



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E., Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Juli 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Schenkungssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, im Betrag von € 138.775,47 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 10. April 2003 hat B. seinem Sohn E (= Berufungswerber, Bw) folgende Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile schenkungsweise ins Alleineigentum übertragen:

1. 2649/3092-Miteigentumsanteile an EZ1, Geschäftsgrundstück, zuletzt festgestellter Einheitswert (EW) anteilig € 317.965,81;
2. EZ2 (1/1), Geschäftsgrundstück, EW € 116.349,21;
3. EZ3 (1/1), unbebautes Grundstück, EW € 5.159,77;
4. EZ4 (1/1), unbebautes Grundstück, EW € 2.834,24;
5. EZ5 (1/1), unbebautes Grundstück, EW € 52.542,46.

Die Übergabe erfolgte mit Vertragsunterfertigung; sämtliche mit der Vertragserrichtung verbundene Kosten und Abgaben trägt der Geschenknehmer.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 29. Juli 2003, StrNr, ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaften von gesamt € 1.484.554,47 abzüglich des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 1.482.354,47 die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG mit gesamt € 222.397,10 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, die Grundstücke hätten sich im Sonderbetriebsvermögen des Übergebers befunden und seien zusammen mit der 40%igen Anteilsschenkung an der X-GmbH&CoKG vom gleichen Tag zu erfassen. Es stehe ein anteiliger Freibetrag gem. § 15a ErbStG (€ 365.000) für die Unternehmensübertragung zu. Nachgereicht wurde eine Ablichtung des Abtretungsvertrages vom 10. April 2003, wonach B als Kommanditist der X-GmbH&CoKG mit einer Vermögenseinlage von € 15.261,30 (= Beteiligung 70 %) dem Bw, Kommanditist mit einer Einlage von € 6.540,56 (= Beteiligung 30 %), im Wege der Schenkung den Teilbetrag von € 8.720,74 (= 40 % KG-Anteil) mit allen Rechten und Pflichten abtritt; dies jedoch ausdrücklich "ohne der bestehenden Kapitalkonten" (lt. Vertragspunkt "Zweitens").

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Dezember 2004 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Im Hinblick auf die 40%ige Anteilsschenkung wurde der entsprechend anteilige Freibetrag gem. § 15a ErbStG in Höhe von € 146.000 gewährt und vom zugewendeten Liegenschaftsvermögen in Abzug gebracht. Ausgehend vom Wert der Grundstücke von sohin € 1.338.554,47 zuzüglich des sonstigen Vermögens, d.h. der vom Finanzamt im Nominale von € 8.720,74 angesetzte Kommanditanteil, wurde die Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 188.180,08 festgesetzt.

Im Vorlageantrag vom 12. Jänner 2005 wurde eingewendet, wenn im Schenkungsweg übergebenes Vermögen Grundstücke enthalte, müsse vorerst untersucht werden, ob nicht Grunderwerbsteuer anfalle. Da bei der Übergabe des Betriebsvermögens sowohl Besitz- als auch Schuldposten übergeben würden, seien die auf das Grundvermögen entfallenden Schulden als Gegenleistung der Grunderwerbsteuer zu unterziehen und sei nur der die Gegenleistung übersteigende Wert der Grundstücke (dreifacher Einheitswert) zufolge § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG mit Schenkungssteuer belastet. Es sei daher die Grunderwerbsteuer von der anteiligen Schuldübernahme mit € 21.479,81 und die Schenkungssteuer mit € 112.004,34 laut beigelegter Berechnung vorzuschreiben wie folgt (*Anm:* soweit relevant und vom UFS rechnerisch teils zusammengefaßt):

"Einheitswerterklärung zum 28.02.2003, in EUR

A. Anlagevermögen	
-------------------	--

I. Sachanlagen (inkl. imm. WG)	
1. Betriebsgrundstücke, dreifacher EW	654.876,28
2. sonstiges lt. Anlagenbuchhaltung	955.726,38
II. Finanzanlagen	
1. Anteile an verbundenen Unternehmen, gemeiner Wert per 1.1.03	-
2. Wertpapiere, zusammen	453.116,15
B. Umlaufvermögen	
I. Vorräte, zusammen	4.314.428,53
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, zusammen	2.789.457,38
III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	39.687,02
C. Rechnungsabgrenzungsposten	
1. transitorische Posten	19.895,02
Summe der Besitzposten	9,227.186,76
C. Rückstellungen	
1. sonstige Rückstellungen, zusammen	683.160,00
D. Verbindlichkeiten, zusammen	8.456.702,63
E. PRAB	41,26
Summe der Schuldposten	9,139.903,89
Gesamtwert des Betriebes	87.282,87
(Unterschied zwischen Besitz- und Schuldposten)	
<u>Stand Verrechnungskonten</u>	
B	450.433,65
E	<u>432.180,99</u>
Summe Verrechnungskonten	882.614,64
	- 795.331,77
<u>Aufteilung Miteigentümer</u>	
B 70 %	- 556.732,24
Verrechnungskonto	<u>450.433,65</u>
Anteil B	- 106.298,59
E 30 %	- 238.599,53
Verrechnungskonto	<u>432.180,99</u>

Anteil E		193.581,46
Grunderwerbsteuer	Betrag	Prozent
Summe Besitzposten ohne Liegenschaften	8.572.310,48	70,62
Verkehrswert (5facher EW Betr. Gst in BV)	1.091.460,47	
Verkehrswert (5facher EW Betr. Gst in SonderBV)	<u>2.474.256,67</u>	29,38
	12.138.027,62	100,00
Schuldboten lt. EWdBV	9.139.903,89	
davon entfallen auf Liegenschaften	2.684.975,92	29,38
Gegenleistung	1.073.990,37	40,00
GrEST	21.479,81	2,00
Schenkungssteuer	Betrag	Prozent
40 % Differenzbetrag EW/EK	- 318.132,71	
3facher EW Betr. Gst in SBV	<u>1.484.554,00</u>	
übergebenes Vermögen	1.166.421,29	
Freibetrag gem. § 15a ErbStG (anteilig 40 %)	- 146.000,00	
Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG	<u>- 2.200,00</u>	
Bemessungsgrundlage	1.018.221,29	
Schenkungssteuer	112.004,34	11,00

Mit Vorhaltschreiben des UFS vom 16. November 2005 wurde ua. dargelegt, wie sich die Höhe des Betriebsvermögens zufolge § 19 ErbStG ermittelt und dass in diesem Zusammenhang, insbesondere aufgrund der getroffenen vertraglichen Vereinbarung ("ohne der bestehenden Kapitalkonten"), die Kapitalkonten wohl unbeachtlich seien. Ausgehend von den bekannt gegebenen Teilwerten ergebe sich ua. der Wert des 40%igen Kommanditanteiles mit € 34.913,15.

Bei einer persönlichen Vorsprache des steuerlichen Vertreters am 22. Feber 2006 bleibt dieser, nach Erörterung der vom UFS vorgenommenen Berechnung, dabei, dass eine gemischte Schenkung vorliege und somit Grunderwerbsteuer vorzuschreiben sei, demzufolge im Rahmen der Schenkungsbesteuerung kein Grunderwerbsteueräquivalent gem. § 8 Abs. 4 ErbStG mehr anfallen könne.

In Beantwortung einer weiteren Anfrage des UFS wurde mit Schreiben vom 21. April 2006 zu dem vereinbarten Vertragspassus "jedoch ohne der bestehenden Kapitalkonten" mitgeteilt: "Herr B über gab seinem Sohn 40 % des Unternehmens. Herr E über nahm somit 40 % der Aktiva und 40 % der Passiva (Rückstellungen und Verbindlichkeiten). Die

Gesellschafterverrechnungskonten (Gewinnanteile und Entnahmeverrechnung) waren nicht Gegenstand der Schenkung'.

Laut Einsichtnahme in die Bilanz der X-GmbH&CoKG zum 28. Februar 2003 samt Erläuterungen werden für die beiden Kommanditisten ein Fixkapitalkonto (bedungene Einlage B € 15.261,30, E € 6.540,56) sowie Verrechnungskonten geführt, auf denen die Entnahmen sowie Gewinnanteile (angesammelt seit 1991/92) der Kommanditisten verbucht sind. Der diesbezügliche Saldo zugunsten der Kommanditisten beträgt zum 28. Februar 2003 für B + € 450.433,65 und für den Bw + € 432.180,99.

Über die Berufung wurde erwogen:

An Sachverhalt steht fest, dass in zwei getrennten Verträgen gleichen Datums vom Vater des Bw zum Einen mehrere Grundstücke und zum Anderen ein Kommanditanteil schenkungsweise, dh. laut Verträgen jeweils ohne Vereinbarung jedweder Gegenleistung, dem Bw zugewendet wurden. Aufgrund des engen zeitlichen und sachlichen wie auch persönlichen Zusammenhangs ist diesfalls von einem **einheitlichen Rechtsgeschäft** auszugehen.

In Streit gezogen ist im Wesentlichen die Bewertung des KG-Anteiles, da sich dieser nach Ansicht des Bw – laut eingangs dargelegter Berechnung – unter Berücksichtigung der Verrechnungskonten der Gesellschafter mit anteilig (40 %) negativ € 318.132,71 ergebe. Zudem seien die im Rahmen des Erwerbes von Betriebsvermögen übergebenen betrieblichen Schulden, insoweit sie auf die Grundstücke entfallen würden, als grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung zu qualifizieren und liege daher insgesamt ein teils entgeltlicher Erwerb, dh. eine gemischte Schenkung, vor.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist ua. für inländisches Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des BewG auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde.

Wie aus § 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 1 BewG ersichtlich, ist bei der Schenkung eines gewerblichen Unternehmens für die Bemessung der Schenkungssteuer – abgesehen von allfälligen Betriebsgrundstücken – nicht der Einheitswert maßgebend, sondern es hat die Bewertung nach dem Ersten Teil des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17) zu erfolgen (vgl. VwGH 22.1.1987, 86/16/0018; VwGH 25.5.2000, 2000/16/0066-0071 u. a.). Es ist der Teilwert der

Wirtschaftsgüter, die am Stichtag (Ausführung der Schenkung) dem Unternehmen dienen, bei der Besteuerung zum Ansatz zu bringen (vgl. VwGH 1.12.1987, 86/16/0013).

Die Höhe des Betriebsvermögens ergibt sich aus der Summe der einzeln mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter einschließlich der Rechte zuzüglich der mit dem dreifachen Einheitswert bewerteten Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten (VwGH 11.7.2000, 99/16/0440-0443; 23.2.2006, 2005/16/0245).

Wurde – wie im Gegenstandsfalle – der Anteil an einer Personengesellschaft (Kommanditgesellschaft) zugewendet, so ist dieser als Bruchteil des Betriebsvermögens aufzufassen. Zur Bewertung des Gesellschaftsanteiles ist zunächst der Wert der einzeln dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter (wie zuvor ausgeführt) zu ermitteln. Der Wert des Gesellschaftsanteiles ergibt sich sodann aus dem Anteil der Summe der Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter. Wenn also der Erwerbsvorgang einen Anteil an einer Personengesellschaft betrifft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, ist dieser Anteil als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln bzw. ist – abgesehen von den Betriebsgrundstücken – mit der anteiligen Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten (vgl. VwGH 25.9.1997, 96/16/0134).

Beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen aufgrund von Schenkungen unter Lebenden steht der Erwerb dieser **Gesamtsache** im Vordergrund, der **als solcher** von der Schenkungssteuer erfasst wird, wobei die Gesamtsache nur für Zwecke der Feststellung der Bemessungsgrundlage in ihre Einzelsachen zerlegt wird (VwGH 27.5.1970, 663/69; siehe zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rzn. 30-33 zu § 19 mit weiterer Judikatur).

Es ist daher diesbezüglich - entgegen dem Dafürhalten des Bw – festzuhalten, dass es sich dabei um die Bewertung der Gesamtsache "Kommanditanteil" handelt, in deren Rahmen die Betriebsschulden bereits in Abzug zu bringen sind, dh. die betrieblichen Schulden sind diesfalls in keinster Weise als etwaige "Schuldübernahme" und damit als Gegenleistung im Hinblick auf die erworbenen Grundstücke zu qualifizieren. Nachdem in beiden abgeschlossenen Verträgen auch keinerlei Gegenleistung vereinbart wurde, kommt damit eine Beurteilung als teils unentgeltliches und teils entgeltliches Rechtsgeschäft, das insoweit der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen wäre, von vorneherein nicht in Betracht. Es liegt dem Grunde nach insgesamt eine **reine Schenkung** von Grundstücken (SonderBV) zuzüglich des Kommanditanteiles vor.

Strittig ist des Weiteren die steuerliche Beurteilung bzw. Berücksichtigung der Verrechnungskonten der Kommanditisten.

Der im Kapitalkonto ausgewiesene, so genannte Kapitalanteil der Gesellschafter einer

Personengesellschaft stellt kein selbständiges Recht dar. Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinnes und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0245).

Demgegenüber beinhaltet jedoch das so genannte **Verrechnungskonto**, vielfach auch als Separat- oder Privatkonto bezeichnet, nach herrschender Meinung **echte Forderungen und Schulden** des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft (VwGH 11.7.2000, 99/16/0440-0443 mit Verweisen auf die handelsrechtliche Lehre).

In diesem Sinne stellt der **positive** Stand eines Verechnungskontos des Kommanditisten eine Verbindlichkeit der KG ihm gegenüber dar, die einerseits **den Wert des Betriebsvermögens verringert** und die andererseits beim Kommanditisten bzw. beim Erwerber des Gesellschaftsanteiles eine Forderung gegenüber der KG darstellt; dies allerdings nur dann, wenn im Zuge des Erwerbes, zB einer Schenkung, das Verrechnungskonto auch mitübertragen wird.

Im Berufungsfall steht fest, dass es sich um solcherart positive Verrechnungskonten handelt, auf denen über die Jahre die gutgeschriebenen Gewinnanteile die Entnahmen übersteigen.

Aus dem Abtretungsvertrag vom 10. April 2003 in Zusammenhalt mit der nochmaligen Klarstellung im Schreiben vom 21. April 2006 kommt eindeutig hervor, dass die Gesellschafterverrechnungskonten (Gewinnanteile und Entnahmeverrechnung) nicht Gegenstand der Schenkung waren.

In Anbetracht obiger Judikatur bewirken demnach die vorhandenen Verrechnungskonten als echte Verbindlichkeiten der KG eine Verringerung des Wertes des Betriebsvermögens, dem gleichzeitig auf Seiten des Bw als Geschenknehmer **keine** (anteilige) Forderung gegenübersteht, weil das Verrechnungskonto eben nicht mitübertragen wurde.

Im Berufungsfall ist daher zunächst der Wert des Betriebsvermögens der X-GmbH&CoKG unter Ansatz der Teilwerte der betrieblichen Aktiva zuzüglich der Betriebsgrundstücke mit dem dreifachen Einheitswert abzüglich der Teilwerte der betrieblichen Schulden, dh. inklusive dem Stand der positiven Verrechnungskonten als echte Verbindlichkeiten der KG, entsprechend der Berechnungsdarstellung seitens des Bw im Betrag von minus € 795.331,77 (= "Gesamtwert des Betriebes, Unterschied zwischen Besitz- und Schuldposten") zu ermitteln; der an den Bw übertragene 40%-Anteil der KG ergibt sich hieraus als Bruchteil des Betriebsvermögens mit **minus € 318.132,71**.

Die Frage danach, ob der erworbene Kommanditanteil allenfalls mit maximal € Null zu bewerten wäre, stellt sich schon deshalb nicht, da gegenständlich Verrechnungskonten mit einem positiven Saldo vorliegen. Es kann daher hier von vornehmerein nicht jene Rechtsprechung des VwGH zur Anwendung gelangen, wonach der Kommanditist mangels

einer über die Einlage hinausgehenden Haftung nicht zur Zahlung und zum Ausgleich eines **negativen** Kapitalkontos bzw. Verrechnungskontos verpflichtet ist, weil er darüber hinaus nicht an den Verbindlichkeiten der Gesellschaft teilnimmt, sohin keine Last übernommen hat oder in seinem Vermögen geschmälert wurde (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0245 u. a.). Nur in diesem Fall (bei einem negativen Verrechnungskonto) wäre mangels Auffüllungsverpflichtung der Ansatz des Kommanditanteils mit Null in Betracht zu ziehen.

Nach ständiger RSpr besteht auch kein Zweifel daran, dass – im Gegensatz zu einer Vorschenkung - bei einem einheitlichen Rechtsvorgang, wie sie im Berufungsfall vorliegt, negative und positive Schenkungen jedenfalls zusammen zu rechnen sind (vgl. dazu VwGH 20.8.1998, 95/16/0298). Entscheidend ist allein der Nettozuwachs im Vermögen des Bereicherteren, der sich nach Saldierung aller Zuwendungen ergibt und die Bemessungsgrundlage nach § 8 ErbStG bildet. Die Berücksichtigung von Schenkungen negativen Wertes sei laut VwGH eine logische Folge daraus, dass einzelne Erwerbe wegen der Bewertungsvorschriften einen negativen Steuerwert haben können, dies insbesondere aufgrund des steuerlich anzusetzenden Einheitswertes bei den Betriebsgrundstücken.

Bei der Betrachtung, ob dennoch von einer objektiven Bereicherung des Bw auszugehen ist und eine Schenkung verwirklicht wurde, ist aber von den gemeinen Werten in Gegenüberstellung von Aktiva und Passiva auszugehen. Der einfache Einheitswert der Betriebsgrundstücke beträgt rund € 218.300; nach Erfahrungswerten kann aufgrund der beim Liegenschaftsvermögen enthaltenen stillen Reserven (gemeiner Wert/Verkehrswert entspricht rund bis zum Zehnfachen des EW) wohl eine objektiv positive Schenkung hinsichtlich des zugewendeten Kommanditanteiles angenommen werden.

Im Ergebnis ist daher eine Zusammenrechnung von positiver und (nach steuerlichen Werten) negativer Schenkung vorzunehmen; im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung sind die im Sonderbetriebsvermögen des Geschenkgebers befindlichen mehreren Grundstücke mit deren dreifachem Einheitswert von gesamt (unstrittig) € 1.484.554,47 sowie der Wert des übergebenen 40%-Kommanditanteiles als Bruchteil des Wertes des Betriebsvermögens der KG lt. Obigem mit - € 318.132,71 anzusetzen. Die Schenkungssteuer bemäßt sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage:	Euro
Wert Grundstücke/SonderBV	1.484.554,47
Wert 40 % Kommanditanteil	- 318.132,71
abzüglich anteiliger Freibetrag gem. § 15a ErbStG	- 146.000,00
abzüglich Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00

steuerpflichtiger Erwerb	1,018.221,76
davon Schenkungssteuer:	
gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. I) ErbStG: 11 %	112.004,39
gem. § 8 Abs. 4 ErbStG: 2 % von € 1,338.554,47	<u>26.771,08</u>
Schenkungssteuer gesamt	138.775,47

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. Dezember 2007