



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch NN., vom 28. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. September 2006, Erfassungsnummer zzz. und zZz., betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom ttmjjj samt Nachtrag vom TTMMJJ übergab Herr NNn., seinen Kommanditanteil an der NNn. KG an seinen Sohn Herrn Bw. (Bw.).

Mit Schenkungsvertrag vom TTMMJJJJ übergab Herr NNn. die Liegenschaften EZ nr1., EZ Nr.2, EZ Nr.3 alle inliegend in der KG xxx sowie das durch Teilung und Vereinigung neu entstandene Grundstück Nr. ZZZ, Grundbuch xyz XXX ebenfalls an seinen Sohn, dem Bw.

Mit Bescheid vom 25. September 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nach einer Außenprüfung gegenüber dem Bw. für die oben angeführten Rechtsvorgänge Schenkungssteuer in der Höhe von € 33.749,81 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Eingabe vom 28. November 2006 das Rechtsmittel der Berufung. Er wendet sich darin vor allem gegen die Bewertung des Grundstückes ZZZ und gegen die Nichtanerkennung des negativen Verrechnungskontos des Übergebers als Gegenleistung. Das erwähnte Grundstück habe zum Zeitpunkt der Schenkung über keinen dem Rechtsbestand angehörigen Einheitswertbescheid verfügt. Recherchen des Vertragserrichters zufolge sei seitens des zuständigen Lagefinanzamtes der Quadratmeterpreis für diese

Liegenschaft mit € 5,81 bewertet worden. Diese Liegenschaft sei daher nicht mit dem von der Abgabenbehörde erster Instanz festgelegten Wert von € 269.100,00 sondern lediglich mit € 118.576,00 zu bewerten.

Für die Wertermittlung der übergebenen Kommanditanteile sei die Bestimmung des § 20 Abs. 5 ErbStG einschlägig, wonach jene übernommenen Verbindlichkeiten, die sich auf die Vertragsgegenstände beziehen, die in einer wirtschaftlichen Beziehung zum steuerpflichtigen Vermögen bestehen, sehr wohl als Gegenleistung zu betrachten seien, zumal im vorliegenden Fall auch der Kommanditanteil unstrittigerweise der Steuerpflicht unterliege.

Fraglich zur Beurteilung, ob eine zu berücksichtigende Gegenleistung vorliege, könne nicht der Umstand sein, ob formal gesehen eine Nachschussverpflichtung bestehe, sondern sei vielmehr der Umstand, ob mit der Übernahme das echte Eingehen einer Verbindlichkeit, die unter keinerlei Bedingung steht, begründet werde oder nicht.

Durch die Bestimmung des letzten Absatzes des Pkt. VIII des Übergabsvertrages werde eine Gegenleistung begründet. Dies deshalb weil sich der Übernehmer (Bw.) darin ausdrücklich verpflichte, die bestehende Verbindlichkeit des Übergebers auf den Verrechnungskonto in der Höhe von € 179.100,00 in seine alleinige Zahlungsverpflichtung zu übernehmen und insoweit den Übergeber im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Der Übernehmer sei demzufolge gleichzeitig mit Abtretung und Annahme der gegenständlichen Gesellschaftsanteile die ausdrückliche Verpflichtung eingegangen, die Abdeckung des gegenständlichen Anteils zu übernehmen und habe somit eine echte Gegenleistung begründet.

Auch der VwGH habe es in seinem Erkenntnis Zl. 2005/16/0245, als wesentlich erachtet, dass zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld eine Verbindlichkeit gegeben gewesen ist.

Tatsächlich habe der Übernehmer das negative Kapitalkonto zwischenzeitig ausgeglichen, indem ein Betrag in der Höhe von € 180.048,23 resultierend aus einer Lebensversicherung, dem Konto Nr. 9050 des Bw. gutgebucht worden sei und damit in weiterer Folge das negative Kapitalkonto ausgeglichen worden sei.

Die tatsächlich mit der Übernahme der Geschäftsanteile übernommenen Verbindlichkeiten seien demzufolge zwischenzeitig bereits getilgt. Das negative Kapitalkonto als Verbindlichkeit sei daher sehr wohl als Gegenleistung anzuerkennen. Für die übernommenen Gesellschaftsanteile sei daher ein negativer Verkehrswert zu ermitteln gewesen.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2007 als unbegründet ab.

Das Lagefinanzamt habe für das Grundstück ZZZ den Einheitswert mit € 89.700,00 (dreifacher Einheitswert daher € 269.100,00) ermittelt. Die Differenz zwischen diesem Wert und dem vom Bw. bekannt gegebenen Einheitswert beruhe also offensichtlich darauf, dass die ursprüngliche Auskunft an den Bw. das auf dem Grundstück befindliche Gebäude nicht berücksichtigt habe.

Dem Begehren des Bw., das negative Verrechnungskonto als Gegenleistung anzuerkennen, begegnete das Finanzamt mit dem Hinweis, dass auf Grund der handelsrechtlichen Vorschriften der Kommanditist keine Nachschusspflicht hinsichtlich entstandener Verluste hat. Der Kommanditist sei nicht verpflichtet, das negative Verrechnungskonto – entstanden aus Verlustzuweisungen – abzudecken. Sollte ein Kommanditist diesen Verlust abdecken, liege eine freiwillige Leistung des Kommanditisten vor. Auch dem Gesellschaftsvertrag sei keine vertraglich eingegangene Nachschusspflicht des Kommanditisten zu entnehmen.

Da der scheidende Kommanditist keiner Nachschuss- und Zahlungsverpflichtung unterliege, könne der übernehmende Kommanditist auch keine Nachschuss- und Zahlungsverpflichtung übernehmen. Auf Grund der handelsrechtlichen Vorschriften und der fehlenden Nachschussverpflichtung im Gesellschaftsvertrag könne der scheidende Kommanditist nie zur Zahlungsverpflichtung herangezogen werden. Es könne lediglich zum Verlust der Kommanditeinlage kommen. Demzufolge könne es auch im Innenverhältnis nie zur Inanspruchnahme des Kommanditisten kommen. Sämtliche Leistungen beruhten auf Freiwilligkeit und stellten keine verpflichtende Gegenleistung dar.

Das Finanzamt räumte ein, dass auch Leistungen an Dritte zur Gegenleistung zählen können. Dies dann, wenn sie auf Grund des Gesetzes oder auf Grund vertraglicher Verpflichtungen dem Veräußerer oblägen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber übernommen werden müssten, sich also im Vermögen der Veräußerers auswirkten. Dies treffe jedoch auf die Übernahme des negativen Verrechnungskontos nicht zu, weil der Veräußerer nicht zum Ausgleich (Nachschuss) verpflichtet gewesen sei.

Ohne in der Sache Neues vorzubringen, stellte der Bw. daraufhin mit Eingabe vom 29. Jänner 2007 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Bewertung des Grundstückes ZZZ:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG iVm § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung bei Schenkungen unter Lebenden der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung maßgebend.

Die Bewertung richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird, sofern vom Steuerschuldner nicht nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld niedriger ist als der dreifache Einheitswert.

Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Der Bw. stützt sein Begehren auf niedrigere Bewertung auf „Recherchen des Vertragsserrichters“ beim Finanzamt Hollabrunn, wonach der Quadratmeterpreis mit € 5,81 zu bewerten sei.

Diese Größe lässt offensichtlich den Wert des auf dem Grundstück befindlichen Betriebsgebäudes unberücksichtigt. Zum Grundvermögen gehören aber gemäß § 51 Abs. 1 Bewertungsgesetz neben Grund und Boden auch allfällige Bestandteile (insbesondere Gebäude) und Zubehör. Dass sich auf der fraglichen Liegenschaft im entscheidungsmaßgeblichen Zeitpunkt ein Gebäude befand, ist unbestritten. Der Einheitswert des Grundstückes unter Berücksichtigung des Grundwertes und des Gebäudewertes wurde vom Lagefinanzamt mit € 89.700,00 ermittelt. Daraus ergibt sich ein dreifacher Einheitswert in der Höhe von € 269.100,00.

Mit dem Einwand, für dieses Grundstück habe zum Zeitpunkt der Schenkung kein dem Rechtsbestand angehöriger Einheitswertbescheid bestanden, kann der Bw. nicht durchdringen, zumal die Ermittlung des besonderen Einheitswertes gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG im schenkungssteuerlichen Bemessungsverfahren zu erfolgen hat. Es bedarf daher keiner Erlassung eines eigenen Einheitswertbescheides des Lagefinanzamtes zum Stichtag der Schenkung.

Zur Frage der Gegenleistung:

Punkt VIII des Übergabvertrages lautet:

„VIII. Verrechnungskonto

Zur Kenntnis dient, dass auf einem Verrechnungskonto der Kommanditgesellschaft eine offene Forderung gegenüber dem Übergeber in der Höhe von € 226.000,00 (in Worten: Euro zweihundertsechszwanzigtausend (m.o.w.) besteht. Diese Forderung wird seitens des Übergebers binnen zwei Monaten um einen Betrag von € 46.900,00 (Abfertigung) reduziert werden, sodass eine restliche Forderung der Gesellschaft gegenüber dem bisherigen Kommanditisten von rund € 179.100,00 m.o.w. verbleibt. Der Übernehmer erklärt, diese Verbindlichkeit des Übergebers in seine alleinige Zahlungsverpflichtung zu übernehmen und insoweit den Übergeber im Innenverhältnis schad- und klaglos zu halten."

Gemäß § 167 Abs. 3 HGB nimmt der Kommanditist an dem Verlust nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil.

Die zitierte Norm bestimmt nach hM, dass der Kommanditist bei der Auseinandersetzung aus Anlass seines Ausscheidens am Gesamtverlust höchstens mit der bedungenen Einlage teilnimmt (Schilling, in GroßK3, § 167 Anm 14), also nie mehr als seine Pflichteinlage verlieren kann. Verlustanteile werden also vom Kapitalkonto des Kommanditisten ohne Rücksicht darauf abgeschrieben, ob sein Kapitalkonto dadurch negativ wird. Ein solcher Negativstand bringt die Verpflichtung zur Auffüllung durch Folgegewinne gemäß § 169 Abs. 1 HGB bei aufrechter Gesellschafterstellung zum Ausdruck. Ein Kommanditist, der seine Einlage voll geleistet und – entsprechend § 169 Abs. 1 und 2 Halbsatz 2 HGB – Gewinne zum Ausgleich früherer Verluste verwendet hat, ist bei seinem Ausscheiden nicht verpflichtet, etwas nachzuschießen; er muss nur hinnehmen, dass ihm sein Kapitalanteil durch Verlustzuweisungen verloren geht. Der negative Kapitalanteil erhält demnach zufolge § 167 Abs. 3 leg.cit. beim Ausscheiden des Kommanditisten nicht den Charakter einer Verbindlichkeit gegen die Gesellschaft (Torggler-Kucsko, in Straube, HGB, § 167 Rz.6).

Der o.a. Betrag in der Höhe von € 179.100,00 ist nach den (vom Bw. unwidersprochen gebliebenen) Feststellungen des Finanzamtes auf Verlustzuweisungen zurückzuführen. Der daraus resultierende negative Kapitalsaldo stellt jedoch nach den obigen Feststellungen keine Verbindlichkeit des Übergebers an die Kommanditgesellschaft dar. Wenn seitens des scheidenden Kommanditisten (Übergeber) aber keine Verbindlichkeit bestand, konnte der Bw. als Übernehmer eine solche auch nicht übernehmen. Der Bw. hat also mit seiner Erklärung laut Punkt VIII des Übergabsvertrages im Ergebnis keine Zahlungsverpflichtung übernommen. Der Bw. war daher nicht zur Zahlung eines entsprechenden Betrages verpflichtet, um den Übergeber im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Nach § 20 Abs. 5 ErbStG begründet aber nur die rechtliche Verpflichtung zur Leistung einer Schuld oder Last, die nach Maßgabe ihres rechtlichen Gehalts auf den Erwerber übergeht und diesen verpflichtet, die Schuld aus dem erworbenen Vermögen abzudecken, eine Abzugspost.

Der durch die Buchung eines Betrages in der Höhe von € 180.048,23 vorgenommene Ausgleich des negativen Kapitalkontos, zudem der Bw. weder nach dem Gesetz noch nach dem Übergabsvertrag verpflichtet war, konnte daher entgegen dem Begehren des Bw. nicht als Gegenleistung anerkannt werden.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 10. September 2008