



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 17. August 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR AD Renate Pfändtner, vom 11. Juli 2000 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 10. April 1996 wurde zwischen F.S. und H.S. als abtretende Parteien einerseits und Bw. als annehmende Partei andererseits ein Abtretungsvertrag abgeschlossen. Aus diesem geht unter Anderem Folgendes hervor:

"1.

F.S. und H.S. sind Kommanditisten der Fa. GmbH&Co.KG mit dem Sitz in H. bei A.. Die Vermögenseinlage des F.S. beträgt 1.050.000,00 S. Seine Beteiligung am Gewinn und Verlust 50 %, sowie an der Substanz des Unternehmens von 52,5 %.

Die Vermögenseinlage von H.S. beträgt 630.000,00 S mit einer Beteiligung am Gewinn und Verlust von 30 %, sowie an der Substanz des Unternehmens von 31,5 %.

2.

F.S. und H.S. treten hiermit diese ihre vorbezeichneten Geschäftsanteile samt Verrechnungskonto schenkungsweise an ihren Sohn Bw. ab und dieser erklärt, die Schenkung anzunehmen. Die gegenständliche Schenkung des Gesellschaftsanteiles der H.S. erfolgt unter der Auflage, dass Bw. im Falle des Ablebens der H.S. bzw. wenn Bw. von seinem

Aufgriffsrecht hinsichtlich des Kommanditanteiles der H.H. an der GmbH&Co.KG Gebrauch macht, oder wenn Frau H.H. freiwillig aus der Kommanditgesellschaft ausscheidet, indem sie von ihrem Kündigungsrecht gemäß § 11 lit. e des Gesellschaftsvertrages Gebrauch macht, einen Bargeldbetrag von 500.000,00 S an Frau H.H. zur Auszahlung bringt.

.....

3.

Die annehmende Partei erwirbt diese Gesellschaftsanteile mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten gegenüber Gesellschaft und Mitgesellschaftern. Die annehmende Partei erklärt, den Gesellschaftsvertrag in der derzeit geltenden Fassung zu kennen und sich allen seinen Vereinbarungen zu unterwerfen und die abtretenden Parteien für alle von Ihnen übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, klag- und schadlos zu halten.

.....

Die abtretenden Parteien erklären ferner, dass neben den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages, die der annehmenden Partei bekannt sind, keinerlei Vereinbarungen und Beschlüsse der Gesellschafter bestehen, die die mit den vertragsgegenständlichen Gesellschaftsanteilen verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen.

5.

Der Übergang aller mit den vertragsgegenständlichen Gesellschaftsanteilen verbundenen Rechte und Pflichten auf die annehmende Partei erfolgt mit 31. März 1996."

Ebenso am 10. April 1996 wurde zwischen F.S. und H.S. als übergebende Parteien einerseits und Bw. als übernehmende Partei andererseits ein Übergabevertrag geschlossen. Die wesentlichen Teile dieses Vertrages lauten wie folgt:

"1. Übergabsobjekt

F.S. und H.S. sind je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft EZ 636 Grundbuch GB, bestehend aus den Grundstücken 1050/4 Baufläche (Gebäude) und LN, und 1050/5 Baufläche (Gebäude), sonstige (Werksgelände), im Gesamtflächenausmaß von 4.174 m², der Liegenschaft EZ 905 Grundbuch GB mit dem Grundstück 1033/198 LN im Ausmaß von 563 m² und EZ 170 Grundbuch GB mit dem Grundstück 1123/1 Baufläche (Gebäude), Baufläche (begrünt), im Ausmaß von 1.451 m², der Liegenschaft EZ 550 Grundbuch GB, bestehend aus den Grundstücken 1033/104, 1033/105, 1033/106, 1033/107 und 1033/108 je Baufläche im Gesamtflächenausmaß von 115 m² und der Liegenschaft EZ 552 Grundbuch GB, bestehend aus den Grundstücken 1033/100 und 1033/101 je Baufläche im Gesamtflächenausmaß von 46 m².

Sämtliche Liegenschaften sind Sonderbetriebsvermögen der Fa. GmbH&Co.KG. Die übergebende Partei übergibt hiermit der übernehmenden Partei und diese letztere übernimmt von der Erstgenannten die Liegenschaften EZ 636, 905, 170, 550 und 552 je Katastralgemeinde GB samt allen Grundstücken und Bauflächen, samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten sowie samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, gegen die in diesem Vertrage bedungenen Gegenleistungen.

.....

3. Gegenleistungen

1. Versorgungsrente

Eine monatlich Versorgungsrente für die übergebende Partei im Betrage von 15.000,00 S, die im Vorhinein bis jeweils 5. eines jeden Monats zur Zahlung fällig und auf ein von der übergebenden Partei bekannt zu gebendes Konto eines Kreditinstitutes zu überweisen ist. Diese Versorgungsrente ermäßigt sich beim Ableben eines der Übergeberteile nicht. Diese Versorgungsrente ist wertgesichert zu leisten.

.....

Sollte die gegenständliche Versorgungsrente von der übergebenden Partei für einige Zeit nicht in Anspruch genommen werden, so ist eine Nachzahlung der Versorgungsrente nicht zu leisten und diese samt Wertsicherung ab dem Tag der Inanspruchnahme von der übernehmenden Partei zu bezahlen.

2. Fruchtgenussrecht

Das Fruchtgenussrecht gemäß § 509 ff ABGB hinsichtlich der Liegenschaft EZ 170 GB GB zugunsten der übergebenden Partei.

.....

Die Vertragsparteien bewerten für Gebührenbemessungszwecke dieses Fruchtgenussrecht mit monatlich 5.000,00 S.

4. Übergabe und Übernahme

Die Übergabe und Übernahme des Übergabsobjektes erfolgt mit 31. März 1996. Es gehen daher ab 1. April 1996 angefangen alle Nutzungen und Rechte, aber auch alle Lasten und Gefahren auf die übernehmende Partei über. Die übernehmende Partei tritt in die bestehenden Bestandsverhältnisse auf Bestandgeberseite ein."

Weiters ist aktenkundig der Gesellschaftsvertrag vom 6. März 1991, abgeschlossen zwischen der GmbH, F.S., H.S., Bw. und H.H.. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"I.

Beim Landes- und Handelsgericht (Firmenbuch) ist die Einzelfirma F.S. Tapeziererei und

Möbelhandel mit dem Sitz in A. protokolliert, deren Alleinhaber F.S. ist. Dieses Unternehmen betreibt das Handelsgewerbe, insbesondere den Handel mit Einrichtungsgegenständen, Möbeln und Raumausstattung, Elektrogeräten sowie deren Bestandteilen und Zubehör.

II.

Mit Wirkung vom 1. April 1991 nimmt hiermit F.S. in sein protokolliertes Einzelunternehmen F.S. Tapeziererei und Möbelhandel A. die GmbH, dessen Ehegattin Frau H.S. sowie dessen Kinder Bw. und H.H. als Gesellschafter auf und wird ab diesem Zeitpunkt sein Unternehmen unter Beibehaltung der Buchwerte in der Rechtsform einer GesmbH & Co KG unter der Fa. GmbH&Co.KG am unveränderten Standort Gemeinde A. fortgeführt.

III.

An der GmbH&Co.KG sind ab 1. April 1991 als Gesellschafter beteiligt:

a)

Die GmbH als Komplementärin, die als Arbeitsgesellschafterin keine Vermögenseinlage leistet, wohl aber ihre volle Arbeitskraft einbringt, somit an den stillen Reserven (Substanz) des Unternehmens nicht beteiligt ist, wohl aber am Gewinn und Verlust mit 5 %,

b)

F.S. als Kommanditist mit einer Kommanditeinlage (Haft- und Pflichteinlage) von 1.050.000,00 S und einer Beteiligung am Gewinn und Verlust von 50 % sowie an den stillen Reserven (Substanz) des Unternehmens von 52,5 %,

c)

H.S. als Kommanditistin mit einer Kommanditeinlage (Haft- und Pflichteinlage) von 630.000,00 S und einer Beteiligung am Gewinn und Verlust von 30 % sowie an den stillen Reserven (Substanz) des Unternehmens von 31,5 %,

d)

Bw. als Kommanditist mit einer Kommanditeinlage (Haft- und Pflichteinlage) von 160.000,00 S und einer Beteiligung am Gewinn und Verlust von 7,5 %, sowie an den stillen Reserven (Substanz) des Unternehmens von 8 %,

e)

H.H. als Kommanditistin mit einer Kommanditeinlage (Haft- und Pflichteinlage) von 160.000,00 S und einer Beteiligung am Gewinn und Verlust von 7,5 %, sowie an den stillen Reserven (Substanz) des Unternehmens von 8 %.

Soweit die Kommanditeinlage des F.S. im Betrag von 1.050.000,00 S an der GmbH&Co.KG nicht durch sein buchmäßiges Eigenkapital gemäß der Einbringungsbilanz zum 31. März 1991 aufgebracht ist, ist diese durch nachfolgende Gewinne aufzufüllen. Die Kommanditeinlagen

der H.S. im Betrag von 630.000,00 S und der H.H. im Betrag von 160.000,00 S sowie des Bw. im Betrag von 160.000,00 S sind bis 30. Juni 1991 bar einzubezahlen.

IV.

Festgestellt wird, dass die F.S. und H.S. gleichteilig gehörigen Liegenschaften EZ 445 des Grundbuchs GB, bestehend aus dem Grundstück 1050/4 Baufläche landwirtschaftlich genutzt und EZ 636 desselben Grundbuchs, bestehend aus dem Grundstück 1050/5 Baufläche sonstige (Werkgelände), sowie die auf dem Grundstück 1123/1 Baufläche Garten, vorgetragen in der Liegenschaft EZ 170 desselben Grundbuchs errichteten Werkstätten-, Lager- und Garagengebäude, zum Betriebsvermögen der protokollierten Einzelfirma F.S. Tapeziererei und Möbelhandel gehören. Diese Liegenschaften EZ 445 und EZ 636 des Grundbuchs GB sowie die vorgenannten Gebäude bilden künftighin Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten F.S. und H.S. bei der Kommanditgesellschaft GmbH&Co.KG und stellen daher F.S. und H.S. die vorerwähnten Liegenschaften und Gebäude samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör der Kommanditgesellschaft GmbH&Co.KG gegen einen angemessenen Mietzins und Bezahlung der diese Liegenschaften und Gebäude betreffenden Steuern, öffentlichen Abgaben, Betriebskosten und sonstige Aufwendungen zuzüglich der darauf entfallenden gesetzlichen Mehrwertsteuer im Ausmaß der bisherigen betrieblichen Nutzung unverändert zur Verfügung. Die GmbH&Co.KG erklärt die Vertragsannahme.

Damit im Zusammenhang wird noch festgestellt, dass F.S. und H.S. zufolge notarieller Ehepakte vom 22. April 1969 hinsichtlich ihres unbeweglichen Vermögens und zwar sowohl des gegenwärtigen als auch des zukünftigen, eine bereits unter Lebenden wirksame besondere Gütergemeinschaft vereinbart haben, wobei von dieser Gütergemeinschaft auch die Liegenschaften EZ 445 und EZ 636 des Grundbuchs GB erfasst wurden.

Ferner treffen die Vertragsparteien die Feststellung, dass Bw. die ihm alleingehörige Liegenschaft EZ 905 Grundbuch GB, bestehend aus dem Grundstück 1033/198 landwirtschaftlich genutzt, mit Mietvertrag vom 14. Februar 1985 an die protokollierte Einzelfirma F.S. Tapeziererei und Möbelhandel vermietet hat. Diese Liegenschaft bildet sohin künftighin Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten Bw. bei dieser Kommanditgesellschaft.

V.

Die GmbH&Co.KG führt das protokollierte Einzelunternehmen F.S. Tapeziererei und Möbelhandel mit allen Aktiven und Passiven, Rechten und Pflichten gemäß der Einbringungsbilanz zum 31. März 1991 fort und verpflichtet sich zur diesbezüglichen vollkommenen Klag- und Schadloshaltung des F.S. bzw. der protokollierten Einzelfirma.

VI.

Ab 1. April 1991 gelten folgende gesellschaftsvertragliche Bestimmungen für die GmbH&Co.KG und unterwerfen sich alle Vertragsparteien eigenen Namens als auch namens ihrer Erb- und Rechtsnachfolger den diesbezüglichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen:

.....

§ 4 Gesellschafter, Einlagen:

Die Gesellschafter der Kommanditgesellschaft sind:

a)

Die GmbH als Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin, welche keine Vermögenseinlage leistet,

b)

F.S. als Kommanditist mit einer Kommanditeinlage (Haft- und Pflichteinlage) von 1.050.000,00 S,

c)

H.S. als Kommanditistin mit einer Kommanditeinlage (Haft- und Pflichteinlage) von 630.000,00 S,

d)

Bw. als Kommanditist mit einer Kommanditeinlage (Haft- und Pflichteinlage) von 160.000,00 S,

e)

H.H. als Kommanditistin mit einer Kommanditeinlage (Haft- und Pflichteinlage) von 160.000,00 S.

§ 5 Beteiligungsverhältnis:

1. Am Gewinn- und Verlust sind beteiligt:

Die GmbH mit 5 %, der Kommanditist F.S. mit 50 %, die Kommanditistin H.S. mit 30 %, der Kommanditist Bw. mit 7,5 % und H.H. mit 7,5 %.

2.

An den stillen Reserven (Substanz) des Unternehmens sind beteiligt:

Der Kommanditist F.S. mit 52,5 %, die Kommanditistin H.S. mit 31,5 %, der Kommanditist Bw. mit 8 % und die Kommanditistin H.H. mit 8 %.

.....

§ 6 Gesellschaftsdauer, Geschäftsjahr:

Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit gegründet.

.....

§ 9 Gesellschafterkonten, -entnahmen, -darlehen:

Sämtliche Geldbewegungen (Entnahmen, Zuschreibungen nicht entnommener Reingewinne etc.) erfolgen über besondere Privatkonti der Gesellschafter, deren Höhe ohne Einfluss auf das Beteiligungsverhältnis (Gewinn, Verlust und Substanz) ist.

.....

Der sich nach der Jahressteuerbilanz ergebende Gewinnanteil ist jedem Gesellschafter auf sein Privatkonto zu buchen. Zu Lasten seines Privatguthabens darf jeder Gesellschafter die aus seiner Gesellschafterbeteiligung resultierenden Personensteuern entnehmen. Darüber hinausgehende Entnahmen bedürfen eines Gesellschafterbeschlusses.

Allfällige Verluste sind – soweit sie die Kommanditisten anteilmäßig treffen – den Gesellschaftern auf Evidenzkonten anzulasten. Gewinne der Folgejahre sind zunächst zur Abdeckung der Evidenzkonten zu verwenden. Die Kommanditisten sind berechtigt, die Evidenzkonten durch Einzahlungen zu verringern oder ganz aufzufüllen.

.....

Über die gesetzliche Verpflichtung zur Volleinzahlung der Kommanditeinlagen trifft die Kommanditisten keine wie immer geartete Nachschusspflicht, insbesondere nicht hinsichtlich von Verbindlichkeiten, die aus Unternehmensverlusten resultieren.

Für die Kommanditisten F.S. und H.S. gilt die Besonderheit, dass diese für die Entnahmen zu Lasten ihrer Privatguthaben keines Gesellschafterbeschlusses bedürfen. Es handelt sich dabei um höchstpersönliche Rechte der Genannten, die weder übertragbar noch vererblich sind.

.....

§ 16 Abänderung des Gesellschaftsvertrages und Auflösung der Gesellschaft:

Zur Abänderung des Gesellschaftsvertrages – auch hinsichtlich grundsätzlicher Bestimmungen, die die Organisation der Gesellschaft und die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter zueinander regeln, ist ein Gesellschafterbeschluss mit der Stimmenmehrheit gemäß § 15 dieses Vertrages erforderlich. Gesellschaftsvertragsabänderungen müssen darüber hinaus schriftlich niedergelegt und als solche bezeichnet werden und von den Gesellschaftern, die dafür stimmen, unterzeichnet werden."

Am 14. Oktober 1996 wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz folgender Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber abgefertigt:

Er würde ersucht werden, den Wert der übergebenen GesmbH & Co KG-Anteile zum Stichtag

einzubekennen. Die zugehörige Bilanz samt Anlageverzeichnis und Einheitswert – Betriebsvermögen seien beizulegen.

Mit Schreiben vom 19. November 1996 wurden folgende Unterlagen eingereicht:

Eine Berechnung eines Hilfswertes zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 31. März 1996 wie folgt:

Besitzposten	S	Schuldbuchposten	S
Betriebsgrundstücke SBV	5.551.000,00	Schulden Anzlg. v. Kunden	3.966.659,00
Gewerbeberechtigungen		Rückstellungen	578.850,00
Übrige Wirtschaftsgüter lt. Beilage	4.882.469,00	Bankverbindlichkeiten	4.179.238,00
Wertpapiere (95 % v. 235.800,00)	224.010,00	Lieferverbindlichkeiten	3.934.945,00
Umlaufvermögen	8.136.230,00	Sonstige Verbindlichkeiten	1.636.945,00
Aktive Rechnungsabgr.	170.246,00	Darlehen (GmbH)	209.000,00
		Sst. Verbindlichk. SBV	85.000,00
Summe der Besitzposten	18.963.955,00	Summe der Schuldbuchposten	14.590.637,00
Gesamtwert des Betriebes (Unterschied zwischen den Besitz- und Schuldbuchposten)			4.373.318,00

Eigentümer bzw. Miteigentümer Name und Anschrift	Bruchteil der Beteiligung	Anteil am Einheitswert S
F.S.		1.255.315,00
H.S.		1.862.044,00
Bw.		-95.619,00
H.H.		-24.351,00
GmbH		1.375.929,00

Des Weiteren eine Aufteilung des Einheitswertes vom 31. März 1996 wie folgt:

Aufteilung des Einheitswertes (zum 31. März 1996)						
	gesamt	GmbH 0 %	F.S. 52,5 %	H.S. 31,5 %	Bw. 8 %	H.H. 8 %
Kapitalkonten						

(ohne Sonderkapitalk.)	-4.362.645,00	+1.375.929,00	-3.194.416,00	-1.900.994,00	-357.216,00	-285.948,00
Einheitswert (ohne Sonder-BV)	-1.092.682,00					
Differenz	+3.269.963,00	0,00	+1.716.731,00	+1.030.038,00	+261.597,00	+261.597,00
Einheitswert (ohne Sonder-BV)	-1.092.682,00	+1.375.929,00	-1.477.685,00	-870.956,00	-95.619,00	-24.351,00
Einheitswerte Sonder BV sst. Verbindlichkeiten	+5.551.000,00	0,00	+2.775.500,00	+2.775.500,00	0,00	0,00
Sonder BV	-85.000,00	0,00	-42.500,00	-42.500,00	0,00	0,00
Einheitswert-Anteile	+4.373.318,00	+1.375.929,00	+1.255.315,00	+1.862.044,00	+95.619,00	+24.351,00

Probe

Kommanditeinlage F.S.		1.050.000,00
Kommanditeinlage H.S.		63.000,00
Kommanditeinlage Bw.		160.000,00
Kommanditeinlage H.H.		160.000,00
Verr. Kto. F.S.	4.244.415,97	
Verr. Kto. H.S.	2.530.993,71	
Verr. Kto. Bw.	517.216,49	
Verr. Kto. H.H.	445.947,51	
Verr. Kto. GmbH		1.375.928,71
	7.738.573,68	3.375.928,71
Buchwerte Anlagen	4.753.286,32	

Teilwerte		5,106.479,00
EW-Gebäude SBV		5,551.000,00
Investitionsfreibeträge		1,974.421,00
Abfertigungsrückstellung		711.649,00
Rst. Bilanzkosten 1996		120.000,00
Rst. Garantieleistung 1996		110.700,00
	12,491.860,00	16,950.177,71
		4,458.317,71
ab Sonst. Verb. SBV		-85.000,00
EW laut Erklärung		4,373.317,71

Aus Punkt 7 des Anhanges zu obigem Jahresabschluss gehe hervor, dass das Kapital der GmbH&Co.KG 2 Mio. S betrage und zur Gänze einbezahlt sei. Auf der Passivseite würden sich unter Anderem folgende Konten finden:

A.	N I C H T D U R C H E I G E N K A P I T A L G E D E C K T . F E H L B E T R A G		
I.	KOMPLEMENTÄRKAPITAL		
	BEDUNGENE EINLAGEN		
	Verr. Kto. GmbH	S	1,375.928,71
II.	KOMMANDITKAPITAL		

BEDUNGENE EINLAGEN

Kommanditeinlage F.S. S 1,050.000,00

Kommanditeinlage H.S. S 630.000,00

Kommanditeinlage Bw. S 160.000,00

Kommanditeinlage H.H. S 160.000,00

S 2,000.000,00

NICHT EINGEF. EINLAGEN UND
GENEHMIGTE ENTNAHMEN

Verr.Kto. F.S.	S	1.003.819,03
Verr.Kto. H.S.	S	586.635,71
Verr.Kto. Bw.	S	31.495,49
Verr.Kto. H.H.	S	39.773,49
	S	1.582.176,74

VERLUSTANTEILE

ged. Verl.Ant. F.S.	S	1.050.000,00
ged. Verl.Ant H.S.	S	630.000,00
ged. Verl.Ant. Bw.	S	160.000,00
ged. Verl.Ant. H.H.	S	160.000,00
	S	2.000.000,00
	S	1.582.176,74

III. NICHT DURCH BEDUNGENE EINLAGEN

GEDECKTE VERLUSTANTEILE

ni.ged. Verl.Ant. F.S.	S	2.190.596,94
ni.ged. Verl.Ant. H.S.	S	1.314.358,00
ni.ged. Verl.Ant. Bw.	S	325.721,00
ni.ged. Verl.Ant. H.H.	S	325.721,00
	S	4.156.396,94
	S	4.362.644,97

Aus dem beigelegten Anhang geht im Hinblick auf die Entwicklung der Kapitalkonten
Folgendes hervor:

KOMMANDITKAPITAL						
------------------	--	--	--	--	--	--

Bedungene Einlagen						
F.S.					S	1,050.000,00
Verrechnungskonto F.S.						
Stand am 1. April 1995 (negativ)	S	-	1,860.028,14			
anteiliger IFB 1992	S		52.372,00			
Privatentnahmen, -einlagen						
Privatsteuern	S		806.865,03			
anteilige Kapitalertragsteuer	S	-	3.027,92	S	-	1,003.819,03
Gedeckte Verlustanteile				S	-	1,050.000,00
Nicht gedeckte Verlustanteile						
Stand am 1. April 1995	S	-	1,464.893,24			
Verlustzuweisung 1996	S	-	725.703,70			
Stand am 31. März 1996	S	-	2.190.596,94	S	-	2.190.596,94
				S	-	3.194.415,97
Bedungene Einlagen						
H.S.					S	630.000,00
Verrechnungskonto H.S.						
Stand am 1. April 1995 (negativ)	S	-	14.706,90			
anteiliger IFB 1992	S		31.423,20			
Privatentnahmen, -einlagen						
Privatsteuern	S	-	601.535,26			
anteilige Kapitalertragsteuer	S	-	1.816,75	S	-	586.635,71
Gedeckte Verlustanteile				S	-	630.000,00
Nicht gedeckte Verlustanteile						
Stand am 1. April 1995	S	-	878.937,00			

Verlustzuweisung 1996	S	-	435.421,00				
Stand am 31. März 1996	S		1.314.358,00	S	-	1.314.358,00	
				S	-	1.900.993,71	

In Summe würde sich Folgendes ergeben:

Z U S A M M E N S T E L L U N G

Komplementärkapital (positiv)	S	1.375.928,71
Kommanditkapital F.S. (negativ)	S	- 3.194.415,97
Kommanditkapital H.S. (negativ)	S	- 1.900.993,71
Kommanditkapital Bw.	S	- 357.216,49
Kommanditkapital H.H. (negativ)	S	- 285.947,51
Gesamtstand zum 31. März 1996 (negativ)	S	- 4.362.644,97

Weiters wurde eingereicht ein Jahresabschluss zum 31. März 1996 im Hinblick auf das Sonderbetriebsvermögen F.S. und H.S., das die gegenständlichen Liegenschaften beinhaltet. Weiters liegt vor die Niederschrift über eine Nachschau vom 22. November 1999 gemäß § 144 BAO bei Bw.. Aus dieser geht unter Anderem Folgendes hervor:

Übergabe von Herrn F.S.:

Übergebenes Vermögen:

a)	Liegenschaftsanteile (Sonderbetriebsvermögen)*			2.811.500,00
b)	Nom. 1.050.000 Kommanditanteile an der Fa. GmbH&Co.KG**			0,00
c)	Nom. 75.000 an der Fa. GmbH***			55.500,00
		gesamt:		2.867.000,00
Gegenleistung: für a) und b) Rente mtl. 7.500,00 S**** und Fruchtgenuss				

laut Vertrag mtl. 2.500,00 S, mtl. 10.000,00 S			
gemäß § 16 BewG 1955 9-facher Jahreswert			1.080.000,00
für c)			
Abtretungspreis			37.500,00
	gesamt:		1.117.500,00
Berechnung der Schenkungssteuer :			
Unentgeltlicher Erwerb			1.749.500,00
abzüglich Freibetrag StKI I			-30.000,00
			1.719.500,00
Gemäß § 8 Abs.1 ErbStG	7 % Schenkungssteuer		120.365,00
Gemäß § 8 Abs.4 ErbStG	1 % Schenkungssteuer		17.495,00
			137.860,00

****Da die Auszahlung der Rente derzeit aufgeschoben sei, auf die Auszahlung aber nicht verzichtet worden wäre, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.

				Einheitswert
*Liegenschaften:		EZ 636 KG GB		4.889.000,00
		EZ 905 KG GB		90.000,00
		EZ 170 KG GB		572.000,00
		EZ 550 KG GB		47.000,00
		EZ 552 KG GB		25.000,00
				5.623.000,00
		davon 50 %		2.811.500,00
**Kommanditbeteiligung				
Für den Übergeber Herrn F.S. würden in der Bilanz per 31. März 1996 (= Übergabsstichtag) folgende Konten				

geführt:		
unter "bedungene Einlagen" Kommanditeinlage		1,050.000,00
unter "nicht eingef. Einlagen und genehmigte Entnahmen" Verr.Kto.		-1,003.819,00
unter "Verlustanteile" ged. Ver. Ant.		-1,050.000,00
unter "nicht durch bedungene Einlagen ged. Verlustanteile" ni.ged. Verl. Ant.		-2,190.596,00
Summe der Kapitalkonten daher:		-3,194.415,00

Hiezu werde Folgendes festgestellt:

Negative Kapitalanteile eines Kommanditisten würden nur insoweit in Betracht kommen, als sich der Kommanditist verpflichtet hätte, über seine (bereits zur Gänze) geleistete Einlage hinaus am Verlust der Gesellschaft teilzunehmen (vgl. § 167 Abs.3 HGB).

Dem negativen Kapitalkonto des Kommanditisten komme auf Grund der für diesen bestehenden handelsrechtlichen Haftung, wenn er seine Einlageverpflichtung erfüllt und keine unzulässigen Entnahmen getätigt habe, nur die Bedeutung eines Wertberichtigungspostens zu den positiven Kapitalkonten der übrigen Gesellschafter zu.

Es bewirkt daher keine Forderung der Gesellschaft gegen den Kommanditisten und könne daher auch nicht Ausdruck einer echten Vermögensminderung sein.

Die Bewertung des Kommanditanteiles hätte auf den Übergabestichtag zu erfolgen und sich daher an den Verhältnissen zum Stichtag zu orientieren.

Für diese sei die Auffüllung des negativen Kapitalkontos mit späteren Gewinnen ohne Relevanz.

Aufgrund dieser Ausführungen hätte der Wert des übergebenen Kommanditanteiles wenigstens mit **NULL** angesetzt werden können. (Es wird dabei unterstellt, dass die geleistete Einlage und die anteiligen stillen Reserven verloren wären.)

Übergabe von Frau H.S.:

Übergebenes Vermögen:			
a) Liegenschaftsanteile*			2,811.500,00

b)	Nom. 630.000 Kommanditanteile an der Fa. GmbH&Co.KG**			0,00
				2.811.500,00
Gegenleistung: Rente mtl. 7.500,00 S**** und Fruchtgenussrecht laut Vertrag mtl. 2.500,00 S mtl. gesamt 10.000,00 S Gemäß § 16 BewG 11-facher Jahreswert				1.560.000,00
Berechnung der Schenkungssteuer :				
Unentgeltlicher Erwerb				1.251.500,00
abzüglich Freibetrag StKI I				-30.000,00
				1.221.500,00
Gemäß § 8 (1) ErbStG	6 % Schenkungssteuer			73.290,00
Gemäß § 8 (4) ErbStG	1 % Schenkungssteuer			12.515,00
				85.805,00

****Da die Auszahlung der Rente derzeit ausgesetzt sei und die Bedingung laut Pkt. 2. des Vertrages noch nicht eingetreten sei, erfolge die Vorschreibung vorläufig.

Am 11. Juli 2000 erging ein vorläufiger Schenkungssteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO in Bezug auf den Übergabsvertrag vom 10. April 1996 mit F.S., in dem die Schenkungssteuer mit 137.860,00 S festgesetzt worden ist.

Als Begründung würde auf die ausgehändigte Niederschrift vom 22. November 1999 verwiesen werden. Die endgültige Bemessung würde nach Feststellung der tatsächlichen Höhe der geleisteten Rente erfolgen.

Gegen obigen Bescheid wurde Berufung eingereicht mit folgender Begründung:

Die Bescheide würden angefochten werden, weil der Wert des von F.S. übergebenen Kommanditanteils an der GmbH&Co.KG mit Null statt mit -1.478.000,00 S und der Wert des von H.S. übergebenen Kommanditanteils an derselben Kommanditgesellschaft mit Null statt mit -871.000,00 S im Rahmen der jeweils einheitlichen Schenkung angesetzt worden sei.

Im Pkt. "2." des gegenständlichen Abtretungsvertrages vom 10. April 1996 sei unter Anderem vereinbart worden, dass F.S. und H.S. ihre Kommanditanteile samt Verrechnungskonto schenkungsweise an ihren Sohn Bw. abtreten würden. Im Pkt. 3. des genannten Vertrages sei vereinbart worden, dass die annehmende Partei Bw. diese Gesellschaftsanteile mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten gegenüber Gesellschaftern und Mitgesellschaftern erwerbe.

Die Verrechnungskonten seien infolge Verlustzuweisungen und Privatentnahmen negativ. Gemeinsam mit den Kommanditanteilen seien mit Übergabebevertrag vom 10. April 1996 auch die im Sonderbetriebsvermögen der Übergeber befindlichen Betriebsliegenschaften, welche an die Kommanditgesellschaft vermietet werden würden, schenkungsweise übergeben worden. Abgabenrechtlich würden der KG-Anteil und der Sonderbetriebsvermögensanteil eines Gesellschafters einer Personengesellschaft eine Einheit bilden. Auch nach dem Erbschaftssteuergesetz würden mehrere zugewendete Vermögensgegenstände eine einheitliche Schenkung bilden, wenn diese nach dem Willen der Parteien und den objektiven Gegebenheiten als einheitliches Rechtsgeschäft anzusehen sei.

Aus der seitens des Finanzamtes angeforderten Berechnung des Einheitswertes des Betriebsvermögens der GmbH&Co.KG ergebe sich nach bewertungsgesetzlichen Grundsätzen ein positiver Einheitswert des Betriebsvermögens in Höhe von 4.373.318,00 S. Der auf F.S. entfallende Anteil beträgt 1.255.315,00 S und der auf H.S. entfallende Anteil 1.862.044,00 S.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfe jedoch für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungssteuer das Betriebsvermögen bzw. Anteile am Betriebsvermögen nicht mit dem Einheitswert angesetzt werden. Der Wert des Unternehmens ergebe sich aus der Summe (bzw. Differenz) der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände und Schulden) des Unternehmens zuzüglich der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke.

Im gegenständlichen Fall würden die Teilwerte iSd § 12 BewG 1955 etwa den bewertungsgesetzlichen Mindestwerten entsprechen. Dadurch würden sich für die einheitliche Schenkung folgende Werte ergeben:

Ohne Betriebsgrundstücke (Sonderbetriebsvermögen) und ohne Firmenwert betrage die Differenz der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter der GmbH&Co.KG insgesamt -1.092.682,00 S. Unter Berücksichtigung der unterschiedlich hohen Privatentnahmen, welche die Verbindlichkeiten der KG erhöht hätten und deshalb im Insolvenzfall auch von den Kommanditisten zurückbezahlt werden müssten, ergebe sich für den Anteil von F.S. ein Wert von -1.477.685,00 S und für den Anteil von H.S. ein Wert von -870.956,00 S. Die Differenz der Teilwerte sei also negativ.

Die geschenkten Anteile an den Betriebsgrundstücken würden einen Einheitswert von je 2.775.500,00 S aufweisen. Insgesamt ergebe sich dadurch jeweils ein positiver Wert.

Unter dem Gesichtspunkt des Gegenstands der Schenkung sei es zulässig, mehrere Sachen (z.B. Liegenschaft samt aushaftendem Pfandrecht und Bargeld), somit im Sinne der Bewertungsvorschriften "überschuldete" und "nicht überschuldete" Sachen zu einer einheitlichen Schenkung zusammenzufassen und zu übertragen (Fellner in SWK Nr. 6/1999, S. 256 f.).

Der für Erbschafts- und Schenkungssteuerzwecke maßgebliche "Reinerwerb" iSd § 20 ErbStG 1955 betrage somit zum 31. März 1996 von F.S. 1.255.315,00 S und von H.S. 1.862.044,00 S.

Auch für den Fall, dass die Betriebsgrundstücke zum Vermögen der KG gehören würden und statt der Mieteinnahmen durch F.S. und H.S. etwa gleich hohe Privatentnahmen getätigt werden würden, würden sich – mit Ausnahme der Anteile der beiden

Minderheitgesellschafter am Einheitswert der Betriebsgrundstücke – ähnliche Werte wie bei der oben beschriebenen Bewertungsmethode ergeben. In diesem Fall würde wohl kein Zweifel über die Abzugsfähigkeit eines negativen Teilwertsaldos bestehen, wenn insgesamt ein positiver Wert vorliege. Der Reinerwerb würde in beiden Fällen gleich groß sein. Es könnte somit ein in beiden Fällen gleich hoher Reinerwerb nicht unterschiedlich bewertet und besteuert werden.

Würden nur nach steuerlichen (oder handelsrechtlichen) Bewertungsregeln überschuldete Betriebe oder Betriebsanteile in einem einheitlichen Vorgang zusammen mit positiven Vermögensgegenständen übertragen werden, so sei bei der Berechnung der Schenkungssteuer der negative Wert von den positiven Werten abzuziehen (Fellner, Schenkung negativen Betriebsvermögens, SWK 6/1999, S. 256). In diesem Zusammenhang würde auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.8.1997, 96/16/0171, verwiesen werden.

Für die Beurteilung, ob ein real oder bloß buchmäßig überschuldetes Unternehmen vorliege, müsse auch der Firmenwert berücksichtigt werden.

Da im gegenständlichen Fall durch die einheitliche Schenkung eindeutig eine Bereicherung des Bedachten eintrete, sei im Sinne der angeführten Literatur und Judikatur auch ein negativer Wert des Kommanditanteiles von gleichzeitig übertragenen positiven Vermögenswerten abzuziehen.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass der Geschenknehmer, Bw., mit dem übernommenen Sonderbetriebsvermögen sowie als Geschäftsführer auch für die Bankkredite der Kommanditgesellschaft hafte und ihn deshalb sehr wohl eine über die geleistete

Kommanditeinlage hinausgehende Haftung treffe.

Aus diesen Gründen werde beantragt, den von F.S. abgetretenen KG-Anteil mit -1.478.000,00 S und den von H.S. abgetretenen KG-Anteil mit -871.000,00 S zu bewerten und mit den positiven Vermögenswerten zu saldieren. Die Schenkungssteuerbemessungsgrundlage betrage somit für die Schenkung von F.S. 241.500,00 S und für die Schenkung von H.S. 350.500,00 S.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 22. Dezember 2004 wurden durch die Abgabenbehörde erster Instanz folgende Fragen an den Berufungswerber gerichtet:

Es werde ersucht, bekannt zu geben, ob die Rente zu Gunsten F.S. in den Jahren ab 1996 ausbezahlt worden sei. Wenn ja, mit welchen Beträgen? Die Zahlung sei an Hand von Bankbelegen nachzuweisen.

Wenn nein, hätte F.S. auf die Auszahlung verzichtet? Die Vereinbarung hierüber sei beizubringen.

Weiters würde ersucht werden, bekannt zu geben, ob die Rente zugunsten H.S. in den Jahren ab 1996 ausbezahlt worden sei. Wenn ja, mit welchen Beträgen? Die Zahlung würde anhand von Bankbelegen nachzuweisen sein.

Wenn nein, hätte H.S. auf die Auszahlung verzichtet? Die Vereinbarung hierüber sei beizubringen.

Sei er für Bankkredite der Fa. GmbH&Co.KG als Haftender in Anspruch genommen worden?

Wenn ja, wann, von welcher Bank und in welchem Betrag? Ein geeigneter Nachweis solle erbracht werden.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2005 wurde wie folgt geantwortet:

Der Berufungswerber sei für Bankkredite der GmbH&Co.KG noch nicht in Anspruch genommen worden.

Die Renten zu Gunsten F.S. und H.S. seien auf Grund der Aussetzungsvereinbarung noch nicht ausbezahlt worden.

Beide hätten auf die Auszahlung nicht verzichtet.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2005 wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid würde abgeändert werden, die Schenkungssteuer mit 15.568,37 € festgesetzt werden.

Diese würde sich wie folgt berechnen:

Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 8 % von 176.770,00 €	14.141,61 €
Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 1 % von 142.676,25 €	1.426,76 €

In der Berufung vom 17. August 2000 werde auf Seite 2 ausgeführt, dass sich unter Berücksichtigung der unterschiedlich hohen Privatentnahmen für F.S. ein Wert der Kommanditeinlage von -1.477.685,00 S und für H.S. ein Wert der Kommanditeinlage von -870.956,00 S ergebe.

Dem sei entgegenzuhalten, dass sich das Minus bei F.S. und H.S. aus dem vom bevollmächtigen Vertreter angesetzten Konto "nicht gedeckte Verlustanteile" mit -2.190.596,45 S für F.S. und -1.314.358,00 S für H.S. bei der Berechnung des Teilwertes ergebe.

Im § 9 des Gesellschaftsvertrages vom 6. März 1991 sei unter Anderem Folgendes beurkundet worden:

Allfällige Verluste seien – soweit sie die Kommanditisten anteilmäßig träfen – den Gesellschaftern auf Evidenzkonten anzulasten. Über die gesetzliche Verpflichtung zur Volleinzahlung der Kommanditeinlagen treffe die Kommanditisten keine wie immer geartete Nachschusspflicht, insbesondere nicht hinsichtlich von Verbindlichkeiten, die aus Unternehmensverlusten resultieren würden.

Gemäß § 167 Abs. 3 HGB nehme der Kommanditist an dem Verlust nur bis zum Betrage seines Kapitalanteils teil. Da die Übergeber an den eingetretenen Verlusten, die ihre Kommanditeinlagen in Höhe von 1.050.000,00 S und 630.000,00 S übersteigen würden, nicht teilnehmen würden, seien diese Beträge bei der Berechnung des Teilwertes der Kommanditeinlagen auszuscheiden. Bei F.S. ergebe sich aufgrund des Ausscheidens des Betrages von -2.190.596,45 S ein Teilwert der Kommanditeinlage von 712.944,94 S und bei H.S. ergebe sich aufgrund des Ausscheidens des Betrages von -1.314.358,00 S ein Teilwert der Kommanditeinlage von 443.402,00 S.

Die Berufung werde daher abgewiesen.

Die Änderung stütze sich auf § 276 Abs. 1 BAO, wonach der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden könne.

Berechnung der Schenkungssteuer:

Übergebenes Vermögen Stichtag 31. März 1996

Liegenschaftsanteile Einheitswert	2.811.500,00 S	78,54 %
Teilwert der Kommanditeinlage	712.911,94 S	19,91 %
Anteile an der GmbH	55.500,00 S	1,55 %
Summe	3.579.911,00 S	100 %

Gegenleistung:	
Rente und Fruchtgenussrecht	1,080.000,00 S
Abtretungspreis	37.500,00 S
Schenkung	2,462.411,94 S
ab Freibetrag Steuerklasse I	30.000,00 S
ergebe	2,432.410,00 S
dem würde entsprechen:	176.770,13 €
8 % Schenkungssteuer von 176.770,13 €	14.141,61 €
1 % Zuschlag gemäß	1.426,76 €
§ 8 Abs. 4 ErbStG 1955 von 142.676,25 €	
insgesamt:	15.568,37 €

Mit Schreiben vom 30. März 2005 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

Die Berufungsbegründung werde aufgrund der Ausführungen in den Berufungsvorentscheidungen vom 2. März 2005 wie folgt ergänzt:

In den Berufungsvorentscheidungen werde behauptet, dass sich die negativen Werte der Kommanditanteile von F.S. und H.S. alleine aus den Positionen "nicht gedeckte Verlustanteile" ergeben würden und deshalb – weil sie im fiktiven, künftigen Auseinandersetzungs- oder Konkursfall nicht einbezahlt werden müssten – bei der Berechnung des Teilwertes der Kommanditeinlagen wieder hinzugerechnet werden müssten.

Dazu sei angemerkt, dass es sich bei den im § 167 Abs. 3 HGB genannten Verlusten um tatsächlich eingetretene Vermögensverluste der Kommanditgesellschaft handle und nicht um buchmäßige, durch Überbewertung der Passiva und Unterbewertung der Aktiva entstandene Verluste.

Damit werde dieses künftige, theoretisch mögliche Szenario willkürlich bereits auf den Erwerbszeitpunkt vorverlegt, ohne dabei zu berücksichtigen, dass während des Bestehens der KG dem Kommanditisten die Gewinnbezugsrechte im Ausmaß des negativen Kapitalkontos vertraglich (§ 9 Gesellschaftsvertrag) und gesetzlich (§ 169 Abs. 1 HGB) entzogen seien.

Der Wert der entzogenen Gewinnbezugsrechte sei daher gleich hoch wie die allenfalls künftigen Vorteile aus der Schuldbefreiung, wobei hier noch – wie in der Berufung bereits

erwähnt – die Haftung mit seinem Sonderbetriebsvermögen für KG-Verbindlichkeiten eine Rolle spielen. Die entzogenen Gewinnbezugsrechte würden daher auf jeden Fall eine Wertminderung des KG-Anteiles darstellen. Dies ergebe sich auch daraus, dass ein potentieller Erwerber der nun erworbenen Einheit aus KG-Anteilen und Sonderbetriebsvermögen sehr wohl den gesamten negativen Kapitalkontostand vom Kaufpreis abziehen werde, weil eben die Gewinnbezugsrechte in diesem Ausmaß geschmälert seien und sich deshalb der Wert dieser Einheit als Saldo aus positiven und negativen Werten ergebe.

Zu der in den Berufungsvorentscheidungen angewendeten Berechnung des Teilwertes der Kommanditeinlage würde noch Folgendes bemerkt werden:

Wenn einerseits die nach handelsrechtlichen und ertragsteuerlichen Grundsätzen sich ergebenden, nicht gedeckten (Buch-)Verluste aus den Kapitalkonten ausgeschieden werden würden, müssten konsequenterweise auch die dadurch entstandenen stillen Reserven, die sich als Differenz zwischen den negativen Kapitalkonten und den Einheitswerten ergebenden, in Höhe von 1.716.731,00 S für Franz See und 1.030.038,00 S für Herma See ebenfalls aus der Berechnung der Teilwerte ausgeschieden werden. Wie oben erwähnt, würden sich solche Buchverluste durch bilanzmäßige Überbewertung der Passiva und Unterbewertung der Aktiva, wodurch sich jedoch kein realer Vermögensverlust iSd § 167 Abs. 3 HGB ergebe, ergeben.

Abgesehen von dieser Ungleichbehandlung sei es unzutreffend, dass bei einem aufrechten Betrieb – und das wäre zum Bewertungsstichtag und sei bis jetzt noch der Fall – die auf die Kommanditisten entfallenden Verluste nicht ausgeglichen werden müssten.

Solange nämlich die KG bestehe und solange der Kommanditist der KG angehöre, hätte er ebenso wie der Komplementär künftige Gewinne zur Verlustabdeckung sowie zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zu verwenden und trage somit bis zum eventuellen Auseinandersetzung- oder Konkursfall Verluste ebenso wie der Komplementär.

Diese Regelung gehe nicht nur aus dem in den Berufungsvorentscheidungen unvollständig zitierten Teil aus § 9 des Gesellschaftsvertrages hervor, sondern auch aus § 169 Abs. 1 HGB. Obwohl sich Bw. im Übergabsvertrag verpflichten hätte müssen, die negativen Kapitalkonten zu übernehmen, würden die nicht gedeckten Verluste negiert werden und würden auf nicht gesetzlich gedeckte Weise völlig unberücksichtigt bleiben. Wenn nämlich diese ungedeckten Verluste nicht beim Kommanditisten berücksichtigt werden würden, so müssten sie sich auf die Bewertung der Anteile an der Komplementärgesellschaft niederschlagen. Dies sei seitens des Finanzamtes ebenso unterlassen worden wie die Berücksichtigung der übernommenen Haftung des Kommanditisten mit seinem Sonderbetriebsvermögen im Auseinandersetzung- oder Konkursfall.

Am 5. April 2005 wurde die obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 14. November 2005 wurde der Berufungswerber durch den Senat aufgefordert, folgende Frage zu beantworten:

Aktenkundig sei der Gesellschaftsvertrag vom 6. März 1991. Laut § 16 dieses Vertrages seien Änderungen schriftlich zu verfassen. Er werde nun aufgefordert, sämtliche von 6. März 1991 bis 10. April 1996 beschlossenen Änderungen oder Zusätze einzureichen.

Mit Schreiben vom 30. November 2005 wurde wie folgt geantwortet:

Es werde mitgeteilt, dass in der Zeit vom 6. März 1991 bis 10. April 1996 keine Änderungen oder Zusätze zum Gesellschaftsvertrag vom 6. März 1991 beschlossen worden wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 unterliegen der Schenkungssteuer unter Anderem Schenkungen unter Lebenden.

Nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Schenkung im obigen Sinne auch jede Schenkung nach bürgerlichem Recht.

Unstrittig liegen auf Grund der vorliegenden Übergabeverträge Schenkungen vor.

Strittig ist lediglich die Bewertung der einzelnen Schenkungsgegenstände, somit der Ansatz in der Bemessungsgrundlage.

KG-Anteil

Die Bewertung richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 – soweit in Abs. 2 nichts Anderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe auch die Erkenntnisse vom 17.3.1986, 84/15/0113, oder vom 21.10.1982, 81/15/0002) ist für die Bewertung eines Anteiles an einer Personengesellschaft nicht der Einheitswert maßgebend. Vielmehr ist – wenn der Erwerbsvorgang einen Anteil an einer Personengesellschaft betrifft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, dieser Anteil als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln.

Laut Erkenntnis des VwGH vom 25.5.2000, 2000/16/0066 bis 0071, ergibt 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.

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall, dass der auf diese Weise ermittelte Wert der KG negativ ist.

Strittig ist, inwieweit der Berufungswerber am negativen Wert des KG-Anteiles – vor Allem auch auf Grund des übernommenen negativen Kapitalkontos – teilnimmt.

Wie auch der VwGH in seinem jüngsten Erkenntnis vom 23.2.2006, 2005/16/0245, ausgeführt hat, stellt der im Kapitalkonto ausgewiesene, so genannte Kapitalanteil der Gesellschafter einer Personengesellschaft kein selbständiges Recht dar. Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinnes und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen (vergleiche das Erkenntnis vom 11.7.2000, 99/16/0440 bis 0443).

Der Kommanditist haftet, soweit er eine Einlage bei der Gesellschaft hält, überhaupt nicht, denn die im Gesellschaftsvermögen vorhandene Einlage ersetzt seine Haftung. Der Erbe eines Kommanditisten haftet nicht persönlich, wenn der ererbte Kommanditanteil im Zeitpunkt des Erbanfalles im Wert unter der Haftsumme liegt, soweit nicht die Einlage rückständig ist (Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht ², 1292, 1293, 1311 und 1312).

Im gegenständlichen Fall ist der Berufungswerber nicht zur Zahlung und zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verpflichtet. Es fließen ihm lediglich bis zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos keine Gewinne zu. Die Einlage ist laut Aktenlage nicht rückständig.

Der Berufungswerber hat durch den Erwerb des Kommanditanteiles jedenfalls keine Lasten übernommen oder einen Vermögensverlust erlitten, weshalb der Kommanditanteil – wie im berufungsgegenständlichen Bescheid - mit Null zu bewerten ist.

Grundstücke – Sonderbetriebsvermögen

Grundsätzlich unstrittig ist die Bewertung der Grundstücke mit 2.811.500,00 S.

Fraglich ist jedoch, ob der Einheitswert der Grundstücke mit dem negativen KG-Wert zu saldieren ist.

Laut Aktenlage werden die im Übergabevertrag als Sonderbetriebsvermögen ausgewiesenen Liegenschaften von der KG für betriebliche Zwecke genutzt (Vermietung an die KG), zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer sind jedoch die Eltern des Berufungswerbers gewesen. Diese alleine konnten über die Nutzung der Grundstücke bestimmen.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.4.1996, 94/13/0054, ausgeführt hat, ist das Wirtschaftsgut "Gebäude" vom Wirtschaftsgut "Recht zur betrieblichen Nutzung eines fremden Gebäudes" zu unterscheiden.

Die Liegenschaften sind folglich nicht sämtlichen Gesellschaftern der KG zuzurechnen (siehe auch VwGH 23.11.1987, 87/15/0068).

Bei der Berechnung des Wertes des Kommanditanteiles sind daher die im

Sonderbetriebsvermögen stehenden Liegenschaften nicht zu berücksichtigen.

Eine direkte Saldierung im Zuge der Bewertung ist nicht durchzuführen.

Die Bewertung der Liegenschaften selbst ist wie oben ausgeführt unstrittig.

Dass diese mit Hypotheken belastet sind, die sich auf Bankkredite der KG beziehen, mindert die Bemessungsgrundlage nicht.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 15.12.2005, 2005/16/0127, ausgeführt hat, wäre Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten, dass es sich um solche handelt, die die Liegenschaften selbst betreffen.

Die gegenständlichen Liegenschaften waren mit Pfandrechten für Schulden Dritter belastet, es hat kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Vermögen und Schuld bestanden. Eine Minderung der Bemessungsgrundlage ist somit nicht vorzunehmen.

GmbH-Anteil

Die Bewertung der GmbH-Anteile ist grundsätzlich unstrittig.

Lediglich im Vorlageantrag wird eingewendet, dass die ungedeckten Verluste, die beim Kommanditisten nicht berücksichtigt werden würden, sich in der Bewertung der Anteile der Komplementärgesellschaft niederschlagen würden.

Da auch für die Komplementärin gilt, dass ungewiss ist, inwieweit Haftungen schlagend werden würden bei einer Auflösung der KG und diese ein positives Verrechnungskonto aufweist, kann das Vorliegen von zusätzlichen Verbindlichkeiten, die den gemeinen Wert der GmbH-Anteile mindern würden, nicht erblickt werden.

Das negative Kapitalkonto hat – wie oben ausgeführt – lediglich die Funktion einer Verrechnungshilfe. Ein selbständiges Recht stellt dieses – weder bei der Komplementärin, noch bei den Kommanditisten – nicht dar.

Anlass für eine Korrektur des gemeinen Wertes des GmbH-Anteiles ist folglich keiner gegeben.

Die Bewertung der Schenkungsgegenstände hat wie im Bescheid vom 11. Juli 2000 zu erfolgen.

Linz, am 7. August 2006