

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien,

über die Beschwerde vom 25. August 2017 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 1. August 2017 betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2015 und die Beschwerde vom 16. April 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 22. März 2019 betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. September 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Gewinnanteile sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf.*** (im Folgenden Bf.) ist im Bereich des- Wirtschaftens tätig.

Zu Beginn des abweichenden Wirtschaftsjahres 2011/2012 (1.11.2011 – 31.10.2012) waren an der Bf. Herr ***1*** zu 37,75%, Herr ***2*** ebenfalls zu 37,75%, ***5*** zu 0,5% ***4***

zu 1%, ***6*** zu 3% und ***7*** zu 20% am Stammkapital als Komplementäre sowie die GmbH als Kommanditistin (reine Arbeitsgesellschafterin) beteiligt.

Die Komplementäre sind laut Punkt 11.(3) des Gesellschaftsvertrages am Gewinn bzw. Verlust der Gesellschaft im Verhältnis der fixen Kapitalkonten beteiligt.

Im abweichenden Wirtschaftsjahr 2011/2012 hat ***7*** seinen 20%igen Kapitalanteil auf Herrn ***2*** übertragen. Dazu hat das Finanzamt im Zuge einer **Außenprüfung** folgende Feststellungen getroffen:

Die Übertragung des Kommanditanteils sei durch Annahme eines von Herrn ***2*** am 24. Juli 2012 gestellten Anbotes am 29. Oktober 2012 erfolgt. Als Tag des Übergangs sei der Tag der Annahme vereinbart worden. Dennoch sei der gesamte mit dem übertragenen Anteil verbundene Verlust dem übernehmenden Gesellschafter zugerechnet worden.

Durch Umbuchung eines Darlehens in Eigenkapital sei der Wert des variablen Kapitalkontos der Bf. zu Beginn des abweichenden Wirtschaftsjahres positiv gewesen. Für die Übertragung des Anteils sei ein Kaufpreis von 1 Euro vereinbart worden. Der übernehmende Gesellschafter Herr ***2*** habe aber die Buchwerte fortgeführt.

Das Finanzamt würdige den festgestellten Sachverhalt folgendermaßen:

1. Verlustzuweisung 2011/2012:

Die steuerliche Ergebnisverteilung des WJ 2011/2012 sei nach den Beteiligungsverhältnissen im abweichenden Wirtschaftsjahr zeitanteilig vorzunehmen.

Dazu wurde der mit dem übertragenen Anteil verbundene Verlustes mit Datum 29.10.2012 (Annahme des Angebotes) aliquotiert. 363/366 des Verlustanteiles wurden ***7*** und 3/366 des Verlustanteils Herrn ***2*** zugerechnet.

Dadurch betrug der Wert des variablen Kapitalkontos des ***7*** mit 29. Oktober 2012 neu x Euro (Berücksichtigung des Jahresverlustes sowie weiterer hier nicht strittiger andere Feststellungen).

2. Bewertung Kapitalanteil

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Übertragung des Kommanditanteiles um 1 Euro keine Schenkung, sondern ein entgeltlicher Vorgang sei. Aufgrund dieser Sichtweise war es nötig, das anteilige Anlagevermögen des übertragenen Anteils neu zu bewerten (Abwertung auf 1 Euro).

Das Finanzamt berief sich diesbezüglich auf Rz 5978 EStR 2000:

„Im Falle eines entgeltlichen Vorganges erzielt der Veräußerer einen Veräußerungsverlust. Der betrieblich veranlasste Vorteil der Wenigerzahlung bewirkt beim Erwerber nicht bereits bei Übernahme des Gesellschaftsanteiles eine Gewinnrealisierung. Der Erwerber hat, da eine Bilanzierung über die tatsächlichen Anschaffungskosten hinaus nach § 6 Z 8 lit. b EStG 1988 nicht zulässig ist, die anteiligen Buchwerte der Wirtschaftsgüter um den Minderbetrag (Differenz zwischen Kapitalkonto und Kaufpreis) abzustocken (herabzusetzen), und zwar idR im Wege von Korrekturposten (passiven Ausgleichsposten) in einer Ergänzungsbilanz (VwGH 07.10.1953, 0030/51; VwGH 24.11.1999, 97/13/0022). In der Folge sind diese Posten entsprechend dem Verbrauch, der Abnutzung oder Veräußerung der Wirtschaftsgüter in der Gesellschaftsbilanz gewinnerhöhend aufzulösen. Es bestehen jedoch keine Bedenken, diese Posten zusammenzufassen und folgendermaßen zu behandeln:

In den folgenden fünf Wirtschaftsjahren ist jeweils ein Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen.

Tritt innerhalb des Fünfjahreszeitraumes ein den jeweiligen Fünftelbetrag übersteigender Verlust ein, ist ein Betrag in Höhe dieses Verlustes aufzulösen.

Wird innerhalb des Fünfjahreszeitraumes die Beteiligung beendet, sind sämtliche Fünftelbeträge gewinnerhöhend aufzulösen.

Durch die gewinnerhöhende Auflösung wird der Anteil am Gewinn der Gesellschaft korrigiert. Der Ansatz eines negativen Firmenwertes ist unzulässig; daher kann die Abstockung der Buchwerte durch Passivierung eines Firmenwertes nicht vermieden werden (VwGH 29.01.1974, 1945/73; VwGH 24.11.1999, 97/13/0022).“

Dementsprechend berechnete das Finanzamt den Vorteil mit XY Euro (variables Kapitalkonto neu x Euro + fixer Kapitalanteil y Euro – 1 Euro Kaufpreis) und löste diesen in den Wirtschaftsjahren 2011/2012 – 2015/2016 zu jeweils 1/5, nämlich xy/5 Euro gewinnerhöhend auf.

In den dagegen eingebrachten **Beschwerden** vom 23. August 2017 bzw. 16. April 2019 beantragte die Bf., die Ergebnisverteilung anhand der Vereinbarung der Gesellschafter vorzunehmen (= Zurechnung des gesamten, mit dem Kommanditanteil des ***7*** verbundenen Jahresverlustes 2011/2012 bei ***2***). Die Übernahme der Anteile durch einen bereits bestehenden Gesellschafter stelle eine Änderung der Sachlage dar, die eine Anerkennung der geänderten Gewinnverteilung gebiete. Seit Anfang des Wirtschaftsjahres 2011/2012 sei festgestanden, dass sich das Land nicht mehr beteiligen wolle. Mit der geplanten Übernahme sei bereits ab Beginn des WJ 2011/12 auch ein vermehrtes Engagement von Herrn ***2*** in der Gesellschaft verbunden gewesen. Die vom Finanzamt zitierten Entscheidungen betr. Familienverträge seien nicht einschlägig, weil keine familiäre Verbundenheit zwischen ***7*** und ***2*** bestehe.

Die Kürzung der Anschaffungskosten sei nicht gerechtfertigt, weil es sich bei der Übertragung der Kommanditanteile um eine Schenkung handle, für die Buschwertfortführung vorgesehen sei. Wörtlich heißt es: „Aufgrund der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft ist mit der Übernahme der Mitunternehmeranteile im vorliegenden Fall kein wirtschaftlicher Vorteil bzw. Gewinn verbunden, im Gegenteil der Übernehmer musste in Folgejahren nachweislich

*Kapitaleinzahlungen (Nachschüsse in Höhe von z) in die Gesellschaft tätigen. (...) Aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Lage zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung kann nicht davon ausgegangen werden, dass Leistung und Gegenleistung einander entsprechen - zum Zeitpunkt der Abtretung war de facto von einem negativen Wert der abgetretenen Anteile auszugehen. (...) Der übernehmende Gesellschafter Herr ***2*** hat letztlich keinen wirtschaftlichen Wert erhalten, damit entfällt aber auch eine mögliche Verpflichtung zur Abwertung der anteiligen Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter.“*

Weiters bringt die Bf. vor: „Selbst wenn man die Rechtsfolgen der Betriebsprüfung für zulässig erachtet, wäre die von der Finanzbehörde durchgeführte Abstockung der Buchwerte unrichtig. Die von der Finanzbehörde geforderte Abstockung der Buchwerte (in Form einer jährlichen anteilmäßigen Kürzung der Abschreibungen) wird in Anlage 1 zu dieser Beschwerde in korrekter Form - nämlich auf Basis der Restnutzungsdauern der einzelnen Wirtschaftsgüter - dargestellt. Danach ergäbe sich ein jährlicher Kürzungsbetrag in Höhe von $xy/10$ pro Jahr anstelle des von der Behörde ermittelten vereinfachten Betrages von $\text{€ } xy/5$ pro Jahr.“

In den teilweise stattgebenden **Beschwerdevorentscheidungen** vom 17. Juli 2019 ergänzte das Finanzamt den festgestellten Sachverhalt:

Die Ertragskraft der Bf. habe in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren nicht zur Bedienung der hohen Verbindlichkeiten ausgereicht. Daher sei im Jahr 2011 ein umfassendes Sanierungskonzept beschlossen worden im Rahmen dessen u.a. die stille Beteiligung des ***7*** iHv a Euro in nachrangiges Hybridkapital umgewandelt und ein Landesdarlehen iHv b Euro auf das variable Kommanditkapitalkonto des ***7*** als Kommanditist (Verrechnungskonto laut Punkt 9. des Gesellschaftsvertrages) umgebucht worden sei. Durch diese Maßnahme habe das variable Kapitalkonto des ***7*** zum 1.11.2011 (Beginn des Wirtschaftsjahres 2011/2012) einen positiven Wert ausgewiesen.

Betragsmäßig änderte das Finanzamt die angefochtenen Bescheide ab: Der mit dem Kapitalanteil des ***7*** verbundene Verlust des Wirtschaftsjahres 2011/2012 wurde wie im angefochtenen Bescheid zu $363/366$ ***7*** und zu $3/366$ Herrn ***2*** zugerechnet. Hinsichtlich der Abwertung des Anteils folgte das Finanzamt dem Vorbringen in eventu und nahm in den Streitjahren eine Abwertung im Ausmaß von jeweils $xy/10$ Euro vor.

Im **Vorlageantrag** vom 13. August 2019 wiederholte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen.

Aktenkundig ist, dass Herr ***2*** am 24. Juli 2012 das Anbot stellte, die Kommanditanteile des ***7*** an der Bf. zum Preis von 1 Euro zu übernehmen.

Die Übernahme solle durch einseitige Annahme durch ***7*** zustande kommen.

Das Übernahmeangebot wurde vom Land Steiermark am 29. Oktober 2012 im Beisein des Notars angenommen.

Im Abtretungsvertrag vom 24. Juli 2012 (Sechstens: Tag des Überganges) wurde vereinbart, dass ***7*** an der Ergebnisverteilung des Wirtschaftsjahres 2011/2012 nicht mehr teilnimmt. Der gesamte Jahresverlust sollte stattdessen dem übernehmenden Gesellschafter, Herrn ***2*** zugerechnet werden.

Laut aktenkundigem Protokoll zur Regierungssitzung GZ erschien eine positive Weiterentwicklung des Unternehmens als regionaler touristischer Leitbetrieb durch den zukünftigen Hauptgesellschafter ***2*** und die zukünftige Kooperation mit der ***8*** realistisch. ***7*** als Minderheitsgesellschafter sollte sich nach der erfolgreichen finanziellen Sanierung aus dem Unternehmen zurückziehen und seine Anteile an ***2*** abtreten.

Im Zuge der **mündlichen Verhandlung** am 20. September 2021 erläuterte der steuerliche Vertreter das erhöhte Engagement von Herrn ***2*** dahingehend, dass er die Restrukturierungsmaßnahmen faktisch in die Hand genommen habe. Mit der Übernahme sei auch ein erhöhtes finanzielles Engagement verbunden gewesen, was sich unter anderem dadurch gezeigt habe, dass er in den Folgejahren rund xyz Euro Kapital zugeschossen habe. Bereits der aktenkundigen Punktation vom 14. Juli 2011 sei der Wille des Landes zu entnehmen, die Anteile abzutreten, weshalb die Verlustübernahme nur logische Konsequenz dieser Übertragung sei.

Bezüglich des Wertes der Anteile erklärte der steuerliche Vertreter, dass dieser einen wirtschaftlichen Wert von 1 Euro habe, selbst wenn der buchhalterische Wert höher gewesen sei. Insgesamt sei das Eigenkapital der Bf. ja negativ gewesen. Es sei wirtschaftlich nicht einsichtig, Herrn ***2*** einen Gewinn zuzurechnen, obwohl er auch in den folgenden Jahren einen Verlust tragen musste. Er hätte keinen Vorteil aus der Minderzahlung gehabt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt stellt sich wie im Verfahrensgang beschrieben dar und wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung von den Parteien nicht bestritten:

Zu Beginn des abweichenden Wirtschaftsjahres 2011/2012 (1.11.2011 – 31.10.2012) waren Herr ***1*** am Kapital zu 37,75%, Herr ***2*** zu 37,75%, ***5*** zu 0,5% ***4*** zu 1%, ***6*** zu 3% und ***7*** zu 20% als Komplementäre sowie die GmbH als Kommanditistin (reine Arbeitsgesellschafterin) an der Bf. beteiligt.

Die Komplementäre sind am Gewinn bzw. Verlust der Bf. im Verhältnis der fixen Kapitalkonten beteiligt, wobei das fixe Kapitalkonto des ***7*** einen Wert von y Euro hatte.

2 stellte am 24. Juli 2012 u.a. für die Kommanditanteile des ***7*** ein Übernahmeangebot zum Kaufpreis von 1 Euro.
Die Übernahme solle durch einseitige Annahme durch ***7*** zustande kommen.

Im Abtretungsvertrag vom 24. Juli 2012 (Sechstens: Tag des Überganges) wurde vereinbart, dass ***7*** an der Ergebnisverteilung des Wirtschaftsjahres 2011/2012 nicht mehr teilnimmt. Der gesamte Jahresverlust sollte stattdessen dem übernehmenden Gesellschafter, Herrn ***2*** zugerechnet werden.

Das Übernahmeangebot wurde vom Land Steiermark am 29. Oktober 2012 im Beisein des Notars angenommen.

Das Finanzamt stellte – wie auch die Parteien in der mündlichen Verhandlung - zusätzlich fest, dass die Ertragskraft der Bf. in den vergangenen Wirtschaftsjahren nicht zur Bedienung der hohen Verbindlichkeiten ausreichte. Daher wurde im Jahr 2011 ein umfassendes Sanierungskonzept beschlossen im Rahmen dessen u.a. die stille Beteiligung des ***7*** iHv a Euro in nachrangiges Hybridkapital umgewandelt und das Landesdarlehen iHv b Euro auf das variable Kommanditkapitalkonto des ***7*** als Kommanditist (Verrechnungskonto laut Punkt 9. des Gesellschaftsvertrages) umgebucht wurde. Durch diese Maßnahme wies das variable Kapitalkonto des ***7*** zum 1. November 2011 (Beginn des Wirtschaftsjahres 2011/2012) einen positiven Wert von 346.118,56 Euro aus.

Laut Regierungssitzung GZ erschien eine positive Weiterentwicklung des Unternehmens als regionaler touristischer Leitbetrieb durch den zukünftigen Hauptgesellschafter ***2*** und die zukünftige Kooperation mit der ***8*** realistisch. ***7*** als Minderheitsgesellschafter sollte sich nach der erfolgreichen finanziellen Sanierung aus dem Unternehmen zurückziehen und seine Anteile an ***2*** abtreten.

Laut Vorbringen der Bf. bzw. Punktation vom 14. Juli 2011 wollte sich ***7*** seit Anfang des Wirtschaftsjahres 2011/2012 nicht mehr an der Bf. beteiligen.

Mit der geplanten Übernahme war ab Beginn des WJ 2011/12 auch ein vermehrtes Engagement von Herrn ***2*** in der Gesellschaft verbunden. Das Vorbringen der Bf. in der mündlichen Verhandlung, er sei federführend mit den Restrukturierungsmaßnahmen betraut gewesen ist glaubhaft und konnte auch vom Finanzamt nicht widerlegt werden.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Gewinnverteilung 2011/2012

Das Einkommensteuergesetz ist vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägt (zB VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003). Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die

Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174 unter Hinweis auf VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194, mwN).

Daher sind im Falle einer unterjährigen Übertragung eines Mitunternehmeranteils die laufenden Einkünfte bis zur Übertragung dem scheidenden Mitunternehmer und ab der Übertragung dem neuen Mitunternehmer zuzurechnen (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2021, § 24 Tz 90 lit m). Damit wird derselbe Zustand herbeigeführt wie bei der Übertragung eines Einzelunternehmens: Jedem Steuerpflichtigen wird der Gewinn zugerechnet, den er während seiner aktiven Tätigkeit selbst erzielt hat.

Im Beschwerdefall wurde die Gewinnverteilung des Jahres 2012 von der Bf. abweichend von diesem Grundsatz vorgenommen und der gesamte mit dem übertragenen Kommanditanteil verbundene Verlust des abweichenden Wirtschaftsjahres 2011/2012 dem neuen Miteigentümer Herrn ***2*** zugewiesen.

Grund dafür war laut Beschwerde, dass Herr ***2*** bereits mit Beginn des Wirtschaftsjahres 2011/2012 ein vermehrtes Engagement in der Gesellschaft zeigte, weil für ihn feststand, dass er den Anteil übernehmen wollte.

Dieses Argument geht aus zwei Gründen ins Leere:

Eine alineare Gewinnverteilung beruht idR darauf, dass einem Mitunternehmer als „Arbeitsgesellschafter“ sein erhöhtes Engagement abgegolten wird. Da gemäß § 23 EStG sämtliche Vergütungen, die ein Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft erbringt, zu den Einkünften aus der Mitunternehmerschaft zählen, ist es folglich auch möglich, die Vergütungen nicht extra auszuzahlen, sondern dem Gesellschafter als Gewinnanteil zuzuweisen.

Für den Beschwerdefall würde das allerdings bedeuten, dass Herrn ***2*** ein geringerer Verlustanteil zugewiesen werden müsste, da sein „erhöhtes Engagement“ ja mit positiven Zuwendungen abgegolten werden müsste.

Zum zweiten ist bei der Bf. als GmbH & Co KG die GmbH zur Geschäftsführung berufen, sodass sich das erhöhte Engagement des übernehmenden Gesellschafters wohl insbesondere auf finanziellem Gebiet ausdrücken müsste. In diesem Bereich hat ***7*** im Vorjahr durch Umbuchung des Darlenes auf das Eigenkapitalkonto einen überproportionalen Beitrag geleistet. Im Streitjahr 2011/2012 kam es hingegen weder durch ***7*** noch durch Herrn ***2*** zu einem erhöhten finanziellen Engagement. Die in der mündlichen Verhandlung ins Treffen geführten Einzahlungen des Herrn ***2*** betreffen ausdrücklich nicht das Streitjahr, sondern die Folgejahre.

Im Ergebnis hat ***7*** damit im Abtretungsvertrag über seine Einkünfte disponiert, zumal es für die Verlustzurechnung keinen eigenen Beschluss der Gesellschafter gibt, sondern die Vereinbarung im Abtretungsvertrag umgesetzt wurde.

Der im Wirtschaftsjahr 2011/2012 bis zur Übertragung am 29. Oktober 2012 mit dem Anteil erzielte Verlustanteil ist für Zwecke der Einkommensermittlung ***7*** zuzurechnen.

Nichts anderes ergibt sich, wenn man die Vereinbarung der Gewinnverteilung – wie das Finanzamt - auf ihre Angemessenheit prüft: Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind nämlich auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen von Bedeutung (VwGH 6.5.1980, 1372, 1345/79; VwGH 5.2.1992, 89/13/0111), weil diese Verflechtungen einen besonderen Einfluss auf die Vertragsgestaltung und damit auch auf die Gewinnverteilung innerhalb des gesellschaftsrechtlichen Geflechts ermöglichen (VwGH 24.10.1995, 92/14/0020 unter Hinweis auf Kastner-Stoll, Die GmbH & Co KG in Handelsrecht, Gewerberecht und Steuerrecht/2, 395).

Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen. Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196, VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069).

Wie oben dargestellt ist es eben nicht angemessen, einem Gesellschafter den gesamten Jahresverlust zuzuweisen, wenn er tatsächlich nur 3 Tage des Jahres beteiligt war, weil eine solche Gewinnverteilung nicht seiner Beteiligung am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens entspricht.

Das Finanzamt hat die Verteilung des Verlustes zu 363/366 an ***7*** und zu 3/366 an ***2*** im angefochtenen Bescheid 2011/2012 zu Recht vorgenommen.

2.2. Schenkung des Kommanditanteils

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Übertragung der Anteile des Landes entgeltlich oder unentgeltlich erfolgte.

Im Abtretungsvertrag wurde unter Punkt 2 der von den Vertragsparteien als angemessen erachtete Abtretungspreis unter Berücksichtigung der derzeitigen Geschäftslage mit 1 Euro beziffert.

Ein unentgeltlicher Erwerb ist nach Ansicht des VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0052 nicht nur bei einer (reinen) Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn die beteiligten Personen einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen (vgl. VwGH 27.4.2005, 2005/14/0007, 0008). Die Vertragsparteien müssen sich also subjektiv des Charakters der

Leistung als unentgeltlich bewusst sein, sie müssen die (teilweise) Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt haben (VwGH 18.2.1999, 97/15/0021) und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben.

Eine gemischte Schenkung liegt demgegenüber nicht schon dann vor, wenn die Leistung der einen Seite objektiv wertvoller ist als die der anderen, weil etwa das Entgelt für eine Leistung bewußt niedrig, unter dem objektiven Wert angesetzt wurde wie beim Freundschafts Kauf, oder weil sich ein Vertragspartner mit einer unter dem Wert seiner Leistung liegenden Gegenleistung begnügte oder sich die Partner des objektiven Mißverhältnisses der ausgetauschten Werte nicht bewußt waren.

Kraft der Privatautonomie steht es den vertragsschließenden Parteien frei, eine Zuwendung und die Gegenleistung als gleichwertig anzusehen (Schubert in Rummel, Kommentar zum ABGB, 2. Auflage, 1. Band, Rz 9 zu § 938). Ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH für sich allein nicht aus, eine gemischte Schenkung anzunehmen (vgl. VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0356; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113, VwGH 29.10.2003, 2001/13/0211; VwGH 14.10.1991, 90/15/0084, und Hofstätter/Reichel, EStG. § 6 Z 9 Tz 6).

Voraussetzung für das Zustandekommen einer rechtswirksamen Schenkung ist daher nach der Rechtsprechung (deutlich zB in VwGH 15.12.2005, 2005/16/0173) der Schenkungs- bzw. Bereicherungswille. Ohne diesen kommt eine Schenkung nicht zustande (VwGH 26.2.1981, 439/80 und 1307/80).

Das Vorliegen des Bereicherungswillens ist generell aus dem konkreten Sachverhalt zu erschließen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113) und wird nur bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen - im Gegensatz zu Rechtsgeschäften zwischen unabhängigen Vertragspartnern im gewöhnlichen geschäftlichen Verkehr - im Zweifel grundsätzlich als gegeben vermutet (VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139).

Im Beschwerdefall erklärte die Bf. in ihren Eingaben und auch in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich, dass der Anteil einen wahren wirtschaftlichen Wert von 1 Euro hatte.

Aus dem aktenkundigen Protokoll der Regierungssitzung ergibt sich dazu, dass ***7*** an der Sanierung der Bf. gelegen war, sich an dieser aber finanziell nicht mehr beteiligen wollte. Aufgrund der anhaltenden Verlustsituation erachtete ***7*** seinen Anteil im Moment der Zuwendung als nicht werthaltig und bezifferte den Wert der Beteiligung mit 1 Euro.

Verkäufer und Käufer setzten dementsprechend im Abtretungsvertrag den Kaufpreis einvernehmlich als mit 1 Euro als angemessenen fest.

Bei dieser Sachlage bleibt für die Annahme, die Vertragspartner seien sich des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst gewesen,

hätten beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht, kein Raum. Der Wille des ***7***, Herrn ***2*** etwas unentgeltlich zuzuwenden, ist aufgrund dieser Umstände nicht gegeben.

Insgesamt liegt damit keine Schenkung, sondern ein entgeltlicher Erwerb vor.

Wird ein Kommanditanteil entgeltlich übertragen, ergeben sich daraus zwingende Konsequenzen für den Veräußerer und den Erwerber, nämlich das Anfallen eines Veräußerungsgewinnes oder Verlustes iSd § 24 EStG 1988 und der Ansatz der Anschaffungskosten gem. § 6 Z 8 EStG 1988 beim Erwerber.

2.2.1 Veräußerungsverlust

Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften (Gewinnfeststellung) sind nicht nur die positiven und negativen Einkünfte der im Laufe des Wirtschaftsjahres ausgeschiedenen Gesellschafter einzubeziehen (VwGH 11.6.1991, 90/14/0048), sondern auch die mit der Aufgabe von Beteiligungen an einer Personengesellschaft zusammenhängenden Erfolge (Veräußerungsgewinn) zu erfassen (VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134; vgl. Hofstätter/Reichel, § 24 EStG 1988 Tz 21).

Das BFG hat zur Übertragung des Kommanditanteiles festgestellt, dass die Übertragung entgeltlich, also im Rahmen einer Veräußerung erfolgte.

Gewinne, die bei der Veräußerung eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, erzielt werden, sind gemäß § 24 Abs 1 EStG 1988 als Veräußerungsgewinne zu dem Betrag zu erfassen, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt (§ 24 Abs 2 EStG 1988).

Im Beschwerdefall beträgt der Veräußerungserlös 1 Euro und der Wert des Anteils am Betriebsvermögen x Euro. Diese Werte werden von der Bf. nicht bestritten. Damit erzielte ***7*** den auch im BP Bericht ausgewiesenen Veräußerungsverlust von XY Euro.

Warum das Finanzamt diesen trotz Anführen im BP-Bericht nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung übernommen hat, ist nicht aktenkundig. Da der Veräußerungsverlust im BP-Bericht explizit angeführt ist, dürfte es sich um ein Versehen handeln.

Das BFG ist gemäß § 279 Abs 1 BAO berechtigt, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Der Ausweis des Veräußerungsverlustes im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung des abweichenden Wirtschaftsjahres 2011/2012 erfolgt, um den Bescheid an das Ergebnis der strittigen rechtlichen Beurteilung anzupassen.

Ein Verstoß gegen das Überraschungsverbot - d.h. der Einbeziehung von Sachverhaltselementen in die rechtliche Würdigung, die der Partei nicht bekannt waren (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0002 mwH) - ist damit nicht verbunden, weil durch die Ausweisung des Veräußerungsverlusts im Feststellungsbescheid das BFG lediglich die betragsmäßige Darstellung der rechtlichen Würdigung der Streitfrage vollzieht.

2.2.2. Bewertung des übertragenen Anteils

Beim entgeltlichen Erwerb eines Betriebes sind die Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten anzusetzen (vgl § 6 Z 8 lit b EStG 1988).

Wie der VwGH 7.10.1953, 30/51 ausgesprochen hat, ist der Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft zu unter dem anteiligen Gesellschaftskapital liegenden Abfertigungsbeträgen möglicherweise ein vorteilhaftes Rechtsgeschäft. Dieser Vorteil werde aber im Augenblick des Geschäftsabschlusses noch nicht realisiert und sei deshalb auch nicht zu versteuern. Er wäre vielmehr erst dann und nur soweit als Gewinn aus Gewerbebetrieb steuerlich erfassbar geworden, als die quotenmäßigen Anteile an den erworbenen Wirtschaftsgütern wieder umgesetzt, also die Waren veräußert, die Forderungen eingegangen, die Anlagegüter abgestoßen worden wären oder das ganze Unternehmen veräußert worden wäre.

Der VwGH hat bereits am 29.1.1974, 1945/73 zum Erwerb eines Kommanditanteils ausgesprochen, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen sind, soweit diese niedriger sind als der Teilwert. Der Ansatz eines negativen Firmenwertes komme nicht in Betracht.

Nach Ansicht des VwGH 24.11.1999, 97/13/0022 besteht kein Anlass, von der dargestellten Auffassung im Geltungsbereich des EStG 1988 abzugehen, wobei der Gewinn aus dem jeweiligen Geschäftsfall aber erst ausgewiesen werden darf, wenn er durch einen entsprechenden Umsatzakt in Erscheinung getreten ist.

Im Beschwerdefall ist der Kommanditanteil gemäß § 6 Z 8 lit b EStG 1988 mit dem angemessenen Kaufpreis von 1 Euro zu bewerten.

Die von der Bf. bekämpften Konsequenzen sind bloß Ausfluss der richtigen buchhalterischen Erfassung des Vorganges: Dem Kaufpreis von 1 Euro steht nämlich das übertragene Kapitalkonto von xy+1 Euro gegenüber. Buchhalterisch ist daher in einer Ergänzungsbilanz ein Ausgleichsposten von XY Euro zu bilden.

Die gewinnwirksame Auflösung dieses Ausgleichspostens erfolgt entsprechend dem Verbrauch, der Abnutzung oder der Veräußerung der Wirtschaftsgüter in der Gesellschaftsbilanz. Diesen

Wert hat die Bf. in ihrem „in eventu-Begehren“ mit xy/10 Euro pro Jahr berechnet und das Finanzamt ist dem in seinen Beschwerdeentscheidungen gefolgt.

Für das BFG besteht bei dieser Sachlage kein Anlass, an der Richtigkeit dieser Berechnung zu zweifeln.

Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung hat in den Streitjahren hinsichtlich des Anteils von ***2*** (wie in den Beschwerdeentscheidungen) eine gewinnwirksame Auflösung des passiven Ausgleichspostens iHv jeweils xy/10 Euro pro Jahr zu erfolgen. Die betragsmäßige Darstellung ergibt sich aus den Berechnungsblättern (ident mit den BVE`s)

3. 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.

Im Beschwerdefall war keine Rechtsfrage strittig, sondern es erfolgte die Anwendung der zitierten Rechtsprechung des VwGH auf den Sachverhalt. Daher war die Revision nicht zuzulassen.

Graz, am 4. Oktober 2021