



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, Adr., vertreten durch Stb., vom 11. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 18. Mai 2001 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

X (im Folgenden: Bw) ist Miterbe nach seinem am 5. Februar 1997 mit Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorbenen Vater Y. Im Testament hat der Verstorbene den Bw. und dessen Bruder S als Erben hinsichtlich der protokollierten Fa. „Z-KG“, Ort.A eingesetzt. Im Inventar des Verlassenschaftsprotokolls vom 2. Februar 2008 war unter den Aktiva der Wert dieses in die Verlassenschaft fallenden KG- Gesellschaftsanteiles mit 1.342.938,52 S ausgewiesen. Bei diesem Wert handelt es sich um den (vom steuerlichen Vertreter der KG dem Gerichtskommissär mitgeteilten) anteiligen Einheitswert des Erblassers am Betriebsvermögen der KG. Nach den Schlussanträgen soll mit Beschluss den beiden erbserklärten Erben dieser erbl. Kommanditanteil zu gleichen Teilen zugewiesen werden.

Mit Schenkungsvertrag schenkte S seinen geerbten (halben) KG- Anteil dem Bw. weiter. Für diesen Erwerbsvorgang schrieb das zuständige Finanzamt mit Bescheid vom 18. Mai 2001 dem X von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 665.460 S (= 671.469 S minus Freibetrag von 6.000 S) Schenkungssteuer von 79.855 S vor.

Die gegen diesen Schenkungssteuerbescheid erhobene gegenständliche Berufung bekämpft die Steuervorschreibung mit dem Argument, wie bereits in seiner gleichzeitig eingebrachten Berufung gegen den an ihn ergangenen Erbschaftssteuerbescheid dargelegt sei der Wert des KG- Anteils des Verstorbenen mit Null S anzusetzen. Nur wegen dieser völligen Wertlosigkeit des Anteils sei dieser „weitergeschenkt“ worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 2011 wurde wie folgt begründet:

„Mit obiger Berufung erheben sie Einspruch gegen die Festsetzung der Schenkungssteuer in Höhe von 79.855,00 ATS auf Grund der Schenkung eines Anteiles der Personengesellschaft. Die Berufung erfolgte, da der Berechnung die Hälfte des durch die Kanzlei Stb.N ermittelte und dem Notar im Verlassenschaftsverfahren nach Y. zugesandte Einheitswert des Betriebsvermögens zu Teilwerten zu Grunde gelegt (671.469,50 ATS) wurde, ihrer Meinung nach jedoch mit Null festzusetzen gewesen wäre.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers. Der Wert eines Anteils an einer Personengesellschaft ist mit dem Teilwert zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers zu bewerten. Der Teilwert der einzelnen Wirtschaftsgüter ist in Höhe des Buchwertes, bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern mit mindestens 15 % der Anschaffungskosten anzusetzen.

Bei der Erbschaftssteuer gilt das Stichtagsprinzip. D.h. Änderungen nach dem Todeszeitpunkt werden nicht berücksichtigt. Ihre am 6.11.2001 übermittelten Teilwerte des Anlagevermögens lt. Bilanz zum 31.12.1996 der Fa. Z-KG werden daher nicht berücksichtigt. Laut den Erläuterungen zum Einheitswert (Teilwert) berücksichtigten sie bei der Bewertung der Mieterinvestitionen, dass bereits im Jahr 1999 die bisherigen Investitionen nicht mehr dem in der Modebranche notwendigen Standard entsprachen und adaptiert werden mussten. Das Geschäftslokal B musste überhaupt aus wirtschaftlichen Gründen im Februar 1999 aufgegeben werden. Es erfolgte keine Ablöse der Investitionen.

Auch der Hinweis, dass der Anteil an der Firma Z-KG in Höhe von ATS 671.469,50 auf Grund eines von der Sachbearbeiterin der Kanzlei erstellten und dem Notar übermittelten Einheitswertes angesetzt wurde führt ins Leere, da diese Berechnung vom Steuerberater H kontrolliert wurde, dies bestätigte er mit seiner Unterschrift, und auch für richtig erkannt wurde.

Ihre Berufung wird daher abgewiesen.“

Der Bw. stellte daraufhin unter Verweis auf die Ausführungen im Vorlageantrag betr. seiner Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid den Antrag auf Vorlage seiner Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Verlassenschaftsverfahren nach dem verstorbenen Y hat Steuerberater H gegenüber dem Notar als Gerichtskommissär den Einheitswertanteil des Verstorbenen am Betriebsvermögen

der Z-KG mit 1.342.938,52 S angegeben. Diesen Kommanditanteil erbten je zur Hälfte die Söhne S und X. In der Folge schenkte der S den ihm zugekommenen KG- Anteil an den Bw. weiter. Während das Finanzamt von einem Wert des geschenkten Kommanditanteiles von 671.469,50 S ausgegangen ist, entspricht nach Meinung des Bw. der „tatsächliche“ Wert dieses KG- Anteils nicht dem Einheitswert, vielmehr ist dieser Vermögenswert mit Null anzusetzen. Begründend verweist der Bw. im Wesentlichen auf die Ausführung in seiner Berufung gegen den an ihn gerichteten Erbschaftsteuerbescheid.

Ausschließlich strittig ist somit im vorliegenden Berufungsfall, in welcher Höhe der geschenkte Kommanditanteil an der Z-KG in der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer anzusetzen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG in der Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2007, G 23/07 u.a. unterlagen der Schenkungssteuer Schenkung unter Lebenden.

Nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinn dieses Gesetzes jede Schenkung im Sinn des bürgerlichen Rechtes.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Die Bewertung richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). § 19 Abs. 2 ErbStG trifft Regelungen für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke.

Der die §§ 2 bis 17 umfassende erste Teil des Bewertungsgesetzes sieht als Bewertungsgrundsatz in § 10 den gemeinen Wert vor und normiert in § 12, dass Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind. Teilwert ist nach § 12 BewG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen eines Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Regelungen über den Einheitswert des Betriebsvermögens finden sich hingegen im zweiten Teil des BewG (vgl. § 18 Abs. 1 BewG, § 19 BewG, §§ 57-68 BewG).

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 (VwGH 22.01.1987, 86/16/0018, VwGH 19.08.1997, 96/16/0171, VwGH 23.02.2006, 2005/16/0245). 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 (vgl. dazu insbesondere VwGH 21.10.1982, 81/15/0002 und VwGH 17.03.1986, 84/15/0113).

Im VwGH- Erkenntnis vom 25.05.2000, 2000/16/0066 bis 0071, wurde betreffend den Wert eines Kommanditanteiles festgehalten, dass sich die Höhe des Betriebsvermögens aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter, zuzüglich der mit dem Einheitswert zu bewertenden Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten ergibt (vgl im Übrigen auch noch Fellner, Gebühren und Vekehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 ErbStG Rz 33 und die dort referierte Rechtsprechung). Dabei folgt insbesondere aus § 6 Abs. 1 BewG 1955, wonach Lasten oder Schulden, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt werden, dass Rückstellungen nicht als Verbindlichkeiten abzugsfähig sind (VwGH 25.05.2000, 2000/16/0066).

Dazu kommt, dass nach einhelliger handelsrechtlicher Lehre der im Kapitalkonto ausgewiesene, sogenannte Kapitalanteil des Gesellschafters einer Personengesellschaft kein selbständiges Recht darstellt (siehe Torggler/Kucsco in Straube, Komm z HGB I2 Rz 9 und 9a zu § 120 und Rz 3 zu § 167 HGB; Jabornegg, Komm z HGB Rz 13 und 15 zu § 120 HGB; Ulmer im Großkomm z HGB4 Rz 48 und 51 zu § 120 HGB). Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr – in Ermangelung anderer Vereinbarungen- nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinnes (der sogenannten Vorzugsdividende) gemäß § 121 Abs. 1 und 2 HGB, des Entnahmerechts gemäß § 122 Abs. 1 HGB und des Auseinandersetzungsguthabens gemäß § 155 Abs. 1 HGB zu ermöglichen.

Da im vorliegenden Fall die Beteiligung des Verstorbenen an der KG mit 6,25 % ohnehin unstrittig ist, kommt dem Kapitalkontostand hinsichtlich der Berechnung der Beteiligungsquote keinerlei Bedeutung zu.

Das sogenannte Verrechnungskonto, vielfach auch Privatkonto genannt, beinhaltet nach herrschender Meinung echte Forderungen und Schulden des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft (Torggler/Kucsco in Straube, Komm z HGB I2 Rz 13 zu § 120 und Rz 4a zu § 167 HGB). In diesem Sinn stellt das (positive) Verrechnungskonto des Verstorbenen in Höhe von +1.237.610 ATS eine Forderung dieses Gesellschafter gegenüber der KG dar, die einerseits

den Wert des Betriebsvermögens verringert und die andererseits als eine vom Bw. zur Hälfte ererbte Forderung gegen die KG je nach ihrer Einbringlichkeit in Anwendung der Bestimmung des § 14 Abs. 1 und Abs. 2 BewG zu bewerten ist.

Zwecks Bewertung des streitgegenständlichen Kommanditanteiles wurde der Bw. unter Anführung der einschlägigen VwGH- Rechtsprechung mit Vorhalt vom 5. Juli 2013 aufgefordert, unter Beibringung zweckdienlicher Unterlagen und Nachweise die Teilwerte der beweglichen Wirtschaftsgüter und der Verbindlichkeiten darzulegen bzw. Angaben hinsichtlich der Höhe und Einbringlichkeit des sogenannten Verrechnungskontos (Privatkontos) des Verstorbenen nachzureichen. Die Vorhaltbeantwortung wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und die darin gemachten Angaben blieben unwidersprochen.

Aufgrund des unbestritten gebliebenen Ergebnisses des Vorhalteverfahrens ist an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass bei Ansatz der sachlich nachvollziehbar dargestellten nunmehr angeführten Teilwerte der Wert des KG- Anteils jedenfalls negativ ist. Dem Berufungsbegehren war somit beizupflichten, dass der geschenkte Kommanditanteil mit dem Betrag von Null in der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer anzusetzen ist.

Wenn aber das sogenannte Verrechnungskonto (Privatkonto) nach herrschender Meinung eine echte Forderung und Schulden des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft beinhalten, stellt in diesem Sinn das (positive) Verrechnungskonto des Verstorbenen von + 1,237.610 ATS eine Forderung des Verstorbenen gegenüber der KG dar, die einerseits den Wert des Betriebsvermögens verringert und die andererseits als eine von S zur Hälfte ererbte Forderung gegen die KG je nach ihrer Einbringlichkeit in Anwendung der Bestimmung des § 14 Abs. 1 und Abs. 2 BewG zu bewerten ist.

Nach § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Nach Abs. 2 bleiben Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz.

Solche besondere Umstände liegen z.B. dann vor, wenn eine Forderung uneinbringlich ist; diesfalls bleibt sie- wie Abs. 2 ausdrücklich anordnet- gänzlich außer Ansatz. Für teilweise einbringliche Forderungen sind lediglich die voraussichtlich einbringlichen Beträge anzusetzen. Für die Beurteilung, inwieweit eine Forderung einbringlich ist, sind die Verhältnisse am Bewertungsstichtag maßgebend.

Im Hinblick auf die in den Jahren vor dem Tod des Erblassers angefallenen hohen Verluste der KG, die zu einer angespannten Liquiditätslage der Gesellschaft führten, kann schlüssig davon ausgegangen werden, dass diese Forderung gegen die KG höchstens im Ausmaß von 20 % einbringlich gewesen ist. Nach § 14 Abs. 1 BewG ist daher diese ererbte Forderung

gegen die KG mit 123.761 ATS (= 1.237.610 ATS bewertet mit 20 % = 247.522 ATS, davon die ererbte Hälfte ergibt 123.761 ATS) anzusetzen.

Mit der Schenkung des ererbten KG- Anteils wurde unbestritten auch die damit in Zusammenhang stehende Forderung gegen die KG im Betrag von 123.761 ATS übertragen. War somit Gegenstand der Schenkung der KG- Anteil und die Forderung an die KG, dann ist dem Berufungsvorbringen zwar darin zu folgen, dass bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage der geschenkte KG- Anteil mit dem Wert Null anzusetzen ist, allerdings ist die ebenfalls von der Schenkung umfasste Forderung gegen die KG mit dem Wert von 123.761 S in die Schenkungssteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid war im Ergebnis teilweise stattzugeben. Dadurch ergeben sich folgende Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Steuerberechnung.

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen

Betriebsvermögen – Anteil an Personengesellschaften	0,00 S
Verrechnungskonto (Forderung gegen KG)	123.761,00 S
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 6.000,00 S
steuerpflichtiger Erwerb	117.761,00 S

Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse III) 7,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 117.760,00 S	
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	8.832,00 S
Diesem Betrag entsprechen (1 € = 13,7603 S)	641,85 €

Innsbruck, am 11. Dezember 2013