

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien StNr., betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 26. April 1999 meldete die N. Wirtschaftstreuhandgesellschaft als Vertreterin des Bw., unter Beilage einer Kopie des Schenkungsvertrages vom 17. März. 1999, die Schenkung eines Kommanditanteiles an der S. KG in Höhe von S 645.000,00 (verbunden mit einem Anteil am Gewinn und Verlust der Gesellschaft von 10,75%) von Frau L., geb. am 3. Juli 1911 je zur Hälfte an ihre Söhne P. und M. unter Vorbehalt des Fruchtgenusses (Anspruch der Geschenkgeberin auf den Gewinnanteil auf Lebenszeit).

Weiters verwies die Vertreterin des Bw. auf eine gleichzeitig erfolgte Schenkung der Anteile der Frau L. an der E. BeteiligungsgmbH im Nominale von S 6.847.100,00, ebenfalls an ihre beiden Söhne je zur Hälfte und unter Vorbehalt des Fruchtgenusses .

Die Anzeige dieses Schenkungsvertrages erfolgte gesondert durch den Vertragserichter.

Auf Grund einer Anfrage teilte die N. Wirtschaftstreuhandgesellschaft als Vertreterin des Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 15. Dezember 1999 Folgendes mit:

"1.a) Der gemeinsame Wert der Anteile an der E. BeteiligungsgmbH beträgt S 602,00 je S 100,00
b) der gemeinsame Wert des Anteils am Betriebsvermögen der S. KG (10,75%) beträgt
S 15.959.525,00.

Beide Werte wurden nach den Bestimmungen der § 10 bzw. § 13 BewG unter Zugrundelegung des "Wiener Verfahrens 1996" (im Falle der E.) ermittelt.

2.a) Der Wert des Fruchtgenusses an der E. BeteiligungsgmbH wurde aus dem Durchschnitt der Ausschüttungen der Jahre 1996, 1997 und 1998 mit S 1.027.445,00 ermittelt (für 5,269% Anteil).

b) Der Wert des Fruchtgenusses an der S. KG wurde ebenfalls nach dem Durchschnitt der Jahre 1996-1997 und 1998 mit (für 10,75% Anteil) S 2.203.732,00 ermittelt.

....."

Weiters wurden Vorschenkungen von S 500.000,00 je Geschenknehmer mitgeteilt.

Mit Eingabe vom 1. Februar 2000 meinte die Vertreterin des Bw. nunmehr, der Wert des Kommanditanteiles an der S. KG sei mit dem Stand des übertragenen Kapitalkontos in Höhe von je S 322.500,00 Wert (und nicht die Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter der S. KG) anzusetzen.

Die Gesellschaft verfüge über gesellschaftsvertragliche Bestimmungen, die es nicht zuließen, dass ein Gesellschafter jemals an den Teilwert der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens herankomme.

Dazu wurde auf folgende Vorschrift des Artikel XIVb des Gesellschaftsvertrages verwiesen:
"Der durch die Kündigung ausscheidende Gesellschafter hat den Anspruch auf Auszahlung seines gemäß Punkt IV) dieses Vertrages berechneten perzentuellen Anteils am Vermögen der Gesellschaft nach dem Stand der Handelsbilanz zum Stichtag seines Ausscheidens, vermehrt um sein Guthaben bzw. vermindert um seine Schuld auf Privatkonto. An dem Geschäftsergebnis (Gewinn und Verlust) nimmt er bis zum Tage seines Ausscheidens teil".

Weiters wurde ausgeführt, dass sowohl bei Kündigung als auch bei Ausscheiden eine Abfindung jeweils nur zu Buchwerten stattfinde. In diesen Gesellschaftsvertrag sei die Geschenkgeberin schon seinerzeit im Erbwege eingetreten und hatte keinen Einfluss auf die Formulierung dieser Bestimmungen. Es handle sich daher nicht um eine persönlich auf sich genommene Vertragsbeschränkung, sondern um objektive Umstände, die bei der Art des Eintritts in die Gesellschaft akzeptiert werden mussten.

Ungeachtet dieser Vorbringens setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 3. Juli 2000 gegenüber dem Bw. die Schenkungssteuer ausgehend vom jeweiligen Anteil der mit Mitteilung vom 15. Dezember 1999 angegebenen Werte (Anteil an der Personengesellschaft S 7.979.762,50 abzüglich Fruchtgenussrecht mit einem Jahreswert von S 1.101.866 = S 6.877.896,50 und Anteil an der Kapitalgesellschaft S 20.609.771,00 abzüglich Fruchtgenussrecht mit einem Jahreswert von S 513.722,50 = S 20.096.048,50) und der Vorschenkung von S 500.000,00 mit S 3.551.262,00 fest.

Mit Eingabe vom 5. Juli 2000 beantragte der Bw., nunmehr weiters vertreten durch O., die Mitteilung der fehlenden Begründung sowie eine Rechtsmittelverlängerung.

In der danach rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 24. August 2000 wendete der Bw. ein, das Finanzamt habe den geschenkten Anteil an der S. KG offenbar nach den Vorschriften des 1. Teiles des Bewertungsgesetzes bewertet, dh. die einzelnen Wirtschaftsgüter des Unternehmens mit dem Teilwert angesetzt und davon den auf den Bw. entfallenden Anteil ermittelt.

Weiters verwies der Bw. auf die bereits mit Eingabe vom 1. Februar 2000 vorgebrachten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und erklärte, dass eine Veräußerung gesellschaftsvertraglich ausgeschlossen sei.

Der Schenkungssteuer sei der Betrag von S 322.500,00 als Bemessungsgrundlage zu Grunde zu legen.

Mit Bescheid vom 23. Juli 2001 betreffend Begründung des Schenkungssteuerbescheides teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass der Bemessung der Schenkungssteuer die von der N. Wirtschaftstreuhandgesellschaft vorgelegten Werte zu Grunde gelegt wurden und wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2001 als unbegründet ab. In der Begründung hielt das Finanzamt dem Bw. vor, dass die Weitergabe des Anteils im Gesellschaftsvertrag nicht geregelt werde, und dass es nicht geregelt sei, welchen Preis ein Dritter zahlen müsse.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag meinte der Bw. in Bezug auf die Bewertung der Kommanditanteile im Wesentlichen, dass der Einheitswert Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer sei. Ausgangspunkt für die Bewertung sei der Gesamtkaufpreis, von dem aus die einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten seien. Von diesem aus komme man zum Einheitswert.

Bei Prüfung des Gesellschaftsvertrages wie er im Zeitpunkt der Schenkung bestanden habe (Stand vom 3. August 1989), sei festzustellen:

- "a) der Gesellschaftsvertrag enthält keine Möglichkeit, Gesellschaftsanteile unter Lebenden abzutreten (zu veräußern). Dies entspricht auch den gesetzlichen Vorschriften über die Kommanditgesellschaft.*
- b) die Gesellschaft wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen*
- c) Kündigende Gesellschafter scheiden aus und erhalten lediglich den Buchwert Ihrer Anteile.*
- d) Bei Tod eines Kommanditisten können nur ganz bestimmte Personen als Kommanditisten eintreten, alle anderen Erben werden als kündigend behandelt und zu den Buchwerten abgefunden.*
- e) Die Auflösung der Gesellschaft kann nur mit einer Kapitalmehrheit von 3/4 der Beteiligten beschlossen werden".*

Weiters führt der Bw. aus, dass ein fiktiver Erwerber eines Kommanditanteils daher als Gesamtkaufpreis lediglich den Buchwert des Kommanditanteiles ansetzen werde, weil er beim Ausscheiden, das nur durch Kündigung möglich sei, auch nur den Buchwert erhalten werde. Die Realisierung allfälliger stiller Reserven in der Kommanditgesellschaft könne ein fiktiver

Erwerber im Fall seines Ausscheidens als Kommanditist nie erwarten, mit einer Liquidierung der Gesellschaft könne er angesichts des Gesellschaftsvertrages ebenfalls nicht rechnen. Allfällige Gewinnanteile würde er nicht berücksichtigen, weil dem Komplementär eine Vorwegverzinsung zugestanden sei, der Geschäftsführer ein Vorweggeschäftsführerentgelt erhalte, der Kommanditist keinerlei Einfluss auf die Geschäftsführung habe, Pkt. XIII des Gesellschaftsvertrages Entnahmeverbeschränkungen kenne, und all diese Umstände zukünftige Gewinnerwartungen so unsicher werden ließen, dass sie beim Gesamtkaufpreis nicht berücksichtigt werden könnten.

Darüber hinaus seien künftige Gewinnerwartungen zwar im gemeinen Wert gemäß § 10 BewG nicht aber im Teilwert gemäß § 12 BewG zu berücksichtigen.

Da die Geschenkgeberin im Schenkungsvertrag sich ihr Privatkonto vorbehalten habe, sei nach den obigen Ausführungen lediglich ihr Kapitalkonto als fiktiver Gesamtkaufpreis heranzuziehen.

Auf Grund einer Weisung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als seinerzeitige Rechtsmittelbehörde, fand beim Bw., hierbei vertreten durch N. WTH OHG, eine Nachschau statt. Entsprechend der darüber ausgefertigten Niederschrift vom 5. März 2003 wurde klargestellt, dass im Wert der geschenkten KG-Anteile von S 15,959.525,00 die Verrechnungskonten der Gesellschafter nicht enthalten sind.

Weiters wird festgehalten, dass es sich bei der gegenständlichen Kommanditgesellschaft um eine Gesellschaft in der Hand zweier Familien handelt, und die Stimmrechte auf die beiden Stämme (insgesamt auf 10 Gesellschafter) verteilt waren.

Der höchste Anteil eines einzelnen Gesellschafters betrug 25%.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17) gelten gemäß § 1 Abs 1 BewG, soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechtes und an Fonds.

Der erste Abschnitt des zweiten Teiles des BewG (§§ 19bis 68) gilt auf Grund des § 1 Abs. 2 BewG nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze ua. auch für die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Abs. 2. leg.cit. gilt lediglich für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke.

§ 10 BewG lautet:

"(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen."

Auf Grund des § 12 BewG sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.

Wenn der Bw. meint, ein fiktiver Erwerber werde für den gegenständlichen Kommanditanteil lediglich den Buchwert als Gesamtkaufpreis ansetzen, weil er beim Ausscheiden durch Kündigung auch nur den Buchwert erhalten werde und weil gesetzliche und vertragliche Verfügungsbeschränkungen bestünden, so ist einzuräumen, dass solche Beschränkungen zur objektiven Beschaffenheit der Anteile zählende Eigenschaften sein können. Sie rechtfertigen aber nicht schlechthin einen Abschlag bei der Bewertung dieser Anteile, da diese nicht allein einen wirtschaftlichen Nachteil, sondern auch einen ebensolchen Vorteil bedeuten (vgl. VwGH 30.11.1954, 1770/52).

Die Beschränkungen betreffen grundsätzlich alle Gesellschafter, und es kann davon auszugehen werden, dass diese Beschränkungen zweckmäßig sind und im wirtschaftlichen Interesse der Gesellschafter liegen (vgl. VwGH 6.1.1980, 2915/78).

Dem allenfalls wertmindernden Umstand, dass das von einem (fiktiven) Erwerber für den Erwerb aufgebrachte Kapital nicht jederzeit durch Kündigung, Veräußerung oder Entnahme hereingebracht werden könnte, steht somit entgegen, dass vertragliche oder gesetzliche Verfügungsbeschränkung werterhaltend sind.

Weiters ist entgegen der Ansicht des Bw. davon auszugehen, dass ein Erwerber die Gewinnaussichten, wie sie der Bw. zur Bewertung des Fruchtgenussrechtes offen legte (rund S 1,100.000,00 jährlich für einen geschätzten Wert des Anteils von rund S 8,000.000,00), sehr wohl beim Gesamtkaufpreis berücksichtigen würde.

Den Ausführungen des Bw. wonach auf den Gesellschaftsvertrag beruhende Umstände zukünftige Gewinnerwartungen so unsicher werden ließen, dass sie beim Gesamtkaufpreis nicht berücksichtigt werden könnten, kann nicht gefolgt werden.

Die beachtlichen Gewinnaussichten beruhen auf Ausschüttungen von 1996 – 1998, also auf einem Zeitraum, in dem die vom Bw. ins Treffen geführten Bestimmungen Geltung hatten.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zur Bewertung eines Anteils an einer Personengesellschaft im Zusammenhang mit Vorgängen, die dem § 1 Abs. 1 ErbStG unterliegen, die Auffassung, dass für die Bemessung der Steuer nicht der Einheitswert maßgebend ist. Die Bewertung richtet sich vielmehr, der Anordnung des § 19 Abs. 1 leg. cit. zufolge nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Wenn der Erwerbsvorgang einen Anteil an einer Personengesellschaft betrifft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, ist dieser Anteil als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln (VwGH 11.7.2000, 99/16/0440).

Es bestand daher keine Veranlassung, an Stelle des vom Bw. offen gelegten Bruchteiles des Betriebsvermögens, das Kapitalkonto als Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer heranzuziehen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 24. August 2004