

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/9/25 97/14/0025

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 25.09.2001

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §23a;

EStG 1988 §112;

EStG 1988 §24;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Dr. Urtz, über die Beschwerde der T GmbH & Co KG in I, vertreten durch Dr. Heinz Knoflach und Dr. Eckart Söllner, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Schmerlingstraße 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 17. Februar 1997, Zl. 30.800-3/94, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Kalenderjahr 1989, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft, an der zum 31. Dezember 1988 die T GmbH als einzige Komplementärin und mehrere Kommanditisten beteiligt waren. "Mit Wirkung 1.1.1989" veräußerte der Kommanditist Dr. E. seinen Anteil an die übrigen Kommanditisten gegen eine Abfindungszahlung in Höhe von S 450.000,--.

Die Beschwerdeführerin ermittelte den Veräußerungsgewinn wie folgt:

Kommanditeinlage

500.000,--

Verlustverrechnungskonto

- 3,904.495,77

anteilige Auflösung IFB 1987

+ 51.337,--

anteilige Auflösung IFB 1988

+ 101.051,--

negatives Kapital handelsrechtlich

- 3,252.107,77

Abfindung

+ 450.000,--

Veräußerungsgewinn handelsrechtlich

+ 3,702.107,77

davon durch T GmbH übernommen:

1979

387.696,19

1980

687.762,04

1981

1,067.839,93

1981 (RWS)

239.970,42

- 2,383.268,58

Wartetastenverluste gemäß § 23a EStG 1972

- 945.434,--

Wartetastenverlust IFB

- 36.269,--

anteilige Auflösung IFB 1987, 1988

+ 152.388,--

Veräußerungsgewinn steuerrechtlich

+ 489.524,19

Freibetrag gemäß § 24 EStG 1988

- 1.786,--

zu versteuernder Veräußerungsgewinn

+ 487.738,19

Der "Veräußerungsgewinn handelsrechtlich" wurde in der Bilanz zum 31.12.1989 als "Stille Reserve Anteilsübernahme" aktiviert und auf acht Jahre verteilt abgeschrieben. Bei dem Betrag von S 2,383.268,58 handelte es sich um handelsrechtlich Dr. E. zugerechnete Verluste aus den Jahren 1979 bis 1981, die - da die Kapitaleinlage des Kommanditisten bereits durch Verluste aufgezehrt war - entsprechend der damaligen Rechtslage vor Inkrafttreten des § 23a EStG 1972 steuerlich der Komplementär GmbH zugewiesen worden waren.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer hingegen die Auffassung, dass der gesamte handelsrechtliche Veräußerungsgewinn in Höhe von S 3,702.107,77 auch steuerlich zu erfassen und bis zur Höhe der übernommenen Verluste der Komplementärin zuzurechnen sei. Auf dem Verlustverrechnungskonto des 1989 ausgeschiedenen Kommanditisten Dr. E. hätten sich Verluste in Höhe von insgesamt S 3,904.495,77 angesammelt. Zusätzlich zur Übernahme des negativen Kapitalanteiles durch die verbleibenden Kommanditisten sei die Zahlung einer Abfindung von S 450.000,-- erfolgt. Bei Übernahme eines negativen Kapitalkontos und zusätzlicher Abfindung ergebe sich der Veräußerungsgewinn aus der Differenz zwischen negativem Kapitalkonto und Abtretungspreis. Diese Differenz entspreche den anteiligen stillen Reserven des ausgeschiedenen Kommanditisten. Vom Veräußerungsgewinn in Höhe von S 3,702.107,77 seien S 2,383.268,58 vorweg der Komplementärin zuzuweisen. Der vom Kommanditisten Dr. E. zu versteuernde Veräußerungsgewinn sei zutreffend mit S 487.738,19 ermittelt worden. Die gesamten zur Verteilung gelangenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden daher S 3,950.437,-- (bisher S 1,567.168,--) betragen.

Gegen den entsprechend den abgabenbehördlichen Feststellungen erlassenen abgeänderten Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 24 Abs. 2 EStG seien die steuerlichen Buchwerte aus der Steuerbilanz heranzuziehen. Der Betriebsprüfer habe jedoch den handelsrechtlichen Veräußerungsgewinn der Besteuerung zugrunde gelegt. Die Veräußerung des Kommanditanteiles durch Dr. E. berühre die Komplementär GmbH nicht. Das steuerliche Kapital der Komplementär GmbH sei durch Verlustzuweisungen in den Jahren 1979 bis 1981 negativ geworden. Dieses negative Kapital wirke sich im Fall einer Anteilsveräußerung durch die Komplementär GmbH veräußerungsgewinnerhöhend aus. Die Veräußerung durch Dr. E. berühre ebenso wie Anteilsveräußerungen durch andere Mitunternehmer das steuerliche Kapital der Komplementär GmbH nicht.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Übergangsvorschrift des Abschnittes I Art. II des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. 1981/620, welche anlässlich der Bestimmung des § 23a EStG 1972 eingeführt worden sei, werde bestimmt, dass, soweit Verluste eines Kommanditisten vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes einem anderen Gesellschafter zugerechnet worden seien, bis zum Betrag der dem anderen Gesellschafter zugerechneten Verluste in späteren Wirtschaftsjahren Gewinne des Kommanditisten auf Grund der Beteiligung an der Gesellschaft dem anderen Gesellschafter zuzurechnen seien. Durch diese Bestimmung werde eine gesetzliche Sonderregelung hinsichtlich der persönlichen Zurechnung von Gewinnen, die in Wirtschaftsjahren ab 1982 aus einer Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft entstehen, geschaffen und festgelegt, dass bis zu dem Betrag, mit dem (vor Inkrafttreten des § 23a EStG 1972) dem Komplementär Verluste eines Kommanditisten zugewiesen worden seien, in späteren Jahren die auf den Kommanditisten entfallenden Gewinne in

gleicher Weise dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter zuzurechnen seien. Gemäß § 23 Z. 3 EStG 1988 zählen zu den Einkünften und damit zum Gewinn aus Gewerbebetrieb auch Veräußerungsgewinne. Zu den Gewinnen eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Gesellschaft im Sinne der angeführten Übergangsvorschrift zähle somit neben den laufenden Gewinn auch ein allfälliger Veräußerungsgewinn aus der Anteilsveräußerung. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen sei, sei als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen müsse (§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988). Das (handelsrechtliche) negative Kapitalkonto - welches von den verbleibenden Gesellschaftern übernommen worden sei - habe jene (handelsrechtlich) auf den Kommanditisten in den Jahren 1979 bis 1981 entfallenden Verluste erfasst, welche auf Grund der Rechtslage vor dem Inkrafttreten des § 23a EStG 1972 (steuerlich) der Komplementär GmbH zugewiesen, in wirtschaftlicher Sicht hingegen beim ausscheidenden Kommanditisten entstanden seien. Erhalte ein ausscheidender Kommanditist mit negativem Kapitalkonto eine Abfindungszahlung, sei grundsätzlich davon auszugehen, dass sowohl dem Abfindungsbetrag als auch einem allfälligen negativen Kapitalkonto stille Reserven (und bzw. oder ein Firmenwert) gegenüberstünden. Das negative Kapitalkonto werde in einem derartigen Fall lediglich dazu führen, dass nicht der volle auf die stillen Reserven entfallende Kaufpreis ausbezahlt werde. Diesem Betrag stünden demnach stille Reserven gegenüber, welche in weiterer Folge von den verbleibenden Kommanditisten im Zuge der Anteilsübernahme übernommen worden seien. In der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 1989 werde in diesem Sinne auch ein Betrag in Höhe von S 3,702.107,77 als "Stille Reserve aus Anteilsübernahme" aktiviert. Der Veräußerungserlös umfasse somit sowohl den Abfindungsbetrag und das negative Kapitalkonto des ausscheidenden Kommanditisten Dr. E. in Höhe von S 868.839,19 als auch das "Negativ-Kapital" in Höhe von S 2,383.268,58, welches auf Verluste der Jahre 1979 bis 1981 zurückzuführen sei, welche zwar auf Dr. E. entfallen seien, aber nach der damaligen Verwaltungspraxis der voll haftenden Komplementär GmbH zugewiesen worden seien. Dieser Anteil des Veräußerungsgewinnes, der auf das "Negativ-Kapital" zurückzuführen sei, sei auf Grund der Übergangsbestimmung des Abschnittes I Art. II des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. 1981/620, der Komplementär GmbH zuzurechnen, weil diese im Zeitraum 1979 bis 1981 - abweichend von der handelsrechtlichen Ergebnisverteilung - auf den Kommanditisten Dr. E. entfallende Verluste in eben dieser Höhe zugerechnet worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Vor Inkrafttreten des § 23a EStG 1972 (mit Abgabenänderungsgesetz 1981) wurden Verluste der Kommanditisten nach Aufzehrung ihrer bedungenen Einlage dem Komplementär zugerechnet, sofern die Kommanditisten sich nicht (abweichend von § 167 Abs. 3 HGB) dazu verpflichtet hatten, über den Betrag der bedungenen Einlage hinaus am Verlust der KG teilzunehmen. Andererseits wurden dem Komplementär, dem aus diesem Grund Verluste zugerechnet worden waren, auch die Gewinnanteile der Kommanditisten späterer Jahre bis zum Ausgleich der zugerechneten Verluste zugerechnet. Der Verwaltungsgerichtshof beurteilte diese Auslegung wiederholt als der (damaligen) Rechtslage entsprechend (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 24. September 1986, 84/13/0146, 0148).

Mit Abgabenänderungsgesetz 1981 wurde in das EStG 1972 die Bestimmung des § 23a eingefügt, welche gemäß Abschnitt I Art. III Z. 1 lit. a leg. cit. erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1982 anzuwenden war. § 23a Abs. 1 EStG 1972 in der rückwirkend ab der Veranlagung 1982 geltenden Neufassung des ersten Abgabenänderungsgesetzes 1987, BGBl. Nr. 80/1987 (nach Aufhebung des § 23a in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1981 durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 11. Dezember 1985, G 139/85, u.a.) normiert, dass Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 1 Z. 4 abzugsfähig sind, soweit dadurch bei ihm negatives Betriebsvermögen entsteht oder sich erhöht. Die nicht ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste sind mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre zu verrechnen oder werden in Höhe der in einem späteren Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen, soweit diese die Entnahmen übersteigen, in diesem Jahr zu ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten.

In Art. II des Abschnittes I des Abgabenänderungsgesetzes 1981 - welcher von der erwähnten Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof nicht erfasst war - wurde, soweit Verluste eines Kommanditisten oder eines Gesellschafters im Sinne des § 23a Abs. 3 vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes einem anderen Gesellschafter zugerechnet worden

sind, normiert, dass bis zum Betrag der dem anderen Gesellschafter zugerechneten Verluste in späteren Wirtschaftsjahren Gewinne des Kommanditisten auf Grund der Beteiligung an der Gesellschaft dem anderen Gesellschafter zuzurechnen sind.

Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob diese Sonderregelung zur persönlichen Zurechnung von Gewinnen aus einer Kommanditgesellschaft auch auf Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG anzuwenden ist.

Die Auffassung, dass Verluste, die im Rahmen einer KG erwirtschaftet werden, den Kommanditisten nur bis zur Höhe ihrer bedungenen Einlage und danach dem Komplementär zuzurechnen sind, beruht auf § 4 Abs. 1 EStG, wonach das Betriebsergebnis durch Vermögensvergleich zu ermitteln ist. Ein Verlust setzt somit eine Vermögensminderung voraus. Wird das Vermögen eines Kommanditisten durch einen von der KG erwirtschafteten Verlust wirtschaftlich nicht berührt, dann kann dem Kommanditisten steuerlich auch kein Verlust zugerechnet werden. Ein Kommanditist kann im Hinblick auf sein beschränktes Unternehmerrisiko (von hier nicht zu behandelnden Ausnahmen abgesehen) nicht mehr verlieren als seine bedungene Einlage. Dem eingeschränkten Unternehmerrisiko des Kommanditisten steht das uneingeschränkte Unternehmerrisiko des Komplementärs gegenüber. Soweit Verluste nicht von den Kommanditisten getragen werden, hat sie der Komplementär zu tragen. Dieser wirtschaftlichen Belastungssituation folgend, wurden nach der Rechtslage vor der Sonderregelung des § 23a EStG Verlustanteile abweichend von der handelsrechtlichen Ergebnisverteilung einkommensteuerlich dem Komplementär zugerechnet, soweit die bedungene Einlage eines Kommanditisten durch Verluste aufgezehrt war. Umgekehrt wurden aber auch die in der Folge erwirtschafteten Gewinne einkommensteuerlich solange dem Komplementär zugerechnet, bis das negative Kapitalkonto des Kommanditisten rechnerisch (handelsrechtlich) ausgeglichen war und er am wirtschaftlichen Erfolg der KG wiederum teilhatte.

Zweck des Veräußerungstatbestandes des § 24 EStG ist die abschließende Besteuerung bei Beendigung der Zurechnung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles an eine bestimmte Person. § 24 soll sicherstellen, dass bei Beendigung der Betätigung das gesamte, während der Dauer der Betätigung erzielte Ergebnis besteuert wird, insbesondere soll damit die Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Oktober 1991, 89/13/0098).

Im Beschwerdefall ist ein Kommanditist mit negativem Kapitalkonto gegen eine Abfindung ausgeschieden. Die verbliebenen Kommanditisten haben seinen (handelsrechtlich) negativen Kapitalanteil übernommen und darüber hinaus einen Abfindungsbetrag bezahlt. Damit wurde offenbar, dass ua durch die in der Vergangenheit erfolgten Verlustzuweisungen stille Reserven im Betriebsvermögen angesammelt worden waren. Mit Beendigung der betrieblichen Betätigung (Ausscheiden als Mitunternehmer) sind vor dem Hintergrund der Konzeption des § 24 leg.cit. die in der Vergangenheit angesammelten stillen Reserven rückgängig zu machen.

Die Veräußerung eines KG-Anteils führt zur Aufdeckung stiller Reserven im Betriebsvermögen der KG. Dieser "Sondergewinn" ist somit steuerlich auf der Ebene der KG erzielt. Bei der Gewinnverteilung wird dieser Sondergewinn zwar grundsätzlich dem veräußernden Kommanditisten zugewiesen. Die streitgegenständliche Konstellation führt aber zu einer anderen Gewinnverteilung, nämlich zur (teilweisen) Zuordnung an die Komplementärin (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 1995, 92/13/0105).

Auch liegt der von der Beschwerde gesehene "offene Widerspruch zu den in Rechtskraft erwachsenen Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO" nicht vor. Es wurden sowohl die laufenden Verluste in den Vorjahren als auch der Veräußerungsgewinn im Streitjahr durch die KG erzielt. Die steuerliche Ergebniszurechnung war Folge des eingeschränkten Unternehmerrisikos des Kommanditisten. Mit Ausscheiden des Kommanditisten steht fest, inwieweit von ihm insgesamt ein Unternehmerrisiko zu tragen war. Vor dem Hintergrund des im § 24 EStG zum Ausdruck kommenden Gedankens der abschließenden Besteuerung ist es somit konsequent, die Übergangsregelung zu § 23a EStG 1972 iVm § 112 EStG 1988 auch auf Veräußerungsgewinne zu beziehen.

Die Beschwerde rügt darüber hinaus, Dr. E. habe den Kommanditanteil zum 31. Dezember 1988 veräußert, weshalb die Erfassung der stillen Reserven im Jahr 1989 jedenfalls verfehlt sei. Zu Recht weist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift darauf hin, dass der Zeitpunkt der Erfassung des Veräußerungsgewinnes im Verwaltungsverfahren nicht strittig war. In der Berufung gegen den Bescheid des Streitjahres wurde ausdrücklich beantragt, den Veräußerungsgewinn dieses Jahres in Höhe von S 487.738,-- festzusetzen. Auch hat die Beschwerdeführerin selbst den

Veräußerungsgewinn in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1989 ausgewiesen. Es kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass der Übergangsstichtag 1. Jänner 1989 dem übereinstimmenden Parteiwillen entsprochen hat.

Die Beschwerde erweist sich sohin insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 25. September 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:1997140025.X00

**Im RIS seit**

24.01.2002

**Zuletzt aktualisiert am**

30.11.2016

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)