



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1610-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr.NN., vom 2. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. Februar 2007, Erfassungsnummer zzz, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 13. September 2001 übertrug Frau NN. ihren Kommanditanteil an der xxx KG in der Höhe von S 85.000,00 an ihren Bruder, dem nunmehrigen Berufungswerber (Bw.), Herrn Bw. .

Im Zuge einer Außenprüfung kam das Finanzamt zum Ergebnis, dass die Gegenüberstellung des Verkehrswertes des übertragenen Geschäftsanteils mit der vereinbarten Gegenleistung (Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens) insofern ein krasses Missverhältnis ergibt, als dem Wert des KG-Anteils in der Höhe von S 1.807.810,82 ein Abtretungspreis in der Höhe von bloß S 400.000,00 gegenübersteht.

Das Finanzamt erblickte in der Abtretung einen der Schenkungssteuer unterliegenden Vorgang und errechnete aus der Differenz der beiden vorgenannten Beträge abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG in der Höhe von S 6.000,00 einen steuerpflichtigen Erwerb von S 1.401.810,00.

Mit Bescheid vom 14. Februar 2007, Erfassungsnummer zzz, setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. sodann ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG die Schenkungssteuer in der Höhe von € 18.337,25 fest.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung vom 2. April 2007 wies der Bw. darauf hin, dass gemäß der im Punkt XIII des Gesellschaftsvertrages der xxx KG vom TTMMJJJJ formulierten Buchwertklausel im Falle der Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses durch einen Kommanditisten diesem das Auseinandersetzungsguthaben in Höhe der Guthaben auf dem Einlagenkonto und auf dem Privatkonto auszubezahlen sei.

Der zwischen dem Bw. und seiner Schwester für die Abtretung der Gesellschaftsanteile zu bezahlende Kaufpreis sei demnach bereits durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt, zwar nicht betragsmäßig, aber hinsichtlich der Berechnungsart.

In der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Verkehrswert des Gesellschaftsanteils liege keine unentgeltliche Zuwendung, da auf Seiten der Schwester des Bw. keine Bereicherungsabsicht bestanden habe. Eine Veräußerung an einen Außenstehenden sei nicht möglich gewesen, da gemäß Punkt XII des Gesellschaftsvertrages die Übertragung eines Gesellschafteranteils an Außenstehende ausgeschlossen sei.

Die Einschränkung der Übertragung von Gesellschaftsanteilen durch Abfindungsklauseln und Aufgriffsrechte sei nach dem Erkenntnis des VwGH vom 15. März 2001, Zl. 2000/16/0370, zulässig und wirksam.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Bescheid vom 11. April 2007, Erfassungsnummer zzz als unbegründet ab.

Der Bw. beantragte daraufhin mit Eingabe vom 23. Mai 2007 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG gilt als Schenkung iS des Gesetzes jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte dadurch auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Für die Erfüllung des Tatbestandes ist es in subjektiver Hinsicht erforderlich, dass der Zuwendende den einseitigen Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt ihm etwas unentgeltlich zuzuwenden, wobei für das Vorliegen des Bereicherungswillens die Verkehrsauflistung maßgeblich ist (vgl. dazu die zahlreiche bei Fellner, Gebühren und

Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer unter Rz 11 zu § 3 ErbStG referierte höchstgerichtliche Judikatur).

Dass die vom Bw. erworbenen gegenständlichen Gesellschaftsanteile tatsächlich einen Verkehrswert von S 1.807.810,82 hatten und er dafür bloß S 400.000,00 an seine Schwester bezahlt hat, stellt der Bw. nicht in Abrede.

Strittig ist zunächst, ob durch den Gesellschaftsvertrag vom TTMMJJJJ die Höhe des Abtretungspreises (zumindest hinsichtlich der Berechnung) vorbestimmt ist. Die entsprechenden Bestimmungen lauten:

„XII.

Die Übertragung der Ansprüche aus dem Gesellschaftsverhältnis, sowie die Übertragung der Einlagen der Gesellschafter auf einen Außenstehenden, somit einer Person, die nicht Gesellschafter ist, ist ausgeschlossen und derartige, allenfalls vertragswidrig durchgeführte Übertragungen ohne Rechtswirksamkeit gegenüber der Gesellschaft. Es steht aber jedem Gesellschafter das Recht zu, seine Einlage und seine Rechte aus der Gesellschaft auf einen Mitgesellschafter zum Teil oder zur Gänze zu übertragen, wenn dieser Mitgesellschafter zu den gründenden Gesellschaftern gehört. Die Übertragung seiner Rechte und Einlage auf einen Mitgesellschafter, soferne dieser nicht zu den gründenden Gesellschaftern gehört, ist nur mit Zustimmung aller Gesellschafter möglich. Sollte im Erbwege der Anteil eines Gesellschafters zum Teil oder zur Gänze auf Personen kommen, die nicht Ehegatte oder Abkömmlinge des verstorbenen Gesellschafters sind, so ist die Gesellschaft berechtigt, diese außenstehenden Erben abzufertigen und auszuzahlen und sind für die Feststellung des auszuzahlenden Betrages jene Bestimmungen anzuwenden, die für die Feststellung der Abfertigung eines kündigenden Gesellschafters vereinbart sind. Sollten die Erben eines Gesellschafters, soferne diese der Ehegatte oder Abkömmlinge sind, das gesellschaftliche Verhältnis nicht fortsetzen wollen, steht ihnen gleichfalls das Recht zu, das Auseinandersetzungsguthaben nach den obigen Grundsätzen zu begehren.

XIII.

Sollte das Gesellschaftsverhältnis von einem Kommanditisten aufgekündigt werden, so ist diese Aufkündigung unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Geschäftsjahres möglich und hat mittels eingeschriebenen Briefes, gerichtet an die Gesellschaft, zu erfolgen.

In diesem Falle ist zum Tage des Ausscheidens des kündigenden Gesellschafters, dessen Guthaben auf dem Einlagenkonto und allenfalls dem Privatkonto festzustellen und ist

dieses gesamte Auseinandersetzungsguthaben innerhalb von drei Monaten an den kündigen Gesellschafter, gerechnet vom Tage des Ausscheidens, auszubezahlen. Sollte die persönlich haftende Gesellschafterin das Gesellschaftsverhältnis unter Einhaltung der gleichfalls mit sechs Monaten vereinbarten Kündigungsfrist zum Ende eines Geschäftsjahres aufzukündigen, steht es jedem der in diesem Zeitpunkte am Unternehmen beteiligten Kommanditisten frei, sich mit seiner Einlage als persönlich haftender Gesellschafter zu beteiligen. Sollte einer oder mehrere der Kommanditisten von diesem Rechte Gebrauch machen, ist das Unternehmen unter der bisherigen Firma und Rechtsform weiterzuführen und ist die persönlich haftende Gesellschafterin nach den gleichen Grundsätzen auszubezahlen, wie ein kündiger Kommanditist. Sollte keiner der Kommanditisten als persönlich haftender Gesellschafter das Unternehmen fortsetzen wollen, ist die Auflösung des Unternehmens dann vorzunehmen, wenn nicht von sämtlichen Kommanditisten einverständlich ein neuer Komplimentär in die Gesellschaft aufgenommen wird.“

Das Finanzamt stellte dazu in der o.a. Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2007 fest, dass dem Punkt XII des Gesellschaftsvertrages keine Regelung der Kaufpreisfindung zu entnehmen sei.

Der Bw. widerspricht in seinem Vorlageantrag dieser Ansicht und bringt vor, aus den zitierten Regelungen des Gesellschaftsvertrages sei die Absicht der Firmengründer erkennbar, zu verhindern, dass bei Austritt eines Gesellschafters Abfindungsbeträge zu zahlen wären, deren Höhe den Bestand der Gesellschaft gefährden könnten.

Zu diesem Zweck sei für alle Fälle des Ausscheidens von Gesellschaftern festgelegt worden, dass die Abfindung in der Höhe des sich aus dem Einlagenkonto und dem Privatkonto ergebenden Betrages zu leisten sei (Buchwertklausel).

Für den Fall der Aufkündigung gelte dies gemäß Punkt XIII, die Berechnungsmethode sei dort festgelegt. Für die Abtretungsfälle gelte dies gemäß Punkt XII und den dortigen Verweisen auf den Aufkündigungsfall:

- a) Für die Abfindung von Familienfremden (die ihre Gesellschafterstellung nur im Erbwege erhalten haben können) seien „für die Feststellung des auszuzahlenden Betrages jene Bestimmungen anzuwenden, die für die Feststellung der Abfertigung eines kündigen Gesellschafters vereinbart sind.“
- b) Erben eines Gesellschafters, die Familienmitglieder (Ehegatte oder Abkömmlinge) seien, stehe ein Auseinandersetzungsguthaben „nach den obigen Grundsätzen zu“.

Die abtretende Gesellschafterin (die Schwester des Bw.) sei die Enkelin eines der Firmengründer. Sie sei daher „Abkömmling“, habe ihre Geschäftsanteile im Erbwege erworben, habe das gesellschaftliche Verhältnis nicht fortsetzen wollen und habe das Auseinandersetzungsguthaben „nach den obigen Grundsätzen“ begehrte. Die „obigen Grundsätze“ seien die gesellschaftsvertraglichen Regelungen für den Kündigungsfall. Durch diesen Querverweis sei die Kaufpreisfindung determiniert und gelte somit die Buchwertklausel (auch) für den Abtretungsfall.

Dem ist zu entgegnen, dass die von der Schwester des Bw. gewählte Form des Austritts aus der Gesellschaft nicht zwingend vorgegeben war. Es waren nämlich diesbezüglich mindestens vier verschiedene Varianten denkbar:

1. Abtretung ihrer Anteile an den Bw.
2. Abtretung ihrer Anteile an Herrn R.
3. Aufkündigung des Gesellschaftsverhältnisses
4. Austritt aus der Gesellschaft im Rahmen einer Realteilung (wie ihr Bruder)

Nur die Variante 1 führte zu einer Bereicherung des Bw. im gegebenen Ausmaß. Seine Position in der Gesellschaft im Vergleich zu den anderen Mitgesellschaftern wurde durch diese Zuwendung massiv gestärkt. Durch die Abtretung hat sich die Schwester des Bw. selbst jeder gesellschaftsrechtlich vorgesehenen Gestaltungsmöglichkeit benommen, die in ihrem Anteil steckenden stillen Reserven (vor allem den sehr wertvollen Liegenschaftsanteil) zu ihrem Vorteil zu nutzen. Die Bereicherung des Bw. erfolgte somit entsprechend dem Tatbestandsmerkmal des § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG insofern zu Lasten der Zuwendenden.

Der Bw. sieht sich in seiner Argumentation im Erkenntnis des VwGH vom 15. März 2001, ZI. 2000/16/0370, bestärkt. Das Höchstgericht gelangte in dem dort geprüften Fall zum Ergebnis, dass seitens der Veräußerer eine Übertragung der im gemeinen Anteilswert steckenden (den vertragsgemäß bestimmten Abtretungspreis übersteigenden) stillen Reserven des Unternehmens schon zum Zeitpunkt der Abtretung der Anteile nicht gewollt war.

Dies trifft aber im Streitfall gerade nicht zu. Die Abtretung der verfahrensgegenständlichen Gesellschaftsanteile ist bei Gesamtbetrachtung vor allem im Lichte einer tiefgreifenden Unternehmensumformung im Rahmen mehrerer Umgründungsvorgänge zu sehen, die u.a. dazu geführt haben, dass der Bw. schon knapp zwei Wochen nach Erwerb dieser Anteile als Kommanditist der xxx KG ausgeschieden ist.

Im Gegensatz zu jenem Fall, der dem erwähnten Erkenntnis zugrunde liegt, wurde durch die verfahrensgegenständliche Abtretung erst der Boden dafür bereitet, dass der Bw. letztlich an dem den bezahlten Abtretungspreis übersteigenden Wert der erworbenen Beteiligung voll partizipieren konnte.

Beim gegebenen zeitlichen Ablauf der geschilderten Vorgänge musste auch für die Schwester des Bw. erkennbar sein, dass die Übertragung ihrer Anteile nicht zu der vom Bw. geltend gemachten Weiterführung des Unternehmens sondern vor allem dazu diente, die Stellung ihres Bruders im laufenden Unternehmensumformungsprozess wesentlich zu stärken.

Denn nur auf Basis der durch die Abtretung bewirkten Mehrheitsverhältnisse in der Gesellschaft war es möglich, dass dem Bw. schon kurze Zeit nach Abschluss des Abtretungsvertrages im Zuge der Realteilung Vermögenswerte übertragen wurden, die 68 Prozent des Wertes der xxx KG entsprachen. Dass der Bw. für diese Vermögensübertragung keinerlei Ausgleichszahlungen zu leisten hatte, wurde im Realteilungsvertrag vom 26. September 2001 ausschließlich damit begründet, dass er zum Zeitpunkt der Realteilung mit 68 Prozent an der zu teilenden Personengesellschaft beteiligt war.

Angesichts dieser Darstellung kann dem Vorbringen des Bw., er sei durch die Abtretung nicht bereichert worden, nicht gefolgt werden. Hätte seine Schwester nämlich für die intendierte Abwicklung ihres Austritts aus der Gesellschaft nicht eine Abtretung sondern eine Aufkündigung gewählt, wären ihre Anteile an die verbleibenden Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung aufgeteilt worden und der Bw. hätte nicht über 68 Prozent des Wertes des Unternehmens verfügt, womit die vorstehend erwähnte Vermögensübertragung an den Bw. ohne Ausgleichszahlungen nicht mehr möglich gewesen wäre.

Die durch die Abtretung erfolgte Bereicherung des Bw. zeigt sich aber auch daran, dass es ihm durch diese Zuwendung und die damit in unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang stehenden Umgründungsvorgänge (die ohne die gegenständliche Abtretung nicht in dieser Form abgewickelt werden hätten können) letztlich gelungen ist, zivilrechtlich alleiniges Eigentum an jenen Liegenschaften zu erwerben, die Gegenstand der Aufsandungserklärung vom 27. September 2001 mit nachstehend wiedergegebenen Wortlaut sind:

„I.

Im Grundbuch xXx sind ob den Liegenschaften:

- 1.) EZ zZz mit den Grundstücken Nummer Z1, und Z2, und
- 2.) EZ ZzZ mit den Grundstücken Nummer Z3 Baufl. (befestigt) und Z4 Baufl. (begrünt),

folgende Eigentümer eingetragen:

- a) jeweils in BLNR1: die xxx KG zu 1/5tel;
- b) jeweils in BLNR4: HerrR, zu 1/5-tel,
- c) jeweils in BLNR 6: HerrBw., zu 3/10-tel,
- d) jeweils in BLNR 7: FrauNN., zu 3/10-tel.

II.

Abweichend von den im Grundbuch zivilrechtlich aufscheinenden Eigentumsverhältnissen befanden sich die gegenständlichen Liegenschaften (Grund und Boden sowie Gebäude) steuerrechtlich bisher allerdings zur Gänze im Betriebsvermögen und alleinigen wirtschaftlichen Eigentum der xxx KG, deren Gesellschafter ursprünglich waren:

- a) die NNGmbH als Komplementärin,
- b) HERR.R., als Kommanditist,
- c) HERR.Bw., als Kommanditist,
- d) FRAU.NN, als Kommanditistin.

Frau NN. hat mit Abtretungsvertrag vom 13.9.2001 ihren Kommanditanteil an Herrn BW. abgetreten und ist unter Übertragung aller ihrer Gesellschafterrechte an Herrn BW. aus der Kommanditgesellschaft ausgeschieden.

Mit Realteilungsvertrag vom 26.9.2001, abgeschlossen zwischen der xxx KG und Herrn BW., angezeigt am 27.9.2001 und unter B.R.P. Zzz beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien verbucht, hat die xxx KG aus ihrem Betriebsvermögen den Teilbetrieb „XxX“ sowie das wirtschaftliche Eigentum an Grund und Boden (nicht eingeschlossen jedoch jenes an den Baulichkeiten) an Herrn BW. übertragen und auch der grundbürgerlichen Einverleibung des (zivilrechtlichen) Eigentumsrechtes ob den ihr zugeschriebenen je ein-Fünftel-Anteilen an eingangs unter Punkt I. zitierten Liegenschaften zugestimmt. Steuerrechtlich verbleiben somit die Gebäude im Betriebsvermögen und wirtschaftlichen Eigentum der xxx KG.

III.

Für die Realteilung werden die abgabenrechtlichen Wirkungen des Artikels V des Umgründungsgesetzes in Anspruch genommen.

IV.

Zur Herstellung des, der nunmehr auf der Grundlage vorangeführter Vorgänge geschaffenen wirtschaftlichen Situation entsprechenden Grundbuchsstandes erteilen hiemit Herr HERR.R., und Frau NN., geb. TTMMJJ ihre ausdrücklich Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes für HERR.Bw., ob den ihnen zugeschriebenen, in Punkt I. näher angeführten Anteilen an den Liegenschaften EZZ zzZ.“

Es zeigt sich also, dass es dem Bw. u.a. dank der Zuwendung seiner Schwester letztlich gelungen ist, an den oben erwähnten stillen Reserven der xxx KG auch dadurch zu partizipieren, dass er seinen zivilrechtlich begründeten Eigentumsanteil an den erwähnten Liegenschaften von 1/5 auf 1/1 erhöhen konnte. Seine Schwester verzichtete hingegen durch ihren freien Entschluss, für den Austritt aus der Gesellschaft eine Abtretung und nicht eine Aufkündigung zu wählen, auf die Möglichkeit ähnlich vorteilhafte Gestaltungsmöglichkeiten zur Anwendung zu bringen wie ihr Bruder.

Dem Vorbringen des Bw., wonach seine Schwester nur die Möglichkeit gehabt habe, an ihn oder gar nicht zu verkaufen, weil die Übertragung an Mitgesellschafter nur mit Zustimmung aller Gesellschafter möglich gewesen sei, kann nicht gefolgt werden. Dies deshalb, weil laut Pkt. XII des Gesellschaftsvertrages eine derartige Zustimmung nur dann erforderlich war, wenn dieser Mitgesellschafter nicht zu den gründenden Gesellschaftern gehörte. Herr R. gehört aber zweifellos zu den Firmengründern. Er hätte demnach die Anteile der ausscheidenden Gesellschafterin auch ohne Zustimmung des Bw. erwerben können.

Den Ausführungen in der Berufungsschrift ist zu entnehmen, dass sich die Schwester des Bw. durchaus der Tatsache bewusst war, dass ihr Gesellschaftsanteil weit mehr wert war, als der vereinbarte Abtretungspreis. Das Finanzamt hat daher aus der Formulierung des Punktes 3) des Abtretungsvertrages, der von einer unentgeltlichen Übergabe des die Gegenleistung übersteigenden Wertes spricht, zu Recht auf das Vorliegen eines Bereicherungswillens geschlossen.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt damit zum Schluss, dass bei einer zusammenschauenden Wertung der oben erwähnten Umstände kein Zweifel an einem durch die Abtretung ausgelösten objektiven Vermögenszuwachs beim Bw. bestehen. Für das im Gesetz geforderte subjektive Moment, also das Vorliegen des Bereicherungswillens bei der Zuwendenden spricht, dass sich die Schwester des Bw. – ohne jeglicher Verpflichtung – dazu entschloss, ihre Anteile gerade an ihn und nicht etwa an die anderen Mitgesellschafter abzutreten bzw. das Gesellschaftsverhältnis aufzukündigen und dass sie im Ergebnis auf die in ihren Gesellschaftsanteilen steckenden stillen Reserven zu Gunsten ihres Bruders verzichtete.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 15. Dezember 2009