



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerhild Fellner, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach über die Berufung des Adr, vertreten durch SKP Schüßling, Kofler & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 6020 Innsbruck, Adamgasse 23, vom 17. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. Roman Haselberger, vom 20. Mai 2005 betreffend Schenkungssteuer, nach der am 27. März 2008 in Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit notariell bekräftigtem Schenkungs- und Übergabevertrag vom 29.6.2004 überließ JW seinem Sohn NW (=KW) nachstehende Vermögenswerte:

- a) Geschäftsanteil an der Einkaufszentrum T GmbH,
- b) Kommanditanteil an der Einkaufszentrum T GmbH & Co KG,
- c) Anteil als atypischer stiller Gesellschafter an der Firma „JW Sand- und Schotterwerk, Inhaber KW“,
- d) die Liegenschaften EZ X GB P (1/2-Anteil), EZ Y GB T und EZ Z GB T (ohne Gp W).

Hinsichtlich Kommanditanteil b) ist unter A),II, 1., des Vertragswerkes die Stellung von JW als Kommanditist mit einer voll einbezahlten Vermögenseinlage von 1,294.704,00 S umschrieben.

NW gehört der KG als Kommanditist mit einer zur Gänze eingebrachten Vermögenseinlage von 555.000,00 S bereits an.

Der an ihn abgetretene Anteil umfasst auch den positiven oder negativen Wert des Verrechnungskontos von JW zum Zeitpunkt der Übertragung. Laut Punkt A), II, 5., ist keine wie immer geartete Einlagenrückzahlung erfolgt, sodass der Geschenknehmer von jeder Haftung Dritten gegenüber ausgeschlossen ist.

Unter B), 7., des Vertrages verpflichtet sich NW, dem JW eine lebenslange, wertgesicherte Rente von monatlich 2.000,00 € zu entrichten.

Für die vertragsgegenständlichen Übertragungen von Gesellschafts- und Mitunternehmeranteilen wird der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG beantragt.

Der in der Folge ergehende Schenkungssteuerbescheid legte die steuerlichen Werte wie nachstehend fest:

- a) GmbH-Anteil: gemeiner Wert nach Wiener Verfahren abzüglich Freibetrag gemäß § 15a ErbStG: **Null**,
- b) Kommanditanteil an GmbH & Co KG: negativ, Bewertung mit **Null**,
- c) Anteil an Sand- und Schotterwerk abzüglich des anteiligen Freibetrages gem. § 15a ErbStG abzüglich der anteiligen Gegenleistung (Rente, 35%): **486.421,00 €**,
- d) Liegenschaften: 3-facher Einheitswert abzüglich der anteiligen Gegenleistung (Rente, 65%), dh **322.328,00 €**.

Die Schenkungssteuer errechnete sich mit einem Betrag von 95.166,95 €. Auf den darüber hinaus betreffend die Liegenschaftsübertragung ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid wurde hingewiesen.

In der gegen den Schenkungssteuerbescheid eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Schenkungssteuer mit 6.446,56 € festzusetzen (Anm.: Das sind 2% vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG). Der Berufungswerber begründete den von ihm mit – 2,699.679,57 € errechneten, negativen Wert der Bemessungsgrundlage damit, dass dieser aus dem negativen steuerlichen Wert des Kommanditanteiles an der Einkaufszentrum T GmbH & Co KG resultiere. § 20 ErbStG bestimme, dass als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gelte. Ein Abzugsverbot negativer steuerlicher Werte sei nicht normiert. Daraus könne abgeleitet werden, dass ein solcher sehr wohl die Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer kürze. Für den Fall einer Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz wurde eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat mit mündlicher Verhandlung beantragt.

In ihrer abweisenden Berufungsvorentscheidung erläuterte die Abgabenbehörde I. Instanz, ein Kommanditist nehme gemäß § 167 Abs. 3 HGB am Verlust nur bis zum Betrag seiner Einlage teil. Er sei im Falle einer Auseinandersetzung nicht verpflichtet, ein negatives Kapitalkonto aufzufüllen. Der Berufungswerber habe daher keine Lasten übernommen und keinen Vermögensverlust erlitten. Zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos seien künftige Gewinne zu verwenden. Darüber hinausgehende Erträge kämen dem Kommanditisten schließlich zugute. Die Bewertung des negativen Kommanditanteils mit Null sei rechters. Es wurde auf das Erkenntnis VwGH 23.2.2006, 2005/16/0245 verwiesen.

Der daraufhin einlangende Vorlageantrag enthielt folgende Ausführungen: Einen Kommanditisten treffe zwar hinsichtlich seines durch Verluste negativ gewordenen Verrechnungskontos keine Auffüllverpflichtung, eine Bewertung in der Höhe des negativen Kapitalkontos komme daher nicht in Betracht. Dies bedeute nun, dass wohl ein durch reine Verluste entstandenes negatives Kapitalkonto nicht bei der Bewertung des Kapitalanteiles in dieser Höhe in Abzug gebracht werde, sehr wohl aber der anteilige Differenzbetrag der Teilwerte des Betriebsvermögens. Rechnerisch sei der effektive Wert der Beteiligung nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. Dieser könne durchaus negativ sein, vor allem im Zusammenhang mit dem Ansatz des dreifachen Einheitswertes der Betriebsgrundstücke. Die Nichtberücksichtigung des negativen Kapitalkontos beziehe sich nur auf dieses, nicht aber auf das anteilige Betriebsvermögen. Für die Zwecke der Steuerbemessung sei der Wert des Kommanditanteiles mit einem Betrag von – (minus) 3,327.230,54 € zu berücksichtigen.

In der **mündlichen Berufungsssenatsverhandlung** unterstrich der steuerliche Vertreter, zwischen negativem Verrechnungskonto und Wertanteil nach Bewertungsgesetz sei eine Trennung vorzunehmen. Der übertragene Anteil müsse bewertet werden. Er könne nicht einfach Null sein. Er stellte zur Diskussion: Wie ist die Sachlage bei

- 1) negativem Verrechnungskonto und negativem Betriebsvermögensanteil,
- 2) positivem Verrechnungskonto und negativem Betriebsvermögensanteil,
- 3) negativem Verrechnungskonto und positivem Betriebsvermögensanteil?

Über Befragung durch den Vorsitzenden, ob er die in seinem Vorlageantrag zur Stützung seines Vorbringens zitierten „Ausführungen zur Bundessteuertagung 2004, Gebühren und Verkehrsteuern, Bewertung, Protokoll, §19 ErbStG, § 5 GrEStG“ vorlegen könne, antwortete er, er finde diese nicht. Der ebenfalls befragte Finanzanwalt gab an, nur ein entsprechendes Protokoll 2005 zu kennen. Dieses im UFS-Akt aufliegende Dokument „Bundessteuertagung, Gebühren und Verkehsteuern, Bewertung, November 2005, Zweifelsfragen, Protokoll“ zu § 12 BewG 1955, §§ 161 ff HGB, wurde daraufhin vom Vorsitzenden verlesen:

„Gemäß § 171 Abs. 1 HGB haftet der Kommanditist nur bis zur Höhe seiner Einlage. Ist diese Einlage zur Gänze geleistet, kann daher der Kommanditist auf Grund des Gesellschaftsvertrages zu keiner weiteren Leistung herangezogen werden. Dies gilt sinngemäß auch für den Fall, in dem dieser negative Anteil auf Grund des Ansatzes des Einheitswertes eines Grundstücks entsteht. Besteht eine Auffüllungsverpflichtung, kann daraus eine gesonderte Verbindlichkeit für den Kommanditisten entstehen. Rechtsgrund ist jedoch in diesem Fall nicht der Gesellschaftsvertrag, sondern der Vertrag über die Auffüllungsverpflichtung. Eine Verbindlichkeit des Kommanditisten ist allerdings nur dann anzunehmen, wenn der Kommanditist zum Bewertungsstichtag zur Zahlung in Anspruch genommen werden kann. Eine solche Verbindlichkeit besteht hingegen nicht, wenn eine Verrechnung mit künftigen Gewinnen zu erfolgen hat (VwGH 17.8.1994, 92/15/0015)“.

Auf Befragung, ob er also meine, ein Kommanditist sei mit einem Komplementär gleichzusetzen, antwortete der steuerliche Vertreter, in diesem Fall im Prinzip ja. Er verwies auf das Erkenntnis des UFS, RV/0460-L/02.

Der Berufungswerber selbst betonte, der Name WA genieße in T großes Ansehen. Bei Abwicklung von Geschäften vertraue man auf diesen guten Namen. Unterscheidungen in Komplementär/Kommanditist mache man bestenfalls auf dem Papier, nicht aber tatsächlich. Er persönlich habe als Geschäftsführer an dem Umbau des Einkaufszentrums mitgewirkt, das eine große Anzahl von Arbeitsplätzen sicherstelle. Er verstehe nicht, wie man den Fortbestand des Betriebes und dieser Arbeitsplätze gefährden könne.

Der Finanzanwalt blieb bei seinem bisherigen, in der Berufungsvorentscheidung dargelegten, Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Bewertung des im Rahmen eines einheitlichen Schenkungs- und Übergabevorganges übertragenen Kommanditanteils an der Einkaufszentrum T GmbH & Co KG.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung von Wirtschaftsgütern für erbschafts- (und schenkungs-)steuerliche Zwecke grundsätzlich nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Gemäß § 12 BewG sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Für die Wertermittlung von Wirtschaftsgütern, die einem Betrieb dienen, sind also die Teilwerte und

nicht – außer im Falle von Betriebsgrundstücken – die im zweiten Teil des Bewertungsgesetzes normierten Einheitswerte maßgebend.

Gesamthaft ergibt sich die Höhe des Betriebsvermögens aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter, zuzüglich der mit dem (3-fachen) Einheitswert zu bewertenden Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten (VwGH 25.5.2000, 2000/16/0066 bis 0071 sowie 11.7.2000, 99/16/0440). Das gilt auch für die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften.

Die im Akt befindlichen Berechnungsblätter betreffend Bewertung der KG tragen inkongruente Bezeichnungen. So heißt es etwa „Einheitswert des Betriebsvermögens zum 30.6.2004 gem. I. Teil des Bewertungsgesetzes 1955“ (der I. Teil des BewG regelt im § 12 den Begriff des Teilwertes, siehe oben). Auch ein weiteres Blatt verwendet den Ausdruck „Einheitswert“. Aus der aufgeschlüsselten Darstellung, die einerseits stille Reserven (auf Grundstücke bezüglich) und Buchwerte abzieht, andererseits den 3-fachen Einheitswert der Betriebsgrundstücke sowie die Teilwerte der Geschäftsausstattung hinzuzählt, lässt sich aber die gesetzesgemäße Bewertung der KG erkennen.

Unstrittig ist, dass der auf die dargestellte Art ermittelte Wert der KG negativ ist (- 13.418.484,90 €). Weiters unstrittig ist, dass JW seine Vermögenseinlage, die 94.089,81 € (= 1.294.704,00 S) umfasst, voll einbezahlt hat sowie, dass sein Verrechnungskonto einen negativen Stand von - 204.312,24 € ausweist (Differenz somit - 110.222,43 €). Darüber hinaus ist laut Schenkungs- und Übergabevertrag außer Streit gestellt, dass keinerlei Einlagenrückzahlung an JW erfolgte und daher für den Geschenknehmer keine Haftung gegenüber Dritten besteht. Unstrittig ist weiters, dass der zu bewertende Anteil einer Quote von 25,39% entspricht. Strittig ist, inwieweit der Berufungswerber am negativen Wert des KG-Anteiles teilnimmt (- 3.437.452,97 €).

Zur Lösung der Frage, ob der negative Wert des Anteiles bei Ermittlung der Schenkungssteuerbemessungsgrundlage in Ansatz zu bringen ist, bzw. ob dieser aufgrund der Haftungsbeschränkung des Kommanditisten Null beträgt, ist auf die Regelungen des im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (= Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld) – das ist der 29.6.2004 – gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG in Geltung befindlichen HGB 1897 Rückgriff zu nehmen. § 167 Abs. 3 HGB normiert, dass an dem Verlust der Kommanditist nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teilnimmt. Nach § 171 Abs. 1 HGB ist die Haftung des Kommanditisten ausgeschlossen, soweit er seine Einlage geleistet hat. Darüber hinausgehend trifft ihn keine Haftung mehr (vgl. Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, 5. Auflage, 150ff, oder Hämmerle-Wünsch, Handelsrecht, Band 2, Personengesellschaften, 4. Auflage, 321 ff). Unter

„Einlage“ versteht das Gesetz die im Firmenbuch eingetragene Haftenlage. Laut Firmenbuchauszug zu FN v beträgt diese in Bezug auf JW übereinstimmend mit dem im Schenkungs- und Übergabevertrag Festgehaltenen 1,294.704,00 S (= 94.089,81 €).

Der VwGH hat in seinem bereits in der Berufungsvorentscheidung – auf die verwiesen wird – zitierten Erkenntnis 23.2.2006, 2005/16/0245, ausgesprochen: *„Der Erbe eines Kommanditisten haftet nicht persönlich, wenn der ererbte Kommanditanteil im Zeitpunkt des Erbanfalls im Wert unter der Haftsumme liegt, soweit nicht die Einlage rückständig ist. Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die Beschwerdeführer nicht zur Zahlung und zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verpflichtet sind. Gewinne fließen diesen allerdings bis zum Ausgleich ihres negativen Kapitalkontos nicht zu.....Die von der belangten Behörde vorgenommene Bewertung dieses Kommanditanteils mit Null ist daher nicht rechtswidrig“*(vgl. auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, 10. Auflage, § 19, RZ 33 und 34).

Wenn der Berufungswerber in seinem Vorlageantrag einräumt, ein durch reine Verlustzuweisungen negativ gewordenes Kapitalkonto könne wohl bei der Bewertung des Kapitalanteiles nicht in Abzug gebracht werden, dies gelte aber nicht für den „anteiligen Differenzbetrag der Teilwerte des Betriebsvermögens“, der sehr wohl negativ sein könne, wenn er weiters einräumt, das durch Verlustzuweisungen mit saldiert -110.222,43 € negativ gewordene Verrechnungskonto des JW sei daher außer Ansatz zu lassen, was schließlich zu einer Bewertung des KG-Anteiles mit – 3,327.230,54 € führe, so kann ihm nach dem Ausgeführten nicht gefolgt werden.

Beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen aufgrund von Schenkungen unter Lebenden steht der Erwerb der Gesamtsache im Vordergrund, der als solcher von der Schenkungssteuer erfasst wird. Die Gesamtsache wird nur für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage in ihre Einzelsachen zerlegt (VwGH 27.5.1970, 663/69; auch: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, 10. Auflage, RZ 30 bis 33 zu § 19). Da ein negatives Verrechnungskonto eine echte Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter ausweist (VwGH 11.7.2000, 99/16/0440) erhöht sie den Wert des Betriebsvermögens und ist daher in dessen Bewertung einzubeziehen. Sie ist als „Einzelsache“ Teil der Gesamtsache Gesellschaftsanteil. Der Erwerber des Kommanditanteils ist in concreto zwar nicht verpflichtet, das seine Haftenlage um 110.222, 43 € übersteigende negative Verrechnungskonto auszugleichen, nimmt aber an Gewinnen erst nach dessen Auffüllung wieder teil. Eine Ausscheidung der Forderung der KG (=negatives Verrechnungskonto des Kommanditisten) bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage kommt nicht in Betracht.

Aus dem bisher Dargelegten kann abgeleitet werden, dass nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die Bewertung eines im Erb- oder Schenkungsweg übernommenen Kommanditanteiles auf dem letztlich sehr eingeschränkten unternehmerischen Wagnis beruht, das dem Kommanditisten (wie auch gleichermaßen dem Erwerber des Kommanditanteiles) - im Unterschied zu einem persönlich haftenden Gesellschafter - aufgrund seiner speziellen handelsrechtlichen Stellung zufällt. So haftet er wie dargestellt ohne weiteres Risiko in einem klar umrissenen Umfang, übt aber im Gegenzug kaum oder nur in geringfügigem Ausmaß Entscheidungs- und Kontrollrechte aus. Die vom steuerlichen Vertreter wiederholt angesprochenen „Unterschiede in der Bewertung“ sind daher nicht zufällig oder beliebig, sondern beruhen auf der besonderen haftungsrechtlichen Stellung des Kommanditisten.

Die auch schon im Vorlageantrag präsentierten Varianten haben rein hypothetischen Charakter und unterscheiden zwischen Kapitalkonto und Verrechnungskonto nicht mit der erforderlichen Deutlichkeit.

Zu den in der **mündlichen Senatsverhandlung** erneut vom steuerlichen Vertreter angesprochenen Hypothesen kann hinsichtlich unterschiedlicher Bewertungsfolgen ausgeführt werden:

- 1) Negatives Verrechnungskonto und negativer Betriebsvermögensanteil: Wie im Streitfall näher erläutert, ist der Kommanditanteil in diesem Fall mit Null zu bewerten. Das negative Verrechnungskonto weist eine echte Forderung der Gesellschaft an den Gesellschafter aus und ist in die Betriebsvermögensermittlung bereits eingeflossen.
- 2) Positives Verrechnungskonto und negativer Betriebsvermögensanteil: Das positive Verrechnungskonto stellt eine echte Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter dar. Es besteht Abzugsfähigkeit des anteiligen negativen Kommanditanteils bis zur Höhe der Forderung des Gesellschafters (vgl. UFS 5.12.2007, RV/0219-I/05).
- 3) Negatives Verrechnungskonto und positiver Betriebsvermögensanteil: Das Verrechnungskonto ist mit (künftigen) Gewinnen aufzufüllen. Der positive Kommanditanteil gelangt entsprechend der Beteiligung zum Ansatz.

Zusammenfassend ist festzustellen: Die Einlage des übertragenden Kommanditisten JW war nicht rückständig und es erfolgte keine Einlagenrückzahlung an ihn. Eine etwa vertraglich festgelegte Nachschusspflicht/Auffüllungsverpflichtung wurde nicht behauptet. Eine Verpflichtung des Kommanditisten, den Verlust der Gesellschaft über die geleistete Einlage hinaus mitzutragen, bestand daher nicht. Da sohin keine Lasten übernommen wurden und der negative Kommanditanteil mangels Teilnahme an den Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht Ausdruck einer echten Vermögensminderung ist, war dessen Bewertung mit Null rechtens

(vgl. auch das vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Senatsverhandlung zitierte, jedoch seine Position nicht stützende, Erkenntnis UFS 28.7.2005, RV/0460-L/02 und UFS 7.8.2006, RV/0282-L/05).

Wenn auch der Unabhängige Finanzsenat Verständnis für den Berufungswerber und dessen Sichtweise aufzubringen vermag, steht es nicht in seinem Belieben, handels- und steuerrechtliche Bestimmungen, die etwa eine unterschiedliche Behandlung von Komplementär und Kommanditist normieren, außer Acht zu lassen. Er hat vielmehr die Richtigkeit der Vollziehung der Gesetze auf dem steuerlichen Sektor zu kontrollieren und im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Feldkirch, am 2. April 2008