



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des AB, geb. X, Adresse, vertreten durch Dkfm. C., Adresse1, vom 30. Juni 2008 gegen die vorläufigen Bescheide des Finanzamtes D vom 30. Mai 2008 betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer nach der am 29. Jänner 2013 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

1. Die Grunderwerbsteuer wird mit 938,12 €, das sind 2 % der Bemessungsgrundlage von 46.906,20 €, festgesetzt.

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer erfolgt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe ist der Begründung zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

2. Die Schenkungssteuer wird mit 10.674,31 € festgesetzt.

Die Festsetzung der Schenkungssteuer erfolgt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe ist der Begründung zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 4. Dezember 2007 errichteten BB, die Mutter des Berufungswerbers (Bw), als Übergeberin und der Bw als Übernehmer sowie die Tochter der Übergeberin einen Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag.

Gegenstand dieses Vertrages war zum einen die Übergabe der im grundbücherlichen Alleineigentum von BB stehenden, in den Punkten 1.a) bis 1.j) näher bezeichneten Liegenschaften an den Bw und zum anderen die Übergabe deren Beteiligung an der Firma AB KG insoweit, als die Übergeberin von ihrem Kommanditanteil einen derartigen an den Bw als Übernehmer abtrat, dass sich die Haftsumme der Kommanditistin BB von 420.000,00 S auf 1.000,00 S reduzierte.

Als Übergabsentgelt wurde das in Punkt 3.a) näher bezeichnete Wohnungsgebrauchsrecht vertraglich ausbedungen.

In Punkt 4. wurde als Übergabe- bzw. Übernahmezeitpunkt der Tag der allseitigen Unterfertigung dieser Urkunde genannt.

Auf telefonische Anfrage einer Sachbearbeiterin der Abgabenbehörde teilte die steuerliche Vertreterin des Bw mit, dass das Verrechnungskonto nicht mit übergeben werde und das Beteiligungsverhältnis dem Festkapital entspreche.

Einer über Aufforderung des Finanzamtes eingereichten Erklärung sind die Teilwerte der Besitz- und Schuldposten des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 2007 zu entnehmen. Als Differenz zwischen den Besitz- und Schuldposten wurde ein negativer Wert von 215.693,41 € ausgewiesen.

Ausgehend von diesem erklärten Wert ermittelte das Finanzamt unter Abzug des gesamten Festkapitals (72.672,83 €) und unter Berücksichtigung der Verrechnungskonten des Komplementärs AB (-523.535,35 €) und der Kommanditistin BB (137.856,54 €) die stillen Reserven mit 97.752,95 €.

An Hand einer Gegenüberstellung des in der Bilanz zum 31. Dezember 2006 ausgewiesenen Festkapitals des Komplementärs (42.150,24 €) und des Festkapitals der Kommanditistin (30.522,59 €) errechnete das Finanzamt einen Anteil der Kommanditistin von 41,90 % und damit einen Anteil an den stillen Reserven von 40.958,48 €.

Den Wert des dem Bw übergebenen Kommanditanteils ermittelte das Finanzamt mit 71.411,48 € (40.958,48 € + 30.453,00 € übergebenes Festkapital).

Mit gemäß § 200 BAO vorläufigem Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. Mai 2008 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw Grunderwerbsteuer in Höhe von 928,78 € fest.

An Hand der geschätzten Verkehrswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (Einheitswert von 3.300,00 € x 20 = 66.000,00 €), des Grundvermögens (Einheitswert von 20.712,03 € x 6 = 124.272,18 €) und des im Sonderbetriebsvermögen der KG befindlichen Geschäftsgrundstückes (Einheitswert von 69.620,58 € x 6 = 417.723,48 €) errechnete das Finanzamt einen Verkehrswert für das übergebene Gesamtvermögen (Grundstücke zuzüglich übergebener Kommanditanteil) von 679.407,14 €. Von diesem Gesamtbetrag entfiel daher ein prozentueller Anteil von 10,51 % auf den Wert des übergebenen Kommanditanteils, ein Anteil von 9,71 % auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen und ein Anteil von 79,77 % auf das übrige Grundvermögen.

Die Grunderwerbsteuer wurde wie folgt berechnet:

Gemäß § 7 Z 1 GrEStG 1987 2 % vom Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke	66,00 €
(§ 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987) in Höhe von 3.300,00 €	
Gemäß § 7 Z 1 GrEStG 1987 2 % von der Gegenleistung für die übrigen Grundstücke	862,78 €
(5 GrEStG 1987) in Höhe von 43.138,80 €	
Grunderwerbsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	928,78 €

Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:

Wert der übergebenen Grundstücke:				
Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke				3.300,00 €
Verkehrswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke				66.000,00 €
Verkehrswert der übrigen Grundstücke				541.995,66 €
Gesamte Gegenleistung:				
Wohnungsrecht bzw. andere nicht in Geld bestehende Nutzungen und Leistungen				
(Kapitalwert gemäß § 16 BewG)				48.391,91 €
davon entfallen auf die übrigen Grundstücke als Gegenleistung				
gemäß § 5 GrEStG 1987				43.138,80 €

Zur Begründung wurde angeführt, dass von der Gegenleistung = einbekannter Wert des Wohnrechtes von 54.075,73 € im Verhältnis der Verkehrswerte 79,77 %, das seien 48.391,91 €, auf die Liegenschaften entfielen.

Die endgültige Bemessung werde nach Vorlage des Teilwertes des Kommanditanteils zum Stichtag der Übergabe erfolgen.

Mit gleichem Datum erging ein gemäß § 200 BAO vorläufig eine Schenkungssteuer in Höhe von 11.190,05 € festsetzender Bescheid.

Die Schenkungssteuer wurde wie nachfolgend dargestellt berechnet:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 7 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten			
steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 138.451,00 €			9.691,57 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten			
steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 74.924,00 €			1.498,48 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)			11.190,05 €
Die Bemessungsgrundlage(n) wurde(n) wie folgt ermittelt:			
Wert der Grundstücke			74.924,03 €
Betriebsvermögen - Anteil an der Personengesellschaft			65.727,66 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG			-2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb			138.451,69 €

In der Begründung wurde das übergebene Vermögen aufgeschlüsselt:

	3-facher Einheitswert	Verkehrswert	Prozent
Land- und Forstwirtschaft	9.900,00	66.000,00	9,71
privates Grundvermögen	62.136,09	124.272,18	18,29
betriebliches Grundvermögen	208.861,74	417.723,48	61,48
Kommanditanteil 41,9 %, Teilwert	71.411,48	71.411,48	10,51

Der Wert des Kommanditanteils bestehe aus dem anteiligen Festkapital von 30.453,00 € (das Verrechnungskonto sei nicht übergeben worden) und den anteiligen stillen Reserven von 40.958,48 € (Basis sei die Teilwerterklärung zum 31. Dezember 2006).

Die Gegenleistung bestehe aus dem einbekannten Wert des Wohnrechtes von 54.075,73 €. Vom dreifachen Einheitswert des Grundvermögens von 270.997,83 € seien die Gegenleistung von 43.138,91 € und der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG von 152.935,00 € abzuziehen. Vom Teilwert des Kommanditanteils von 71.411,48 € werde die darauf entfallende Gegenleistung von 5.683,82 € abgezogen.

Die endgültige Bemessung erfolge nach Vorlage des Teilwertes des Kommanditanteiles zum Stichtag der Übergabe (4. Dezember 2007).

Mit Schreiben vom 30. Juni 2008 wurde sowohl gegen den Grunderwerbsteuer- als auch gegen den Schenkungssteuerbescheid Berufung erhoben.

Zur Feststellung der Bemessungsgrundlage seien angebliche stille Reserven von 40.958,47 € angeführt worden, die jedoch nicht vorhanden seien. Weiters sei zu bedenken, dass die betrieblich genutzten Grundstücke sich im Sonderbetriebsvermögen befänden und als solche mit dem übrigen Betriebsvermögen dem (anteiligen) Freibetrag gemäß § 15a ErbStG unterliegen würden. Das private Grundvermögen könne sich nicht auf die

Bemessungsgrundlage des Betriebsvermögens (Kommanditanteil) auswirken. Diesbezüglich erscheine der Ansatz des dreifachen Einheitswertes nicht zutreffend.

Mit E-Mail vom 23. März 2009 brachte die Abgabenbehörde der steuerlichen Vertretung des Bw die Berechnung des Teilwertes des übergebenen Kommanditanteils auf Basis der am 11. März 2009 übermittelten Bilanz zum 31. Dezember 2007 zur Kenntnis. Der anteilige Freibetrag gemäß § 15a ErbStG für das Sonderbetriebsvermögen sei in Abzug gebracht worden.

Das Finanzamt beabsichtige, der Bemessung der Grunderwerbsteuer betreffend die Land- und Forstwirtschaft einen Wert von 3.300,00 € und betreffend die übrigen Grundstücke einen Wert von 43.606,20 € zu Grunde zu legen.

Für die Schenkungssteuerbemessung erachtete das Finanzamt folgende Werte für zutreffend: für die Grundstücke 74.456,63 € und für den Kommanditanteil 58.958,26 €.

Die Berechnungen der Bemessungsgrundlagen und Steuern wurden in einer Beilage erläutert.

Die steuerliche Vertreterin des Bw nahm diese Darstellung zum Anlass, die ursprüngliche Berufung dahin gehend zu ergänzen, dass der Teilwert der KG laut Berechnung des Finanzamtes noch um das Festkapital bzw. variable Kapitalkonten bereinigt worden sei. Dies erscheine nach Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 Rz 33, (siehe auch BMF vom 14. Dezember 2004, SWK 2006 S 27) nicht zutreffend. Demnach ergebe sich der Anteil am Betriebsvermögen mit der anteiligen Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter abzüglich der mit dem Nennwert bewerteten Schulden (Gesamt-Teilwert -234.000,01 negativ). Nach Fellner, aaO, stelle der im Kapitalkonto ausgewiesene, so genannte Kapitalanteil der Gesellschafter einer Personengesellschaft kein selbständiges Recht dar. Diesem Kapitalkontostand komme vielmehr die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinns und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen. Nach hg. Verständnis würde das bedeuten, dass – unter Außerachtlassung der vorgenommenen Bereinigung um die Kapitalkonten – sich ein negativer Kommanditanteil zu Teil(Buch)werten ergebe. Dann ergebe sich aber auch keine Bemessungsgrundlage für eine Schenkung des Kommanditanteils.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Jänner 2010 wurde die gegen den Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung abgewiesen, der angefochtene Bescheid abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit 938,12 € festgesetzt. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Unbestritten sei, dass der Wert einer Personengesellschaft gemäß § 12 BewG mit dem Teilwert zu bewerten sei. Sei Gegenstand eines Rechtsgeschäfts die Beteiligung bzw. ein Teil der Beteiligung eines Gesellschafters (hier der Kommanditistin), so sei das Gesamthandvermögen auf die Gesellschafter zu verteilen. Die Verteilung erfolge – soweit im Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorgesehen sei – primär nach dem Festkapital.

Im Abschnitt 10.3. der Vermögenssteuerrichtlinien 1989 sei die Verteilung des Einheitswertes = Teilwertes auf die Gesellschafter geregelt. Demnach sei der Unterschiedsbetrag zwischen dem Einheitswert = Teilwert und der Summe der Kapitalkonten zu ermitteln und zu verteilen.

In dem in der Berufung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.7.2000, 99/16/0440, sei offenbar dem anteiligen Gesamtwert des Betriebes das Fixkapital und das variable Kapitalkonto zugerechnet worden, ohne vorher den Gesamtwert um die gesamten Kapitalkonten zu bereinigen. Daraus könne keinesfalls abgeleitet werden, dass sich der Wert der Beteiligung nur aus dem der Beteiligung entsprechenden prozentuellen Anteil des Gesamtteilwertes ergebe – also ohne Berücksichtigung der individuellen Kapitalkonten. Auch bei einem negativen Teilwert der Personengesellschaft selbst könne sich für den einzelnen Gesellschafter ein positiver Wert seines Anteiles ergeben.

Das Erkenntnis führe auch aus, dass es sich bei den Verrechnungskonten um echte Forderungen und Schulden des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft handle und dass diese als solche zu behandeln seien. Folge man diesem Grundsatz, ändere sich die Darstellung der Berechnung, nicht aber das Ergebnis.

In der Beilage werde die Berechnung des übergebenen Kommanditanteiles unter Zugrundelegung der für die Bewertung maßgeblichen Bilanz zum 31. Dezember 2007 und der Grunderwerbsteuer dargestellt. Die Grundlagen für die Erlassung des endgültigen Bescheides seien damit gegeben.

Teilwerte Aktiva lt. Erklärung	321.178,86	
Forderung an Komplementär	522.472,21	
		834.651,07
Teilwerte Passiva lt. Erklärung	555.179,01	
Verbindlichkeit gegen Kommanditist	135.455,27	
		690.634,28
Teilwert Betriebsvermögen		153.016,79

Aufteilung auf die Gesellschafter

Gesellschafter	100 %	Komplementär 58 %	Kommanditist 42 %
Kapital	72.672,83	42.150,24	30.522,59
Verrechnungskonto	0	0	0
stille Reserven	80.343,93	46.599,50	33.744,46
Teilwert Betriebsvermögen	153.016,79	88.749,74	64.267,05

Gegenstand der Übergabe sei das Kapitalkonto der Kommanditistin in Höhe von 30.452,59 € (dies entspreche 99,77 % des Gesellschaftsanteiles). Das Privatverrechnungskonto sei nicht übergeben worden. Eine gesonderte Regelung bezüglich der stillen Reserven sei nicht getroffen worden, sodass sie das Schicksal des Kapitalanteiles teilten.

Das übergebene Vermögen bestehe aus dem Anteil am Festkapital in Höhe von 30.452,59 € und an den stillen Reserven in Höhe von 33.666,85 € (= 99,77 % von 33.744,46 €), daher insgesamt 64.119,44 €.

Darstellung der Bemessungsgrundlagen:

Teilwert Kommanditanteil			64.119,44	9,54 %
	Einfacher EW	Dreifacher EW	Verkehrswert	
Liegenschaften, privat				
EZ 28 unbebautes Grst.	872,07			
EZ 201 f Mietwohn-Grst.	7.339,96			
EZ 378 gem. gen. Grst.	12.500,00			
	20.712,03	62.136,09	124.272,18	18,49 %
Liegenschaften, betriebl.				
EZ 202 Gesch. Grst.	69.620,58	208.861,74	417.723,48	62,15 %
EZ 256 Landwirtschaft	3.300,00		66.000,00	9,82 %
Summe		270.997,83	672.115,10	100 %

Als Gegenleistung sei das Wohnrecht von 54.075,73 € (6.000,00 € jährlich x Barwertfaktor 9,012621) anzusetzen.

auf das Grundvermögen entfallen 80,64 %	43.606,20	davon 2 % GrESt	872,12
Land- und Forstwirtschaft	3.300,00	davon 2 % GrESt	66,00
Grunderwerbsteuer			938,12

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2010 wurde die Schenkungssteuerfestsetzung ebenfalls abgeändert und diese mit 10.404,31 € bemessen.

Die Festsetzung erfolgte gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Die Begründung ist gleich lautend mit der oben angeführten Begründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend Grunderwerbsteuer.

In einer Beilage seien die Berechnung des übergebenen Kommanditanteiles unter Zugrundelegung der für die Bewertung maßgeblichen Bilanz zum 31. Dezember 2007 und der Schenkungssteuer dargestellt. Die Grundlagen für die Erlassung des endgültigen Bescheides seien damit gegeben.

Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 7 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 128.217,00 €	8.975,19 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 71.456,00 €	1.429,12 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	10.404,31 €

Die Bemessungsgrundlage(n) wurde(n) wie folgt ermittelt:

steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	71.456,63 €
Betriebsvermögen – Anteil an der Personengesellschaft	58.960,64 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	128.217,27 €

Die Ausführungen zum Teilwert des Betriebsvermögens, zur Aufteilung des Teilwerts auf die Gesellschafter sowie zur Darstellung der Bemessungsgrundlagen sind ident mit den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zur Grunderwerbsteuer und können dort entnommen werden.

Als Gegenleistung wurde wiederum ein Wert von 54.075,73 € (Wohnrecht von 6.000,00 € jährlich x Barwertfaktor 9,012621) angenommen.

auf das Grundvermögen entfallen 80,64 %	43.606,20	davon 2 % GrESt	872,12
Land- und Forstwirtschaft	3.300,00	davon 2 % GrESt	66,00
Grunderwerbsteuer			938,12
Schenkung Grundvermögen	270.997,83 €		
abzüglich anteilige Gegenleistung	-46.606,20 €		
	224.391,63 €		
abzüglich Freibetrag § 15a ErbStG	-152.935,00 €		
	71.456,63 €		
Schenkung Betriebsvermögen	64.119,44 €		
abzüglich anteilige Gegenleistung	-5.158,80 €		
	58.960,64 €		

Mit Schreiben vom 1. März 2010 stellte die steuerliche Vertretung des Bw Vorlageanträge betreffend Grunderwerbsteuer- und Schenkungssteuerbescheid und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO.

Den Berufungsvorentscheidungen zufolge könne aus der ständigen Rechtsprechung keinesfalls abgeleitet werden, dass sich der Wert der Beteiligung nur aus dem der Beteiligung entsprechenden prozentuellen Anteil des Gesamtwertes ergebe. Dem sei entschieden entgegen zu treten: Für die Ermittlung des Wertes eines Kommanditanteils ergebe 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 (VwGH 11.7.2000, 99/16/0440). Nach einhelliger handelsrechtlicher Lehre stelle der im Kapitalkonto ausgewiesene, so genannte Kapitalanteil des Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft kein selbständiges Recht dar (VwGH, siehe oben, mit weiteren Nachweisen).

Wenn die Berufungsvorentscheidungen ausführten, dass in dem dem obigem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall offenbar dem anteiligen Gesamtwert des Betriebes das Fixkapital und das variable Kapitalkonto zugerechnet worden seien, ohne vorher den Gesamtwert um die

gesamten Kapitalkonten zu bereinigen, so sei daraus zu schließen, dass die belangte Behörde das Erkenntnis darin missverstanden habe. In der Entscheidung heiße es wörtlich:

"Da im vorliegenden Fall die Beteiligung des Verstorbenen an der KG mit 30 % ohnehin unstrittig ist, kommt dem Kapitalkontostand hinsichtlich der Berechnung der Beteiligungsquote keinerlei Bedeutung zu und hat die belangte Behörde schon allein dadurch, dass sie den Kapitalkontostand in Höhe von 60.000,00 S dem Wert des Betriebsvermögens hinzurechnete, ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes belastet."

Wäre die Höhe der Beteiligung strittig, käme dem Kapitalkontostand insofern Bedeutung zu, als zum Zwecke der Abgrenzung die exakte Höhe ermittelt werden müsste. Sobald die Höhe aber unstrittig sei, komme dem Kapitalkontostand keine (weitere) Bedeutung für die Berechnung der Beteiligungsquote zu.

Im oben angeführten Fall sei schon die Hinzurechnung rechtswidrig. Falls dieser Kapitalkontostand nicht hinzugerechnet werde, sei die Bereinigung des Teilwertes der KG um selbigen Kapitalkontostand jedoch ebenso rechtswidrig, da dem Kapitalkontostand hinsichtlich der Berechnung der Beteiligungsquote keinerlei Bedeutung zukomme. Die Formulierung "schon allein dadurch" besage, dass die Hinzurechnung nicht die einzig mögliche rechtswidrige Beurteilung in diesem Zusammenhang darstelle, die Rechtswidrigkeit sei in jenem Fall bloß besonders augenscheinlich.

Bei genauer Betrachtung des Sachverhaltes wäre es auch unsinnig, anzunehmen, dass die Forderung der KG gegen ihren Komplementär das Betriebsvermögen erhöhe – schließlich ändere sich durch die Höhe der Forderung nichts am Umfang der zur Verfügung stehenden Haftungssumme. Der Komplementär hafte in jedem Fall mit seinem gesamten Privatvermögen, egal, wie hoch die Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber der KG sei. Daher entspreche es auch der ständigen Rechtsprechung und herrschenden Lehre, dieses feste Kapitalkonto nicht zu berücksichtigen.

Der Hinweis darauf, dass in selbigem Erkenntnis Verrechnungskonten des Kommanditisten als echte Forderungen und Schulden des Gesellschafters beurteilt würden, sei grundsätzlich richtig. Der Schluss, dass sich daher die Darstellung der Berechnung, nicht aber das Ergebnis ändere, sei hingegen nicht zutreffend. Wie aus der Berechnung der belangten Behörde hervorgehe, sei das Privatverrechnungskonto nicht übergeben worden. Folglich könne es auch für die Berechnung des übergebenen Anteils nicht herangezogen werden – das sei begrifflich unmöglich. Wäre das Verrechnungskonto der Kommanditistin mit übergeben worden, hätte man es sehr wohl in die Berechnung des Beteiligungswertes mit einbeziehen müssen, erhöhe eine Forderung der KG gegen den Kommanditisten doch das zur Verfügung stehende Kapital bzw. die zur Verfügung stehende Haftungssumme (VwGH, siehe oben). Das Verrechnungskonto des Komplementärs hingegen könne für die Höhe des Betriebsvermögens

nicht ausschlaggebend sein, ändere die Höhe desselben doch nicht die zur Verfügung stehende Haftungssumme (siehe oben). Die in der Berechnung veranschlagte Forderung von 522.472,21 € sei für die Höhe des Betriebsvermögens nicht zu berücksichtigen, der Teilwert des Betriebsvermögens daher negativ.

Die Berufungen wurden der nunmehr zuständigen Referentin auf Grund des § 270 Abs. 4 BAO am 23. August 2012 neu zugeteilt.

In der am 29. Jänner 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden seitens der Parteien- und der Finanzamtsvertreterin im Wesentlichen die bisher vertretenen Standpunkte bekräftigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) in der auf den vorliegenden Fall noch anzuwendenden Fassung vor BGBl. I Nr. 39/2007 unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer.

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

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

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

Die Bewertung richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Nach § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgeblich.

Der die §§ 2 bis 17 umfassende erste Teil des Bewertungsgesetzes (BewG) sieht als Bewertungsgrundsatz in § 10 den gemeinen Wert vor.

Nach § 12 BewG sind jedoch Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Regelungen über den Einheitswert des Betriebsvermögens finden sich im zweiten Teil des BewG.

Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Die Höhe des Betriebsvermögens ergibt sich aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten Wirtschaftsgüter einschließlich der Rechte zuzüglich der mit dem dreifachen Einheitswert bewerteten Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, 10. Aufl., 7. Lfg., § 19 Rz 30).

Der Anteil an einer Personengesellschaft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, ist demnach mit der anteiligen Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten (VwGH 25.9.1997, 96/16/0134).

Strittig ist im vorliegenden Fall die Bewertung des übertragenen Kommanditanteils an der Firma AB KG, insbesondere die Auswirkung des Festkapitals und der Verrechnungskonten auf den Wert des Kommanditanteils.

Dem Bw, der sich in seiner Argumentation wiederholt auf das VwGH-Erkenntnis vom 11.7.2000, 99/16/0440, stützt, ist zuzustimmen, dass der im Kapitalkonto ausgewiesene, so genannte Kapitalanteil der Gesellschafter einer Personengesellschaft kein selbstständiges Recht darstellt; dem Kapitalkontostand kommt vielmehr – in Ermangelung anderer Vereinbarungen – die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinns und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen.

Diesbezüglich ist einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 10. April 2008 zu entnehmen, dass – laut telefonischer Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung – das Beteiligungsverhältnis dem Festkapital entspricht.

Die Festkapitalkonten verkörperten im vorliegenden Fall daher kein selbstständiges Recht und blieben demzufolge – entgegen der im Vorlageantrag geäußerten Ansicht – bei Ermittlung des (Teil)Wertes des Betriebsvermögens außer Ansatz.

Das so genannte Verrechnungskonto beinhaltet nach herrschender Meinung dagegen echte Forderungen und Schulden des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft. So stellt ein negatives Verrechnungskonto eine Forderung der Gesellschaft (gegenüber dem Gesellschafter) dar, ein positives Verrechnungskonto dagegen eine Verbindlichkeit der Gesellschaft.

Die den Wert der Gesellschaft somit zweifelsohne beeinflussenden Verrechnungskonten waren demzufolge bei der Ermittlung des Wertes des Betriebsvermögens – unabhängig davon, ob das Verrechnungskonto in einem weiteren Schritt übertragen wurde oder nicht – zu

berücksichtigen, wobei das negative Verrechnungskonto des Komplementärs als Forderung der Gesellschaft deren Wert erhöhte, das positive Verrechnungskonto der Kommanditistin als Verbindlichkeit der Gesellschaft deren Wert dagegen minderte.

Gegenständlich erhöhte das negative Verrechnungskonto des Komplementärs daher als Forderung gegenüber diesem den Wert der Gesellschaft und war entgegen dem Dafürhalten des Bw nicht außer Ansatz zu lassen.

Der Teilwert des Betriebsvermögens wurde unter Ansatz der Teilwerte der bekannt gegebenen Besitz- und Schuldposten sowie der nach der Judikatur (VwGH 11.7.2000, 99/16/0440) echte Forderungen und Schulden der Gesellschaft darstellenden Verrechnungskonten mit einem Wert von 153.016,79 € ermittelt. Von diesem Wert entfiel ein Anteil von 42 % (somit 64.267,05 €) auf die übergebende Kommanditistin.

Laut vorliegendem Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag trat BB von ihrem Kommanditanteil einen derartigen an den Bw ab, dass sich ihre Haftsumme von 420.000,00 S (entspricht 30.522,59 €) auf 1.000,00 S (entspricht 72,67 €) reduzierte.

Diese Haftsummen finden in den Bilanzen zum 31. Dezember 2006 und 31. Dezember 2007 ihren Niederschlag, wobei sich die auf dem Festkapitalkonto der Übergeberin ausgewiesenen Beträge von 30.522,59 € auf 70,00 € reduzierten. BB übergab dem Bw folglich einen Anteil ihrer Kommanditeinlage (Festkapital) von 30.452,59 € (entspricht 99,77 %).

Vor Übertragung ihres Kommanditanteils an den Bw war die Übergeberin im Ausmaß von 42 % an der Gesellschaft beteiligt. Ihr war daher ein Anteil am Betriebsvermögen von 64.267,05 € (siehe oben) zuzurechnen, der sich aus dem Festkapital laut Bilanz (30.522,59 €) und den (anteiligen) stillen Reserven (33.744,46 €) zusammensetzte. Davon wurden 99,77 % (insgesamt daher 64.119,44 €) dem Bw übergeben.

Da das Verrechnungskonto nicht mit übertragen wurde, wurde dieses zwar bei der Ermittlung des (Teil)Wertes des Betriebsvermögens berücksichtigt, nicht jedoch bei Berechnung des dem Bw übertragenen Kommanditanteils.

Entgegen der in der Berufung bzw. Berufungsergänzung geäußerten Ansicht blieben bei der Wertermittlung der Gesellschaft sowohl das private Grundvermögen als auch die festen Kapitalkonten außer Ansatz.

Durch die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert wurden auch die in den Buchwerten enthaltenen stillen Reserven des Betriebes erfasst, weil ein fiktiver Erwerber (für den streitgegenständlichen Kommanditanteil) nicht nur den Buchwert als Kaufpreis angesetzt

hätte (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 Rz 31).

Darin, dass das Finanzamt den Wert des übertragenen Kommanditanteils in Höhe des tatsächlich übertragenen Kapitalkontos und der anteiligen stillen Reserven (wie oben dargestellt) ermittelte und dabei den Wert des nicht übertragenen Verrechnungskontos ohnedies mit Null ansetzte, konnte eine Fehlerhaftigkeit des angefochtenen Bescheides nicht erkannt werden.

Die weitere rein rechnerische Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die daraus abgeleitete Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer blieben der Höhe nach zu Recht unangefochten, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer ergaben sich im Vergleich zur Berufungsvorentscheidung vom 28. Jänner 2010 keine Änderungen, sodass auf diese verwiesen wird.

Hinsichtlich der Schenkungssteuer ergaben sich im Vergleich zur Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2010 ebenfalls keine inhaltlichen Änderungen, doch wurde auf Grund eines Flüchtigkeitsfehlers die auf das Grundvermögen entfallende Gegenleistung irrtümlich mit 46.606,20 € und nicht, wie für Zwecke der Grunderwerbsteuer bereits richtig errechnet, mit 43.606,20 € angesetzt.

Aus diesem Grund ergeben sich bei Berechnung der Schenkungssteuer nachstehende betragliche Änderungen (hervorgehoben):

1) Schenkung Grundvermögen	270.997,83 €
abzüglich anteilige Gegenleistung (wie bereits für Zwecke der GrESt ermittelt)	-43.606,20 €
	227.391,63 €
abzüglich Freibetrag § 15a ErbStG	-152.935,00 €
	74.456,63 €
2) Schenkung Betriebsvermögen	64.119,44 €
abzüglich anteilige Gegenleistung	-5.158,80 €
	58.960,64 €

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	74.456,63 €
Betriebsvermögen – Anteil an der Personengesellschaft	58.960,64 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	131.217,27 €

Berechnung der Schenkungssteuer:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 7 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 131.217,00 €	9.185,19 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 74.456,00 €	1.489,12 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	10.674,31 €

Die mit den angefochtenen Bescheiden vom 30. Mai 2008 vorgeschriebene Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer erfolgte auf Basis der Teilwerterklärung zum 31. Dezember 2006 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, da die Werte zum Übergabestichtag noch nicht bekannt waren und daher der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss war.

Durch Bekanntgabe der für den Übergabestichtag maßgeblichen Teilwerte zum 31. Dezember 2007 wurde diese Ungewissheit beseitigt und waren gemäß § 200 Abs. 2 BAO die vorläufigen durch endgültige Abgabenfestsetzungen zu ersetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 31. Jänner 2013