

TE Vwgh Erkenntnis 2013/10/24 2012/15/0028

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.10.2013

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;
EStG 1988 §24 Abs2;
VwGG §41 Abs1;

1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 24 heute
2. EStG 1988 § 24 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. EStG 1988 § 24 gültig von 22.07.2023 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 24 gültig von 01.04.2012 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
5. EStG 1988 § 24 gültig von 27.06.2008 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
6. EStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
7. EStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 24 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. EStG 1988 § 24 gültig von 27.06.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
10. EStG 1988 § 24 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
11. EStG 1988 § 24 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
12. EStG 1988 § 24 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
13. EStG 1988 § 24 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

1. VwGG § 41 heute
2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident

Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der I Gesellschaft m.b.H. & Co. KG in S, vertreten durch die ECOVIS Scholler & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH in 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 21. Dezember 2011, Zl. RV/0843-W/08, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der römisch eins Gesellschaft m.b.H. & Co. KG in S, vertreten durch die ECOVIS Scholler & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH in 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 21. Dezember 2011, Zl. RV/0843-W/08, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO für das Jahr 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH & Co KG. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. November 1989 gegründet. Ihr Betriebsgegenstand ist der Betrieb eines Ambulatoriums. Sie erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ihr Bilanzstichtag ist der 31. Dezember.

Komplementärgesellschaft ist die B GmbH, an welcher SH und ihr Ehemann Dr. K bis 25. Februar 2004 beteiligt waren. Mit Abtretungsvertrag vom 25. Februar 2004 traten sie ihre Gesellschaftsanteile an der Komplementär GmbH um den Preis von insgesamt 1 EUR an DDr. H ab, welcher sodann auch die Geschäftsführung der KG übernahm.

Die Kommanditisten SH und Dr. K waren zunächst jeweils zu 50% an der KG beteiligt. Mit Abtretungsvertrag vom 24. März 2004 übertrug SH ihren Kommanditanteil zum Stichtag 31. Jänner 2004 "schenkungsweise unentgeltlich" ihrem Ehemann Dr. K. Im Vertrag ist festgehalten, dass Dr. K in Kenntnis des mit dem übertragenen Kommanditanteil verbundenen negativen Kapitalkontos sei und "aus privaten Motiven" auf dessen Auffüllung verzichte. In einer Zusatzvereinbarung vom 24. März 2004 zwischen SH und Dr. K ist festgehalten, dass Dr. K auf eine allfällige Auffüllungsverpflichtung der in der Vergangenheit überhöhten Entnahmen aus privaten Motiven verzichte.

Im Jahr 2006 verkaufte Dr. K sämtliche Kommanditanteile um rund 1,3 Mio. EUR an DDr. H.

Im Zuge einer Außenprüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass SH ihr negatives Kapitalkonto (1.028.057,47 EUR) nicht habe auffüllen müssen, was zu einem Veräußerungsgewinn nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 führe. Anderes würde nur bei einer unentgeltlichen Übertragung des Kommanditanteiles gelten. Von einer unentgeltlichen Übertragung könne aber nur dann ausgegangen werden, wenn ein Gesellschafter ohne Zahlungen aus einer Mitunternehmerschaft ausscheide und die auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven das negative Kapitalkonto überstiegen. Nur in einem solchen Fall trete die für eine Schenkung erforderliche Bereicherung des Übernehmers ein. Im Zuge einer Außenprüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass SH ihr negatives Kapitalkonto (1.028.057,47 EUR) nicht habe auffüllen müssen, was zu einem Veräußerungsgewinn nach Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 führe. Anderes würde nur bei einer unentgeltlichen Übertragung des Kommanditanteiles gelten. Von einer unentgeltlichen Übertragung könne aber nur dann ausgegangen werden, wenn ein Gesellschafter ohne Zahlungen aus einer Mitunternehmerschaft ausscheide und die auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven das negative Kapitalkonto überstiegen. Nur in einem solchen Fall trete die für eine Schenkung erforderliche Bereicherung des Übernehmers ein.

Im gegenständlichen Fall sei "das Unternehmen" im Jahr 2006 um den Marktpreis von rund 1,3 Mio. EUR an

DDr. H veräußert worden. Der schriftliche Kaufvertrag sei dem Prüfer nicht vorgelegt worden. Da SH am Unternehmen mit 50% beteiligt gewesen sei, ergebe sich, dass der reale Wert ihres Anteils weit unter dem Betrag ihres negativen Kapitalkontos gelegen sei; es habe eine reale Überschuldung bestanden.

Bei der ausscheidenden Kommanditistin SH sei daher - nach Berücksichtigung des anteiligen Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 von 3.650 EUR - ein Veräußerungsgewinn von 965.397 EUR anzusetzen. Bei der ausscheidenden Kommanditistin SH sei daher - nach Berücksichtigung des anteiligen Freibetrages nach Paragraph 24, Absatz 4, EStG 1988 von 3.650 EUR - ein Veräußerungsgewinn von 965.397 EUR anzusetzen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, indem es - nach Wiederaufnahme des Verfahrens - einen geänderten Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 erließ. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, indem es - nach Wiederaufnahme des Verfahrens - einen geänderten Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO für das Jahr 2004 erließ.

Die beschwerdeführende KG erhob Berufung. Sie führte zur Begründung aus, die Übertragung des Kommanditanteiles sei unentgeltlich erfolgt. Dr. K habe ausdrücklich aus privaten Gründen auf die Auffüllung des negativen Kapitalkontos verzichtet. Die Übernahme des negativen Kapitalkontos sei in Schenkungsabsicht erfolgt. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1998, 94/13/0084, ergebe sich, dass in einem solchen Fall kein Veräußerungsgewinn anfalle. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin würde sogar bei Vorliegen einer realen Überschuldung keine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 EStG 1988 einsetzen. Die beschwerdeführende KG erhob Berufung. Sie führte zur Begründung aus, die Übertragung des Kommanditanteiles sei unentgeltlich erfolgt. Dr. K habe ausdrücklich aus privaten Gründen auf die Auffüllung des negativen Kapitalkontos verzichtet. Die Übernahme des negativen Kapitalkontos sei in Schenkungsabsicht erfolgt. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1998, 94/13/0084, ergebe sich, dass in einem solchen Fall kein Veräußerungsgewinn anfalle. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin würde sogar bei Vorliegen einer realen Überschuldung keine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach Paragraph 24, EStG 1988 einsetzen.

Die Beschwerdeführerin legte mit der Berufung ein Privatgutachten über die Bewertung des Kommanditanteiles der SH zum 1. Februar 2004 vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Sie geht in der Bescheidebegründung zunächst auf das vorgelegte Privatgutachten ein und führt hiezu aus, das Gutachten ermittle den Unternehmenswert anhand der Ertragswertmethode. Der Unternehmenswert werde als Barwert der nachhaltig erzielbaren Zukunftserfolge angenommen. Da von Zukunftsgewinnen auszugehen sei und die Beschwerdeführerin ab Februar 2004 von DDr. H geführt worden sei, berechne das Gutachten die Zukunftsgewinne unter der Prämisse einer (neuen) fachmännischen Betriebsführung. Bei normaler fachmännischer Führung des Institutes wäre - so das Gutachten - eine Umsatzrendite von 25% bis 30% erzielbar; zusätzlich wäre eine Umsatzsteigerung möglich.

Unter Zugrundelegung einer Umsatzrendite von 30% ermittle das Gutachten einen vorläufigen positiven Wert des Kommanditanteils der SH per 1. Februar 2004 zwischen 1,059.000 EUR und 1,271.000 EUR. Der Gutachter ziehe davon das negative Kapitalkonto der SH (angenommen mit 965.397 EUR) ab und errechne somit den Wert des KG-Anteils der SH mit Beträgen zwischen 93.603 EUR und 305.603 EUR.

Nach Ansicht der belangten Behörde könne das Privatgutachten die Feststellung der tatsächlichen Überschuldung des Anteils der SH nicht entkräften. Im Rahmen der objektivierten Unternehmensbewertung, für welche sich der Gutachter in seinem Gutachten entschieden habe, gehe es um den typisierten Zukunftserfolgswert, der sich bei Fortführung des Unternehmens auf Basis des bestehenden Unternehmenskonzepts mit allen realistischen Zukunftserwartungen ergebe. Bei der Ermittlung der künftigen finanziellen Überschüsse sei darauf zu achten, dass die Unternehmensplanungsrechnung mit den daraus resultierenden Erfolgsprognosen auf dem zum Bewertungsstichtag bestehenden Unternehmenskonzept aufbaue. Maßnahmen, die zu strukturellen Veränderungen des Unternehmens führen, dürften nur dann berücksichtigt werden, wenn sie zu diesem Stichtag bereits eingeleitet bzw. hinreichend konkretisiert seien (Hinweis auf das Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für

Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Unternehmensbewertung). Im Gegensatz zu diesen Überlegungen gehe das Privatgutachten von sehr positiven Zukunftserwartungen aus, welche nicht auf dem zum Bewertungsstichtag 31. Jänner 2004 bestehenden Unternehmenskonzept aufbauten. Es nehme die Zukunftsgewinne unter der Prämisse der Betriebsführung durch DDr. H, dessen Einstieg als neuer Geschäftsführer das Management und das Unternehmenskonzept der Beschwerdeführerin massiv verändert habe, an.

Nach Ansicht der belangten Behörde seien die Erfolgsprognosen (nach den Vorgaben des Fachgutachtens der Kammer der Wirtschaftstreuhänder) auf das zum Bewertungsstichtag 31. Jänner 2004 bestehende Unternehmenskonzept und Management aufzubauen. Nicht stichhaltig sei daher die Überlegung des Privatgutachtens, wonach die Beschwerdeführerin bis Ende Jänner 2004 nur deshalb so geringe Renditen aufgewiesen habe, weil den Führungsorganen betriebswirtschaftliche Kenntnisse gefehlt hätten.

Im Privatgutachten würden die sehr positiven Zukunftserwartungen nur damit begründet, dass den jahrelangen Erfahrungen des Gutachters in der wirtschaftlichen und steuerlichen Beratung zufolge bei physikalischen Instituten eine Umsatzrendite von 25% bis 30% üblich sei.

Im Privatgutachten werde im Übrigen auch darauf hingewiesen, dass Unternehmen, wie sie die Beschwerdeführerin betreibe, am Markt mit einem so genannten Umsatzmultiplikator von 130% bis 240% gehandelt würden, was bedeute, dass potenzielle Käufer bereit wären, den 1,3 bis 2,4-fachen Jahresumsatz als Kaufpreis zu bezahlen. (Bei einem Umsatzmultiplikator von 2,4 errechnet der Gutachter einen Unternehmenswert von 2,112.000 EUR; den 50%-igen Anteil der SH mindert der Gutachter um das negative Kapitalkonto und errechnet daraus einen immer noch positiven Wert des Anteils). Nach Ansicht der belangten Behörde führe diese Methode der Kaufpreisfindung zu dem von DDr. H bezahlten Kaufpreis von 1,3 Mio. EUR (gemeint bei einem an der unteren Bandbreite gelegenen Umsatzmultiplikator). Der tatsächlich bezahlte Kaufpreis entspreche somit dem am Markt erzielbaren Preis. Diesen Preis könne die belangte Behörde daher (wie bereits der Prüfer und das Finanzamt) als Unternehmenswert ansehen.

Weiters bemängelt die belangte Behörde, dass das Privatgutachten bei der Ermittlung des Wertes des übertragenen Kommanditanteiles den Umstand außer Acht gelassen habe, dass im Nachtrag zum KG-Vertrag vom Jänner 1993 eine Ergebnisaufteilung vereinbart worden sei, nach der SH lediglich im Ausmaß von 1% an den Gewinnen und Verlusten der Beschwerdeführerin partizipiere.

Dem Privatgutachten sei es nach Ansicht der belangten Behörde nicht gelungen, den Beweis dafür zu erbringen, dass dem Kommanditanteil im Zeitpunkt der Abtretung ein positiver Wert zugekommen sei. Der negative Wert des Kommanditanteils sei nicht zur Gänze durch stille Reserven gedeckt. Es sei daher von einer realen, nicht bloß buchmäßigen Überschuldung des Anteils auszugehen.

Scheide ein Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft aus, sei gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen müsse. Anderes gelte nur im Fall der Schenkung des Mitunternehmeranteiles. Das Vorliegen einer Schenkung setze aber voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteiles tatsächlich bereichert werde, also der reale Wert des Gesellschaftsanteiles positiv sei (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1998, 97/14/0141). Scheide ein Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft aus, sei gemäß Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen müsse. Anderes gelte nur im Fall der Schenkung des Mitunternehmeranteiles. Das Vorliegen einer Schenkung setze aber voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteiles tatsächlich bereichert werde, also der reale Wert des Gesellschaftsanteiles positiv sei (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1998, 97/14/0141).

In der Berufung sei eingewendet worden, die Übertragung der Mitunternehmeranteile sei unentgeltlich erfolgt, Dr. K habe ausdrücklich aus privaten Gründen auf die Auffüllung des negativen Kapitalkontos verzichtet, weswegen die Übernahme des negativen Kapitalkontos in Schenkungsabsicht erfolgt sei.

Allerdings trete die für eine Schenkung erforderliche Bereicherung des Übernehmers nur dann ein, wenn der Gesellschafter zwar ohne Zahlungen aus einer Mitunternehmerschaft ausscheide, die auf seinen

Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven samt Firmenwert aber das bloß buchmäßig überschuldete negative Kapitalkonto überstiegen.

Das Kapitalkonto von SH habe einen negativen Wert von 1,028.057,47 EUR aufgewiesen. Durch die Übernahme des real überschuldeten Anteils habe Dr. K nicht bereichert werden können. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die Übernahme "in Schenkungsabsicht" erfolgt sei. Mangels Bereicherung könne nicht von einer Schenkung der Gesellschaftsanteile zwischen den beiden Ehegatten ausgegangen werden. Daher liege keine unentgeltliche Übertragung vor. Nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 sei in Höhe des von SH nicht abgedeckten negativen Kapitalkontos ein Veräußerungsgewinn zu erfassen. Das Kapitalkonto von SH habe einen negativen Wert von 1,028.057,47 EUR aufgewiesen. Durch die Übernahme des real überschuldeten Anteils habe Dr. K nicht bereichert werden können. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die Übernahme "in Schenkungsabsicht" erfolgt sei. Mangels Bereicherung könne nicht von einer Schenkung der Gesellschaftsanteile zwischen den beiden Ehegatten ausgegangen werden. Daher liege keine unentgeltliche Übertragung vor. Nach Paragraph 24, Absatz 2, EStG 1988 sei in Höhe des von SH nicht abgedeckten negativen Kapitalkontos ein Veräußerungsgewinn zu erfassen.

Andererseits habe Dr. K die anteiligen stillen Reserven samt dem Firmenwert aus dem Erwerb des Gesellschaftsanteiles der SH zu aktivieren.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Scheidet ein Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft aus, ist gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss. Dies gilt selbst für den Fall der Beendigung der Mitunternehmerschaft durch Betriebsaufgabe (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2007/15/0121). Für den Eintritt der Rechtsfolge des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 kommt es nicht darauf an, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 1996, 94/14/0160, VwSlg. 7.072/F). Scheidet ein Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft aus, ist gemäß Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss. Dies gilt selbst für den Fall der Beendigung der Mitunternehmerschaft durch Betriebsaufgabe vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2007/15/0121). Für den Eintritt der Rechtsfolge des Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 kommt es nicht darauf an, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 1996, 94/14/0160, VwSlg. 7.072/F).

In den Fällen einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteiles sind allerdings die Buchwerte fortzuführen, ohne dass es beim übertragenden Gesellschafter zu einer Besteuerung nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 kommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1998, 97/14/0141). In den Fällen einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteiles sind allerdings die Buchwerte fortzuführen, ohne dass es beim übertragenden Gesellschafter zu einer Besteuerung nach Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 kommt vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1998, 97/14/0141).

Das Vorliegen einer Schenkung (unentgeltlichen Übertragung) setzt dabei voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteiles tatsächlich bereichert wird, also der reale Wert des Gesellschaftsanteiles positiv ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2006/15/0126, 8478/F, und nochmals das schon angeführte Erkenntnis 97/14/0141). Das Vorliegen einer Schenkung (unentgeltlichen Übertragung) setzt dabei voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteiles tatsächlich bereichert wird, also der reale Wert des Gesellschaftsanteiles positiv ist vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2006/15/0126, 8478/F, und nochmals das schon angeführte Erkenntnis 97/14/0141).

Die Beschwerde bringt vor, in der Vereinbarung über die Abtretung des KG-Anteils sei festgehalten, dass der Anteil unentgeltlich übertragen werde und Dr. K das negative Kapitalkonto aus privaten Motiven in Schenkungsabsicht übernehme. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 27. Mai 1998,

94/13/0084, zum Ausdruck gebracht, die Übertragung eines KG-Anteils sei selbst im Falle der Überschuldung dieses Anteils eine steuerneutrale Schenkung, wenn nur die Übernahme des Anteils in Schenkungsabsicht erfolge.

Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegen zu halten: Im Erkenntnis 94/13/0084 hat der Verwaltungsgerichtshof angesprochen, dass eine Auffüllungsverpflichtung, die dem ausscheidenden Gesellschafter gegenüber aus privaten Gründen nicht geltend gemacht wird, zu keinem Veräußerungsgewinn nach der in Rede stehenden Norm des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 führt. Der Verwaltungsgerichtshof hat jedoch klar zum Ausdruck gebracht, eine solche Konstellation sei nur im Falle eines unentgeltlichen Gesellschafterwechsels möglich. Die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteiles setzt aber - wie bereits oben ausgeführt - voraus, dass diesem Anteil ein real positiver Wert zukomme (vgl. nochmals das Erkenntnis 2006/15/0126). Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegen zu halten: Im Erkenntnis 94/13/0084 hat der Verwaltungsgerichtshof angesprochen, dass eine Auffüllungsverpflichtung, die dem ausscheidenden Gesellschafter gegenüber aus privaten Gründen nicht geltend gemacht wird, zu keinem Veräußerungsgewinn nach der in Rede stehenden Norm des Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 führt. Der Verwaltungsgerichtshof hat jedoch klar zum Ausdruck gebracht, eine solche Konstellation sei nur im Falle eines unentgeltlichen Gesellschafterwechsels möglich. Die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteiles setzt aber - wie bereits oben ausgeführt - voraus, dass diesem Anteil ein real positiver Wert zukomme vergleiche , nochmals das Erkenntnis 2006/15/0126).

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die Feststellung getroffen, dass der von SH übertragene Kommanditanteil keinen positiven Wert aufgewiesen hat, sondern real überschuldet gewesen ist.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, ist vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. November 2006, 2002/13/0173). Die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß Paragraph 167, Absatz 2, BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, ist vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 29. November 2006, 2002/13/0173).

Die von der belangten Behörde getroffene Sachverhaltsfeststellung zum Wert des KG-Anteils erweist sich als das Ergebnis einer vom Verwaltungsgerichtshof nicht zu beanstandenden Beweiswürdigung. Die belangte Behörde hat sich umfangreich und detailliert mit dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Privatgutachten auseinander gesetzt. Sie hat den ihr vom Gesetz gesteckten Rahmen nicht überschritten, wenn sie zur Ausmessung des nachhaltig erzielbaren Zukunftserfolges auf jene Verhältnisse abgestellt hat, die vor dem Gesellschafterwechsel bestanden haben. Der Umstand, dass sie sich dem von der Beschwerdeführerin beigebrachten Privatgutachten nicht angeschlossen hat, stellt keine Verletzung des Rechts auf Parteiengehör dar.

Im Übrigen liegt der von der belangten Behörde angenommene Wert des KG-Anteils innerhalb der Bandbreite, welche das Privatgutachten bei der (dem Beschwerdevorbringen zufolge als "Verprobung" intendierten) Methode der Wertermittlung nach dem "Umsatzmultiplikator" für möglich hält.

Im Hinblick auf die unbedenklichen Feststellungen der belangten Behörde zum Wert des KG-Anteiles ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass sie eine "unentgeltliche" Übertragung ausgeschlossen und sohin einen Anwendungsfall des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 angenommen hat. Im Hinblick auf die

unbedenklichen Feststellungen der belangten Behörde zum Wert des KG-Anteiles ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass sie eine "unentgeltliche" Übertragung ausgeschlossen und sohin einen Anwendungsfall des Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 angenommen hat.

Die Beschwerde bringt weiters vor, der Prüfer sei zum Ergebnis gekommen, dass der Veräußerungsgewinn iSd § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 - nach Abzug des anteiligen Freibetrages - mit 965.397 EUR anzusetzen sei. Demgegenüber führe die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus, der Veräußerungsgewinn sei in Höhe des negativen Kapitalkontos von 1.028.057,47 EUR anzunehmen. Die Beschwerde bringt weiters vor, der Prüfer sei zum Ergebnis gekommen, dass der Veräußerungsgewinn iSd Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 - nach Abzug des anteiligen Freibetrages - mit 965.397 EUR anzusetzen sei. Demgegenüber führe die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus, der Veräußerungsgewinn sei in Höhe des negativen Kapitalkontos von 1.028.057,47 EUR anzunehmen.

Mit diesem Vorbringen wird keine Verletzung subjektiver Rechte aufgezeigt. Im Spruch des Bescheides des Finanzamtes (erstinstanzlicher Bescheid) ist der Veräußerungsgewinn mit

965.397 EUR festgestellt worden. Der Spruch des angefochtenen Bescheides der belangten Behörde lautet auf Abweisung der Berufung, was so zu werten ist, als ob die belangte Behörde einen mit dem bekämpften erstinstanzlichen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte (vgl. Ritz, BAO4, § 289 Tz. 47 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Solcherart ist der Veräußerungsgewinn ohnedies mit dem Betrag von 965.397 EUR festgestellt. 965.397 EUR festgestellt worden. Der Spruch des angefochtenen Bescheides der belangten Behörde lautet auf Abweisung der Berufung, was so zu werten ist, als ob die belangte Behörde einen mit dem bekämpften erstinstanzlichen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte vergleiche , Ritz, BAO4, Paragraph 289, Tz. 47 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Solcherart ist der Veräußerungsgewinn ohnedies mit dem Betrag von 965.397 EUR festgestellt.

Die Beschwerde rügt schließlich, im angefochtenen Bescheid sei zu Unrecht die anteilige Abschreibung des durch Dr. K entgeltlich erworbenen Firmenwertes unterlassen worden. Die belangte Behörde habe den Erwerb des KG-Anteiles durch Dr. K nicht als unentgeltlichen, sondern als entgeltlichen Erwerb beurteilt und in diesem Zusammenhang (am Ende der Berufungsentscheidung) sogar ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Dr. K die stillen Reserven samt dem Firmenwert aus dem Erwerb des Gesellschaftsanteiles (in einer Ergänzungsbilanz) zu aktivieren habe.

Mit diesem Vorbringen gelingt es der Beschwerdeführerin, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 gilt der Firmenwert u.a. bei Gewerbetreibenden als abnutzbares Anlagevermögen. Die belangte Behörde geht zwar im angefochtenen Bescheid davon aus, dass der Mitunternehmer Dr. K entgeltlich u.a. einen Firmenwert erworben habe, führt aber keine Begründung dafür an, warum im Streitjahr 2004 nicht eine anteilige Firmenwertabschreibung gewinnmindernd berücksichtigt worden ist. Mit diesem Vorbringen gelingt es der Beschwerdeführerin, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Gemäß Paragraph 6, Ziffer eins, EStG 1988 gilt der Firmenwert u.a. bei Gewerbetreibenden als abnutzbares Anlagevermögen. Die belangte Behörde geht zwar im angefochtenen Bescheid davon aus, dass der Mitunternehmer Dr. K entgeltlich u.a. einen Firmenwert erworben habe, führt aber keine Begründung dafür an, warum im Streitjahr 2004 nicht eine anteilige Firmenwertabschreibung gewinnmindernd berücksichtigt worden ist.

Der angefochtene Bescheid ist sohin mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid ist sohin mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 24. Oktober 2013

Schlagworte

Sachverhalt Sachverhaltsfeststellung Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und
Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2012150028.X00

Im RIS seit

25.11.2013

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2017

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at