



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 zz1 und zz2, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

- 1.) Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Schenkungssteuer wird festgesetzt mit € 33.330,10. Dies bedeutet im Vergleich zur ursprünglichen Vorschreibung eine Abänderung zu Gunsten des Berufungswerbers in der Höhe von € 419,71.
- 2.) Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabeberechnung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
- 3.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 23. April 2003 samt Nachtrag vom 30. April 2003 übergab Herr J., seinen Kommanditanteil an der J.KG an seinen Sohn Herrn Bw (Bw.).

Mit Schenkungsvertrag vom 1. Juli 2003 übergab Herr J. die Liegenschaften EZ ZZ1, EZ ZZ2, EZ ZZ3 alle inneliegend in der KG S. sowie das durch Teilung und Vereinigung neu entstandene Grundstück Nr. ZZ4, Grundbuch Z. ebenfalls an seinen Sohn, dem Bw.

Mit Bescheid vom 25. September 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) 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 ZZ4 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. zz3 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 ZZ4 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.

Der Unabhängige Finanzsenat wies die Berufung im ersten Rechtsgang mit Berufungsentscheidung UFS 10.9.2008, RV/0520-W/07, als unbegründet ab. Diese Berufungsentscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 29.09.2011, 2008/16/0149, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Bewertung des Grundstückes ZZ4:

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 vorausgegangenen 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 vorausgegangenen 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.

Gegenstand des Schenkungsvertrages vom 1. Juli 2003 war u.a. das aufgrund eines Teilungsplanes vom 8. April 2003 durch Teilung und Vereinigung neu entstandene im Sonderbetriebsvermögen der J.KG befindliche Grundstück ZZ4.

Sowohl die Bw. als auch das FAG gehen nach der Aktenlage davon aus, dass hinsichtlich dieser Liegenschaft kein Einheitswertbescheid erlassen worden ist.

Im Zuge der nunmehr durchgeführten Ermittlungen kam jedoch hervor, dass diese Annahme unzutreffend ist.

Dies wird wie folgt begründet:

Aus dem Nachtrag vom 30. April 2003 zum Übergabsvertrag vom 23. April 2003 geht hervor, dass sich u.a. die Liegenschaften EZ ZZ5, EZ ZZ6 und EZ ZZ7 GB Z im Sonderbetriebsvermögen der J.KG befunden haben und dass diese Liegenschaften auf Grund des Teilungsplanes vom 8. April 2003 durch Vereinigung und in weiterer Folge Teilung zum neu entstandenen Grundstück Nr. ZZ4 Baufläche vereinigt werden, welches Grundstück nach grundbücherlicher Durchführung wie bisher im Sonderbetriebsvermögen der J.KG verbleibt.

Die zum Grundstück ZzZ neu vereinigten Liegenschaften

GrStNr. Z1, Z2 und Z3 (EZ ZZ6 GB Z),

GrStNr. ZzZ (EZ ZZ5 GB Z),

GrStNr. Z4, Z5 und Z6 (EZ ZZ7 GB Z) und

GrStNr. Z7, Z8 und Z9 (EZ z1 GB Z)

im Ausmaß von 9.872 m² waren lt. Bewertungsakt zur EW-AZ z2 als wirtschaftliche Einheit unter dieser EW-AZ dem Geschenkgeber J. sen. zugerechnet.

Aus dem Bewertungsakt ergibt sich weiters, dass mit dem an den Geschenkgeber gerichteten und jedenfalls bis zur gegenständlichen Schenkung aufrechten Einheitswertbescheid vom 11. August 1993 (Wertfortschreibung zum 1. Jänner 1993) für diese Liegenschaften einschließlich der darauf befindlichen Gebäude der Einheitswert mit S 1.001.000,00 (nicht gerundeter Betrag: S 1.001.152,00) festgestellt war.

Obwohl im Spruch dieses Bescheides aufgrund eines offensichtlichen Schreibfehlers irrtümlich „EZ ZZ7“ anstatt richtig „EZ ZZ7 u.a.“ angeführt ist, kann kein ernsthafter Zweifel daran bestehen, dass dieser Bescheid sämtliche zum Grundstück ZzZ neu vereinigten Grundstücke im Ausmaß von 9.872 m² (im Zuge der Vereinigung berichtigt um 15 m² auf 9.887 m²) wertmäßig erfasst.

Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

1. In der bezughabenden „Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke“, die diesem Einheitswert zugrunde liegt, wird die Grundstücksgröße mit 9.872 m² angegeben.

2. Dem vorliegenden Ausdruck vom 6. Oktober 1993 zu EW-AZ z4 ist ebenfalls zu entnehmen, dass unter dieser EW-AZ neben den Liegenschaften mit der EZ ZZ7 auch die Liegenschaften mit der EZ ZZ5 und EZ ZZ6 erfasst sind.

3. Bei der rechnerischen Ermittlung des Betrages von S 1.001.000,00 ist von einer Fläche von 9.872 m² und nicht von einer Größe von bloß 1.130 m² (für die Grundstücke der EZ ZZ7, GrStNrn. Z4, Z5 und Z6) ausgegangen worden.

Mit dem Teilungsplan vom 8.4.2003 wurden die eine wirtschaftlichen Einheit bildenden Grundstücke GrStNr. Z1, Z2 und Z3 (EZ ZZ6 GB Z), GrStNr. ZzZ (EZ ZZ5 GB Z), GrStNr Z4, Z5 und Z6 (EZ ZZ7 GB Z) und GrStNr. Z7, Z8 und Z9 (EZ z1 GB Z) zum Grundstück ZzZ neu vereinigt, welches in das Trenngrundstück 20 mit 6.316 m² und in das Trenngrundstück 21 mit 3.522 m² geteilt wurde.

Dadurch wurde jedoch keine neue wirtschaftliche Einheit geschaffen.

Das Trenngrundstück 20, das demnach den überwiegenden Teil der unter der o.a. EW-AZ erfassten wirtschaftlichen Einheit ausmacht, bildet den Kern des schenkungsgegenständlichen Grundstückes ZZ4, das unter dieser Bezeichnung weiterhin Sonderbetriebsvermögen der J.KG bleibt. Auf diesem Kerngrundstück befinden sich laut Aktenlage auch sämtliche Gebäude, die bereits zum 1. Jänner 1993 unter der EW-AZ z2 erfasst waren.

Im Grundstück ZzZ neu und in Folge der Schenkung im Grundstück ZZ4 wurde somit die wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG), die bereits zum 1.1.1993 unter dieser EW-AZ erfasst war, weitergeführt.

Das kommt auch im Wertfortschreibungsbescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 19. Oktober 2007, EW-AZ z5, zum Ausdruck, der ausdrücklich das GrStNr. ZZ4. als Bewertungsgegenstand anführt.

Da somit zum 1.1.2003 für das Grundstück ZZ4 bzw. dem wesentlichen Teil davon (Teilgrundstück 20) ein gültiger Einheitswert bestanden hat, ist von diesem anteiligen Einheitswert auszugehen.

Auf dieses Teilstück entfällt ein Betrag in der Höhe von € 65.478,2521, der bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zu berücksichtigen ist.

Dieser Betrag errechnet sich wie folgt:

Text	Betrag in Euro
Gebäudewert	70.105,2300

Bebaute Fläche: 1.450 m ²	
Bodenwert bis zum Zehnfachen der bebauten Fläche (6.316 m ² x 3,6336)	22.949,8176
Kürzung gem. § 53 Abs. 2 BewG (25 % v. 22.949,8176)	- 5.737,4544
Kürzung gem. § 53 Abs. 7 lit. d BewG (25 % v. 87.317,5932)	- 21.829,3983
Zwischensumme	65.488,1949

Berechnung des anteiligen dreifachen Einheitswertes:

Text	Betrag in Euro
Berücksichtigung der Rundungsdifferenz (S 1.001.000 : S 1.001.152 x € 65.488,1949)	65.478,2521
Anteiliger Einheitswert für 6.316 m ² :	65.478,2521
Um 35 % erhöhter Einheitswert gem. AbgabenänderungsG 1982	88.395,6403
Anteiliger dreifacher Einheitswert	265.186,9209

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem o.a. Erkenntnis die Aufhebung der Berufungsentcheidung ausdrücklich damit begründet, dass der Abgabenbemessung hinsichtlich des Grundstückes Nr. ZZ4 kein Einheitswertbescheid zu Grunde gelegt wurde. Den obigen Feststellungen ist jedoch zu entnehmen, dass für diese wirtschaftliche Einheit (entgegen der ursprünglichen Ansicht des Bw. und der Behörde) doch ein gültiger Einheitswertbescheid vorlag. Dieser nunmehrige Sachverhalt, der aus den dargestellten Gründen gesichert erscheint, weicht somit entscheidend von jenem Sachverhalt ab, der im ersten Rechtsgang an den Verwaltungsgerichtshof herangetragen worden ist. Insofern besteht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch keine Bindungswirkung an die Feststellungen des Höchstgerichts in dem o.a. Erkenntnis, wonach eine Einheitswertfeststellung im Wege einer Nachfeststellung nachzuholen gewesen wäre.

Der Bw. stützt sein Begehren auf niedrigere Bewertung auf „Recherchen des Vertragserrichters“ 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.

Zur Frage der Gegenleistung:

Punkt VIII des Übergabsvertrages 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.“

Der Bw. hat also lediglich erklärt, die Verbindlichkeit des Übergebers (welche unstrittig aus dem negativen Verrechnungskonto resultiert) "in seine alleinige Zahlungsverpflichtung zu übernehmen und insoweit den Übergeber im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten". Der Bw. hat aber nicht behauptet, eine konkrete Zahlungsverpflichtung übernommen zu haben. Dass der Übergeber als Kommanditist mit Wirkung für das (gesellschaftsrechtliche) Innenverhältnis vereinbart gehabt hätte, dass er über seine Einlage hinaus am Verlust der Gesellschaft teilzunehmen habe (vgl. beispielsweise das Urteil des OGH vom 7. Juni 1990, Zl. 7Ob559/90), oder dass sich das negative Kapitalkonto auf andere Ursachen als auf Verlustzuweisungen zurückführen lasse, hat der Bw. nicht vorgebracht. Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn es den Umstand, dass der Kommanditanteil mit einem negativen Kapitalkonto verbunden war, nicht berücksichtigt hat und zwar unabhängig davon, ob der Bw. dieses in der Folge ausgeglichen hat.

Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren war daher nicht zu entsprechen.

Aus den obigen Feststellungen ergibt sich nachstehende Neuberechnung der Abgaben:

Berechnung des Wertes der Zuwendung:

Bezeichnung der Liegenschaft	Betrag in Euro
EZ ZZ1 KG S. , 3-facher EW	335.530,47
EZ ZZ2 KG S. , 3-facher EW	41.641,53

2/3 EZ ZZ3 S. , 3-facher EW	1.540,32
Grdst. ZZ4 mit 6.316 m ² , 3-facher EW	265.186,92
Summe Einheitswerte	643.899,24

Sämtliche Liegenschaften stellen laut Nachtrag zum Übergabsvertrag Sonderbetriebsvermögen der KG dar. Somit ist auf diese Liegenschaften die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG anzuwenden.

Steuerberechnung gem. § 8 Abs. 1 ErbStG:

Text	Betrag in Euro
Zuwendung (Summe der Einheitswerte lt. Schenkungsvertrag)	643.899,24
Frei gem. § 15a ErbStG	- 365.000,00
Frei gem. § 14 ErbStG	- 2.200,00
Pflichtiger Erwerb	276.699,24
davon 9 % gem. § 8 Abs. 1 ErbStG	24.902,93

Berechnung der aliquoten Aufteilung:

Text	Betrag in Euro
Summe Aktiva	943.640,66
abzüglich BW Betriebsliegenschaft	- 13.517,16
zuzüglich VW Betriebsliegenschaft (7-facher EW) (13.517,16 : 3 x 7)	31.540,04
Geschenkte Liegenschaften des Sonderbetriebsverm. (7-facher EW) (643.899,24 : 3 x 7) (das sind 60,97 % von 2.464.095,10)	1.502.431,56
Summe	2.464.095,10

Steuerberechnung gem. § 8 Abs. 4 ErbStG:

Text	Betrag in Euro
Zuwendung (Summe der Einheitswerte lt. Schenkungsvertrag)	643.899,24
abzüglich anteilige Befreiung gem. § 15a ErbStG (60,97 % v. 365.000,00)	- 222.540,50
Bemessungsgrundlage für § 8 Abs. 4 ErbStG	421.358,17
davon 2 % gem. § 8 Abs. 4 ErbStG	8.427,17

Gesamtberechnung

Text	Betrag in Euro
Steuer gem. § 8 Abs. 1 ErbStG	24.902,93
Steuer gem. § 8 Abs. 4 ErbStG	8.427,17
Summe Schenkungssteuer	33.330,10

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 7. Mai 2012