverpflichtung nachträglich weg, so wurde seinerzeit zu wenig Veräußerungsgewinn erfasst und fallen nachträgliche Einkünfte gemäß § 32 Z 2 an.

Im Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 94/13/0084, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass wenn ein Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidet, gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen ist, den er nicht auffüllen muss. Dies gilt selbst für den Fall der Beendigung der Mitunternehmerschaft durch Betriebsaufgabe (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2007/15/0121). Für den Eintritt der Rechtsfolge des § 24 Abs. 2 letzter

Satz EStG 1988 kommt es nicht darauf an, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 1996, 94/14/0160, VwSlg 7072 F/1996). In den Fällen einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteiles sind allerdings die Buchwerte fortzuführen, ohne dass es beim übertragenden Gesellschafter zu einer Besteuerung nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 kommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1998, 97/14/0141). Das Vorliegen einer Schenkung (unentgeltlichen Übertragung) setzt dabei voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteiles tatsächlich bereichert wird, also der reale Wert des Gesellschaftsanteiles positiv ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2006/15/0126, VwSlg 8478 F/2009, und nochmals das schon angeführte Erkenntnis 97/14/0141).

Weiters hat er im selben Erkenntnis festgestellt, dass eine Auffüllungsverpflichtung, die dem ausscheidenden Gesellschafter gegenüber aus privaten Gründen nicht geltend gemacht wird, zu keinem Veräußerungsgewinn nach der Norm des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 führt. *Der Verwaltungsgerichtshof hat jedoch klar zum Ausdruck gebracht, eine solche Konstellation sei nur im Falle eines unentgeltlichen Gesellschafterwechsels möglich. Die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteiles setzt aber voraus, dass diesem Anteil ein real positiver Wert zukomme* (vgl. das Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2006/15/0126, VwSlg 8478 F/2009).

Damit ist aber das Schicksal dieser Beschwerde aber bereits ohne weitere Auseinandersetzung bzw. Beweiswürdigung hinsichtlich des Vorliegens von "privaten Gründen" entschieden, da die Kapitalkonten der Kommanditistinnen zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung der KG real negativ waren und auch nicht aufgefüllt wurden. Demzufolge konnte keine unentgeltliche Übertragung der Mitunternehmeranteile stattfinden, da Unentgeltlichkeit voraussetzt, dass den Anteilen ein real positiver Wert zukommt, was verfahrensgegenständlich nicht vorliegt.

Die Beschwerde war demzufolge aus den o.a. Gründen als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Da sich im Beschwerdefall die Rechtslage aus dem Wortlaut der angewendeten gesetzlichen Bestimmung ergibt und sich die Entscheidung an der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientiert, handelt es sich um keine Rechtsfrage deren Lösung grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Feldkirch, am 17. Juli 2018