Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit negativem Kapitalkonto

1. **In den Fällen einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils sind nach § 6 Z 9 lit a EStG die (negativen) Buchwerte des bisherigen Anteilsinhabers fortzuführen, ohne dass es beim übertragenden Gesellschafter zu einer Besteuerung nach § 24 Abs 2 letzter Satz EStG kommt. Der Gesetzgeber nimmt mit der Regelung des § 6 Z 9 lit a EStG bewusst in Kauf, dass beim Rechtsvorgänger eingetretene Wertsteigerungen beim Rechtsnachfolger besteuert werden.**
2. **Das Vorliegen einer Schenkung (unentgeltlichen Übertragung) setzt voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteils tatsächlich bereichert wird. Das ist der Fall, wenn der reale Wert des Gesellschaftsanteils positiv ist, dh die (anteiligen) stillen Reserven und der Firmenwert höher sind, als der Negativstand des Kontos.**

VwGH 21. 9. 2016, 2013/13/0018
(vorgehend UFS 11. 1. 2013, RV/2205-W/12)
Deskriptoren: Unentgeltliche Übertragung, Mitunternehmeranteil, negatives Kapitalkonto.
Normen: § 24 EStG.

Ausgangssachverhalt

Die Kommanditisten der mitbeteiligten Kommanditgesellschaft bekamen steuerliche Verluste im Gesamtausmaß von bis zu 250% ihrer Kommanditeinlage zugewiesen, was zu einem negativen steuerlichen Kapitalkonto führte. Nach Wegfall der Schenkungssteuer übertrugen die Kommanditisten ihre Mitunternehmeranteile Ende 2008 an die U-GmbH. Die betreffenden Übertragungsvorgänge wurden von den Vertragsparteien als Schenkungen behandelt, weshalb die U-GmbH die negativen Buchwerte fortführte und eine ertragsteuerliche Realisation bei den bisherigen Kommanditisten unterblieb. Der Übertragung war ein Angebot vorausgegangen, in welchem erläutert wurde, dass eine Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos (mit einem angenommenen Steuersatz von 50%) ausschließlich durch schenkungsweise Übertragung vermieden werden könne (weil nur bei dieser Übertragungsform die negativen Buchwerte fortgeführt werden). Bereits im Angebot wurde ferner darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung in Höhe des negativen Kapitalkontos womöglich einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn unterstelle bzw die Übertragung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Missbrauch einstufen könnte und in Folge dessen nicht anerkennen würde. Für diesen Fall wurde vertraglich vereinbart, dass die übertragenden Kommanditisten berechtigt sind, die Übertragung zu widerrufen.

Im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, bei der Übertragung der Kommanditanteile habe es sich tatsächlich um entgeltliche Vorgänge gehandelt und wurde offenkundig eine Umgehung der Versteuerung des negativen Kapitalkontos nach § 24 Abs 2 letzter Satz EStG angestrebt. Eine Schenkung hätte eine Bereicherungsabsicht des Geschenkgebers vorausgesetzt. Eine solche hätte im gegenständlichen Fall aber nicht angenommen werden können, wie schon die Widerrufsmöglichkeit für den Fall einer steuerwirksamen Behandlung durch die Finanzverwaltung belege. Gegen die entsprechenden Bescheide erhobt die mitbeteiligte Partei Berufung, wobei der UFS im Sinne der Abgabepflichtigen entschied und Schenkungen mit gleichzeitiger Übertragung der negativen Kapitalkonten ohne Gewinnrealisierung annahm, die auch nicht als Missbrauch zu qualifizieren seien. Dagegen richtete sich die gegenständliche Amtsbeschwerde an den VwGH.

Aus den Entscheidungsgründen

„Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 gehören zum Veräußerungsgewinn auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils erzielt werden. 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. 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 Erkenntnis vom 24. Oktober 2013, 2012/15/0028, mwN). § 24 EStG 1988 ist

nur auf entgeltliche Erwerbe anzuwenden (vgl. *Fraberger/Papst* in *Doralt et al*, EStG[18], § 24 Tz 108).

20 In den Fällen einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils sind allerdings nach § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 die Buchwerte des bisherigen Anteilsinhabers fortzuführen, ohne dass es beim übertragenden Gesellschafter zu einer Besteuerung nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 kommt (vgl. nochmals das Erkenntnis vom 24. Oktober 2013, mwN). Der Gesetzgeber nimmt mit der Regelung des § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 bewusst in Kauf, dass beim Rechtsvorgänger eingetretene Wertsteigerungen beim Rechtsnachfolger besteuert werden (vgl. *Doralt/Mayr*, EStG[14], § 6 Tz 405, mwN).

21 Das Vorliegen einer Schenkung (unentgeltlichen Übertragung) setzt voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteils tatsächlich bereichert wird. Das ist der Fall, wenn der reale Wert des Gesellschaftsanteils positiv ist, d.h. die (anteiligen) stillen Reserven und der Firmenwert höher sind als der Negativstand des Kontos (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 2. Dezember 1987, 87/13/0061, und vom 28. Oktober 2009, 2006/15/0126, VwSlg. 8478/F; vgl. in diesem Zusammenhang etwa auch Jakom/*Laudacher*, EStG 2016, § 6 Rz 173, und Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG 2016, § 24 Rz 5, jeweils mwN).

22 Den unbestritten gebliebenen Feststellungen der angefochtenen Bescheide zufolge hatten die übertragenen Kommanditanteile einen positiven Verkehrswert, sodass die U-GmbH durch die Übertragung dieser Anteile bereichert wurde. Nach den zusammenfassenden Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden sei den Schenkenden die Bereicherung der Geschenknehmerin auch bewusst gewesen.

23 Weiters ist unstrittig, dass für die Übertragung der Kommanditanteile kein separates Entgelt vereinbart wurde. Dass sich die Vertragsparteien jeweils einen Vorteil aus dem Geschäft erwarten, schließt das Vorliegen einer (wirtschaftlich motivierten) Schenkung nicht aus.

24 In den Amtsbeschwerden wird jedoch die Auffassung vertreten, die Übernahme der den ‚negativen Kapitalkonten' anhaftenden Einkommensteuerlatenzen durch die U-GmbH sei als Gegenleistung für die Übertragung der Kommanditanteile zu werten. Dem kann nicht gefolgt werden, handelt es sich dabei doch – worauf die belangte Behörde in den Gegenschriften zu Recht hinweist – bloß um die gesetzliche Folge der Schenkung und wäre § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 seines Regelungsinhalts beraubt, wenn die Übernahme der mit stillen Reserven verbundenen latenten Ertragsteuerlast der Unentgeltlichkeit der Übernahme eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils entgegenstünde.

25 Die Amtsbeschwerden erweisen sich daher insgesamt als unbegründet und waren gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen".

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Die Entscheidung des VwGH ist überzeugend. Allenfalls überraschend ist, dass sich der Gerichtshof mit der Frage des möglichen Vorliegens von Missbrauch (jedenfalls in der schriftlichen Urteilsausfertigung) nicht auseinandergesetzt hat. Hinkünftig dürften vergleichbare Fragestellungen freilich vor dem Hintergrund an praktischer Bedeutung verlieren, dass mit dem StRefG 2015/2016[1] in § 23a EStG eine Verlustverwertungsbeschränkung für kapitalistischer Mitunternehmer eingeführt wurde. Demnach sind Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern fortan nur noch insoweit sofort ausgleichs- bzw vortragsfähig, als dadurch kein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.

1 BGBl I Nr 118/2015.