



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Ernst&Young Stb- u. WP GmbH, 1220 Wien, vom 19. Juni 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 21. Mai 2012 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) 2008 und 2009 nach der am 20. Dezember 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die im **Kalenderjahr 2008** erzielten Einkünfte werden gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -128.320,46 Euro. In den Einkünften sind endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz in Höhe von 2.199,17 Euro enthalten.

Von den Einkünften wurde Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen von 549,80 Euro einbehalten.

Bei der Veranlagung der **beteiligten** Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

Bei X, Einkünfte in Höhe von

-128.320,46 Euro. In den Einkünften sind endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz in Höhe von 2.199,17 Euro enthalten. Von den Einkünften wurde Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen von 549,80 Euro einbehalten.

Bei allen anderen Gesellschaftern laut Beilage 1, die einen Bestandteil dieses Spruches bildet, sind Einkünfte im Ausmaß von 0 Euro zu berücksichtigen.

Die im **Kalenderjahr 2009** erzielten Einkünfte werden gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 134.804,80 Euro. In den Einkünften sind endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz in Höhe von 1.589,31 Euro enthalten. Von den Einkünften wurde Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen von 397,33 Euro einbehalten.

Bei der Veranlagung der **beteiligten** Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

Bei X, Einkünfte in Höhe von 134.804,80 Euro. In den Einkünften sind endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz in Höhe von 2.199,17 Euro enthalten. Von den Einkünften wurde Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen von 549,80 Euro einbehalten.

Bei allen anderen Gesellschaftern laut Beilage 1, die einen Bestandteil dieses Spruches bildet, sind Einkünfte im Ausmaß von 0 Euro zu berücksichtigen.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt gewerblichen Grundstückshandel und ermittelt ihren Gewinn nach [§ 4 Abs 3 EStG 1988](#), wodurch die Anschaffungskosten für Immobilien des Umlaufvermögens nach der Rechtslage der Streitjahre sofort Betriebsausgaben darstellten. Die Kommanditisten erhielten in den Jahren bis 2008 das maximale Ausmaß von 100% der Kommanditeinlage als Verluste zugewiesen und 60% der Kommanditeinlage als Entnahme ausbezahlt. Dies führte zu einem negativen Kapitalkonto im Ausmaß von 60% der Kommanditeinlage. Nach Wegfall der Schenkungssteuer mit 1.8.2008 übertrug ein Großteil der Kommanditisten auf Empfehlung der Unternehmensgruppe der Bw 90% der Kommanditeinlage und 100% des negativen Eigenkapitalkontos an die U GmbH (künftig U genannt). Diese ist ebenfalls Kommanditist, ihr Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist gleichzeitig Komplementär der Bw (Herr K). Der Vorgang wurde von den Vertragsparteien als Schenkung behandelt, womit die erwerbende Bw die Buchwerte fortgeführt haben und ein Realisationsvorgang bei den bisherigen Kommanditisten unterblieb.

Diese Übertragung wurde durch das **Finanzamt** im Zuge einer Betriebsprüfung als entgeltlicher Vorgang behandelt, weil fremde Dritte im Geschäftsleben einander nichts zu schenken pflegten, die Initiative zu den Rechtsgeschäften von der Unternehmensgruppe der Bw im Rahmen von Anboten inklusive Vorteilsberechnung und steuerlicher Risikohinweise

ausgegangen sei und die Schenkungs- und Bereicherungsabsicht der Geschenkgeber nicht hinreichend nachgewiesen habe werden können, da bloß der Ausdruck der Zufriedenheit mit der Tätigkeit der Unternehmensgruppe der Bw als Schenkungsmotiv genannt worden sei. Die Kommanditisten hätten einen Vorteil nicht nur für die U sondern auch für sich gesehen, in wirtschaftlicher Betrachtung liege daher Missbrauch vor. Bloß aufgrund der Wirtschaftskrise und Schwierigkeiten, die Abschichtungsforderungen der ausscheidenden Kommanditisten zu finanzieren, würde nicht so weitreichend auf Einlagen bzw. den Verkehrswert der Kommanditeinlage verzichtet werden. Die Bezeichnung als Schenkung sei daher nur vorgeschoben, um die steuerlichen Wirkungen der fehlenden Auffüllungspflicht für ein negatives Kapitalkonto ([§ 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988](#)) zu umgehen. Eine Bereicherung der U sei nicht beabsichtigt gewesen, wie die Widerrufsklausel im Falle der steuerwirksamen Behandlung durch das Finanzamt offenbare.

Zu den Feststellungen des Finanzamtes brachte die Bw in der **Schlussbesprechung** der Betriebsprüfung folgende Entgegnungen vor:

Durch die Schenkung werde eine Versteuerung nicht umgangen, da die Buchwertfortführung eine Steuerhängigkeit garantiere. Es liege auch kein Scheingeschäft vor, weil das den gemeinsamen Vorsatz erfordere, die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht vertraglich vereinbart eintreten lassen zu wollen.

Ein Missbrauch iSd [§ 22 BAO](#) liege nicht vor, weil im allgemeinen eine Kette von Rechtshandlungen den missbräuchlichen Sachverhalt verwirkliche (VwGH 10.12.1997, [93/13/0185](#); Ritz, BAO zu § 22 Abs 2 u.a.) und nicht ein einzelner Realakt wie hier die schenkungsweise Übertragung. Auch das FG Düsseldorf sehe in der unentgeltlichen Übertragung eines Unternehmens mit negativem Kapitalkonto zwischen fremden Dritten keinen Gestaltungsmisbrauch (U. vom 19.1.2010, 13 K 4281/07).

Eine Gegenleistung für die Übertragung der Kommanditanteile werde von der Bp lediglich behauptet und nicht weiter konkretisiert. Die dem Kommanditanteil im negativen Kapitalkonto anhaftende Steuerlatenz könne nicht als Gegenleistung angesehen werden, sie wirke sich bloß wertbeeinflussend auf den Kommanditanteil aus. Seitens der Bw bestehe auch keine Forderung auf eine Nachschussverpflichtung oder über die geleistete Einlage hinausgehende Haftung der Kommanditisten. Mit dem von der Bp unterstellten Verkauf um Null erhöhe sich außerdem der Wert für den Geschenknehmer, weil keine Steuerlatenz übergehen würde.

Das Finanzamt habe sich nicht mit der Thematik der gemischten Schenkung auseinandergesetzt. Selbst bei Ansatz der Steuerlatenz als Gegenleistung läge eine Schenkung vor, da die Steuerlatenz weniger als 50% des Wertes der Gegenleistung betrage.

Eine Schenkung liege dann vor, wenn der Schenkende Schenkungsabsicht habe, wofür es genüge, dass der Schenker eine Bereicherung des Empfängers bejahe oder in Kauf nehme (Verweis auf VwGH 27.4.2000, [99/16/0249](#); 16.12.1999, [98/16/0403](#)). Auch wenn im Geschäftsverkehr zwischen Fremden grundsätzlich von einer Entgeltlichkeit ausgegangen werden könne, sei diese Vermutung widerlegbar. Die Bereicherung der Geschenknehmerin sei den Schenkern bewusst gewesen. Dass sie für sich auch einen Vorteil gesehen hätten, sei unschädlich.

Die Fiskal-Widerrufsklausel sei vereinbart worden, damit der Komplementär als steuerlicher Vertreter der Kommanditisten nicht missbräuchlich die Steuerlatenz auf die Geschenkgeber zurückführe. Einziger Grund sei somit der Schutz der Schenkenden vor willkürlichen Maßnahmen der Geschenknehmerin gewesen.

Die Aussage der Bp, das negative Kapitalkonto habe Schuldcharakter, sei falsch. Weder sei es eine Schuld der KG, noch eine Schuld der Kommanditisten. Das Kapitalkonto bilde nur den Saldo aus Aktiva und Fremdkapital und lasse keinen Rückschluss auf das Vermögen der KG zu. Somit habe auch keine Schuld auf die U übergehen können.

Als Ausscheiden aus der Gesellschaft iSd [§ 24 Abs 2 EStG 1988](#) gelte der entgeltliche Austritt (durch Verkauf oder Abschichtung), die Auflösung und der Konkurs der Gesellschaft. Bei unentgeltlicher Übertragung und gemischter Schenkung sei der Tatbestand des [§ 24 EStG 1988](#) nicht erfüllt. Scheide der Gesellschafter ohne Zahlung aus einer Personengesellschaft aus und überstiegen die auf seinen Anteil entfallenden stillen Reserven samt Firmenwert das negative Kapitalkonto, liege eine unentgeltliche Übertragung vor (VwGH 2.12.1987, [87/13/0061](#); 27.5.1998, [94/13/0084](#)). Der Verkehrswert der KG-Anteile sei selbst bei Ansatz der historischen Anschaffungskosten der Grundstücke deutlich positiv, massive Wertsteigerungen der zum Teil schon zehn Jahre gehaltenen Immobilien seien zusätzlich zu berücksichtigen.

In der **Berufung** wiederholt die Bw ihre bereits in der Schlussbesprechung geäußerten Argumente und führt ergänzend aus: Wesentliches Motiv für das Anbot auf Schenkung sei seitens des Herrn K sei gewesen, dass im Fall der gleichzeitigen Kündigung vieler Kommanditisten die KG den raschen Abverkauf der Immobilien (Notverkäufe) hätte durchführen müssen, was insbesondere aufgrund der im Anbotszeitpunkt aktuellen Finanz- und Wirtschaftskrise mit größter Wahrscheinlichkeit zu erheblichen wirtschaftlichen Problemen insbesondere des Komplementärs geführt hätte. Klares Ziel sei natürlich gewesen, dass auch die Kommanditisten eine Schenkung als Vorteil für sich empfänden. Den Kommanditisten sei jedoch die Bereicherung der Beschenkten bewusst gewesen, da im Schenkungsvertrag eindeutig ausgeführt worden sei, dass der Kommanditanteil einen positiven Verkehrswert

habe, die Geschenknehmerin einen Vorteil durch die Schenkung habe und im Schenkungsangebot sämtliche relevanten Informationen explizit angeführt seien, die aus Sicht der schenkenden Kommanditisten wesentlich seien um einfach beurteilen zu können, dass die Geschenknehmerin bereichert werden solle.

Eine Schenkung sei nicht von vornherein dadurch ausgeschlossen, dass auf den Willen des Geschenkgebers eingewirkt werde (VwGH 1.2.1951, Slg 328/F). Da seitens der beschenkten U keine Gegenleistung existiere, könne systematisch nur ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliegen.

Die dem Personengesellschaftsanteil anhaftenden Steuerlatenz sei keine separat zu bewertende Gegenleistung sondern wirke sich lediglich auf den (Verkehrs)wert aus. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung zwischen Schenkungen unter nahen Angehörigen und Schenkungen zwischen Dritten wäre sachlich nicht rechtfertigbar und auch verfassungsmäßig diskriminierend. Würde nämlich bei der Schenkung eines Personengesellschaftsanteiles mit negativem steuerlichen Kapitalkonto automatisch eine Gegenleistung anzunehmen sein, müsste dieser Aspekt natürlich auch bei Schenkungen unter nahen Angehörigen so behandelt werden. Dies sei aber so nicht der Fall. Werde ein Betrieb oder eine Personengesellschaftsanteil mit insgesamt positiven Wert ohne Gegenleistung übertragen liege eine Schenkung vor. Ist der gesamte Wert negativ, liege eine „umgekehrte Schenkung“ vor. Die fiktive Einkommensteuerersparnis stelle keine Gegenleistungsposition dar, die der Geschenknehmer zu „erbringen“ hätte.

Die Aussage der Abgabenbehörde, dass die notwendige Kette von Rechtshandlungen durch die Verlustzuweisungen in Höhe von 100 % der Kommanditbeteiligungen im Jahre 2004, der steuerlichen Geltendmachung der Verluste durch die Kommanditisten, der Erhöhung der negativen Kapitalkonten durch Entnahmen von 60 % der Kommanditbeteiligung und schließlich der Übertragung der Kommanditanteile erfüllt sei, sei nicht schlüssig und korrekt, da die gegenständliche Schenkung ein einzelner Realakt und kein Teil einer "Gesamtgestaltung" des bürgerlichen Rechts sei. Es handle sich nicht um eine Reihe von (verschiedenen) rechtsgeschäftlichen Schritten. Die aufgrund des Gesellschaftsvertrages erfolgten Ergebniszusweisungen an die Kommanditisten im Jahr 2004 sowie die basierend auf dem Gesellschaftsvertrag getätigten Entnahmen in den Jahren 2005-2008 seien lediglich Ausfluss der Beteiligung des Kommanditisten und in jedem Fall kein eigener rechtsgeschäftlicher Schritt.

Auch das Wort "Umgehung" setze das Beschreiten eines Weges, nämlich eines Umweges voraus, also nicht das Setzen eines einzigen Realaktes, sondern die Aufeinanderfolge und das Ineinanderwirken mehrerer Rechtsschritte (*Stoll*, BAO Kommentar, zu § 22 S 237). Die

gegenständliche Schenkung stehe in keinem kausalen Zusammenhang mit einem anderen Rechtsgeschäft, sodass keine Umgehung und demnach kein Missbrauch vorliegen könne. Ein Missbrauch könnte in solchen Fällen nur in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen, im Beschreiten eines Um-Weges eben, nicht aber im Setzen eines einzelnen (einzigen) Schrittes (zB VwGH 9.2.1982, 81/14/88).

In Deutschland sei bei vergleichbarer Rechtslage die unentgeltliche Übertragung eines Unternehmens mit negativem Kapitalkonto, welches durch Überentnahmen vor Übertragung entstanden ist, nicht missbräuchlich, sondern eine von mehreren legalen Gestaltungen, auch wenn sie zu einer geringeren Steuerbelastung des übertragenden als im Falle der Veräußerung führe (*Ralschow* in *Klein*, Abgabenordnung, 11. Auflage 2012, zu § 42 AO Rz 166). Auch in Deutschland stelle die Übertragung eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto aber positivem Verkehrswert ohne weiteres Entgelt eine Schenkung dar (BFH 10.3.1998, VIII R 76/96, BStBl II 1999, 269 [271]).

Als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Bw, die Abgabenbehörde sei ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nicht nachgekommen. Sie habe bloß pauschal unter Verweis auf den möglichen liquiditätsmäßigen Vorteil der Schenkung auch für den Geschenkgeber eine entgeltliche Übertragung angenommen. Sie habe verabsäumt, Berechnungen zum Verkehrswert der geschenkten Kommanditanteile einzuholen bzw. anzufordern. Sie habe auch unterlassen, schenkende Kommanditisten betreffend ihren Bereicherungswillen zu Gunsten des Geschenknehmers zu befragen. Weiters habe die Behörde die Nachweise über den positiven Verkehrswert nicht hinreichend gewürdigt.

Überdies sei die Begründung der Abgabenbehörde unschlüssig und fehlerhaft. Statt der Übertragung eines Rechts- und Schuldverhältnisses im Ganzen konstruiere die Abgabenbehörde eine fiktive Gegenleistung. Obwohl nur ein Kommanditanteil übertragen worden sei, unterstelle die Abgabenbehörde dem negativen steuerlichen Kapitalkonto Schuldcharakter. Es fehle eine schlüssige Begründung dafür, dass die fiktive Einkommensteuerersparnis der Kommanditisten eine separate Gegenleistung sei, wo doch durch die Bw nachgewiesen worden sei, dass die Steuerlatenz sich lediglich mindernd auf den Verkehrswert auswirke. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb trotz Bereicherung des Beschenkten keine Schenkung vorliege. Es fehle eine schlüssige Würdigung, warum der einzelne Realakt der Schenkung Missbrauch sei, zumal durch die Buchwertfortführung die Steuerhängigkeit gewahrt bleibe.

In seiner **Stellungnahme** zur Berufung führt das Finanzamt aus:

Der Verkehrswert sei nicht eindeutig und klar angeführt, da für alle 244 Schenkungen in 35 KGs des Komplementärs im Jahr 2008 und für weitere 65 Schenkungen in 20 solcher KGs im Jahr 2009 modellhaft 110% der Einlagen als Verkehrswert angesetzt worden seien.

Die Informationen im Informationsblatt zum Schenkungsangebot seien so dargestellt, dass der geldmäßige Vorteil bei Schenkung dem Risiko bei Nichtschenkung gegenübergestellt wurde. Kommanditisten hätten auf Befragung angegeben, durch die Schenkung hätten sie mögliche künftige persönliche Verluste vermeiden wollen, falls auch die Unternehmensgruppe des Komplementärs von der Krise der Immobilienbeteiligungen betroffen werde.

Die Anforderung der Verkehrswerte durch die Bp sei unterblieben, da Herr K argumentierte, die rückwirkende Berechnung führe zu einem unverhältnismäßigen Aufwand. Außerdem wolle er vermeiden, dass die Kommanditisten den wahren Wert der Anteile nachträglich erfahren. Da die steuerliche Beurteilung auf der Steuerpflicht des übertragenen negativen Kapitalkontos basiere, sei die Verkehrswertermittlung nicht durchgeführt worden.

Zur unschlüssigen Beweiswürdigung merkt das Finanzamt an:

1. Die Übernahme des negativen Kapitalkontos mit der darauf lastenden Steuerpflicht sei steuerlich als Gegenleistung zu sehen.
2. Das steuerlich negative Kapitalkonto werde deswegen als Schuld gesehen, da künftige Gewinnanteile für die U mit dem übernommenen negativen Kapitalkonto vorweg verrechnet würden und die U daher diese Gewinnanteile nicht lukrieren könne.
3. Die fiktive Einkommensteuerersparnis des Kommanditisten werde durch die Übertragung zu einer Steuerersparnis der U bei künftigen Gewinnanteilen, da diese vorweg mit dem negativen Kapitalkonto verrechnet würden.
4. Die Bereicherungsabsicht der Kommanditisten sei im gegenständlichen Fall nicht ersichtlich, da den Kommanditisten im Schenkungsangebot der Cash-Vorteil bei Schenkung und das Risiko bei Nicht-Schenkung nahegebracht worden sei.
5. Die gegenständlichen Schenkungen stellten eine Umgehung nach § 21 Abs. 1 iVm [§ 22 BAO](#) dar, da die Kette der Rechtshandlungen mit der dem Eingehen der Beteiligung und der Steuerersparnis aus den Verlustzuweisungen, den Entnahmen und der Übernahme des daraus resultierenden steuerlichen negativen Kapitalkontos im Zusammenhang mit der durchgeführten Übertragung der Kommanditanteile gegeben sei.
6. Die Umgehung der Versteuerung des negativen Kapitalkontos betreffe die Ebene des Kommanditisten, während die Übernahme des negativen Kapitalkontos durch die U zu einer

entsprechenden Minderung zukünftiger Gewinnanteile und der Nichtversteuerung dieser Gewinnanteile auf Ebene der U führe.

In der am 20. Dezember 2012 abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

Das Aufsetzen eines Kaufvertrages mit Kaufpreis Null wäre in den Augen der Bw eine Umgehung gewesen, da es sich tatsächlich um eine Schenkung gehandelt habe. Die Schenkungen seien deshalb an die U erfolgt, weil der Komplementär nicht am Vermögen beteiligt gewesen sei, eine Schenkung an ihn daher nicht ins zivilrechtliche Konzept gepasst hätte.

Nach Ansicht des FA sei der wirtschaftliche Sachverstand der Kommanditisten nicht so hoch gewesen, dass sie über die Vorteilhaftigkeitsberechnung hinaus hätte beurteilen hätten können, ob das vorgeschlagene Rechtsgeschäft günstiger gewesen sei, als eine entgeltliche Ablöse der Kommanditanteile die gesellschaftsvertraglich auch möglich gewesen sei.

Seitens der Bw. wird entgegnet, man könne ihr nicht vorwerfen, dass der Gesetzgeber die Schenkungssteuer abgeschafft habe. Es habe genug Kommanditisten gegeben, die ihren Anteil nicht geschenkt haben. Es sei deren freie Entscheidung gewesen. Auch das FA habe eingeräumt, dass ohne zivilrechtliche Gegenleistung die Schenkung anzuerkennen sei. Der BMF-Erlass [interne Information vom 12.8.2010, SZK-010203/0358-ESt/2010] habe als Schwachpunkt, dass der Titel der Nachversteuerung nicht genannt werde. Nochmals wird auf die Steuerlatenz durch die Buchwertfortführung verwiesen. Zum günstigeren KöSt-Satz sei zusätzlich die KEST zu berücksichtigen. Die übernehmende Gesellschaft habe keine wesentlichen Verlustvorträge gehabt, sodass auch bei ihr keine Steuerersparnis gegeben sei. Das Motiv für die Schenkung sei unbedeutlich, wesentlich sei, dass keinerlei Gegenleistung auszumachen sei. Es müsse einen Unterschied machen, ob der Kommanditist seinen Anteil verkaufe oder schenke, die Schenkung könne nicht einem Verkauf gleichgesetzt werden. Nach der Bw. könne Gegenleistung nur etwas sein, das anlässlich der Leistung gegeben wird, nicht in der Vergangenheit empfangene Vorteile aus der Beteiligung selbst.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Sachverhalt**

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Die Bw wurde 2003 gegründet, betreibt gewerblichen Grundstückshandel und ermittelt ihren Gewinn nach [S 4 Abs 3 EStG 1988](#), wodurch die Anschaffungskosten für Immobilien des Umlaufvermögens nach der Rechtslage der Streitjahre sofort Betriebsausgaben darstellten. Die Kommanditisten erhielten

in den Jahren bis 2008 Verluste im maximalen Ausmaß von 100% der Kommanditeinlage zugewiesen und konnten 60% der Kommanditeinlage entnehmen. Dies führte zu einem negativen Kapitalkonto im Ausmaß von 60% der Kommanditeinlage.

Nach Wegfall der Schenkungssteuer mit 1.8.2008 übertrug ein Großteil der Kommanditisten auf Empfehlung der Unternehmensgruppe der Bw 90% der Kommanditeinlage und das negative Kapitalkonto an die U. Diese ist ebenfalls Kommanditistin, ihr Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist gleichzeitig Komplementär der Bw (Herr K). Der Vorgang wurde von den Vertragsparteien als Schenkung behandelt, womit die erwerbende Bw die Buchwerte fortgeführt hat und ein Realisationsvorgang bei den bisherigen Kommanditisten unterblieb.

Das Schenkungsanbot hatte im wesentlichen folgenden Inhalt:

#### A) Inhalt und Vorteil

*"Durch die erfolgten Verlustzuweisungen weist Ihr Kapital- und Verrechnungskonto gemäß A2} einen negativen Stand von Euro [ ..... ] aus. Die Übernahme dieses in der Regel mit einer 50%igen einkommensteuerlichen Nachbelastung behafteten negativen Standes kann unter Lebenden ausschließlich im Schenkungsweg steuerneutral übertragen werden.*

*Inhalt der vorgeschlagenen Transaktion ist die Schenkung von [ ... ] % Ihres Kommanditanteils an die U zum Jahresende 2008 (siehe Beilage BI) Muster Schenkungsvertrag}. Einerseits übertragen Sie damit Ihre Beteiligungs- und Gewinnansprüche, andererseits übernimmt U das damit verbundene steuerliche negative Kapitalkonto. Es sind keinerlei direkten Zahlungsflüsse - weder von Ihnen noch an Sie - mit diesem Schenkungsvertrag verbunden. Es bleiben somit die bisher erzielten finanziellen Vorteile für Sie erhalten und fällt künftig die Nachversteuerung von [. ... ] % Ihres Kommanditanteils für Sie ersatzlos weg.*

*Gemäß den für Sie persönlich in der Anlage dargestellten Berechnungen (Beilage A3) würde sich bei Annahme eines 110%igen Firmenwertes -jedenfalls auch bei einer bis zu 150% angenommenen Höhe des Firmenwertes - ein finanzieller Vorteil durch die Übertragung Ihres Kommanditanteils an eine Firma der Unternehmensgruppe K ergeben, und zwar [ ..... ] % respektive Euro [ ..... ]*

*Vorschlag und Empfehlung:*

*"Um die bisher erzielten Vorteile der Vergangenheit aus Ihrer(n) Kommanditbeteiligung(en) zu sichern, bieten wir Ihnen an einen hohen Prozentsatz Ihrer Kommanditbeteiligung samt negativem Kapitalkonto bis Ende 2008 zu übernehmen. Durch den Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer ab 1.8.2008 bietet sich in befristetem Zeitrahmen die Möglichkeit an, eine drohende Nachversteuerung der Verlustzuweisungen über 100 % und steuerfreie Entnahmen auf Dritte zu überwälzen; Ihre bisherigen finanziellen Vorteile in absoluten Cash-Beträgen und finanzmathematisch hohen Renditen wären damit für die Vergangenheit gesichert. "*

*Informationsblatt (Beilage A 1) zum Anbot zur Übertragung der Kommanditanteile:*

#### II. Wirtschaftliches und steuerliches Umfeld

*"Die in einem nie vorher gesehenen Ausmaß aktuelle weltweite Finanz- und Wirtschaftskrise lässt verlässliche Prognosen über künftige Immobilienpreisentwicklungen nur bedingt zu. Deshalb empfehlen wir bereits erzielte finanzielle Vorteile aus Kommanditbeteiligungen 1997*

bis 2004 zum Großteil abzusichern; diese Sicherung kann im konkreten Fall ausschließlich über eine Schenkung erfolgen, da nur bei dieser Übertragung eine Fortführung der steuerlichen negativen Buchwerte und damit eine Nachversteuerung durch Sie als Kommanditist verhindert werden kann.

Derzeit kann auf Grund der österreichischen Budgetsituation und der unsicheren Konjunktur nicht seriös abgeschätzt werden, wie sich die (Spitzen-) Steuersätze für Einkommen entwickeln, ob eventuell die Einführung von Vermögensteuern und die Reaktivierung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes droht. All diese Risikofaktoren - auch mit der aktuellen Finanzkrise - können durch die vorgeschlagene Übertragung eines Großteils der Kommanditeinlage beseitigt bzw. eingedämmt werden. .... "

#### Beilage A 4) Risikohinweise

A) 2) Schenkung eines Kommanditanteiles mit negativem Kapitalkonto – steuerlicher Veräußerungsgewinn:

"Grundsätzlich hat im Fall der Schenkung eines Kommanditanteils der Übernehmer (Geschenknehmer) die steuerlichen Buchwerte des bisherigen Anteilsinhabers zu übernehmen (Buchwertfortführung). Es besteht aber ein Risiko, dass die Finanzverwaltung in Höhe des negativen Kapitalkontos einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn im Ausmaß des negativen Kapitalkontos unterstellt"

A) 3) Schenkung als Missbrauch (BAO § 21ff):

"Unter Umständen könnte die Schenkung vor der Finanzbehörde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Missbrauch eingestuft und steuerlich nicht als Schenkung anerkannt werden. Es besteht beispielsweise das Risiko, dass die Schenkung aus Sicht der Finanzbehörde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Tauschgeschäft qualifiziert werden könnte, wie z.B: die Schenkung als Hingabe eines negativen Kapitalkontos durch den Geschenkgeber gegen Übernahme der künftigen Steuerlatenzen des Geschenknehmers. In diesem Fall würde die Schenkung aus Sicht der Finanzbehörde möglicherweise als eine steuerlich wirksame (entgeltliche) Übertragung des Kommanditanteils vom Geschenkgeber an den Geschenknehmer qualifiziert werden. Jede Übertragung eines Kommanditanteils wird steuerrechtlich zwingend aufgesplittet in eine (steuerpflichtige) Auflösung der Kommanditbeteiligung durch den Übertragenden (Geschenkgeber) und eine Übernahme durch den Übernehmenden (Geschenknehmer). In diesem Fall hätte der Geschenkgeber einen Veräußerungsgewinn zu versteuern .... "

B) 2) Wert der Kommanditanteile unter 150 % bis 200 %.

"Bei einer persönlichen Einkommensteuer-Progressionsstufe von 50 % ist im Falle einer Abschichtung der Kommanditanteile unter 150 % (bei 250%iger steuerlicher Verlustzuweisung) bzw. unter 200 % (bei 300%iger steuerlicher Verlustzuweisung) mit einem per Saldo liquiditätsmäßiger (sie) Nachteil für den Kommanditisten im Nachhinein (aber nicht insgesamt) verbunden:

Die persönliche Einkommensteuer-Nachzahlung wäre diesfalls höher als das Abschichtungsguthaben von der jeweiligen Kommanditgesellschaft.

Verstärkt käme der Wert einer Kommanditgesellschaft unter Druck, wenn gleichzeitig ein hoher Prozentsatz der Kommanditisten zu einem Zeitpunkt kündigen würden und de facto der Immobilienbestand zur Gänze - um die Liquidität für die Abschichtungsguthaben aufzubringen - auf einmal veräußert werden müsste. In diesem Fall wäre ein Wertverlust von 25% bis 50% des Wertes der Kommanditanteile auf Grund des Zeitdruckes zu befürchten. "

Die steuerlich relevanten Passagen der Schenkungsverträge lauten:

*"Die Vertragsparteien halten fest; dass sich die Kommanditeinlage der geschenkgebenden Partei durch die Tätigkeit des Komplementärs und der U sehr vorteilhaft entwickelt hat. In Anerkennung dieser vorteilhaften Entwicklung und als Ausdruck der Zufriedenheit mit der Tätigkeit des Komplementärs und der U wird gegenständlicher Schenkungsvertrag abgeschlossen.*

*Die geschenkgebende Partei schenkt und übergibt 90% (neunzig Prozent) ihrer Kommanditeinlage und die geschenknehmende Partei übernimmt aus dem Rechtsgrund der Schenkung die genannte Kommanditeinlage.*

*Der geschenkgebenden Partei und der geschenknehmenden Partei sind der Stand des Kapital- und Verrechnungskontos der Kommanditeinlage bekannt. Insbesondere ist der geschenknehmenden Partei das handels- und steuerrechtliche negative Kapitalkonto im Ausmaß bis zu [ ..... ] % der Kommanditeinlage bekannt und übernimmt die geschenknehmende Partei dieses hiermit. Der Verkehrswert des Kommanditanteils beträgt zum Zeitpunkt der Schenkung ca. 110% (einundhundertzehn Prozent) der Kommanditeinlage.*

*Sollten bis längstens 31.12.2010 der geschenkgebenden Partei rechtskräftig vom Finanzamt "Einkommensteuer-Zahlungen" (Nachforderungen) die ursächlich und in direktem Zusammenhang mit dem gegenständlichen Schenkungsvorgang stehen, vorgeschrieben werden, ist die geschenkgebende Partei berechtig, die Schenkung mittels eingeschriebener Briefsendung an die geschenknehmende Partei teilweise oder zur Gänze nach Maßgabe der folgenden Regelungen zu widerrufen ..... "*

## **2. Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit**

Zivilrechtlich charakterisiert sich die Schenkung nach *Schubert* (in *Rummel*<sup>8</sup>, § 938 Rz 4) folgendermaßen: Schenkungsabsicht ist für die Schenkung begriffswesentlich. Sie besteht in der Absicht einer unentgeltlichen, dh auf keine Gegenleistung bezogenen u freiwilligen (freigebigen), dh auch nicht durch sittliche Pflicht verlangten Leistung. Entgeltlichkeit ist sowohl bei synallagmatischer Verknüpfung als auch dann gegeben, wenn die Gegenleistung Bedingung der Leistung (konditionale Verknüpfung) oder auch nur Zweck der Leistung ist (kausale Verknüpfung). Darüber, ob etwas als Gegenwert gemeint ist, entscheidet der Parteiwille. Entgelt ist jeder wirtschaftl Vorteil, jedes eigenwirtschaftl Interesse. Die Gegenleistung muß auch nicht geldwerte Art sein, sie kann auch einem Dritten erbracht werden.

Einer Meldepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) unterliegen u.a. Schenkungen unter Lebenden (§ 3 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 [ErbStG]). Als Schenkung gilt insbesondere jede Schenkung iSd bürgerlichen Rechts (§ 3 Abs 1 Z 1 ErbStG) und jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 3 Abs 1 Z 2 ErbStG). Unentgeltlich ist eine Leistung, die auf keine Gegenleistung abstellt oder deren Gegenleistung nicht in Geld veranschlagt werden kann (*Doralt*, ErbStG, § 3 Tz 2). Freigebig handelt der Zuwendende, wenn er die unentgeltliche Leistung freiwillig auf sich nimmt (*Doralt*, ErbStG, § 3 Tz 3). Der Bereicherungswille ist bei einer Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn gegeben, wenn die objektive Bereicherung

des Erwerbers sowohl vom Geschenkgeber als auch vom Erwerber gewollt ist (*Doralt*, ErbStG, § 3 Tz 6). Hingegen genügt für eine freigebige Zuwendung iSd § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG der einseitige Bereicherungswille des Zuwendenden (vgl zB VwGH 27.4.2000, [99/16/0249](#)). Der Bereicherungswille muss nicht unbedingt sein. Es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht oder in Kauf nimmt (zB VwGH 14.5.1992, [91/16/0012](#); 27.5.1999, [96/16/0038](#); *Ritz*, BAO<sup>4</sup> § 121a Tz 4). Die Bereicherung braucht nicht das Motiv des Schenkenden sein (*Doralt*, ErbStG, § 3 Tz 6). Die Bereicherung des Bedachten und die Entreicherung des Zuwendenden müssen sich der Höhe nach nicht decken (*Doralt*, ErbStG, § 3 Tz 5). Das Vorliegen eines Sachverhaltes, der Meldepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) auslöst bzw. Schenkungssteuerpflicht ausgelöst hat, schließt das Vorliegen eines entgeltlichen einkommensteuerpflichtigen Geschäftes aus.

Zur Einführung der Meldepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) führen die Gesetzesmaterialien (549 BlgNR XXIII. GP, zu Art 5 Z 1 und 3) aus: „*Da die allgemeinen Grundsätze des Steuerrechts, wie zum Beispiel Einkommenszurechnung oder wirtschaftliche Betrachtungsweise weiter anzuwenden sind, kann die Ertragsteuerpflicht und/oder Umsatzsteuerpflicht nicht durch Vortäuschen einer Schenkung umgangen werden. Die §§ 21 bis 24 der Bundesabgabenordnung sind anzuwenden. [...] Eine rechtswirksame Schenkung liegt nur vor, wenn sie freigebig – also ohne Erwartung einer Gegenleistung – erfolgt. Wenn dagegen in Vergütung einer Leistung etwas „zurück“geschenkt wird, liegt ein Leistungsaustausch vor und ist dieser einkommensteuerpflichtig. Daran ändert sich durch das Schenkungsmeldesystem nichts. Das Schenkungsmeldesystem soll der Finanzverwaltung aber die Aufdeckung von solchen Abgabenhinterziehungen erleichtern.*“

Gemäß [§ 6 Z 9 lit a EStG 1988](#) hat bei unentgeltlichem Erwerb eines Mitunternehmeranteiles der Erwerber die Buchwerte des bisherigen Anteilsinhabers fortzuführen. Damit nimmt der Gesetzgeber bewusst in Kauf, dass beim Rechtsvorgänger eingetretene Wertsteigerungen beim Rechtsnachfolger besteuert werden (*Doralt/Mayr*, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 405). Für die Unentgeltlichkeit ist ausschlaggebend, dass der Erwerber bereichert ist (so auch EStR 2000 Rz 5569; vgl. im Detail bereits die Ausführungen oben zu freigebigen Zuwendung). Die bloße Übernahme von im Betrieb enthaltenen Verbindlichkeiten stellt noch keine Gegenleistung dar (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 24 Tz 8.4). Bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist dafür entscheidend, ob dieser einen positiven Verkehrswert hat (VwGH 25.5.1998, [97/14/0141](#); *Doralt/Mayr*, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 406). Scheidet der Gesellschafter ohne Zahlungen aus und übersteigen die auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven samt Firmenwert das negative Kapitalkonto, liegt grundsätzlich eine unentgeltliche Übertragung vor (VwGH 2.12.1987, [87/13/0061](#); 27.5.1998, [94/13/0084](#); EStR 2000 Rz 5988).

Gemäß [§ 24 Abs 1 EStG 1988](#) sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Im Falle des Ausscheidens eines Mitunternehmers ist jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss ([§ 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988](#)). [§ 24 EStG 1988](#) ist nur auf entgeltliche Erwerbe anzuwenden (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 24 Tz 8).

Nach den Einvernahmeprotokollen, die das Finanzamt mit einigen schenkenden Kommanditisten aufgenommen hat, war Hauptmotiv zur Schenkung, ihren bisherigen Ertrag abzusichern und das Risiko eines künftigen Wertverlustes auszuschließen. Weil die bisherige Rendite sich aus der Entnahme und der steuerlichen Verwertung der Verlustzuweisungen ergeben hat, war das Bestreben der Kommanditisten, diesen steuerlichen Vorteil zu erhalten. Mit der Schenkung haben sie in Kauf genommen, dass der tatsächliche Wert der Beteiligung höher ist bzw. sie an künftigen Wertsteigerungen nicht mehr teilhaben, was sie gegen das Risiko der Wertminderung aufgewogen haben. Die Bereicherung der Geschenknehmerin wurde in Kauf genommen, weil den Schenkenden vorgerechnet worden ist, dass sie durch die bisherige Gestaltung bereits eine sichere Rendite erzielt hätten.

Ohne Abschaffung der Schenkungssteuer mit 1.8.2008 wäre das vorliegende Modell nicht attraktiv gewesen. Die Geschenknehmerin U und ihr Alleingesellschafter haben diese Tatsache zum Anlass genommen, um von der allgemeinen Verunsicherung am Markt zu profitieren. Auf eine Steuerersparnis kam es der Geschenknehmerin nicht an, sie hat im Gegenteil durch die Schenkungen die Steuerlatenzen aus den negativen Kapitalkonten übernommen. Der Geschenknehmerin kam es auf die tatsächliche Bereicherung durch den unentgeltlichen Erwerb der Kommanditanteile an.

Wirtschaftlich verständigen Menschen hätte auffallen müssen, dass die vorgerechnete Wertsteigerung von 100 auf 110 in fünf Jahren einer jährlichen Wertsteigerung von bloß 2 % entspricht, was fern der Realität am Immobilienmarkt ist. Wirtschaftlich verständigen Menschen hätte weiters auffallen müssen, dass selbst dann, wenn der gemeine Wert der Beteiligung nur 110 betragen hätte, ein Verkauf des Anteiles um 110 eine höhere Gesamtrendite gebracht hätte als eine Schenkung (zur vorhandenen Rendite von 110 aus Entnahme und Verlustverwertung wäre eine Zahlung von 110 hinzugekommen, vermindert um die Steuerlast von 85 aus einem Veräußerungsgewinn von 170). Wirtschaftlich verständigen Menschen hätte zudem auffallen müssen, dass die ins Treffen geführte Krise den Kapitalmarkt betrifft und sich auf den Immobilienmarkt gegenteilig auswirkt sowie, dass der Wertverlust aus Immobilienaktien, die den Marktmechanismen des Aktienmarktes folgen, nicht vergleichbar ist mit der Wertentwicklung realer Immobilien. Wie das Finanzamt zutreffend ausführt, hatten die Kommanditisten keine besondere Ahnung von dem Geschäft, in das sie

investiert haben. Sonst wäre ihnen die Tragweite des Angebotes: „Schenk mir Deinen Anteil, dann bist Du das Risiko los“, nämlich eine tatsächliche Entreicherung, bewusst geworden und dass der bloße Steuervorteil aus der Gestaltung der Vorjahre weniger ist als der Vermögensverlust durch die Schenkung. Auch hätten wirtschaftlich verständige Menschen den modellhaft angenommenen praxisfernen Verkehrswert der Kommanditanteile kritisch hinterfragt. Damit verliert jedoch auch das Argument des Finanzamtes an Gewicht, es widerspreche jeder ökonomischen Vernunft, auf den Verkehrswert der Kommanditeinlage gegenüber einem fremden Dritten so weitreichend zu verzichten.

Für eine Schenkungs-„Absicht“ ist der Eventualvorsatz ausreichend, dass also der Schenkende die Bereicherung der Beschenkten in Kauf nimmt und sich damit abfindet. Bei einem als Schenkung bezeichneten Vertrag, der die empfangende Partei zu keiner Gegenleistung verpflichtet, ist davon auszugehen, dass die Bereicherung der Geschenknehmerin von den Schenkenden billigend in Kauf genommen wurde. Das Motiv für die Schenkung ist unbeachtlich. Zwar wurde den Schenkenden im Schenkungsanbot explizit erklärt, dass eine steuerneutrale Übertragung des negativen Kapitalkontos nur im Schenkungsweg möglich sei, doch wurden in diesem Angebot auch andere Gründe angeführt, die den Schenkenden die Schenkung „schmackhaft“ machen sollen: Absicherung der bereits erhaltenen Rendite und Ausschluss des Risikos einer Wertminderung bzw. Vermögensverschleuderung durch die KG durch den Zwang, viele Gesellschafter vertragskonform abzuschichten.

### 3. Gestaltungsmissbrauch

Für die Annahme eines Missbrauchs nach [§ 22 BAO](#) ist ein einzelner Realakt idR nicht ausreichend, erst eine Abfolge von Handlungen führt zum Missbrauch. Das ursprüngliche Modell der 60%igen Entnahmemöglichkeit und 100%igen Verlustzuweisung aus einem als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführten gewerblichen Grundstückshandel ist von der Finanzverwaltung nicht beanstandet worden. Weder wurde die Gewerblichkeit vom Finanzamt angezweifelt, noch wurde das Modell nach [§ 2 Abs 2a EStG 1988](#) (Wartetasteverlust) behandelt. Die Schenkungen erfolgten nach Abschaffung der Schenkungssteuer. Dass aber der Gesetzgeber die Schenkungssteuer abgeschafft hat und damit Schenkungen attraktiver gemacht hat, ist nicht den Vertragsparteien anzulasten. Die Abschaffung der Schenkungssteuer war zum Zeitpunkt des Entstehens des vorliegenden Beteiligungsmodells nicht absehbar, kann daher auch nicht in eine geplante Abfolge von Handlungen einbezogen werden. Das Vorliegen eines Gesamtplanes ist somit zu verneinen (vgl. zur ähnlichen Rechtslage in Deutschland *Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 42 AO Rz 366).

Mit dem Schenkungsmeldegesetz (BGBl I 2008/85) beabsichtigte der Gesetzgeber, missbräuchliches Zerlegen von Leistung und Gegenleistung auf zwei Schenkungsakte zu

verhindern (549 BlgNR XXIII. GP, zu Art 5 Z 1 und 3). Im vorliegenden Fall gibt es seitens der Geschenknehmerin keine Gegenleistung, es liegen keine missbräuchlichen wechselseitigen Schenkungen vor, sondern nur eine Schenkung der Kommanditisten an die U. Die Übernahme des negativen Kapitalkontos durch die U erfüllt keine unternehmensrechtliche Schuld, weil eine unternehmensrechtliche Auffüllungsverpflichtung fehlt. Es handelt sich bloß um die steuerrechtliche Folge einer Schenkung, die vom Gesetzgeber bewusst gebilligt wird (siehe schon die Ausführungen zu [§ 6 Z 9 lit a EStG 1988](#)). Dass bei einer Schenkung keine Realisierung stiller Reserven bzw. eines negativen Kapitalkontos eintritt, ist vom Gesetz ausdrücklich vorgesehen. Wird eine abgabenrechtliche Begünstigung auf einem Weg erreicht, der gesetzlich vorgesehen ist, stellt das keinen Missbrauch dar (VwGH 11.6.1983, [82/13/0239](#); 23.5.1990, [89/13/0272](#)).

Ein Missbrauch läge vor, wenn die rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Abgabenvermeidung findet (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 22 Tz 2). Die Schenkenden hatten nicht primär die Abgabenvermeidung im Sinn, sondern die Absicherung der bisherigen Rendite aus der Veranlagung, deren Bestandteile die bereits – damals vom Finanzamt zugelassenen – lukrierten Steuervorteile waren. Als Entscheidungshilfe wurde ihnen im Schenkungsangebot durch den Schenkenden ein Marktrisiko und ein Risiko der Vermögensverschleuderung zur Abschichtung vor Augen geführt. Auch wenn diese Informationen zu einer unvollständigen Sachverhaltskenntnis geführt haben, waren sie doch die ausschlaggebenden Motive für die gewählte Gestaltung. Eine ungewöhnliche Gestaltung ist dann kein Missbrauch, wenn außersteuerliche Gründe vorliegen (*Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 22 Tz 4), was hier gegeben ist, zumal es nicht zu einer Steuerersparnis, sondern bloß zu einer Steuerverschiebung kommt.

Dass die Schenkenden als natürliche Personen aus der seinerzeitigen Verlustzuweisung idR eine Steuerersparnis von 50% hatten, die beschenkte GmbH jedoch die steuerhängigen negativen Kapitalkonten nur mit 25% Steuer belastet haben wird, stellt keinen Missbrauch dar, weil sonst etwa auch jede Umgründung nach Art III UmgrStG missbrauchsverdächtig wäre. Es handelt sich dabei um eine zulässige Gestaltung.

Ein Scheingeschäft iSd [§ 23 BAO](#) liegt ebenfalls nicht vor, weil die unentgeltliche Übertragung auf die U von den Parteien gewollt war und auch so eingetreten ist. Auch wurde kein anderes Geschäft dadurch verdeckt.

Die Möglichkeit des Schenkungswiderrufs im Falle einer rechtskräftigen steuerpflichtigen Veranlagung ist aus folgenden Gründen unbedeutend: Den Ausführungen der Bw, die Widerrufsklausel diene bloß dem Schutz der Schenkenden davor, dass die Bw dem Finanzamt die Schenkungen als entgeltliche Geschäfte meldet, damit die Bw sich auch der Wirkung der

---

Steuerlatenz entledigen könne, ist Glauben zu schenken. Hätte es sich um ein allgemeines Widerrufsrecht gehandelt, das auf die Einschätzung durch das Finanzamt abstellt, wäre der Widerruf nicht auf einen Zeitraum von zwei Jahren ab Schenkung beschränkt worden, in dem vom Finanzamt rechtskräftig Einkommensteuer-Nachforderungen vorgeschrieben werden müssten, die mit dem Schenkungsvorgang ursächlich zusammenhängen. Schon das erstinstanzliche Verfahren mit Betriebsprüfung konnte nicht in dieser Frist abgeschlossen werden. Auch ex ante betrachtet wäre es bei erwartbarem Rechtsmittel nahezu undenkbar, ein derartiges Verfahren durch die Instanzen hindurch in der angegebenen Frist mit einem rechtskräftigen Bescheid beendet zu haben.

#### **4. Zusammenfassung**

Zusammenfassend wird daher festgestellt: Für die Schenkungen gibt es keine Gegenleistung. Der einzige Vorteil bei den Schenkenden liegt in der bereits in Vorjahren verwirklichten Entnahme von 60% ihrer Einlage und der bis zu 50%igen Steuerersparnis durch Verlustzuweisungen aus Vorjahren im Ausmaß von 100% ihrer Kommanditanteile. Dieser Vorteil ist jedoch unabhängig von der nunmehrigen Schenkung eingetreten und kann damit nicht als Gegenleistung gewertet werden.

Die sich aus den Verlustzuweisungen ergebende Steuerlatenz geht im Rahmen der Buchwertfortführung ([§ 6 Z 9 lit a EStG 1988](#)) auf den Geschenknehmer über. Die Übernahme der Steuerlatenz stellt jedoch ebenfalls keine Gegenleistung dar, sondern ist die gesetzliche Folge einer Schenkung.

Das Motiv der Steuerersparnis wurde zwar im Schenkungsangebot angeführt, um die Kommanditisten zur Schenkung zu motivieren. Die Steuerersparnis ist jedoch Folge eines in der Vergangenheit realisierten und vom Finanzamt seinerzeit gebilligten Vorgehens (Verlustzuweisung, Entnahme). Hauptmotiv für die Schenkung war überdies das Abwenden der im Schenkungsangebot umrissenen künftigen Risiken. Dass deren Eintritt für einen wirtschaftlich verständigen Betrachter unwahrscheinlich ist und die Schenkungen in Verkennung dieser Tatsache erfolgt sind, macht die grundsätzlich unverständlichen Schenkungsakte erklärliech. Die Bereicherung der Geschenknehmerin war den Schenkenden bewusst, die zivil- und steuerrechtlichen Rechtswirkungen der Schenkung waren das von beiden Parteien gewollte Ergebnis. Daher ist durch die Schenkung kein Umweg beschritten worden.

Insgesamt ergibt sich auch keine Steuerersparnis, weil die latente Steuerlast bloß auf die Geschenknehmerin übergegangen ist.

---

Somit lag kein entgeltliches Geschäft vor, [§ 24 Abs 2 EStG 1988](#) war nicht anwendbar, sondern die Buchwertfortführung nach [§ 6 Z 9 lit a EStG 1988](#), und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Beteiligtenverzeichnis

Wien, am 11. Jänner 2013