



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Pilz + Rath Steuerberatung, Steuerberatungskanzlei, 8200 Gleisdorf, Florianiplatz 12, vom 19. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 16. Mai 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Schenkungssteuer wird mit 7.106,80 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 30.6.2005 schenkte OB seinen Enkelinnen MH und AH (in der Folge kurz Bw. genannt) je 25% seines Kommanditanteiles im Ausmaß einer Beteiligung von 50% an der KG. Der Schenkungsgegenstand entsprach somit jeweils einer Beteiligung an der Gesellschaft von 12,5%. Die Schenkung erfolgte jedoch lt. Vertragspunkt I. ohne die anteiligen Salden des für den Geschenkgeber bei der KG geführten Verrechnungskontos, welche beim Geschenkgeber verblieben.

Des Weiteren übergab OB schenkungsweise seinen Enkelinnen je 1/4 Anteil (im Verhältnis zu den ganzen Liegenschaften je 1/8) der betrieblich genutzten Liegenschaften EZZ, welche je zur Hälfte im zivilrechtlichen Eigentum und Sonderbetriebsvermögen des Übergebers standen. Die auf den Liegenschaften intabulierten Pfandrechte bzw. Simultanpfandrechte stellten lt. Vertragspunkt II. Betriebsverbindlichkeiten dar und war bei den Liegenschaften nur die dingliche Pfandhaftung begründet worden.

Mit Bescheid vom 16.5.2007 setzte das Finanzamt – nach erfolgter Betriebsprüfung – für die Bw. die Schenkungssteuer fest, dabei ausgehend vom anteiligen 3-fachen Einheitswert der Liegenschaften. Der Wert des (mit – 121.465,-- € ermittelten) negativen KG-Anteils wurde mit Null € angesetzt.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben mit der Begründung, dass von einem einheitlichen Schenkungsvorgang auszugehen sei und die Werte des negativen Mitunternehmeranteils und des Sonderbetriebsvermögens zusammenzurechnen seien.

Diesbezüglich werde auf das Protokoll betreffend Gebühren und Verkehrsteuern der Bundessteuertagung 2004 verwiesen. Danach sei ein zugewendeter KG-Anteil lediglich dann mit Null zu bewerten, wenn dieser wegen Verlustzuweisungen auf das Verlust-Evidenzkonto einen negativen Wert habe. Im vorliegenden Fall könne der negative Wert keinesfalls auf Verlustzuweisungen oder Überentnahmen zurückgeführt werden, sondern resultiere er aus den anzuwendenden Bewertungsvorschriften. Überdies seien die Verrechnungskonten ohnehin nicht Bestandteil der gegenständlichen Schenkung. Somit sei eine Saldierung zwingend vorzunehmen. Des Weiteren müssten von den Einheitswerten die Teilwerte der mitübernommenen und im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den übertragenen Grundstücken stehenden Bankverbindlichkeiten sowie Verbindlichkeiten aus Betriebssteuern abgezogen werden.

In der Folge legte das Finanzamt die Berufung – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit gezogen ist im Wesentlichen die Bewertung des KG-Anteils, da sich dieser nach Ansicht der Bw. unter Berücksichtigung der Verrechnungskonten anteilig negativ ergebe. Zudem seien die im Rahmen des Erwerbes von Betriebsvermögen übergebenen betrieblichen Schulden, insoweit sie auf die Grundstücke entfallen würden, zu berücksichtigen.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist u.a. für inländisches Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des BewG auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde.

Wie aus § 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 1 BewG ersichtlich, ist bei der Schenkung eines gewerblichen Unternehmens für die Bemessung der Schenkungssteuer - abgesehen von allfälligen Betriebsgrundstücken - nicht der Einheitswert maßgebend, sondern es hat die Bewertung nach dem Ersten Teil des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17) zu erfolgen (vgl. VwGH 22.1.1987, 86/16/0018; VwGH 25.5.2000, 2000/16/0066-0071 u. a.). Es ist der Teilwert der Wirtschaftsgüter, die am Stichtag (Ausführung der Schenkung) dem Unternehmen dienen, bei der Besteuerung zum Ansatz zu bringen (vgl. VwGH 1.12.1987, 86/16/0013).

Die Höhe des Betriebsvermögens ergibt sich aus der Summe der einzeln mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter einschließlich der Rechte zuzüglich der mit dem dreifachen Einheitswert bewerteten Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten (VwGH 11.7.2000, 99/16/0440-0443; 23.2.2006, 2005/16/0245).

Wurde - wie im Gegenstandsfalle - der Anteil an einer Personengesellschaft (Kommanditgesellschaft) zugewendet, so ist dieser als Bruchteil des Betriebsvermögens aufzufassen. Zur Bewertung des Gesellschaftsanteiles ist zunächst der Wert der einzeln dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter (wie zuvor ausgeführt) zu ermitteln. Der Wert des Gesellschaftsanteiles ergibt sich sodann aus dem Anteil der Summe der Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter. Wenn also der Erwerbsvorgang einen Anteil an einer Personengesellschaft betrifft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, ist dieser Anteil als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln bzw. ist - abgesehen von den Betriebsgrundstücken - mit der anteiligen Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten (vgl. VwGH 25.9.1997, 96/16/0134).

Beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen aufgrund von Schenkungen unter Lebenden steht der Erwerb dieser **Gesamtsache** im Vordergrund, der **als solcher** von der Schenkungssteuer erfasst wird, wobei die Gesamtsache nur für Zwecke der Feststellung der Bemessungsgrundlage in ihre Einzelsachen zerlegt wird (VwGH 27.5.1970, 663/69; siehe auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rzn. 30-33 zu § 19 mit weiterer Judikatur).

Es ist daher diesbezüglich - entgegen dem Dafürhalten der Bw. - festzuhalten, dass es sich dabei um die Bewertung der Gesamtsache "Kommanditanteil" handelt, in deren Rahmen die Betriebsschulden bereits in Abzug zu bringen sind, dh. die betrieblichen Schulden sind diesfalls in keinsten Weise als etwaige "Schuldübernahme" und damit als Gegenleistung im Hinblick auf die erworbenen Grundstücke zu qualifizieren. Nachdem auch keinerlei Gegenleistung vereinbart wurde, kommt damit eine Beurteilung als teils unentgeltliches und teils entgeltliches Rechtsgeschäft von vorneherein nicht in Betracht. Es liegt dem Grunde nach

insgesamt eine **reine Schenkung** von Grundstücken (SonderBV) zuzüglich des Kommanditanteiles vor.

Strittig ist des Weiteren die steuerliche Beurteilung bzw. Berücksichtigung der Verrechnungskonten des Kommanditisten.

Der im Kapitalkonto ausgewiesene, so genannte Kapitalanteil der Gesellschafter einer Personengesellschaft stellt kein selbständiges Recht dar. Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinnes und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0245).

Demgegenüber beinhaltet jedoch das so genannte **Verrechnungskonto**, vielfach auch als Separat- oder Privatkonto bezeichnet, nach herrschender Meinung **echte Forderungen und Schulden** des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft (VwGH 11.7.2000, 99/16/0440-0443 mit Verweisen auf die handelsrechtliche Lehre).

In diesem Sinne stellt der **positive** Stand eines Verrechnungskontos des Kommanditisten eine Verbindlichkeit der KG ihm gegenüber dar, die einerseits **den Wert des Betriebsvermögens verringert** und die andererseits beim Kommanditisten bzw. beim Erwerber des Gesellschaftsanteiles eine Forderung gegenüber der KG darstellt; dies allerdings nur dann, wenn im Zuge des Erwerbes, zB einer Schenkung, das Verrechnungskonto auch mitübertragen wird.

Im Berufungsfall steht fest, dass es sich um solcherart positive Verrechnungskonten handelt, auf denen über die Jahre die gutgeschriebenen Gewinnanteile die Entnahmen übersteigen. Aus dem Notariatsakt vom 30.6.2005 kommt eindeutig hervor, dass die Gesellschafterverrechnungskonten (Gewinnanteile und Entnahmeverrechnung) nicht Gegenstand der Schenkung waren.

In Anbetracht obiger Judikatur bewirken demnach die vorhandenen Verrechnungskonten als echte Verbindlichkeiten der KG eine Verringerung des Wertes des Betriebsvermögens, dem gleichzeitig auf Seiten der Bw. als Geschenknehmerin **keine** (anteilige) Forderung gegenübersteht, weil das Verrechnungskonto eben nicht mitübertragen wurde.

Im Berufungsfall ist daher zunächst der Wert des Betriebsvermögens der KG unter Ansatz der Teilwerte der betrieblichen Aktiva zuzüglich der Betriebsgrundstücke mit dem dreifachen Einheitswert abzüglich der Teilwerte der betrieblichen Schulden, dh. inklusive dem Stand der positiven Verrechnungskonten als echte Verbindlichkeiten der KG, zu ermitteln; der an die Bw. übertragene 12,5%-Anteil der KG ergibt sich hieraus als Bruchteil des Betriebsvermögens mit **minus 121.465,-- €**.

Die Frage danach, ob der erworbene Kommanditanteil allenfalls mit maximal € Null zu bewerten wäre, stellt sich schon deshalb nicht, da gegenständlich Verrechnungskonten mit

einem positiven Saldo vorliegen. Es kann daher hier von vorneherein nicht jene Rechtsprechung des VwGH zur Anwendung gelangen, wonach der Kommanditist mangels einer über die Einlage hinausgehenden Haftung nicht zur Zahlung und zum Ausgleich eines **negativen** Kapitalkontos bzw. Verrechnungskontos verpflichtet ist, weil er darüber hinaus nicht an den Verbindlichkeiten der Gesellschaft teilnimmt, sohin keine Last übernommen hat oder in seinem Vermögen geschmälert wurde (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0245 u. a.). Nur in diesem Fall (bei einem negativen Verrechnungskonto) wäre mangels Auffüllungsverpflichtung der Ansatz des Kommanditanteils mit Null in Betracht zu ziehen.

Nach ständiger RSpr besteht auch kein Zweifel daran, dass - im Gegensatz zu einer Vorschenkung - bei einem einheitlichen Rechtsvorgang, wie sie im Berufungsfall vorliegt, negative und positive Schenkungen jedenfalls zusammen zu rechnen sind (vgl. dazu VwGH 20.8.1998, 95/16/0298). Entscheidend ist allein der Nettozuwachs im Vermögen des Bereicherten, der sich nach Saldierung aller Zuwendungen ergibt und die Bemessungsgrundlage nach § 8 ErbStG bildet. Die Berücksichtigung von Schenkungen negativen Wertes sei laut VwGH eine logische Folge daraus, dass einzelne Erwerbe wegen der Bewertungsvorschriften einen negativen Steuerwert haben können, dies insbesondere aufgrund des steuerlich anzusetzenden Einheitswertes bei den Betriebsgrundstücken. Bei der Betrachtung, ob dennoch von einer objektiven Bereicherung des Bw auszugehen ist und eine Schenkung verwirklicht wurde, ist aber von den gemeinen Werten in Gegenüberstellung von Aktiva und Passiva auszugehen. Der einfache Einheitswert der Betriebsgrundstücke beträgt anteilig 71.875,-- €; nach Erfahrungswerten kann aufgrund der beim Liegenschaftsvermögen enthaltenen stillen Reserven (gemeiner Wert/Verkehrswert entspricht einem Vielfachen des EW) wohl eine objektiv positive Schenkung hinsichtlich des zugewendeten Kommanditanteiles angenommen werden.

Im Ergebnis ist daher eine Zusammenrechnung von positiver und (nach steuerlichen Werten) negativer Schenkung vorzunehmen; im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung sind die im Sonderbetriebsvermögen des Geschenkgebers befindlichen mehreren Grundstücke mit deren dreifachem Einheitswert von anteilig (unstrittig) 215.625,-- € sowie der Wert des übergebenen 12,5%-Kommanditanteiles als Bruchteil des Wertes des Betriebsvermögens der KG lt. Obigem mit - 121.465,-- € anzusetzen.

Hinsichtlich des anteiligen Freibetrages gemäß § 15a ErbStG ist noch auszuführen, dass vom Finanzamt bei Berechnung der Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG irrtümlich der doppelte Betrag, nämlich 91.250,--€ in Abzug gebracht worden war, andererseits der anteilige Freibetrag gemäß § 15a ErbStG bei Berechnung der Steuer gemäß § 8 Abs. 4 leg.cit. fälschlicherweise keine Berücksichtigung erfahren hat.

Die Schenkungssteuer bemisst sich daher wie folgt:

Bemessungsgrundlage:	Euro
Wert Grundstücke/SonderBV anteilig	215.625,--
Wert 12,5 % Kommanditanteil	- 121.465,-
	-
abzüglich anteiliger Freibetrag gem. § 15a ErbStG	- 45.625,--
abzüglich Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG	- <u>2.200,00</u>
steuerpflichtiger Erwerb	46.335,--
gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. II) ErbStG: 8 %	3.706,80
gem. § 8 Abs. 4 ErbStG: 2 % von € 170.000,--	<u>3.400,--</u>
(215.625,-- abzügl. ant. Freibetrag gem. § 15a ErbStG in Höhe von 45.625,--)	
Schenkungssteuer gesamt	7.106,80

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Der Differenzbetrag in Höhe von 14.310,20 € wird abgeschrieben.

Graz, am 5. Oktober 2010