



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 5. April 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 27. März 2001 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:
Die Schenkungssteuer wird festgesetzt mit 27.396,00 S
(das entspricht 1.990,94 €).

Entscheidungsgründe

Am 30. Jänner 2001 schlossen u.a. Frau CK und der Berufungswerber einen Vertrag über die Abtretung von Anteilen an einer Kommanditgesellschaft. Die diesbezüglich maßgeblichen Bestimmungen lauten (auszugsweise):

I. Im Firmenbuch des Landes- als Handelsgericht Linz ist unter FN xxxx die Kommanditgesellschaft "ML" mit dem Sitz in Linz eingetragen.

Frau CK und Frau EM sind Kommanditisten mit einer Kommanditeinlage von je 750.000,00 S, womit eine Beteiligung am Gewinn und Verlust des Unternehmens von je 25 % und am Vermögen und den stillen Reserven der Gesellschaft von je 50 % verbunden ist.

II. Mit Wirkung vom 31. Jänner 2001 tritt hiermit Frau CK an ihren Sohn (den Berufungswerber) ihre Kommanditeinlage von 750.000,00 S, verbunden mit der im Punkt I. dieses Vertrages umschriebenen Beteiligung, unentgeltlich ab. Herr CIK übernimmt diesen Kommanditanteil von Frau CK und nimmt die vorbeschriebene Schenkung rechtsverbindlich an.

IV. Im Hinblick auf die gegenständliche Abtretung sind Frau UM und Herr CIK ab 1. Februar 2001 zu gleichen Teilen am Gewinn, Verlust und den stillen Reserven der Gesellschaft

beteiligt. Bedingt durch das Ausscheiden der beiden Kommanditistinnen wird die Gesellschaft künftig in der Rechtsform einer offenen Handelsgesellschaft geführt und der Firmenwortlaut wird dementsprechend auf "MLOHG" geändert.

Über Ersuchen des Finanzamtes gab der Berufungswerber die Teilwerte des übertragenen Vermögens zum 31.1.2000 bekannt, wobei das Liegenschaftsvermögen mit 2.449.000,00 S (= Einheitswert) angegeben war. Die Summe der Besitzposten war mit insgesamt 8.371.470,00 S, die Summe der Schuldposten mit insgesamt 7.241.949,00 S angegeben. Das Kapital laut Bilanz betrug 590.703,90 S (Einlagekonten 1.500.000,00 S abzüglich Privatkonten inklusive Verrechnungskonten 2.090.703,19 S), der Anteil der Übergeberin war mit 159.144,41 S angegeben.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Schenkungssteuer vorläufig fest. Dabei wurde die Bemessungsgrundlage wie folgt ermittelt (laut Bescheidbegründung):

Wert der Liegenschaften: 7.347.000,00 S

Gesamtwert des Betriebes: 6.027.522,00 S

Unterschiedsbetrag laut Verteilung: 6.618.225,19 S

davon 50 %: 3.309.112,60 S

zuzüglich Einlagekonto abzüglich Privatkonto: 159.144,41 S

Wert des KG Anteiles: 3.468.257,00 S.

Dagegen wird in der Berufung Folgendes eingewendet:

Bei der Berechnung des Wertes des Kommanditanteiles habe das Finanzamt nicht berücksichtigt, dass die beiden Komplementäre nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligt waren. Die Verlustverrechnungskonten der Komplementäre seien ebenfalls unberücksichtigt geblieben. Der Wertverlust durch die Verlustanteile der Komplementäre treffe unmittelbar die Kommanditisten, da nur diese am Gesellschaftsvermögen beteiligt seien, die negativen Verlustverrechnungskonten der Komplementäre seien daher aliquot den beteiligten Kommanditisten zuzurechnen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird ergänzt:

Die beiden Komplementäre seien nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt gewesen und laut Gesellschaftsvertrag bestand keine Verpflichtung der Komplementäre, die Verlustverrechnungskonten aufzufüllen. Die zum Abtretungszeitpunkt aufgelaufenen Verlustanteile können daher nur die an der Substanz beteiligten Gesellschafter treffen, unabhängig davon, ob zivilrechtlich dafür eine Haftung bestehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben werden, nach den Vorschriften des Ersten

Teiles des Bewertungsgesetzes 1955, soweit nicht im Abs. 2 für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke etwas Besonderes vorgeschrieben ist.

Für die genannten Grundstücksarten ordnet Abs. 2 an, dass das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Betriebsvermögen ist im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit dem Teilwert anzusetzen. Das ist die Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter zuzüglich der mit dem Dreifachen des Einheitswertes bewerteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten.

Was den Kapitalanteil der Übergeberin betrifft, ist Folgendes auszuführen:

Nach einhelliger handelsrechtlicher Lehre stellt der im Kapitalkonto ausgewiesene, so genannte Kapitalanteil des Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft kein selbstständiges Recht dar. Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr – in Ermangelung anderer Vereinbarungen – nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinnes gemäß § 121 Abs. 1 und 2 HGB, des Entnahmerechtes gemäß § 122 Abs. 1 HGB und des Auseinandersetzungsguthabens gemäß § 155 Abs. 1 HGB zu ermöglichen.

Da im vorliegenden Fall die Beteiligung der Übergeberin ohnehin vertraglich geregelt und somit unstrittig ist, kommt dem Kapitalkontostand keinerlei Bedeutung zu.

Dagegen beinhaltet das so genannte Verrechnungskonto (auch Privatkonto oder ähnliche Bezeichnung) nach herrschender Meinung echte Forderungen oder Schulden eines Gesellschafters bzw. der Gesellschaft (Erk. v. 11.7.2000, 99/16/0440, Erk. v. 16.11.1995, 93/16/0051). Ein positives Verrechnungskonto des Gesellschafters ist also eine Forderung und damit ein vermögenswertes Recht der Gesellschafterin gegen die Gesellschaft, ein negatives Verrechnungskonto demgemäß eine Forderung der Gesellschaft. Der von der Übergeberin übertragene (positive) Kapitalanteil ist somit als Teil des übergebenen Vermögens dem Erwerb hinzuzurechnen.

Der Kapitalanteil (Verrechnungskonto) des Übernehmers bleibt bei der Berechnung des Teilwertes außer Ansatz, da ihn nach dem Gesellschaftsvertrag keine Verpflichtung zur Auffüllung trifft.

Die Zusammenrechnung mit dem Vorerwerb ergibt sich aus § 11 ErbStG.

Demnach ergibt sich folgende Steuerberechnung:

Übergebenes Vermögen (zum 31.1.2000, in S), lt. Aufstellung:

Liegenschaften (3-facher Einheitswert)	7.347.000,00
Teilwerte sonstiges übergebenes Vermögen	5.922.471,00
abzüglich Schuldposten	7.241.949,00
Summe	6.241.949,00
davon 50 %	3.013.761,00
zuzüglich Verrechnungskonto Übergeberin	159.144,41
zuzüglich Vorschenkung (1992, EW)	54.000,00
abzüglich gemäß § 15a ErbStG	2.500.000,00
abzüglich gemäß § 14 ErbStG	30.000,00
Bemessungsgrundlage (gerundet)	696.900,00
gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 4 % vom steuerpflichtigen Erwerb	27.876,00
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom Wert des Grundstückes	1.080,00
anrechenbare Steuer für den Vorerwerb	
2 % von 24.000,00	480,00
2 % vom Wert des Grundstückes	1.080,00
insgesamt anrechenbare Steuer	1.560,00
Schenkungssteuer (gesamt)	27.396,00, das entspricht 1990,94 €

Linz, am 23. August 2005