



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Johann Taferner, Hermann Unterkofler und Mag. Gottfried Warter über die Berufung des Bw, vom 5. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 11. Juli 2003, StNr. xyz/abcd betreffend Schenkungssteuer nach der am 31. Mai 2007 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Schenkungssteuerbescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungs- und Übergabsvertrag vom 1.8.2002 übertrugen die Eltern des Bw folgende Vermögenswerte an den Bw:

1) Der Vater seinen 45 % Komplementäranteil an der J.S.OHG sowie die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft, die sich im Sonderbetriebsvermögen befand.

2) Die Mutter von ihrem 45 % Kommanditanteil an der J.S.OHG einen Anteil von 44 %.

Den restlichen 1 % Kommanditanteil an der J.S.OHG übertrug sie an ihre Schwiegertochter.

Die Abgabenbehörde I Instanz setzte mit den Bescheiden vom 11.7.2003, St.Nr. xyz/abcd, ErfNr., folgende Abgaben fest:

a) Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.480,96 ausgehend von der Gegenleistung in Höhe von € 74.048,13 (Wohnrecht, Verpflegung und Pflege, wobei der auf den übertragenen Gesellschaftsanteil entfallende Teil der Gegenleistung ausgeschieden wurde).

b) Schenkungssteuer in Höhe von € 46.151,88 von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 387.219,00.

Dreifacher Einheitswert der Liegenschaft	609.797,73
zuzüglich Wert des Gesellschaftsanteiles	+ 18.971,65
abzüglich der gesamten Gegenleistung	- 75.200,00
abzüglich 45 % des Freibetrages nach § 15 a ErbStG	- 164.250,00
Summe	389.319,38

Gegen den Schenkungssteuerbescheid richtet sich die Berufung vom 5.8.2003. Dabei wurden zwei Argumente vorgebracht:

- 1.) Es wurde eine berichtigte Bilanz vorgelegt und die Teilwerte des Betriebsvermögens neu ermittelt. Dabei wurde der Wert des Anteiles des J.S. mit € - 248.028,44 ermittelt.
- 2.) Der Vater des Bw sei am Vermögen der J.S. OHG zu 100 % beteiligt gewesen sei. Es seien keine Anteilsabtretungen erfolgt, lediglich der Bw sei zum 1.1.1995 mit einer Haftenlage von ATS 50.000,00 als Kommanditist der J.S.OHG beigetreten.

Der Wert des OHG-Anteiles sei negativ und daher mit dem positiven Wertes des Sonderbetriebsvermögens zu saldieren. Aufgrund der gleichzeitigen Übertragung des Sonderbetriebsvermögens sei auch dieses nach § 15a ErbStG begünstigt, sodass unter Berücksichtigung des vollen Freibetrages nach § 15a ErbStG überhaupt keine Schenkungssteuer vorzuschreiben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.8.2004 gab die Abgabenbehörde I. Instanz der Berufung teilweise statt und setzte die Schenkungssteuer auf € 31.324,59 herab. Dabei saldierte sie - wie in der Berufung begehrt - den negativen Wert des OHG-Anteiles mit dem Wert des Sonderbetriebsvermögens, verwehrte jedoch die Anwendung des § 15a ErbStG zur Gänze mit der Begründung, dass keine Schenkung eines Mitunternehmeranteiles vorliege, weil der Wert negativ sei.

Dreifacher Einheitswert der Liegenschaft	609.797,75
abzüglich negativen Wert des Gesellschaftsanteiles	- 248.028,44
abzüglich der gesamten Gegenleistung	- 75.200,00
Summe	286.569,31

Am 24.8.2004 stellte der Bw den Vorlageantrag, wobei die Entscheidung durch den gesamten Senat und eine mündliche Verhandlung beantragt wurde.

Inhaltlich wird beantragt, den Freibetrag des § 15a ErbStG in voller Höhe zu gewähren, so dass keine Schenkungssteuer vorzuschreiben sei. Die nach dem Bewertungsgesetz vorzunehmende Bewertung für Zwecke der Schenkungssteuer bedeute noch nicht, dass auch der gemeine Wert des Unternehmens negativ sei und deswegen keine Schenkung vorliege.

Dreifacher Einheitswert der Liegenschaft	609.797,75
abzüglich negativen Wert des Gesellschaftsanteiles	- 248.028,44
abzüglich der gesamten Gegenleistung	- 75.200,00
abzüglich Freibetrag nach § 15a ErbStG	- 365.000,00
Summe (negativ)	- 78.430,71

Über Vorhalt der Abgabenbehörde II. Instanz vom 15.12.2005 wurde vom Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.1.2006 ausgeführt:

So wie bereits im Rechtsmittel dargestellt sind wir nach wie vor der Meinung, dass der im Schenkungsweg übertragene Mitunternehmeranteil einen positiven Verkehrswert hat und damit trotz des negativen Teilwertes des Gesellschaftsanteiles ein grundsätzlich steuerbarer Vorgang im Sinne des ErbStG vorliegt und in der Folge die Anwendbarkeit des § 15a ErbStG gegeben ist. Hinsichtlich der Höhe des zustehenden Freibetrages vertreten wir die bereits in der entsprechenden Berufung dargelegte Ansicht, dass nach unserer Aktenlage bis zur gegenständlich Schenkung eigentlich nie Anteilsübertragungen erfolgt sind und somit die ursprünglichen Beteiligungsverhältnisse gegeben waren, also Herr J.S.sen. mit 100% am Vermögen beteiligt war. Ein anderes Beteiligungsverhältnis wäre unseres Erachtens nur durch entsprechende Übertragungsakte erreichbar gewesen und folglich trotz der von Ihnen angeführten Erwähnungen nicht richtig.

Auszug aus der betreffenden Berufung:

„Der Freibetrag nach § 15a ErbStG wird laut dem angeführten Bescheid nur im Ausmaß von 45% gewährt. Der Geschenkgeber J.S.sen. war bis zur Schenkung seines Gesellschaftsanteiles am Gewinn und Verlust der J.S. OHG mit 45% beteiligt. Am Vermögen der J.S. OHG war Herr J.S.sen. unseres Erachtens jedoch zu 100% beteiligt. Die Beteiligung am Vermögen ergibt sich in erster Linie aus dem Gesellschaftsvertrag.

Laut dem als Beilage 3 angeführten Gesellschaftsvertrag vom 3. Dezember 1976 hat die Gesellschafterin A.S. bei der Errichtung der Gesellschaft nur ihre Arbeitskraft und keine Vermögenseinlage eingebracht. Herr J.S.sen. hat hingegen seinen Gewerbebetrieb eingebracht unter Zurückbehaltung der Betriebsliegenschaft in seinem Sonderbetriebsvermögen. Nachdem in der Zwischenzeit keine Anteilsübertragungen erfolgt sind und lediglich J.S.jun.. im Jahr 1995 mit einer Hafteinlage von 50.000,-- ATS als Kommanditist der Gesellschaft beigetreten ist, sind wir der Auffassung, dass bis zur oben angeführten Schenkung mit Wirkung 31.10.2002 nach wie vor das ursprüngliche Vermögensbeteiligungsverhältnis, nämlich 100% für Herrn J.S.sen. gegeben war.

Dementsprechend steht unseres Erachtens der Freibetrag nach § 15a ErbStG für die Schenkung des Mitunternehmeranteiles inklusive des Sonderbetriebsvermögens von Herrn J.S.sen. an seinen Sohn J.S.jun.. in voller Höhe im Ausmaß von 365.000,-- EUR zu.“

In der am 25. Oktober 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw ergänzend ausgeführt:

„Für unsere Argumentation spricht der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag, in dem J.S. sen. den Betrieb bzw. das Einzelunternehmen in die OHG eingebracht hat und A.S. als reine Arbeitsgesellschafterin bezeichnet wurde, die ähnlich einer GmbH in einer GmbH & Co.KG als Arbeitsgesellschafterin ohne Beteiligung an den stillen Reserven an der OHG beteiligt wurde“. Aus den vorliegenden Unterlagen könne er keinen Übertragungsakt von Betriebsvermögen zwischen J.S. sen. und A.S. erkennen. Es sei zwar richtig, dass bei Gründung der KG die Hafteinlagen der Gesellschafter mit bestimmten Beträgen, das sind ca. Schilling 225.000,-- betreffend A.S. bzw. Schilling 50.000,-- betreffend J.S. jun. festgehalten wurden. Aus seinem Verständnis handle es sich dabei aber eben um reine Hafteinlagen, die nichts über eine Beteiligung am Vermögen der KG aussagen würden. Es sei zwar zuzugestehen, dass der Notar im Übergabsvertrag die Beteiligungsverhältnisse an der KG ebenfalls mit den oben angeführten Prozentsätzen von 45/45/10 dargestellt habe, aus dieser Behauptung, und mehr sei es aber nicht, könne jedoch kein Eigentumsübergang abgeleitet werden. Auch aus dem BP-Bericht, in dem nach den damaligen Beteiligungsverhältnissen der OHG sich eine Vermögensbeteiligung und Erfolgsbeteiligung von 50 Prozent für J.S. sen. und 50 Prozent für A.S. ergeben habe, könne nach Sicht des steuerlichen Vertreters eine derartige Vermögensübertragung nicht abgeleitet werden. Bei BP-Berichten gehe es erfahrungsgemäß eher um die Beteiligung am Erfolg des Unternehmens und weniger um die Beteiligung am Vermögen.

Das Gesellschaftsvermögen und die Kapitalbeteiligung ergeben sich aus der Eröffnungsbilanz.

- a) Der Gesellschafter J.S. bringt den ihm gehörigen Gewerbebetrieb samt allen Aktiven und Passiven und dem Grundstück zu Buchwerten der Bilanz per 31.1.1977 in die Gesellschaft ein.
- b) Die Gesellschafterin A.S. bringt keine Vermögenseinlage sondern nur ihre Arbeitskraft in die Gesellschaft ein.

Der Gesellschaftsvertrag treffe also diesbezüglich sehr wohl eine Regelung, wem die Vermögenswerte zuzurechnen sein.“

In der am 31.5.2007 fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw ergänzend ausgeführt:

„Nach meinem Verständnis ist der einzige Hinweis auf eine Kapitalbeteiligung im ursprünglichen Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft, Punkt 4, enthalten. Dort ist angeführt, dass sich das Gesellschaftsvermögen und die Kapitalbeteiligung aus der Eröffnungsbilanz ergeben.

Weiter ist unter lit. a dieses Punktes angeführt, dass der Gesellschafter J.S.sen. den ihm gehörigen Gewerbebetrieb in Saalbach samt allen Aktiven und Passiven und dem Grundstück zu den Buchwerten der Bilanz per 31.1.1977 in die Gesellschaft einbringe.

Unter lit. b ist angeführt, dass die Gesellschafterin A.S. keine Vermögensanlage erbringe, sondern nur ihre Arbeitskraft in die Gesellschaft einbringe.

Daraus ergebe sich sehr wohl, dass zu Beginn der Gesellschaft eine Kapitalbeteiligung im Ausmaß von 100% für J.S.sen. bestanden habe und die Gesellschafterin A.S. mit 0% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt war.“

Der Vertreter des Finanzamtes führte zu diesem Vorbringen aus:

„Es handelt sich dabei durchaus um eine denkmögliche Variante, die allerdings im Widerspruch zu den im Veranlagungsakt angeführten Beteiligungsverhältnissen steht. Inwieweit dies durch eine Betriebsprüfung geändert wurde oder nicht, kann nicht gesagt werden. Es ist somit auch nicht auszuschließen, dass bereits zum Beginn der Gesellschaft eine Vermögensanlage der A.S. bestanden hat.“

Der Vertreter des Berufungswerbers führte dazu aus:

„Wenn man meiner Ansicht folgt und zu Beginn der Gesellschaft zwischen den Ehegatten

J.S.sen. und A.S. die Vermögensbeteiligung 100% zu 0% gewesen ist, dann stellt sich aus meinem Verständnis die Frage, wie eine Vermögensübertragung zwischen Ehegatten stattgefunden haben sollte. Diese Vermögensübertragungen sind an strenge Formalerfordernisse gebunden. Im Regelfall wird ein Notariatsakt erforderlich sein. Ein solcher liegt aber nicht vor, dementsprechend gehe er davon aus, dass keine wie auch immer geartete Vermögensübertragung des Betriebsvermögens erfolgt ist. Zuzugestehen ist, dass A.S. eine Haftenlage ausgewiesen hat. Diese Haftenlage passt auch gut zu ihrem Gewinnanteil (45% des Gewinnes). Eine Haftenlage bedingt aber nicht notwendig eine Beteiligung am Betriebsvermögen des Unternehmens."

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Schenkung im Sinne des ErbStG 1955 gilt gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes.

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

Gemäß § 15a ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2 nach Maßgabe der Abs. 3 und Abs. 4 bis zu einem Wert von 365.000,00 € steuerfrei, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, einen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben und Verpflichtungen zu erfüllen.

Gemäß Abs. 2 zählen zum Vermögen unter anderem

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des EStG 1988 dienen; und
2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an inländischen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

Gemäß Abs. 3 steht der Freibetrag bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Geschenkgebers ist:

1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,
2. ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben betrage mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,

3. ein Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil in dem im Abs. 2 Z 2 und 3 angeführten Ausmaß.

Tatbestandsvoraussetzung der Befreiungsbestimmung gemäß § 15a ErbStG sind ua. bestimmte persönliche Elemente. Im Falle einer Schenkung unter Lebenden muss der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet haben oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig sein, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

Damit ist aber klargestellt, dass der Gesetzgeber nur die Erwerbsvorgänge begünstigen wollte, in denen der Geschenkgeber Betriebsinhaber oder Gesellschafter war.

Begünstigt ist ferner nur die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben, die der Einkunftszielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen sowie von Mitunternehmeranteilen. Auf Seiten des Zuwendenden müssen daher Gewinneinkünfte vorliegen.

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Steuer, die für den einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt wird und vom Bereicherungsprinzip beherrscht wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 1 ErbStG Rz 4f).

Es ist sohin für jeden einzelnen Vermögensvorteil festzustellen, ob ein Tatbestand der Steuerbefreiungen gemäß §§15, 15a ErbStG vorliegt.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 26.1.1995, 94/16/0058, zu den §§ 11, 15 ErbStG (Erwerbsvorgänge von derselben Person) nachstehende Rechtsansicht vertreten:

Jeder einzelne, einen Tatbestand im Sinne des ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer; die Steuer entsteht für jeden einheitlichen Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes. Daran ändert auch nichts die Zusammenrechnungsvorschrift des § 11 ErbStG, da diese Bestimmung lediglich die Berechnung der Steuer dient, über den Steuertatbestand aber keine Aussage trifft. Bei der Beurteilung einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen ist die Frage der Steuerfreiheit für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert zu prüfen.

Die Bestimmung des § 11 ErbStG soll verhindern, dass ein Vorgang auf mehrere steuerpflichtige Vorgänge zerlegt wird und damit steuerschonend die Progression vermieden werden kann. Zudem bestimmt § 11 Abs. 1 2. Satz ErbStG, dass Erwerbe, für die sich nach den steuerlichen Bewertungsvorschriften kein positiver Wert ergeben hat, unberücksichtigt bleiben.

Im gegenständlichen Falle ist gerade die gegenteilige Sachverhaltssituation zu § 11 ErbStG gegeben. Mit einem einheitlichen Übertragungsvorgang werden Mitunternehmensanteile und eine Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen übertragen. Ein einheitlicher – von einem Bereicherungswillen umfasster – Vorgang kann nicht in Einzelzuwendungen zerlegt werden, vielmehr hat in Entsprechung des Bereicherungsprinzips des Schenkungssteuergesetzes eine Saldierung zu erfolgen.

Unter dem Gesichtspunkt des Gegenstandes der Schenkung ist es zulässig, mehrere Sachen (z. B. Liegenschaft samt aushaftendem Pfandrecht, Bargeld), somit i. S. d. Bewertungsvorschriften „überschuldete“ und „nicht überschuldete“ Sachen, zu einer einheitlichen Schenkung zusammenzufassen und zu übertragen (VwGH 14.1.1988, 86/16/0035). Mehrere zugewendete Vermögensgegenstände bilden dabei eine einheitliche Schenkung, wenn diese nach dem Willen der Parteien und den objektiven Gegebenheiten als einheitliches Rechtsgeschäft anzusehen ist. Selbst getrennt abgeschlossene Verträge können als Einheit aufgefasst werden, wenn die Beteiligten eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH, 89/13/0098). Werden somit (nur) nach steuerlichen Bewertungsregeln überschuldete Betriebe oder Betriebsanteile in einem einheitlichen Vorgang zusammen mit positiven Vermögensgegenständen übertragen, so ist bei der Steuerberechnung der negative Wert von den positiven Werten abzuziehen (Fellner, Schenkung negativen Betriebsvermögens, SWK 6/1999, 176).

Anteilsübertragung und Liegenschaftsübertragung bilden eine Einheit. Bei der Steuerberechnung sind daher die einzelnen nach den Bewertungsvorschriften anzusetzenden Werte zu einer Bemessungsgrundlage zusammenzufassen.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies:

Den einheitlichen Vorgang in die Übertragung des KG-Anteiles und die Übertragung der Liegenschaftsanteile im Sonderbetriebsvermögen aufzuspalten und für steuerliche Zwecke zu folgern, dass zwar insgesamt eine Schenkung vorliege, aber weil die Anteilsübertragung für sich alleine keine Schenkung sei, deshalb könne § 15 a ErbStG insgesamt nicht angewendet werden, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht zulässig.

§ 15 a ErbStG enthält einen sachlichen Freibetrag von bis zu 365.000 Euro für die unentgeltliche Übertragung von in Abs. 2 leg. cit. genanntem Vermögen. Seine Anwendbarkeit setzt voraus, dass der steuergegenständliche Erwerbsvorgang unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz subsumiert werden kann. Zum Vermögen zählen laut Abs. 2 Z 1 auch inländische Betriebe und Teilbetriebe.

Auch die Übergabe von Sonderbetriebsvermögen, sofern daneben ein mindestens 25% Anteil an Betriebsvermögen übergeben wird, ist nach dieser Befreiungsbestimmung begünstigt.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist der Erwerb von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers begünstigt, wenn das Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil übertragen wird.

Die Befreiung für Betriebsvermögen gilt nur für die Erbschafts- und Schenkungssteuer, nicht aber für die Grunderwerbsteuer. Werden bei einer Schenkung Grundstücke mitübertragen und ist eine Gegenleistung vorhanden (hier: Gewährung eines Wohnrechtes u.a.), so bleibt dieser Vorgang insoweit Grunderwerbsteuerpflichtig.

Aufgrund der Befreiungsbestimmung im § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung von der Besteuerung ausgenommen. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Es ist daher zurecht von der Gegenleistung (eingeräumtes Austragsrecht) Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden. Der den Wert des Austragsrechtes übersteigende Wert des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaftsanteile fließt ein in die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben werden, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955, soweit nicht im Abs. 2 für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke etwas Besonderes vorgeschrieben ist.

Für die genannten Grundstücksarten ordnet Abs. 2 an, dass das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Betriebsvermögen ist im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit dem Teilwert anzusetzen. Das ist die Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter zuzüglich der mit dem Dreifachen des Einheitswertes bewerteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten.

Das bedeutet für die gegenständliche Bemessungsgrundlage, dass der KG-Anteil nicht nur mit den anteiligen Aktiva angesetzt werden kann, sondern mit der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten.

Wenn dabei der "Wert" des KG-Anteiles für die Schenkungssteuerberechnung einen negativen Wert ergibt, so ist bei der Saldierung hinsichtlich der KG-Anteile zu differenzieren. Ein negativer Kommanditanteil ist nur mit Null anzusetzen und es hat keine Saldierung mit positiven Werten zu erfolgen, sofern keine Auffüllungsverpflichtung besteht.

Im gegenständlichen Fall wird der Komplementäranteil übertragen. Der für die Schenkungssteuer ermittelte Wert des Komplementäranteiles ist daher der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen, auch wenn dieser Wert negativ ist.

Zur Frage des Ausmaßes der Vermögensbeteiligung:

Dazu liegen unterschiedliche Angaben und Aussagen vor:

a.) Im verfahrensgegenständlichen Schenkungs- und Übergabsvertrag vom 1.8.2002, Vertragspunkt „Erstens“ ist ausgeführt:

„Die Beteiligungen in der J.S. OHG lauten wie folgt:

<i>J.S.</i>	<i>45 %</i>
<i>A.S.</i>	<i>45 %</i>
<i>J.S.jun.</i>	<i>10 %"</i>

Dabei ist nicht näher ausgeführt, ob es sich um die Vermögens- und/oder Gewinnbeteiligung handelt.

b.) Im Betriebsprüfungsbericht vom 22.12.1978 über die Prüfung der Jahre 1974 bis 1976 ist auf Seite 3 dieses Berichtes unter Tz. 2. angeführt: *„Ab 1977 02 01 OHG (HRA xxxx vom 1977 02 17)*

<i>Gesellschafter und Beteiligungsverhältnisse</i>	<i>Erfolg</i>	<i>Betriebsvermögen</i>
<i>J.S.</i>	<i>50 %</i>	<i>50 %</i>
<i>A.S.</i>	<i>50 %</i>	<i>50 %"</i>

c.) Bei der im Jahre 1992 hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1990 durchgeführten Betriebsprüfung wurde Bericht vom 16.6.1992, Seite 3, A. Allgemeines, Tz. 12 Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse mit je 50 % dargestellt.

d.) In der Bilanz zum 31.10.2003 ist unter 1. Allgemeine Angaben, 1.2 Rechtliche Verhältnisse, wörtlich ausgeführt:

Die Gesellschaftsverhältnisse stellten sich ab 1. Mai 2001 wie folgt dar:

<i>Gesellschafter</i>	<i>Beteiligung</i>	<i>Vermögenseinlage</i>
<i>J.S.</i>	<i>45 %</i>	
<i>A.S.</i>	<i>45 %</i>	<i>16.351,39"</i>
<i>J.S. jun</i>	<i>10 %</i>	<i>3.633,65</i>

Mit Wirkung vom 01.11.2002 wurden die Anteile von J.S sen. und A.S. an J.S.jun. und seine Frau K.S. übergeben.

Die neuen Verhältnisse seit 01.11.2002 stellen sich folgendermaßen dar:

<i>Gesellschafter</i>	<i>Beteiligung</i>	<i>Vermögenseinlage</i>
<i>J.S.</i>	<i>99 %</i>	
<i>K.S.</i>	<i>1 %</i>	<i>163,52 €"</i>

Im Sonderbetriebsvermögen von J.S jun befindet sich die Liegenschaft EZ

Mit Ausnahme des ersten Betriebsprüfungsberichtes ist in keiner Darstellung eine klare Angabe enthalten, was mit dem Begriff „Beteiligung“ genau gemeint ist, ob es sich dabei um die Beteiligung am Gewinn und/oder am Vermögen handelt.

Zum Betriebsprüfungsbericht ist anzumerken, dass diese Angaben am Beginn des Berichtes keinen Einfluss auf irgendeine Abgabensfestsetzung hatten und daher auch seitens des Abgabepflichtigen keiner Korrektur unterzogen werden konnten. Für die Besteuerung waren diese Aussagen im BP-Bericht nicht relevant. Selbst für die frühere Vermögenssteuer waren diese Ausführungen nicht von Bedeutung, da ja ohnedies eine gemeinsame Besteuerung der Ehegatten erfolgt ist. Daher kommt dieser Aussage im BP-Bericht nicht die entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Der Senat ist der Ansicht der Berufung gefolgt und geht bei der Ermittlung des Sachverhaltes historisch vor, nämlich von der Gründung der Gesellschaft und der weiteren Entwicklung der Gesellschaft bis zur verfahrensgegenständlichen Anteilsübertragung.

Die Beteiligung am Vermögen ergibt sich in erster Linie aus dem Gesellschaftsvertrag oder sonstigen Vereinbarungen, subsidiär aus dem Gesetz.

Der Gesellschaftsvertrag enthält lediglich eine konkrete Aussage zur Gewinnbeteiligung der einzelnen Gesellschafter. Hinsichtlich der Vermögensbeteiligung wird im Vertragspunkt IV.) auf die Einbringungsbilanz verwiesen, wonach sich das Gesellschaftsvermögen und die Kapitalbeteiligung aus der Eröffnungsbilanz ergebe.

Aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt sich insgesamt, dass die Ehegattin des Übergebers A.S. zwar am Gewinn beteiligt sein sollte, aber nur als Arbeitsgesellschafterin (Vertragspunkt IV.) lit. b) ohne Vertretungsbefugnis tätig werden sollte.

Der Übergeber brachte nach der Vertragsbestimmung IV.) lit. a) seinen Gewerbebetrieb zu den Buchwerten der Bilanz per 31.1.1977 ein. Die Betriebsliegenschaft verblieb im Sonderbetriebsvermögen.

Nach Vertragspunkt XV.) Z. 1 ist für den Fall der Auflösung der Gesellschaft aus welchem Grund auch immer die Auseinandersetzung in Form der Übernahme des Geschäftes mit allen Aktiven und Passiven durch den Übergeber vorgesehen.

In der Folge gab es Änderungen des Gesellschaftsvertrages, die aber nur in Form der Anmeldung zum Handelsregister vorliegen:

- 1.) Eintritt des Bw in die Gesellschaft als Kommanditist mit Wirkung vom 1.1.1995 mit einer Vermögenseinlage von ATS 50.000,00.
- 2.) Wechsel der Rechtsstellung der A.S. von der Koplementärin zur Kommanditistin mit Wirkung vom 30.4.2001 mit einer Vermögenseinlage von € 16.351,39. In der Handelsregistereingabe ist weiters angeführt, dass dadurch an den bisherigen Beteiligungsverhältnissen keine Änderung eintritt.

Bei der Beweiswürdigung geht die Abgabenbehörde II. Instanz davon aus, dass der Gesellschaftsvertrag vom 3.12.1976, der im Berufungsverfahren in schriftlicher Form vorgelegt worden ist, die Ausgangsbasis für die Beurteilung der Vermögens- und Gewinnbeteiligung an der Gesellschaft ist. Die weitere Entwicklung der Vermögens- und Gewinnbeteiligung ist anhand der – nachweisbaren - Änderungen zu beurteilen.

Der Eintritt des Bw. in die J.S.OHG zum 1.1.1995, und die Umwandlung der Rechtsstellung der A.S. in die einer Kommanditistin haben hinsichtlich der Vermögens- und Gewinnbeteiligungsverhältnisse keine Änderung bewirkt.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher trotz der Formulierung des Schenkungs- und Übergabvertrages vom 1.8.2002, wonach „die Beteiligungsverhältnisse in der J.S.OHG“ lauten wie folgt“ davon aus, dass hier keine klare Differenzierung zwischen Vermögens- und Gewinnbeteiligung vorgenommen worden ist. Ableitbar aus dem Gesellschaftsvertrag und mangels Vorliegens entsprechender Abtretungsurkunden und nachvollziehbarer Abtretungsvorgänge gelangt der Unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass die vom Bw vorgebrachte Sachverhaltsvariante, dass lediglich eine Vermögensbeteiligung des Übergebers an der Gesellschaft vorliege, während die beiden Kommanditisten lediglich nicht vertretungsbefugte Arbeitsgesellschafter gewesen seien, als die der Realität wahrscheinlich nächsten kommende Variante

anzusehen ist. Damit steht für den Schenkungsvorgang vom Vater an den Sohn der gesamte Freibetrag (€ 365.000,00) nach § 15 a ErbStG zu.

Somit verbleibt aber für die Vorschreibung einer Schenkungssteuer keine Bemessungsgrundlage, weshalb der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben war.

Salzburg, am 31. Mai 2007