

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Co Kommanditgesellschaft (GmbH & CoKG), die mit Gesellschaftsvertrag vom 13. November 1989 gegründet wurde und den Betrieb eines Institutes (Ambulatoriums) für physikalische Medizin zum Betriebsgegenstand hat.

Unbeschränkt haftende Komplementärgesellschaft ist die B Institut GmbH (in weiterer Folge B GmbH), an welcher A und ihr Ehegatte X bis 25. Februar 2004 beteiligt waren. Mit Abtretungsvertrag vom 25. Februar 2004 treten sie ihre Gesellschaftsanteile an der Komplementär GmbH an Y ab, welcher auch die Geschäftsführung übernimmt.

Als beschränkt haftende Kommanditisten fungierten A sowie ihr Ehegatte X jeweils zu 50%, mit einer Haftsumme von ATS 470.000,- sowie einer Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven. Mit Abtretungsvertrag vom 24. März 2004 überträgt A ihren 50% Kommanditanteil unentgeltlich an ihren Ehegatten X.

Im Jahr 2006 wurde die Bw. um rund € 1,3 Mio. an Y veräußert.

Für die Jahre 2003 und 2004 fand bei der Bw. eine Außenprüfung statt. Dabei wurden im Betriebsprüfungsbericht vom 20. November 2007 – soweit für das gegenständliche Berufungsverfahren von Relevanz – folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 2 Veräußerungsgewinn:

„A hat mit 31. Jänner 2004 durch einen Schenkungs- und Abtretungsvertrag ihren Kommanditanteil verbunden mit einem negativen Kapitalkonto an ihren ebenfalls an der KG als Kommanditist beteiligten Ehegatten X übertragen.

Als beschränkt haftender Gesellschafter besteht für A keine Auffüllungsverpflichtung ihres negativen Kapitalkontos. Muss jedoch ein Gesellschafter sein negatives Kapitalkonto nicht auffüllen, so ist es für eine Erfassung gemäß § 24 Abs.2 letzter Satz gleichgültig, aus welchem Grund keine Auffüllungsverpflichtung besteht (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 24, Tz. 95.4). Nur wenn an sich eine Auffüllungsverpflichtung besteht, die gegenüber dem ausscheidenden Gesellschafter aus privaten Gründen nicht geltend gemacht wird, so entsteht zunächst im Hinblick auf die Auffüllungsverpflichtung kein Veräußerungsgewinn, der Wegfall wäre als privat veranlasster Vermögensvorteil ebenfalls nicht steuerwirksam (UFS, RV/0184-K/02).

Nach Lehre und Rechtsprechung wird grundsätzlich nur dann von einer unentgeltlichen Übertragung ausgegangen, wenn ein Gesellschafter ohne Zahlungen aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidet und die auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven samt Firmenwert das negative Kapitalkonto (bloß buchmäßige Überschuldung) übersteigen (auch VwGH 27.5.1998, 94/13/0084), denn dann tritt die für eine Schenkung erforderliche Bereicherung des Übernehmers ein.

Im vorliegenden Fall wurde bei einer Besprechung am 24. April 2007 mit den Parteien des Verfahrens erklärt, dass das Unternehmen im Jahr 2006 um den Marktpreis von rund € 1,3 Mio. an Y veräußert wurde. Schriftlicher Kaufvertrag wurde während der Prüfung keiner vorgelegt. Nachdem A am Unternehmen mit 50% beteiligt war, ist der reale Wert ihrer Anteile weit unter dem negativen Kapitalkonto und es liegt daher eine tatsächliche Überschuldung vor.

Nach § 24 Abs. 2 letzter Satz ist im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss, dabei ist es unerheblich, ob das negative Kapitalkonto durch Verluste oder Entnahmen entstanden ist.

Bei der ausscheidenden Kommanditistin ist daher ein Veräußerungsgewinn in der Höhe des negativen Kapitalkontos anzusetzen.

Der Erwerber des Mitunternehmeranteils, X, hat die anteiligen stillen Reserven samt Firmenwert zu aktivieren. Die Differenz zum übernommenen und fortzuführenden negativen Kapitalkonto ist kein Erwerbsverlust, sondern in Form eines Ausgleichs-(korrektur)Postens zu aktivieren. Der Korrekturposten ist gegen künftige Gewinnanteile des Erwerbers aus der Beteiligung erfolgsmindernd aufzulösen.

Mit den Zahlen der in der Vorbesprechung vom 9. Oktober 2007 vorgelegten Bilanz zum 31. Jänner 2004 wurde, unter Berücksichtigung des anteiligen Freibetrages von € 3.650 bei Teilbetriebsveräußerung nach § 24 Abs. 4 EStG, nachstehender Veräußerungsgewinn berechnet:

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 2004:

KZ 330 Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 965.397"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und nahm gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wieder auf und erließ am 26. November 2007 einen neuen Feststellungsbescheid für das Jahr 2004.

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist wurde gegen den Feststellungsbescheid 2004 Berufung erhoben und – mangels Vorliegens eines diesbezüglichen Tatbestandes - der Nichtansatz des Veräußerungsgewinnes in der Höhe von € 965.397 begehrt.

Die Übertragung der Mitunternehmeranteile seitens A an ihren Gatten X sei – wie aus dem dem Finanzamt vorgelegten Vertrag zu entnehmen sei - unentgeltlich erfolgt.

Dabei habe X ausdrücklich aus privaten Gründen auf die Auffüllung des negativen Kapitalkontos verzichtet. Die Übernahme des negativen Kapitalkontos durch X sei daher aus privaten Motiven, nämlich in Schenkungsabsicht, erfolgt. Dies sei im Vertrag und dem ergänzenden Sideletter dezidiert festgehalten worden.

Es werde Bezug genommen auf des Judikat des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.5.1998, 94/13/0084, in welchem klar zum Ausdruck komme, dass auch bei Vorliegen eines negativen Kapitalkontos – selbst bei Vorliegen einer realen Überschuldung (im konkreten Fall liege nur eine buchmäßige Überschuldung vor) – kein Veräußerungsgewinn zu berechnen sei, wenn auf die Auffüllung des negativen Kapitalkontos aus privaten Motiven verzichtet werde und die Übergabe in Schenkungsabsicht erfolge. Der ausscheidende Kommanditist habe jedenfalls die Verpflichtung, sein negatives Kapitalkonto mit zukünftigen Gewinnen aufzufüllen (siehe § 169 Abs. 1 UGB).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes sei eine unentgeltliche Übertragung (ohne Ermittlung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes gemäß § 24 EStG) bei negativen Kapitalkonten möglich, wenn:

- 1) das behauptete Naheverhältnis offen gelegt werde (dies sei im konkreten Fall dadurch, dass die Vertragspartner Ehegatten sind, jedenfalls evident) und
- 2) dem Abtretungsvertrag ein Hinweis darauf entnommen werden könne, dass die Übernahme der negativen Kapitalkonten durch die Erwerber der Anteile in Schenkungsabsicht und daher aus privaten Beweggründen erfolgt sei (gerade dieser Punkt sei im Vertrag und im ebenfalls offen gelegten Sideletter dezidiert dargelegt).

Trete daher an die Stelle des betrieblichen Interesses eine private Motivation, so müsse dies mit besonderer Deutlichkeit in Erscheinung treten.

Die vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Kriterien seien durch das unbestreitbare Vorliegen eines Naheverhältnisses und durch die vertragliche Vereinbarung jedenfalls erfüllt. Demzufolge liege im hier zu beurteilenden Fall eine Buchwertfortführung ohne Veräußerungsgewinnermittlung vor (also auch keine Besteuerung des negativen Kapitalkontos).

Diese Rechtsansicht spiegle sich auch in den einschlägigen Richtlinien wider. Aus den Richtlinien ließen sich folgende Leitsätze ableiten:

- 1) Rz 5988 EStR 2000: Bei bloß buchmäßiger Überschuldung solle keine Veräußerungsgewinnermittlung stattfinden (Buchwertfortführung).
- 2) Rz 5972 EStR 2000: Bei unentgeltlichen Übertragungen solle (grundsätzlich) keine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 EStG einsetzen (also auch keine Besteuerung des negativen Kapitalkontos).
- 3) Rz 6005 EStR 2000: Bei einer hohen Differenz zwischen dem Verkehrswert der Anteile und dem Kaufpreis habe ebenfalls keine Veräußerungsgewinnermittlung stattzufinden.

Im hier zu beurteilenden Fall sei insbesondere die Rz 6005 zu beachten, die die Übernahmen zwischen Angehörigen behandle, die besonders hohe bzw. besonders niedrige Übernahmepreise aufweisen würden. Demzufolge sei eine Untersuchung vorzunehmen, ob für die Kaufpreisfindung außerbetriebliche Motive ausschlaggebend gewesen seien. Sei dies der Fall, sei von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen. Auch das Beispiel der Angehörigenschenkungen mit Verzicht auf die Auffüllung des Kapitalkontos (=Übernahme des negativen Kapitalkontos) könne hier als Beispiel für den unentgeltlichen Erwerb herangezogen werden.

Dass die Richtlinien eine Unschärfe insoweit aufweisen würden, als zum einen die unentgeltliche Übertragung grundsätzlich keine Veräußerungsgewinnbesteuerung und zum anderen nur bei buchmäßiger (unentgeltlicher) Übertragung keine Veräußerungsgewinnbesteuerung auslösen soll, könne für den hier zu beurteilenden Sachverhalt dahingestellt bleiben. Im gegenständlichen Fall liege nämlich lediglich eine buchmäßige Überschuldung vor.

Für die hier vertretene Auffassung könne weiters ins Treffen geführt werden, dass die oben zitierte Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes in die Richtlinien aufgenommen worden sei (Rz 6005 EStR mit dem Beispiel der Angehörigenübertragung und Verzicht auf Auffüllung des negativen Kapitalkontos bei der Kaufpreisfindung aus außerbetrieblichen, privaten Gründen).

Zusammenfassend könne gesagt werden, dass im vorliegenden Fall lediglich eine buchmäßige Überschuldung vorliege. Für die Richtigkeit dieser Ansicht werde dem Berufungsschreiben ein Privatgutachten des gerichtlich beeideten Buchsachverständigen Z beigelegt. Seine Kanzlei sei seit 25 Jahren auf die Vertretung und Beratung für Gesundheitsberufe spezialisiert. Z selbst betreue einige hunderte Ärzte sowie Krankenanstalten und diverse Institute und sei ständiger Konsulent diverser Ärztekammern. Bei dem Gutachter handle es sich daher um einen ausgewiesenen Spezialisten in der betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Beratung von Gesundheitsberufen.

Selbst wenn sich die Behörde dieser gutachterlichen Beurteilung über das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes nicht anschließen sollte, führe dies – gestützt auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung, da selbst bei Vorliegen einer realen Verschuldung keine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 EStG einsetze. Damit werde in jeder denkbaren Fallgestaltung (buchmäßige oder reale Überschuldung) keine Veräußerungsgewinnbesteuerung ausgelöst.

In seiner Stellungnahme zur Berufung vom 29. Februar 2008 weist der Betriebsprüfer darauf hin, dass bei der durchgeführten Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass die Kommanditistin A im Rahmen eines Schenkungs- und Abtretungsvertrages vom 24. März 2004 per Stichtag 31. Jänner 2004 ihren Kommanditanteil an ihren ebenfalls an der KG als Kommanditist beteiligten Ehegatten X übertragen habe. 50% der Kommanditanteile seien zu diesem Zeitpunkt A zuzurechnen gewesen, ihre Haftsumme als Kommanditistin habe laut Firmenbuchauszug bis zum 1. April 2004 gleichfalls wie die von X ATS 470.000,- (€ 34.156,23) betragen. Zum Zeitpunkt der Schenkung habe das negative Kapitalkonto von A € 1.028.057,47 betragen, wobei der Negativbetrag zum weitaus überwiegenden Teil aus Entnahmen resultiert habe.

Nach Anfrage an den bundesweiten Fachbereich zur steuerlichen Beurteilung der Übertragung eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto zwischen Ehegatten übermittelte dieser nach Rücksprache mit dem Bundesministerium für Finanzen Abt. VI/6 folgende rechtliche Beurteilung:

Nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG ist im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Mitunternehmen anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss. Übersteigt daher das negative Kapitalkonto des Kommanditisten zum Zeitpunkt seines Ausscheidens die anteiligen stillen Reserven und besteht für ihn keine Auffüllungsverpflichtung, ist grundsätzlich in Höhe des negativen Kapitalkontos ein Veräußerungsgewinn anzusetzen (Rz 5994 EStR 2000).

Steuerliche Auswirkungen bei der ausscheidenden Kommanditistin:

Bei der ausscheidenden Kommanditistin ist ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos anzusetzen.

Steuerliche Auswirkung beim Erwerber des Kommanditanteils:

Sofern in der Kommanditbeteiligung stille Reserven sowie ein Firmenwert enthalten sind, sind sie auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen, zu aktivieren und auf die Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsgutes abzuschreiben.

Der Restbetrag des negativen Kapitalkontos geht in einen Ausgleichsposten und kann mit späteren laufenden Gewinnen, bzw. bei Ausscheiden mit Veräußerungsgewinnen aufwandswirksam verrechnet werden.

Im Zuge der Besprechungen sei daraufhin mehrmals die Erbringung eines Nachweises über den realen Wert der Anteile von A gefordert worden. Bei einer Besprechung vom 24. April 2007 sei von der steuerlichen Vertretung erklärt worden, dass die Bw. im Jahr 2006 von Y gekauft worden sei, dass jedoch noch kein schriftlicher Vertrag existiere. Als Kaufpreis seien rund € 1,3 Mio. vereinbart worden. Dies entspreche dem damaligen Marktpreis. Kurz vor der Besprechung sei von der steuerlichen Vertretung eine schriftliche Stellungnahme zur Übertragung der KG Anteile eingereicht worden. Darin sei eine Berechnung zur Darstellung eines positiven Verkehrswertes durch Ansatz des Firmenwertes plus stiller Reserven enthalten gewesen.

Bei der durchgeführten Vorbesprechung am 9. Oktober 2007 sei seitens des Finanzamtes entschieden worden, dass der Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos zu versteuern sei, da der Sachverhalt die Voraussetzungen nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG erfülle. A habe als beschränkt haftender Gesellschafter keine Auffüllungsverpflichtung gehabt und durch den tatsächlich erzielten Verkaufspreis von rund € 1,3 Mio. habe sich der reale

Wert der Anteile bei 50%iger Beteiligung weit unter dem negativen Kapitalkonto befunden, sodass eine tatsächliche Überschuldung vorgelegen sei.

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG treffe eine Regelung, mit der im Ergebnis eine handelsrechtlich allenfalls nicht bestehende Verpflichtung eines ausscheidenden Mitunternehmers zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos für steuerliche Zwecke jedenfalls als bestehend fingiert werde, sodass die Übernahme dieser (fingierten) Verpflichtung durch bisherige oder neu eintretende schuldbefreiend wirke und so zu einem Veräußerungsgewinn führe.

Müsste ein Gesellschafter sein negatives Kapitalkonto nicht auffüllen, so sei es für eine Erfassung gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz gleichgültig, aus welchem Grund keine Auffüllungsverpflichtung bestehe (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24, Tz 95.4).

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Im gegenständlichen Fall hat die Kommanditistin A mit Notariatsakt vom 24. März 2004 per Stichtag 31. Jänner 2004 ihre Gesellschaftsanteile im Ausmaß von 50% an der Bw. im Rahmen eines Schenkungs- und Abtretungsvertrages an ihren ebenfalls als Kommanditist an der Bw. zu 50% beteiligten Ehegatten X übertragen. Zum Zeitpunkt der Abtretung ihrer Gesellschaftsanteile hat das Kapitalkonto der Kommanditistin einen negativen Stand von € 1.028.057,47 aufgewiesen.

Im Jahr 2006 wurde die Bw. um € 1,3 Mio. an Y veräußert.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das negative Kapitalkonto der ausscheidenden Kommanditistin A als Veräußerungsgewinn zu versteuern ist.

Um diese Beurteilung durchführen zu können, ist zunächst eine Bewertung der Gesellschaftsanteile von A im Zeitpunkt ihres Ausscheidens als Kommanditistin an der Bw. vorzunehmen und zu prüfen, ob von einer bloß buchmäßigen oder einer tatsächlichen Überschuldung auszugehen ist. In weiterer Folge wird zu prüfen sein, ob A ihren Kommanditanteil tatsächlich unentgeltlich auf ihren Ehemann X übertragen hat und bei diesem die für eine Schenkung erforderliche Bereicherung eingetreten ist. Im Anschluss daran wird eine etwaige Verpflichtung zur Auffüllung ihres negativen Kapitalkontos durch A sowie der seitens X behauptete Verzicht auf diese Auffüllungsverpflichtung und abschließend die Anwendbarkeit des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG zu prüfen sein.

Der Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

I) Bewertung der Gesellschaftsanteile der Kommanditistin A:

Die Bw. legt ihrer Berufung ein Privatgutachten des gerichtlich beeideten Buchsachverständigen Z bei, welches zum Stichtag 1. Februar 2004 einen positiven Wert des Kommanditanteils der ausscheidenden Kommanditistin A nachzuweisen beabsichtigt.

Das Gutachten ermittelt den Unternehmenswert der Bw. anhand der **Ertragswertmethode**, wobei die Bewertung aus einer ex-ante-Sicht erstellt wurde und somit der Wert der mit März 2004 übertragenen Anteile aus der damaligen Sichtweise erfolgt sei. Aus diesem Grund könne nach Ansicht des Gutachters auch der im Jahr 2006 aus dem Verkauf der Bw. erzielte Kaufpreis für die Unternehmensbewertung nicht herangezogen werden.

Im Gutachten wird auf das Fachgutachten des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Unternehmensbewertung (KFS BW 1) Bezug genommen, wonach der Unternehmenswert eine zukunftsbezogene Größe sei und sich grundsätzlich als Barwert der nachhaltig erzielbaren Zukunftserfolge ergäbe. Da bei der Ertragswertermittlung von den Zukunftsgewinnen auszugehen sei, und die Bw. ab Februar 2004 von Y geführt worden sei, was bereits zum Übertragungszeitpunkt der Anteile vereinbart worden sei, seien laut Gutachten die Zukunftsgewinne unter der Prämisse einer normalen fachmännischen Führung zu berechnen.

Bei objektivierter Betrachtung und normaler fachmännischer Führung des Institutes wäre nach Ansicht des Gutachters bei einem Durchschnitt der Umsätze der Jahre 2002 und 2003 eine Umsatzrendite von 25% bis 30% erzielbar gewesen. Zusätzlich wäre eine Umsatzsteigerung möglich gewesen.

Unter Zugrundelegung einer Umsatzrendite von 30% (bei Anwendung der Formel der Ewigen Rente) ermittelt das Gutachten von Z einen positiven Wert des Kommanditanteils von A per 1. Februar 2004 (ex ante-Betrachtung) zwischen € 93.603 und € 305.603 (vgl. Seite 16 des Gutachtens).

Die Berechnung des Unternehmenswerts unter Einbeziehung der tatsächlichen Zukunftsgewinne (ex post-Betrachtung als Verplausibilisierung) führt laut Gutachten ebenfalls zu einem positiven Unternehmenswert des Kommanditanteils von A.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vermag das vorgelegte Privatgutachten des gerichtlich beeideten Buchsachverständigen Z die Feststellung der tatsächlichen Überschuldung des Kapitalkontos von A nicht zu entkräften.

Laut Kz 9 KFS BW 1 ergibt sich der Unternehmenswert unter der Voraussetzung ausschließlich finanzieller Ziele aus dem Barwert der mit dem Eigentum am Unternehmen verbundenen Nettozuflüsse an die Unternehmenseigner (Nettoeinnahmen der Unternehmenseigner), die

aus der Fortführung des Unternehmens und aus der Veräußerung etwaiger nicht betriebsnotwendigen Vermögens erzielt werden (Zukunftserfolgswert). Die Berechnung des Barwerts erfolgt mit jenem Kapitalisierungszinssatz, der der Rendite einer adäquaten Alternativanlage entspricht.

Im gegenständlichen Fall erfolgt die Unternehmensbewertung aus dem Anlass, dass die Kommanditistin A ihre Gesellschaftsanteile im Ausmaß von 50% an der Bw. im Rahmen eines Schenkungs- und Abtretungsvertrages an ihren ebenfalls als Kommanditist an der Bw. zu 50% beteiligten Ehegatten X übertragen hat.

Im Rahmen der objektivierten Unternehmensbewertung, für welche sich der Gutachter in seinem Gutachten entschieden hat, ist gemäß Kz 14 KFS BW 1 der objektivierte Unternehmenswert ein **typisierter Zukunftserfolgswert**, der sich bei Fortführung des Unternehmens **auf Basis des bestehenden Unternehmenskonzepts** mit allen realistischen Zukunftserwartungen im Rahmen der Marktchancen und –risiken, der finanziellen Möglichkeiten des Unternehmens sowie der sonstigen Einflussfaktoren ergibt. Bei der Ermittlung der künftigen finanziellen Überschüsse ist darauf zu achten, dass die Unternehmensplanungsrechnung mit den daraus resultierenden Erfolgsprognosen auf dem zum **Bewertungsstichtag** (im gegenständlichen Fall 31. Jänner 2004) bestehenden Unternehmenskonzept aufbaut. Maßnahmen, die zu strukturellen Veränderungen des Unternehmens führen, dürfen nur dann berücksichtigt werden, wenn sie zu diesem Stichtag bereits eingeleitet bzw. hinreichend konkretisiert sind (vgl. Kz 35 KFS BW 1).

Entgegen der Kz 14 KFS BW 1 und der Kz 39 KFS BW 1, wonach von einem **unveränderten Management** oder für den Fall des Wechsels des Managements von **durchschnittlichen Managementleistungen** auszugehen ist (typisierte Managementfaktoren), geht das vorgelegte Fachgutachten zwar von sehr positiven Zukunftserwartungen aus, welche jedoch nicht auf dem zum Bewertungsstichtag 31. Jänner 2004 bestehendem Unternehmenskonzept aufbauen. Vielmehr werden die Zukunftsgewinne unter der Annahme der fachmännischen Führung der Bw. von Y berechnet, dessen Einstieg als neuer Geschäftsführer der Bw. sowohl das Management als auch das Unternehmenskonzept der Bw. massiv verändert hat. Begründet wird dieser Umstand im Gutachten damit, dass die neue Geschäftsführung durch Y ab Februar 2004 zum Übertragungszeitpunkt der Anteile (März 2004) bereits bekannt gewesen sei.

Tatsächlich hat die Kommanditistin A ihre Gesellschaftsanteile im Ausmaß von 50% an der Bw. zwar mit Notariatsakt vom 24. März 2004 jedoch per **Stichtag 31. Jänner 2004** an ihren ebenfalls als Kommanditist an der Bw. zu 50% beteiligten Ehegatten X übertragen. Da weder im Gutachten noch seitens der Bw. behauptet wurde, dass die Übernahme der

Geschäftsleitung der Bw. durch Y zu diesem Zeitpunkt bereits eingeleitet bzw. hinreichend konkretisiert war, insbesondere im Hinblick darauf, dass die Abtretung der Gesellschaftsanteile an der B (Komplementär) GmbH an Y mit gleichzeitiger Übernahme der Geschäftsleitung durch diese Gesellschaft mit Abtretungsvertrag (Notariatsakt) von 25. Februar 2004 erfolgt ist, ist die Unternehmensplanungsrechnung mit den daraus resultierenden Erfolgsprognosen in Entsprechung der Kz 35 KFS BW 1 auf dem zum **Bewertungsstichtag 31. Jänner 2004** bestehenden Unternehmenskonzept und unverändertem Management (vgl. Kz 38 KFS BW 1) aufzubauen.

Insofern ist auch das Argument im Gutachten, wonach aus der Analyse der Ist-Daten klar ersichtlich sei, dass die Bw. bis Ende Jänner 2004 äußerst unzureichende Renditen aufgewiesen habe, was mit ungenügender betriebswirtschaftlicher Kenntnis der Führungsorgane sowie keiner wie immer gearteten Ausbildung im physikalischen, medizinischen und betriebswirtschaftlichen Bereich begründet wird, irrelevant, zumal bei der Unternehmensbewertung nicht von der zukünftigen besseren Führung der Bw. durch Y ausgegangen werden kann, sondern auf den Zeitpunkt (Stichtag) der Abtretung der Kommanditanteile von A an X abzustellen ist.

Die Prognose der finanziellen Überschüsse ist das Kernproblem jeder Unternehmensbewertung. Die Erwartungen der an der Bewertung interessierten Parteien hinsichtlich der künftigen finanziellen Überschüsse sowohl des Bewertungsobjekts als auch der bestmöglichen Alternativinvestition hängen von dem Umfang der im Zeitablauf zufließenden Informationen ab. Bei Auseinanderfallen des Bewertungsstichtages und des Zeitpunktes der Durchführung der Bewertung ist daher nur der Informationsstand zu berücksichtigen, der bei angemessener Sorgfalt zum Bewertungsstichtag hätte erlangt werden können.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass im vorliegenden Gutachten entgegen Kz 51 KFS BW 1, wonach die Vergangenheitsanalyse auf der Grundlage der Jahresabschlüsse Anhaltspunkte für die Prognose der künftigen Unternehmenserfolge liefern sollte, trotz negativer Erfolgszahlen der Vorjahre sehr positive Zukunftserwartungen angenommen wurden.

Die seitens des Gutachters angenommenen sehr positiven Zukunftserwartungen begründet dieser damit, dass auf Grund seiner jahrelangen Erfahrung in der wirtschaftlichen und steuerlichen Beratung bei einem physikalischen Institut eine Umsatzrendite von 25% bis 30% (vor Steuern) üblich sei. Des Weiteren stellt der Gutachter fest, dass Unternehmen wie die Bw. mit einem so genannten Umsatzmultiplikator von 130% bis 240% am Markt gehandelt würden, was bedeute, dass potenzielle Käufer bereit wären, den 1,3 bis 2,4-fachen Jahresumsatz (als Unternehmenswert) zu bezahlen.

Dazu ist festzustellen, dass dem Gutachten keinerlei Quellenangaben betreffend die Annahme der Umsatzrendite bzw. den Umsatzmultiplikator zu entnehmen sind, sodass ein Nachvollzug der Bewertungsschritte und des Bewertungsergebnisses, wie dies in Kz 136 KFS BW 1 gefordert wird, nicht möglich ist.

Der Preis für Unternehmen und Unternehmensanteile auf freien Kapitalmärkten bildet sich grundsätzlich aus Angebot und Nachfrage. Tatsächlich gezahlte Preise für Unternehmen und Unternehmensanteile sind wichtige Orientierungsgrößen zur Beurteilung der Plausibilität von Unternehmenswerten und Anteils werten (vgl. UFS RV/0701-W/03).

Auch wenn laut Kz 114 KFS BW 1 die im Fachgutachten ebenfalls angesprochene Multiplikatormethode nicht an die Stelle einer Unternehmensbewertung treten kann, wird sie in der Praxis gelegentlich zur Kaufpreisfindung insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen (z.B. freiberufliche Praxen) angewendet. Im gegenständlichen Fall erweist sie sich jedenfalls als eine zutreffende Methode, um den am Markt üblichen Kaufpreis der Bw. zu ermitteln. Im Gegensatz zu dem seitens des Gutachters angewandten Ertragswertverfahren, welches lediglich Fiktionen aufstellt, die nicht der Realität entsprechen, führt die Anwendung dieser Methode der Kaufpreisfindung exakt zu dem von Y bezahlten Kaufpreis von € 1,3 Mio. Der von Y bezahlte Kaufpreis entspricht somit dem am Markt erzielbaren Preis und kann daher auch als Unternehmenswert angesehen werden, während die seitens der Bw. ins Treffen geführten Werte am Markt nicht erzielt werden konnten. Auch die seitens der Bw. genannten Gründe für den niedrigeren Kaufpreis (Kontrahierungsdruck) können nicht überzeugen, zumal es sich bei der Bw. nicht um einen Notverkauf gehandelt hat.

Unabhängig davon ist festzustellen, dass das Gutachten bei der Ermittlung des Wertes des übertragenen Kommanditanteiles der ausscheidenden Gesellschafterin A den Umstand, dass im Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom Jänner 1993 (unkündbar bis zum Ausgleich der Verrechnungskosten) eine neue Ergebnisaufteilung vereinbart wurde, gänzlich außer Acht lässt. Dieser Aufteilung zufolge partizipierte A im Zeitraum Jänner 1993 bis 31. Jänner 2004 lediglich zu 1% an der Gewinn-Verlust-Aufteilung der Bw., während X zu 93% und die B GmbH zu 6% partizipierten. Diese sehr wesentliche Beschränkung des Kommanditanteils von A wäre jedenfalls in die Bewertung nach der Ertragswertmethode einzubeziehen gewesen, da die Auffüllung des negativen Buchwertes der Anteile der Gesellschafterin infolge der neuen Ergebnisaufteilung und der geringen Verlustzuweisung nie möglich gewesen wäre.

Ebenfalls unberücksichtigt blieb der Umstand, dass die Anteile an der B GmbH (Komplementär GmbH) mit Notariatsakt vom 25. Februar 2004 an Y abgetreten wurden und mit Vereinbarung vom 31. März 2004 festgelegt wurde, dass der gesamte Gewinn aus der operativen Tätigkeit

der Bw. der geschäftsführenden Komplementär GmbH zusteht, während dem Kommanditisten X lediglich ein fixer Vorabgewinn pro Geschäftsjahr in der Höhe von € 13.000 gebührt.

Das streitgegenständliche Privatgutachten von Z berücksichtigt zwar einerseits die positiven Effekte aus der operativen Leitung der Bw. durch Y, lässt jedoch andererseits die geringe Ergebnisbeteiligung der an der Bw. beteiligten natürlichen Personen vollkommen außer Acht. Diese Vorgangsweise widerspricht einer schlüssigen Ertragswertberechnung.

Abschließend ist festzustellen, dass im Rahmen der ex-post-Betrachtung als Verplausibilisierung im Gegensatz zur ex-ante-Betrachtung alle nach dem Bewertungstichtag eingetretenen Tatsachen zu berücksichtigen sind. Der Gutachter hingegen hat lediglich die tatsächlich erzielten Erträge der Jahre 2004 bis 2006 auf Grund der ihm vorliegenden Bilanzen berücksichtigt, den im Jahr 2006 aus dem Verkauf der Bw. erzielten Kaufpreis jedoch unberücksichtigt gelassen. Dieser Vorgangsweise ist entgegenzuhalten, dass im Rahmen einer allenfalls durchgeführten Verplausibilisierung jedenfalls alle bereits eingetretenen Umstände zu berücksichtigen sind.

Da es dem Privatgutachten von Z somit nicht gelungen ist, den Beweis dafür zu erbringen, dass der Wert des Kommanditanteils der Kommanditistin A im Zeitpunkt der Abtretung ihrer Gesellschaftsanteile einen positiven Wert aufwies, war weiterhin von einem negativen Wert des Kapitalkontos auszugehen, welcher infolge des Umstandes, dass laut vorgelegtem Privatgutachten kein Substanzwert besteht, auch nicht von stillen Reserven abgedeckt werden kann.

Es war daher im gegenständlichen Fall von einer realen und nicht einer bloß buchmäßigen Überschuldung des negativen Kapitalkontos auszugehen.

II) Schenkung der Gesellschaftsanteile an X:

Scheidet ein Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft aus, ist gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Unter Ausscheiden ist jede Form der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu verstehen, die den Tatbestand des § 24 EStG erfüllt, (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, TZ 95.2 zu § 24). Nicht als entgeltliche Übertragung und damit nicht als Veräußerung zu qualifizieren ist die Schenkung. In den Fällen einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils sind allerdings die Buchwerte fortzuführen, ohne dass es beim übertragenden Gesellschafter zu einer Besteuerung kommt (vgl. VwGH 25.2.1998, 97/14/0141).

Das Vorliegen einer Schenkung setzt voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteiles tatsächlich bereichert wird, also der reale Wert des Gesellschaftsanteiles positiv ist (vgl. nochmals VwGH 25.2.1998, 97/14/0141).

Nun wendet die Bw. in ihrer Berufung ein, dass die Übertragung der Mitunternehmeranteile seitens A an ihren Gatten X – wie aus dem Notariatsakt vom 24. März 2004 (Schenkungs- und Abtretungsvertrag) zu entnehmen sei – unentgeltlich erfolgt sei. Dabei habe X ausdrücklich aus privaten Gründen auf die Auffüllung des negativen Kapitalkontos verzichtet, weswegen die Übernahme des negativen Kapitalkontos durch X aus privaten Motiven, nämlich in Schenkungsabsicht, erfolgt sei.

Ob eine Unternehmensübertragung gegen Entgelt oder ohne Gegenleistung stattgefunden hat, ist im Einzelfall zu untersuchen. Nach Lehre und Rechtsprechung tritt die für eine Schenkung erforderliche Bereicherung des Übernehmers dann ein, wenn ein Gesellschafter ohne Zahlungen aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidet und die auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven samt Firmenwert das bloß buchmäßig überschuldete negative Kapitalkonto übersteigen (VwGH 27.5.1998, 94/13/0084).

Ergibt sich nun im Fall der Zuwendung eines Betriebes oder eines Anteiles daran ein negativer Wert, so ist zunächst festzustellen, ob überhaupt eine Bereicherung des Zuwendungsempfängers vorliegt. Bei der Beurteilung, ob im Vermögen des Bedachten eine Bereicherung eingetreten ist, ist auf den **Verkehrswert** abzustellen.

Im gegenständlichen Fall hat die Kommanditistin A ihre 50% Gesellschaftsanteile an der Bw. per 31. Jänner 2004 an ihren ebenfalls zu 50% beteiligten Ehegatten abgetreten. Zu diesem Zeitpunkt wies das Kapitalkonto von A einen negativen Wert in der Höhe von € 1.028.057,47 auf. Da die Bw. weiters im Jahr 2006 um den am Markt erzielbaren Kaufpreis (Verkehrswert) von € 1,3 Mio. verkauft wurde (davon entfallen 50% = € 650.000 auf A) und das seitens der Bw. vorgelegte Privatgutachten des gerichtlich beeideten Buchsachverständigen Z den Nachweis eines positiven Wertes des Kommanditanteils der ausscheidenden Kommanditistin A nicht nachzuweisen vermochte (siehe oben unter I)), kann nicht vom Vorliegen eines positiven Verkehrswertes ihrer Gesellschaftsanteile ausgegangen werden. Vielmehr ist der reale Wert ihrer Anteile weit unter dem negativen Kapitalkonto, weswegen eine tatsächliche Überschuldung vorliegt.

Die Bw. wendet ein, dass die Übernahme des negativen Kapitalkontos aus privaten Motiven, nämlich in Schenkungsabsicht erfolgte.

In diesem Zusammenhang brachte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9.2.2005, 2001/13/0156, zum Ausdruck, dass bei der Übertragung eines **bloß buchmäßig** überschuldeten Betriebes zwischen nahen Angehörigen eine Schenkung anzunehmen sei.

Denn eine Schenkung setze voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Betriebes tatsächlich bereichert wäre, wozu der reale Wert des Betriebes positiv sein müsse.

Durch die Übernahme des tatsächlich (real) überschuldeten negativen Kapitalkontos seiner Ehegattin konnte X nicht bereichert werden. Daran ändert auch der seitens der Bw. betonte Umstand nichts, dass die Übernahme in Schenkungsabsicht erfolgt ist.

Mangels Bereicherung des X konnte nicht von einer Schenkung der Gesellschaftsanteile zwischen den beiden Ehegatten ausgegangen werden.

III) Auffüllungsverpflichtung:

Im gegenständlichen Fall wurde nun im notariell geschlossenen Schenkungs- und Abtretungsvertrag vom 24. März 2004 unter Punkt fünf unter besonderem Hinweis auf die Kenntnis des mit dem vertragsgegenständlichen Kommanditanteil verbundenen negativen Kapitalkontos der abtretenden Partei im Zeitpunkt der Abtretung vereinbart, dass aus privaten Motiven auf die Auffüllung des negativen Kapitalkontos verzichtet werde. Zudem wird in einem Zusatzvertrag zum Schenkungsvertrag vom 24. März 2004 festgehalten, dass auf eine allfällige Auffüllungsverpflichtung der in der Vergangenheit überhöhten Entnahmen aus privaten Gründen verzichtet werde und beide Vertragsparteien ob des negativen Kapitalkontos Bescheid wüssten. Die Übernahme des negativen Kapitalkontos durch X erfolge aus privaten Motiven.

Auf die Auffüllung eines negativen Kapitalkontos kann jedoch nur dann (aus privaten Gründen) verzichtet werden, wenn grundsätzlich eine Auffüllungsverpflichtung besteht.

Auf Grund ihrer Stellung als Kommanditistin – und damit beschränkt haftenden Gesellschafterin - ist A nach Einzahlung ihrer Einlagen handelsrechtlich nicht zur Auffüllung ihrer negativen Kapitalkonten verpflichtet. Da zudem im ursprünglichen Gesellschaftsvertrag vom 13. November 1989 keine vertragliche Auffüllungsverpflichtung vereinbart wurde, ist bei der steuerrechtlichen Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes eine Auffüllungsverpflichtung als nicht gegeben und der vertragliche Verzicht auf die Auffüllung des negativen Kapitalkontos als unbedeutlich anzusehen.

IV) Besteuerung des negativen Kapitalkontos der Kommanditistin A gemäß § 24 Abs. 2 EStG:

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG lautet:

„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.“

Dieser gesetzlichen Regelung liegt der Gedanke zugrunde, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers - gleichgültig ob es auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist - grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt.

Handelsrechtlich besteht eine derartige Verpflichtung bei eingeschränkter Haftung für einen Kommanditisten nach Einzahlung seiner Einlage nur insoweit, als eine entsprechende vertragliche Verpflichtung im Zeitpunkt der Abtretung oder zu einem späteren Zeitpunkt zusätzlich eingegangen wurde.

Für den Fall also, dass für einen Kommanditisten durch Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto entsteht, zu dessen Auffüllung er handelsrechtlich nicht verpflichtet ist, sodass sein Ausscheiden ohne vorherige Auffüllung des Kapitalkontos keine schuldbefreiende und damit gewinnwirksame Rechtsfolge nach sich zieht, wurde in § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 diese Rechtsfolge für steuerliche Zwecke ausdrücklich normiert.

Andernfalls wären Verluste eines Kommanditisten, denen im steuerlichen System der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der Gedanke einer Vermögenseinbuße zugrunde liegt, im Wege des Verlustausgleiches in unbeschränktem Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen, ohne dass der nachträgliche Wegfall der unterstellten Vermögenseinbuße bei seinem Ausscheiden aus der Kommanditgesellschaft steuerlich als Wegfall einer Verbindlichkeit gewinnerhöhend erfasst werden könnte.

§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 trifft somit eine Regelung, mit der im Ergebnis eine handelsrechtlich allenfalls nicht bestehende Verpflichtung eines ausscheidenden Mitunternehmers zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos für steuerliche Zwecke jedenfalls als bestehend fingiert wird, so dass die Übernahme dieser (fingierten) Verpflichtung durch bisherige oder neu eintretende Gesellschafter schuldbefreiend wirkt und so zu einem Veräußerungsgewinn führt.

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 (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24, TZ 95.4).

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 Kapitalkonto ist insoweit nicht als 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 (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24, TZ 95.5).

Scheidet ein Gesellschafter mit real überschuldetem Kapitalkonto ohne Abfindungszahlung aus, sind die stillen Reserven zu aktivieren und der gesamte Betrag des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 EStG zu erfassen (vgl. Beispiel in Margreiter Wakounig Glega, Steuerliche Sonderbilanzen, 6. Auflage, Seiten 132 und 133).

Das Vorhandensein stiller Reserven wurde seitens der Bw. nicht vorgebracht und auch im Zuge des Ermittlungsverfahrens nicht festgestellt.

In dem von der Bw. angeführten Erkenntnis vom 27.5.1998, 94/13/0084, verwies der Verwaltungsgerichtshof infolge des diesbezüglichen Beschwerdevorbringens, dass private Gründe für die Übernahme der negativen Kapitalkonten vorgelegen wären, auf die von Quantschnigg/Schuch (Einkommensteuerhandbuch, § 24, TZ 95.4) vertretene Rechtsauffassung, dass eine Auffüllungsverpflichtung, die aus privaten Gründen nicht geltend gemacht wird, zu keinem Veräußerungsgewinn führe, da der Vorgang des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Gesellschaft gedanklich in zwei Vorgänge aufzuspalten sei, nämlich in die unterstellte Schenkung entsprechender finanzieller Mittel und deren Einlage durch den ausscheidenden Gesellschafter, sodass die negativen Kapitalkonten aufgefüllt würden und der Ausscheidungsvorgang selbst bereits ohne negatives Kapitalkonto zu beurteilen sei. Damit sei auch § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 unanwendbar.

Dazu führte das Höchstgericht aus, dass es tatsächlich derartig gelagerte Sachverhalte geben könne. Voraussetzung dafür sei aber, dass Umstände vorliegen müssten, die klar zu Tage treten lassen, dass der Gesellschafterwechsel nicht auf ein entgeltliches Rechtsgeschäft wie unter einander fremden Personen zurückzuführen, sondern von Schenkungsabsicht getragen wäre. Diesem Erfordernis komme deswegen besonderes Gewicht zu, weil § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 gerade in jenen Fällen Bedeutung erlange, in denen ein real - das heißt unter Einbeziehung stiller Reserven und eines allfälligen Firmenwertes - überschuldeter Gesellschaftsanteil übertragen werde, ohne dass für den ausscheidenden Gesellschafter eine handelsrechtliche Auffüllungsverpflichtung bestehe.

Der Gesetzgeber gehe demnach davon aus, dass die an die Stelle des ausscheidenden Gesellschafters tretenden Gesellschafter bereit seien, mit der Übernahme des negativen

Kapitalkontos für den Erwerb des Gesellschaftsanteiles mehr aufzuwenden, als dessen Buchwert nach Aufdeckung der stillen Reserven und des Firmenwertes betrage. Worauf diese Bereitschaft zurückgeführt werden könne, etwa auf Konkurrenzüberlegungen, auf aleatorische Elemente oder auf spekulative Zukunftserwartungen, könne dahinstehen. Jedenfalls unterstelle der Gesetzgeber dabei grundsätzlich ein betriebliches Interesse, das gleichermaßen unter einander fremden Personen wie unter nahen Angehörigen vorhanden sein könne.

Sollten also private Gründe für die Übernahme negativer Kapitalkonten ausschlaggebend sein, müssten diese klar zu Tage treten.

Obgleich im gegenständlichen Fall private Gründe für die Übernahme des negativen Kapitalkontos von A durch ihren Ehegatten nicht bestritten werden, und dieser Umstand auch klar im Zusatzvertrag zum Schenkungsvertrag vom 24. März 2004 zum Ausdruck gekommen ist, darf nicht übersehen werden, dass – wie bereits oben ausgeführt – A aufgrund ihrer Stellung als Kommanditistinnen nach Einzahlung ihrer Einlagen handelsrechtlich nicht zur Auffüllung ihrer negativen Kapitalkonten verpflichtet war. Es hat also **keine Auffüllungsverpflichtung** bestanden, auf welche X hätte erfolgreich vertraglich verzichten können.

Darüber hinaus wird nach Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich nur dann von einer **unentgeltlichen** Übertragung ausgegangen, wenn ein Gesellschafter ohne Zahlungen aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidet und die auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven samt Firmenwert das negative Kapitalkonto (bloß buchmäßige Überschuldung) übersteigen (auch VwGH 27.05.1998, 94/13/0084), denn dann tritt die für eine Schenkung erforderliche Bereicherung des Übernehmers ein.

Im Hinblick auf die seitens der Bw. ins Treffen geführten Kennzahlen der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR) ist anzumerken, dass diese für den Unabhängigen Finanzsenat nicht verbindlich sind. Im Übrigen ist jedoch festzustellen, dass auch in den EStR lediglich im Fall der unentgeltlichen Übertragung bzw. Angehörigensschenkung mit Verzicht auf die Auffüllung des Kapitalkontos vom Ansatz eines Veräußerungsgewinnes abzusehen ist. Im vorliegenden Fall liegt jedoch mangels Bereicherung des Übernehmers weder eine Schenkung noch eine Auffüllungsverpflichtung des Übergebers vor, auf die verzichtet hätte werden können, weswegen der Einwand der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen kann.

Infolge der steuerlichen Nichtanerkennung des positiven Wertes der Kommanditanteile von A im Zeitpunkt ihres Ausscheidens und der unentgeltlichen Übertragung ihrer Gesellschaftsanteile an X einerseits sowie der Verpflichtung zur Auffüllung ihres negativen Kapitalkontos andererseits, treten die in § 24 Abs. 2 EStG 1988 normierten Folgen ein.

Bei A ist daher ihr negatives Kapitalkonto in der Höhe von € 1,028.057,47 als Veräußerungsgewinn zu erfassen.

Bei X sind die anteiligen stillen Reserven samt Firmenwert zu aktivieren. Der Restbetrag des übernommenen und fortzuführenden negativen Kapitalkontos geht in einen Ausgleichsposten und kann mit späteren laufenden Gewinnen bzw. bei Ausscheiden mit Veräußerungsgewinnen aufwandswirksam verrechnet werden.

Aus den dargelegten Gründen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. Dezember 2011