

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. HN, geb. X, Adresse, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 18. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 20. Dezember 2001 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 22. Dezember 1993 schloss IS mit ihren Töchtern Dr. BE und Mag. HN (= Berufungswerberin = Bw) einen Schenkungsvertrag mit dem nachfolgenden wesentlichen Vertragsinhalt:

1. Frau IS ist als atypisch stille Gesellschafterin an der "S GmbH" in W, mit einer Einlage von 25 Mio S beteiligt. Mit dieser Einlage ist Frau IS mit 90 % am Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen (einschließlich des good will und der stillen Reserven) dieser Gesellschaft beteiligt. Außerdem hat Frau IS der "S GmbH" ein Darlehen in Höhe von 120 Mio S gegeben (...).

2. Frau IS schenkt und überträgt hiermit mit Wirkung vom 1. Oktober 1993, 0.00 Uhr, je 50 % ihrer atypischen stillen Gesellschaftsbeteiligung an der "S GmbH" und je 50 % ihrer Ansprüche auf das Kapital und die Zinsen aus der oben angeführten Darlehensgewährung an ihre Töchter, Frau Dr. BE und Frau Mag. HN und Frau Dr. BE und Frau Mag. HN erklären diese Schenkungsannahme.

Der Gewinn bzw. Verlust für das laufende Geschäftsjahr sowie die Zinsen aus dem Darlehen fallen bis zum 30. September 1993 der Geschenkgeberin zu, während Gewinne bzw. Verluste und die Darlehenszinsen ab 1. Oktober 1993 je zur Hälfte den Geschenknehmerinnen zustehen.

3. Frau Dr. BE und Frau Mag. HN erhalten die von der Geschenkgeberin abgetretenen Gesellschaftsbeteiligungen gemäß 2. dieses Vertrages – bestehend aus der buchmäßigen atypischen stillen Beteiligung in Höhe von je 12,500.000,00 S, der je eine 45 %ige Beteiligung an den Gewinnen und Verlusten sowie an den offenen und stillen Reserven entspricht, und der Darlehensforderung in Höhe von je 60 Mio S. Die abgetretene Gesellschaftsbeteiligung und die Darlehensforderung entspricht somit dem gesamten steuerlichen Eigenkapital der Frau IS an der "S GmbH und stiller Gesellschafter", welche beim Finanzamt für den 1. Bezirk, 1010 Wien, unter der St.Nr. A, geführt wird.

4. (...) Zur Feststellung des übertragenen Vermögens wurde der Geschäftsherr um die Erstellung einer Zwischenbilanz zum 30. September 1993 ersucht. Zum 1. Jänner 1993 betrug der Einheitswertanteil (Kapital einschließlich Darlehen) der Frau IS 24,475.771,00 S.

Im Oktober 1994 übermittelte die Bw dem Finanzamt die Einheitswertmitteilung zum 1. Oktober 1993 und teilte dazu ergänzend mit, dass der gesamte auf ihre Mutter entfallende Einheitswertanteil zum 1. Oktober 1993 22,859.000,00 S betrage. In diesem Einheitswertanteil sei ein Betrag von 5,780.000,00 S für zum 30. September 1993 gutgeschriebene Darlehenszinsen enthalten, die bei der Mutter verblieben und nicht Teil der Schenkung seien. Der gesamte Einheitswert der übertragenen Personengesellschaftsanteile – bestehend aus der Kapitalanlage und dem Darlehen – betrage zum 1. Oktober 1993 daher 17,079.000,00 S, wovon die Hälfte, somit ein Betrag von 8,539.500,00 S, auf die Bw entfalle.

Unter Beachtung der vorgelegten Berechnung schrieb das Finanzamt der Bw mit vorläufigem Bescheid vom 13. Jänner 1995 Schenkungssteuer in Höhe von 850.950,00 S vor, wobei es – vor Abzug des Freibetrages – von dem erklärten zugewendeten Vermögen von 8,539.500,00 S ausging. Die Vorschreibung erfolgte vorläufig, da der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

In einem im Kalenderjahr 2001 durchgeführten Prüfungsverfahren stellten die Prüfer fest, dass IS und die Fa. S GmbH mit Vertrag vom 29./30. April 1992 eine atypisch stille Gesellschaft gegründet hätten. IS habe sich mit einer Einlage von 25 Mio S am Unternehmen beteiligt. Weiters habe sie mit Schuld- und Pfandbestellungsurkunde vom 29./30. April 1992 der Fa. S GmbH ein Darlehen in Höhe von 120 Mio S gewährt. Bei diesem Zusammenschluss handle es sich laut den eingereichten Erklärungen gemäß Art. IV UmgrStG um einen Verkehrswertzusammenschluss mit einer Quotenverschiebung. Die in der Fa. S GmbH enthaltenen stillen Reserven lägen ausschließlich im Grundstück J. Zur Beachtung des § 24 Abs. 2 UmgrStG sollte es zur Herstellung des richtigen Verhältnisses der Kapitalkonten zueinander in der Mitunternehmerschaft zu einer Quotenverschiebung (Ergänzungsbilanzen) kommen. Dieser Sachverhalt sei unstrittig. Zur rechtlichen Würdigung wurde ausgeführt, dass bei einem Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung für jeden am Zusammenschluss Beteiligten für sein jeweils eingebrachtes Vermögen die stillen Reserven zum Zusammenschlussstichtag ermittelt und in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesen würden. Dadurch werde erreicht, dass es einerseits zu einer (allfälligen) Besteuerung der stillen Reserven bei dem jeweils Berechtigten komme und andererseits keine Schenkung von stillen Reserven erfolge. Ein Zusammenschluss mit Quotenverschiebung bei den Kapitalkonten könne nach dem Kommentar Schwarzinger/Wiesner auf zwei Arten erfolgen. Zum einen sei eine

handelsrechtliche und steuerrechtliche Buchwertfortführung, zum anderen eine handelsrechtliche Aufwertung und steuerrechtliche Buchwertfortführung zulässig. Bei beiden Varianten sei somit eine steuerliche Buchwertfortführung zwingend vorgeschrieben. Im Prüfungsfall sei von der unecht stillen Gesellschaft weder eine Handels- noch eine Steuerbilanz eingereicht worden. Eingereicht worden seien eine Handelsbilanz des Geschäftsherrn sowie Ergänzungsbilanzen, welche der Vorschrift der handels- und steuerrechtlichen Buchwertfortführung entsprechen würden. Zwischen der steuerlichen Vertreterin und der Finanzverwaltung bestehe eine Meinungsverschiedenheit darüber, wie die schenkungssteuerliche Bemessungsgrundlage, insbesondere die maßgeblichen Kapitalkonten, der Teilwert des Betriebsvermögens und die Verteilung auf die Gesellschafter, zu ermitteln sei. Nach Ansicht der Prüfung liege im konkreten Prüfungsfall eine handels- und umgründungssteuerrechtliche Buchwertfortführung vor. Da für die atypisch stille Gesellschaft keine eigene Handelsbilanz erstellt worden sei, könne eine handelsrechtliche Aufwertung nicht erfolgt sein. Sollte dennoch – wovon die Betriebsprüfung keinesfalls ausgehe – eine handelsrechtliche Aufwertung erfolgt sein, so sei diese – unter Hinweis auf Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, 2. Aufl., 961 db, Abs. 2 - für umgründungssteuerrechtliche Zwecke unbeachtlich.

In der Folge stellte die Betriebsprüfung, um eine Grundsatzbetrachtung zu erleichtern, an Hand eines Musterbeispiels die ihrer Ansicht nach erforderlichen Schritte zur Ermittlung der Schenkungssteurbemessungsgrundlage dar. Nach Darstellung der Quotenverschiebung und der zugehörigen Ergänzungsbilanzen sei anschließend der Teilwert des Betriebsvermögens zu ermitteln und dieser Wert auf die Gesellschafter zu verteilen.

Auf Grund der eingereichten Bilanzen 1993 ff handle es sich um den Fall einer handelsrechtlichen und steuerlichen Buchwertfortführung. In dem Musterbeispiel werde davon ausgegangen, dass A einen Gewerbebetrieb mit einem Grundstück (Einheitswert ist 300, Bilanzansatz ist 1.000, Verkehrswert ist 1.500) und B Bargeld im Wert von 1.500 einbringe. Das Beteiligungsverhältnis sei 50:50.

Die bilanzielle Darstellung sei Folgende:

Bilanz A					Bilanz B				
	Aktiva		Passiva			Aktiva		Passiva	
	HR	SR	HR	SR		HR	SR	HR	SR
Grund	1000	1000			Geld	1500	1500		

Kap A			1000	1000	Kap B			1500	1500
-------	--	--	------	------	-------	--	--	------	------

HR = Handelsrecht

SR = Steuerrecht

Kap = Kapital

Bilanz A + B SR

	Aktiva			Passiva						
	A	B	Summe	A	B	A/B X	A	B	Summe	
Grund	1000		1000	Kap A	1000		250	1250		1250
Geld		1500	1500	Kap B		1500	-250		1250	1250
	1000	1500	2500		1000	1500	0	1250	1250	2500

A/B X = Quotenverschiebung

Ergänzungsbilanz Geschäftsherr A

Minderkapital	250	Minderwert Grund	250
---------------	-----	------------------	-----

Ergänzungsbilanz atyp. stiller Gesellschafter B

Mehrwert Grund	250	Ergänzungskapital	250
----------------	-----	-------------------	-----

Diese beiden Ergänzungsbilanzen seien laut Kommentar Schwarzinger/Wiesner, 949, zwingend anzusetzen. Sie fehlten in dem nachfolgend noch darzustellenden Beispiel der Steuerberatung.

Bilanz A + B (inkl. Ergänzungsbilanzen)

	Aktiva			Passiva				
	A	B	Summe	A	B	Summe		
	SR	SR		SR	SR	SR	SR	
Grund	1000		1000					
EK A	-250		-250					
EK B	250		250					

			1000					
Geld		1500	1500					
Kap A				1250	-250			1000
Kap B						1250	250	1500
	1000	1500	2500					2500

EK = Ergänzungskapital

Die oben dargestellte Bilanz sei die Summe der o.a. steuerlichen Bilanz der unecht stillen Gesellschaft und der Ergänzungsbilanzen.

Im weiteren Verlauf stellte die Betriebsprüfung die Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens mit Verteilung auf die Gesellschafter dar, wobei sie den Buchwert des Grundstückes durch den Einheitswert ersetzte.

Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens

Teilwertbilanz A		Teilwertbilanz B		Teilwertbilanz A + B	
Aktiva	300			Aktiva Grund	300
		Aktiva	1500	Aktiva Geld	1500
Passiva	0	Passiva	0	Passiva	0
Teilwert	300	Teilwert	1500	Teilwert	1800

Aufteilung auf die Gesellschafter

	Summe	A	B
Kapital A	1000	1000	
Kapital B	1500		1500
Summe Kapital	2500	1000	1500
Teilwert BV	1800		
Differenz	-700	-350	-350
Teilwert BV (ant)	1800	650	1150

Wie aus der Verteilung des Teilwertes auf die Gesellschafter ersichtlich sei, könne nur die Differenz des Ermittlungsverfahrens, nämlich die Differenz zwischen dem Einheitswert und dem Bilanzansatz bei der Aufteilung auf die Gesellschafter berücksichtigt werden. Andere stille Reserven (die Differenz zwischen dem Bilanzansatz und dem Verkehrswert des Grundstückes) könnten nicht berücksichtigt werden, da sie im Ermittlungsverfahren nicht berechnet worden seien.

Im Folgenden werde in einer ersten Variante die Situation dargestellt, dass der Buchwert mit dem Einheitswert ident sei. In einer zweiten Variante werde fingiert, dass das Grundstück zu einem Preis von 1.500 verkauft worden sei.

1. Variante:

Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens

Teilwertbilanz A		Teilwertbilanz B		Teilwertbilanz A + B	
Aktiva	1000			Aktiva Grund	1000
		Aktiva	1500	Aktiva Geld	1500
Passiva	0	Passiva	0	Passiva	0
Teilwert	1000	Teilwert	1500	Teilwert	2500

Aufteilung auf die Gesellschafter

	Summe	A	B
Kapital A	1000	1000	
Kapital B	1500		1500
Summe Kapital	2500	1000	1500
Teilwert BV	2500		
Differenz	0	0	0
Teilwert BV (ant)	2500	1000	1500

2. Variante:

Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens

Teilwertbilanz A		Teilwertbilanz B		Teilwertbilanz A + B	
Aktiva	1500			Aktiva Geld für Grund	1500
		Aktiva	1500	Aktiva Geld	1500
Passiva	0	Passiva	0	Passiva	0
Teilwert	1500	Teilwert	1500	Teilwert	3000

Aufteilung auf die Gesellschafter

	Summe	A	B
Kapital A	1500	1500	

Kapital B	1500		1500
Summe Kapital	3000	1500	1500
Teilwert BV	3000		
Differenz	0	0	0
Teilwert BV (ant)	3000	1500	1500

Der von der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Schlussbesprechung dargestellten Vorgangsweise (Verkehrswertzusammenschluss – Aufwertung) sei nicht zu folgen, da die atypisch stille Gesellschaft keine Handelsbilanz mit erfolgter Aufwertung erstellt habe. Dieser Berechnungsmodus führe zu einem Ansatz des vielleicht erzielbaren, aber keinesfalls realisierten Veräußerungsgewinnes und sei steuerlich unzulässig. Noch nicht realisierte Gewinne könnten nämlich steuerrechtlich weder besteuert noch am Kapitalkonto ausgewiesen werden.

Verkehrswertzusammenschluss – "Aufwertung"

	Buchwerte		Ergänzungswerte		Gesamt		Summe
	A	B	A	B	A	B	
Beteiligungsverhältnis					50	50	
Kapitalkonten	1000	1500	500		1500	1500	3000
Ausscheiden des Buchwertes (= Verkehrswert) der Liegenschaft					-750	-750	-1500
					750	750	1500
Ersatz durch EW der Teilwertaufteilung					150	150	300
					900	900	1800
Nach Realisierung							
Teilwertaufteilung					900	900	1800
Ersatz EW					-150	-150	-300
durch Geld nach gültigem Beteiligungsverhältnis					750	750	1500
					1500	1500	3000

Dem zweiten Berechnungsbeispiel der steuerlichen Vertreterin (Verkehrswertzusammenschluss – Quotenverschiebung) sei entgegen zu halten, dass zwar die Quotenverschiebung in der Gesellschaftsbilanz noch eingearbeitet sei, nicht mehr jedoch die Rückführung der Quotenverschiebung (zur Vermeidung der Verschiebung von stillen Reserven) durch Ergänzungsbilanzen (vgl. Schwarzinger/Wiesner, aaO, 2. Aufl., 949, 2. Absatz).

Verkehrswertzusammenschluss – Quotenverschiebung

	Buchwerte		Ergänzungswerte		Gesamt		Summe
	A	B	A	B	A	B	
Beteiligung					50	50	
Kapitalkonten	1000	1500			1000	1500	2500
Quotenverschiebung in							
Gesellschaftsbilanz			250	-250	250	-250	
Kapitalkonten in							
Gesellschaftsbilanz					1250	1250	2500
Ausscheiden des Buchwertes							x
(= Verkehrswert) der Liegenschaft					-500	-500	-1000
					750	750	1500
Ersatz durch EW der					150	150	300
Teilwertaufteilung					900	900	1800
Quotenverschiebung (entspricht den anteilig verkauften bzw. gekauften stillen Reserven)							
Nach Realisierung							
Teilwertaufteilung					900	900	1800
Ersatz EW Liegenschaft durch					-150	-150	-300
Geld nach gültigem Beteiligungsverhältnis					750	750	1500
					1500	1500	3000

In der Steuerrechnung					
Gewinn (Verkauf um 1500 bei BW von 1000)		250	250	500	
Mehr- und Minderkapital lt. Ergänzungsbilanzen		250	-250		
		500	0	500	

X = Fehlen der beiden Ergänzungsbilanzen (lt. Feststellungen der Betriebsprüfung)

Zum Schenkungsvertrag vom 22. Dezember 1993 sei festzustellen, dass für die Berechnung der Schenkungssteuer der Teilwert des Betriebsvermögens nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes zu ermitteln sei. Liegenschaften seien mit dem Einheitswert anzusetzen. Die in den beweglichen Wirtschaftsgütern steckenden stillen Reserven seien nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes aufzudecken. Bei Liegenschaften gebe es die Besonderheit, dass drei voneinander abweichende Wertansätze existierten. Neben dem Bilanzansatz (Buchwert) und dem Verkehrs(Teil)wert gebe es noch den steuerlichen Einheitswert, der für die Berechnung der Schenkungssteuer als Basis heranzuziehen sei. Bei der Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens entstehe bei Liegenschaften eine Differenz zwischen dem Einheits- und dem Buchwert. Der Teilwert der atypisch stillen Gesellschaft sei von der Betriebsprüfung nach diesen Bestimmungen ermittelt worden. Hinsichtlich der Ermittlung des Teilwertes herrsche auch Übereinstimmung mit der steuerlichen Vertretung. Für die Verteilung des Teilwertes auf die einzelnen Gesellschafter seien die Bestimmungen der Gesellschaftsverträge und allenfalls das HGB heranzuziehen.

Im Vertrag über die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft sei in Punkt II, 2) geregelt, dass der atypisch stille Gesellschafter an den in der Zwischenbilanz ausgewiesenen versteuerten und unversteuerten Rücklagen nicht teilnehme und die Vermeidung der Verschiebung der Steuerbelastung durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen erfolge. Zu diesem Zweck seien die stillen Reserven der in der Zwischenbilanz ausgewiesenen Liegenschaft einvernehmlich ermittelt worden.

In Punkt II, 3) sei das Beteiligungsverhältnis von 90 % atypisch stiller Gesellschafter und 10 % Geschäftsherr geregelt. Dementsprechend sei die Verteilung des Teilwertes des Betriebsvermögens auf die Gesellschafter erfolgt. Die Differenz zwischen Einheitswert und Buchwert der Liegenschaft werde auf die am Gesellschaftsvermögen Beteiligten entsprechend ihrer Beteiligungsquote aufgeteilt. Keinesfalls seien jedoch stillen Reserven der Liegenschaft, die aus dem Unterschied Buchwert zu Teil(Verkehrs)wert stammten, zu ermitteln und aufzuteilen. Da bei den Aktiven des Teilwertes des Betriebsvermögens keine stillen Reserven der Liegenschaft aufgedeckt würden, sei es nicht möglich, die Vorsorgeposition für die

Aufdeckung der stillen Reserven (= Ergänzungsbilanz), wie von der steuerlichen Vertretung gewünscht, in das Verteilungsschema einfließen zu lassen.

Ausgehend von einem – unstrittigen – Teilwert des Betriebsvermögens in Höhe von 32,623.879,00 S ermittelte die Betriebsprüfung an Hand der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. September 2001 (AB-Nr. 1) dargestellten Aufteilung auf die Gesellschafter für die stille Gesellschaft einen Anteil von 55,349.862,00 S an Stelle des im vorläufigen Bescheid angesetzten Anteils am Teilwert des Betriebsvermögens von 22,859.863,00 S.

Aufteilung auf die Gesellschafter				Aufteilung vorl. Bemessung		
	100 %	GmbH (10 %)	Stille G (90 %)	100 %	GmbH	Stille G
Kapital	25,250.000	250.000	25,000.000	25,250.000	250.000	25,000.000
Verr.kto.	-35,073.953	-30,253.071	-4,820.882	-35,385.682	-30,284.244	-5,101.438
Quotenverr.	35,819.525	36,071.952	-252.427 o	0	0	0
Erg.bilanz	-35,819.525	-36,071.952	252.427 o	35,819.525	36,071.952	-252.427
Darlehen	125,780.000	0	125,780.000	125,780.000	0	125,780.000
IFB	17,344.783	17,344.783	0	17,344.783	17,344.783	0
Summe	133,300,830	-12,658.288	145.959.118	168,808.626	23,382.491	145,426.135
TW BV	32,623.879			32,623.879		
Mehr/minder	-100,676.951	-10,067.695	-90,609.256	-136,184.747	-13,618.475	-122,566.272
Anteil TW BV	32,623.879	-22,725.983	55,349.862	32,623.879	9,764.016	22,859.863
o = Laut Musterbeispiel heben sich die Quotenverschiebung und die Ergänzungsbilanzen wieder auf				Die Werte (Vorzeichen) für die Ergänzungsbilanzen entsprechen einer steuerlich nicht anzuerkennenden Aufwertung		

Die Schenkungssteuervorschreibung habe weiterhin vorläufig zu erfolgen, bis eine endgültige Feststellung über das Liebhabereiproblem getroffen werden könne.

Dem seitens der steuerlichen Vertreterin gestellten Alternativantrag, wonach die Verteilung des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter ohne Berücksichtigung der unterschiedlichen Kapitalkonten an Hand des Beteiligungsverhältnisses erfolgen solle, könne nicht gefolgt werden, da die Verteilung des Teilwertes des Betriebsvermögens nach den durch die Betriebsprüfung dargestellten Kriterien zu erfolgen habe.

Nach diesem Antrag wäre der Teilwert des Betriebsvermögens von 32,623.879,00 S zu 10 % (somit 3,262.388,00 S) auf den Geschäftsherrn und zu 90 % (somit 29,361.491,00 S) auf den atypisch stillen Gesellschafter aufzuteilen. Vom Anteil des atypisch stillen Gesellschafters wären noch die nicht geschenkten Zinsen in Höhe von 5,780.000,00 S abzuziehen und der verbleibende Teil auf die beiden Geschenknehmerinnen je zur Hälfte als Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer aufzuteilen. Je Geschenknehmerin ergäbe sich dabei ein Anteil von 11,790.745,50 S.

Mit zweitem vorläufigem Bescheid vom 20. Dezember 2001 setzte das Finanzamt, den Feststellungen der Prüfung folgend, nunmehr die Schenkungssteuer mit 3,218.141,00 S fest, sodass sich gegenüber der bisherigen Schenkungssteuervorschreibung ein Mehrbetrag von 2,367.191,00 S ergab. Der Schenkungssteuerbemessung wurde dabei die im Schenkungswege übertragene Hälfte der Gesellschaftsbeteiligung mit einem Betrag von 24,784.931,00 S – wiederum vor Abzug des Freibetrages – zu Grunde gelegt. Zur Begründung verwies das Finanzamt darauf, dass vom Anteil des Teilwertes des Betriebsvermögens von 55,349.862,00 S die für das Darlehen gutgeschriebenen Zinsen mit einem Betrag von 5,780.000,00 S ausgeschieden worden seien, da diese nicht Schenkungsgegenstand gewesen seien. Der verbleibende Betrag von 49,569.862,00 S sei auf die beiden Geschenknehmerinnen im Verhältnis der Schenkung aufgeteilt worden. Bis eine endgültige Feststellung betreffend das Liebabereiproblem getroffen werden könne, erfolge die Schenkungssteuervorschreibung weiterhin vorläufig.

Mit Eingabe vom 17. Jänner 2002 erhab die Bw durch ihre steuerliche Vertreterin Berufung gegen diesen zweiten vorläufigen Bescheid. Mit Vertrag vom 29./30. April 1992 hätten IS und die Fa. S GmbH eine atypisch stille Gesellschaft gegründet und IS sich am Unternehmen des Geschäftsherrn mit einer Geldeinlage beteiligt. Die einzigen stillen Reserven in der Fa. S GmbH lägen in der Liegenschaft J. An der atypisch stillen Gesellschaft sei IS zu 90 % und die Fa. S GmbH zu 10 % beteiligt, wobei das Beteiligungsverhältnis im Sinne eines Verkehrswertzusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG nach den Verhältnissen des Wertes des Vermögens des Geschäftsherren (im Wesentlichen die Liegenschaft) zur Bareinlage des Stillen bemessen worden sei. Die nunmehr auf Grund des Schenkungsvertrages vom 22. Dezember 1993 nach den Feststellungen der Gebührenprüfung festgesetzte Schenkungssteuer entspreche nicht der Gesetzeslage und nicht den wahren Verhältnissen. In Streit stehe, wie nach einem Verkehrswertzusammenschluss die Kapitalkonten auf die einzelnen Gesellschafter zu verteilen seien und wie der Unterschied zwischen Buch- und Teilwert, der im gegenständlichen Fall aus dem Einheitswert der Liegenschaft resultiere, den Mitunternehmern zuzuordnen sei. Die nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin fehlerhafte Rechtsmeinung des Finanzamtes sei auf eine unrichtige rechtliche Beurteilung des atypisch

stillen Gesellschaftsvertrages vom 29./30. April 1992 und den damit verbundenen steuerrechtlichen Folgen zurückzuführen. Zutreffend sei die Gebührenprüfung davon ausgegangen, dass es sich bei dem atypisch stillen Gesellschaftsvertrag um einen Zusammenschluss gem. Art. IV UmgrStG handle und dass es sich bei diesem Zusammenschluss um einen Verkehrswertzusammenschluss handle. In weiterer Folge seien jedoch die steuerrechtlichen Folgen eines Verkehrswertzusammenschlusses unrichtig beurteilt worden. Sämtliche Umgründungsvorgänge nach dem Umgründungssteuergesetz, somit auch ein Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG, erfolgten erfolgsneutral, sofern die gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen im Zuge der Umgründung eingehalten würden. Der Grundsatz der Steuerneutralität eines Umgründungsvorganges hänge u.a. davon ab, dass die Buchwerte des eingebrachten Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft steuerlich zwingend fortgeführt würden, sodass eine Aufdeckung der im eingebrachten Vermögen enthaltenen stillen Reserven grundsätzlich unterbleiben könne. Im konkreten Fall hätte dies zur Folge, dass die atypisch stille Gesellschaft die steuerlichen Buchwerte des eingebrachten Vermögens (seitens IS die Geldleistung und seitens der Fa. S GmbH deren Betrieb) fortzuführen habe. Eine Aufdeckung der stillen Reserven hinsichtlich der eingebrachten Liegenschaft unterbleibe somit. Speziell für den Umgründungsvorgang eines Zusammenschlusses sei für die Gewährung der Steuerneutralität aber zwingende Voraussetzung, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Vermögensübertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung komme. Anwendungsvoraussetzung für die Buchwertfortführung sei somit, dass die stillen Reserven bei dem Steuersubjekt hängig blieben, bei dem die stillen Reserven gelegt worden seien (vgl. Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, Kommentar zum UmgrStG, 3. Aufl. § 24 RN 58f). Dies habe aber zur Folge, dass eine steuersubjektübergreifende Verschiebung von stillen Reserven in dem Sinne, dass ein anderes Steuersubjekt bei Realisierung die Steuerlast zu tragen habe, beim Zusammenschluss, im Gegensatz zu allen anderen Umgründungsvorgängen, steuerneutral nicht möglich sei. Die Vorsorge zur Vermeidung einer endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung habe daher durch Maßnahmen im Bereich der Gewinnermittlung der übernehmenden Personengesellschaft, somit auf Ebene der atypisch stillen Gesellschaft, zu erfolgen. In den Erläuternden Bemerkungen zu § 24 Abs. 2 UmgrStG sei dabei ein Maßnahmenkatalog festgesetzt worden. Die zu ergreifenden Maßnahmen würden dabei insbesondere davon abhängen, ob der Zusammenschluss in Form eines so genannten Buchwert(Kapitalkonten)Zusammenschlusses oder in Form eines so genannten Verkehrswertzusammenschlusses durchgeführt werde. Diese beiden zulässigen Arten eines Zusammenschlusses würden sich grundsätzlich unterscheiden und seien strikt voneinander zu trennen. Beim Buchwertzusammenschluss würden die Beteiligungsverhältnisse der am

Zusammenschluss Beteiligten auf Grund der Buchwerte der Kapitalkonten festgelegt. Bei Bestehen stiller Reserven komme es daher zu einer Abweichung der buchmäßigen Kapitalstände vom tatsächlichen Beteiligungsverhältnis. Beim Verkehrswertzusammenschluss hingegen entspreche das Beteiligungsverhältnis zwischen den Gesellschaftern der Relation der Verkehrswerte des jeweils übertragenen Vermögens. Da auf Grund des Bestehens stiller Reserven der Buchwert des übertragenen Vermögens nicht dessen Verkehrswert entspreche, könnten die buchmäßigen Kapitalstände auch nicht dem auf Basis der Verkehrswerte vereinbarten Beteiligungsverhältnis entsprechen. Eine Anpassung der Kapitalstände an die den Verkehrswerten entsprechenden Beteiligungsverhältnisse erfolge entweder dadurch, dass die Kapitalstände zwischen den Gesellschaftern durch rückwirkende Auf- und Abstockungen dem Verkehrswertverhältnis angepasst würden (so genannter Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung) oder dadurch, dass das gesamte übertragene Vermögen auf die Verkehrswerte aufgewertet werde (Verkehrswertzusammenschluss mit Aufwertung), wodurch auch das Kapital in der richtigen, dem Verkehrswert entsprechenden Höhe ausgewiesen werde. Sowohl bei der Quotenverschiebung als auch bei der Aufwertung komme es durch die Veränderung des Kapitalkontos zu einer Verschiebung der Steuerbelastung, die jedoch gerade beim Umgründungsvorgang des Zusammenschlusses gesetzlich nicht geduldet werde. Aus diesem Grund seien ergänzend von den einzelnen Gesellschaftern Ergänzungsbilanzen zu erstellen, die die vorgenommene Kapitalveränderung wieder rückgängig machen. Dadurch trete im Ergebnis für den Zeitpunkt nach dem Zusammenschluss die gleiche Steuerbelastung ein, wie sie vor dem Zusammenschluss bestanden habe.

Der Unterschied zwischen der Methode der Quotenverschiebung und der Aufwertung bestehe lediglich darin, dass bei der Quotenverschiebung die Buchwerte des übertragenen Vermögens fortgeführt würden und erst beim tatsächlichen Vermögensabgang eine Aufdeckung der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven erfolge, während bei der Aufwertungsmethode sofort im Zeitpunkt des Zusammenschlusses die stillen Reserven aufgedeckt und in der Bilanz ausgewiesen würden. Erst bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter erfolge in beiden Varianten eine entsprechende Auflösung der Ergänzungsbilanzen.

Beide Methoden des Verkehrswertzusammenschlusses führen exakt zum gleichen Ergebnis, dass nämlich der die stillen Reserven einbringende Gesellschafter die Steuerbelastung darauf zu tragen habe. Es dürfe nicht übersehen werden, dass es bei beiden Methoden wirtschaftlich bereits zu einer Veräußerung der stillen Reserven an den anderen Gesellschafter gekommen sei. Dies habe aber zur Folge, dass dieser Gesellschafter ab dem Zusammenschlussstichtag auch an den stillen Reserven beteiligt sei, eine Tatsache, die im Übrigen von dem maßgeblichen Beamten des BMF bestätigt worden sei.

Im vorliegenden Fall habe der Verkehrswertzusammenschluss somit zur Folge, dass die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens der atypisch stillen Gesellschaft nach dem durch die Verkehrswertrelation errechneten Beteiligungsverhältnis zu erfolgen habe. Ausgehend von den konkreten Verkehrswerten habe sich daher ein Beteiligungsverhältnis von 90 % für IS und von 10 % für die Fa. S GmbH ergeben. IS sei somit auch an 90 % der stillen Reserven des Vermögens der atypisch stillen Gesellschaft beteiligt.

Aus diesem Grund müssten bei der Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens auch die in der Liegenschaft enthaltenen stillen Reserven im Ausmaß des Beteiligungsverhältnisses von IS mitberücksichtigt werden.

Ebenso wie bereits die Finanzverwaltung im Zuge der Gebührenprüfung an Hand eines vereinfachten Beispiels ihre Sicht der steuerlichen Auswirkungen eines Verkehrswertzusammenschlusses dargestellt hatte, legte nun in der Berufung auch die steuerliche Vertreterin die sich ihrer Ansicht nach ergebenden Konsequenzen eines Verkehrswertzusammenschlusses mit Quotenverschiebung einerseits und eines Verkehrswertzusammenschlusses mit Aufwertung andererseits an Hand eines einfachen Beispiels dar.

Die Ausgangslage sei – analog dem seitens der Betriebsprüfung angeführten Beispiel -, dass A einen Betrieb mit einer Liegenschaft, in welchem stille Reserven vorhanden seien, einbringe. Der Einheitswert der Liegenschaft betrage 300, der Buchwert 1.000 und der Verkehrswert 1.500. B beteilige sich mit einer Geldeinlage von 1.500. Das Beteiligungsverhältnis solle demnach 50:50 betragen.

a) Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung:

aa) Bilanzielle Darstellung:

	Bilanz A				Bilanz B	
	Aktiva	Passiva			Aktiva	Passiva
Grund	1000			Geld	1500	
Kapital A		1000		Kapital B		1500

Bilanz nach Zusammenschluss zur Mitunternehmerschaft A + B

	Aktiva				Passiva				
	A	B	Gesamt		A	A	B	B	Gesamt
	BW	BW	BW		BW	St.R.	BW	St.R.	

Grund	1000		1000						
Geld		1500	1500	Kapital (50 %)	1000	250*			1250
				Kapital (50 %)			1500	-250*	1250
			2500						2500

* = 50 % von 500

Gesamtdarstellung der Bilanz nach Zusammenschluss

Aktiva				Passiva			
Grund		1000		Kapital A		1250	
Geld		1500		Kapital B		1250	
		2500				2500	
Ergänzungsbilanz A				Ergänzungskapital B			
Minderkapital	250	Minderwert Aktiva	250	Minderwert (richtig wohl: Mehrwert) Aktiva	250	Ergänzungskapital	250

ab) Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens

	A	B	Summe
Kapitalkonten in Gesellschaftsbilanz der stillen Ges	1250	1250	2500
Ausscheiden des Buchwertes der Liegenschaft	-500	-500	-1000
	750	750	1500
Ersatz durch Einheitswert der Liegenschaft	150	150	300
Teilwertaufteilung	900	900	1800
Quotenverschiebung (entspricht den anteilig ver- bzw. gekauften stillen Reserven)			

Nach Realisierung 1)				
Teilwertaufteilung		900	900	1800
Ersatz Einheitswert Liegenschaft		-150	-150	-150
Durch Kaufpreis nach gültigem Beteiligungsverhältnis (Geld wird 50 : 50 aufgeteilt)		750	750	1500
		1500	1500	3000
In der Steuerrechnung				
Gewinn (Verkauf um 1500 bei BW von 1000)		250	250	500
Mehr- und Minderkapital lt. Erg.bilanzen (Quotenverschiebung)		250	-250	
Steuerpflichtiges Ergebnis		500		500 2)

1) Kaufpreis der Liegenschaft = Verkehrswert (1500)

2) daraus ergibt sich, dass die Steuerbelastung bei A nach Zusammenschluss der Steuerbelastung vor Zusammenschluss entspricht

b) Verkehrswertzusammenschluss mit Aufwertung

ba) Bilanzielle Darstellung:

	Bilanz A			Bilanz B	
	Aktiva	Passiva		Aktiva	Passiva
Grund	1000		Geld	1500	
Kapital A		1000	Kapital B		1500

Bilanz nach Zusammenschluss zur Mitunternehmerschaft A + B

Aktiva						Passiva					
	A	A	B	B			A	A	B	B	
	BW	St.R.	BW	St.R.	Gesamt		BW	St.R.	BW	St.R.	Gesamt
Grund	1000	500			1500	Kapital (50)	1000	500			1500

						%)				
Geld		(richtig wohl: 1500) 1000		1500						
					Kapital (50 %)		1500			1500
				3000						3000

Gesamtdarstellung der Bilanz nach Zusammenschluss

Aktiva		Passiva	
Grund	1500	Kapital A	1500
Geld	1500	Kapital B	1500
	3000		3000

Ergänzungsbilanz A

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	500	Minderwert Aktiva	500

bb) Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens:

			Summe
	A	B	
Kapitalkonten	1500	1500	3000
Ausscheiden des Buchwertes (= Verkehrswertes)	-750	-750	-1500
	750	750	1500
Ersatz durch Teilwert der Liegenschaft	150	150	300
Teilwertaufteilung	900	900	1800
Nach Realisierung			

Teilwertaufteilung	900	900	1800
Ersatz Einheitswert Liegenschaft	-150	-150	-300
durch Kaufpreis nach gültigem Beteiligungsverhältnis	750	750	1500
(Geld wird im Verhältnis 50 : 50 aufgeteilt)	1500	1500	3000
In der Steuerrechnung			
Gewinn (Verkauf um 1500 bei BW von 1500)	0	0	0
Minderkapital lt. Ergänzungsbilanz	500	0	500
Steuerpflichtiges Ergebnis	500	0	500

Wie die Gegenüberstellung der beiden Methoden des Verkehrswertzusammenschlusses zeige, seien die Gesellschafter A und B nach dem Zusammenschluss am Teilwert des Betriebsvermögens jeweils im Umfang 50:50 beteiligt. Bei der Methode der Quotenverschiebung ergebe sich ein Teilwert des Betriebsvermögens nach Ersatz des Buchwertes der Liegenschaft durch den Einheitswert der Liegenschaft in Höhe von 1.800. Aus diesem Grund entfielen auf die beiden beteiligten Gesellschafter, ausgehend von einem Beteiligungsverhältnis 50:50, je ein Teilwert von 900. Bei der Methode der Aufwertung ergebe sich ebenfalls nach Ersatz des aufgewerteten Buchwertes der Liegenschaft durch den Einheitswert der Liegenschaft ein Teilwert von 1.800, sodass auf jeden der beteiligten Gesellschafter wiederum ein Teilwert von 900 entfalle. Maßgeblich für die Berechnung des Teilwertes der Liegenschaft seien die jeweiligen Kapitalkonten der Gesellschafter, die bei der Methode der Quotenverschiebung im Ausmaß von 1.250 gegeben seien und im Fall der Aufwertung von je 1.500. Die Kapitalkonten der Gesellschafter seien für die Berechnung des Teilwertes der Liegenschaft zu Grunde gelegt worden, sondern vielmehr sei von den Buchwerten des eingebrachten Vermögens ausgegangen worden, sodass die Prüfer bei der Darstellung des Verkehrswertzusammenschlusses mit Quotenverschiebung zu dem Ergebnis gekommen seien, dass das Kapital des Gesellschafters, der den Betrieb übertrage, in Höhe des Buchwertes des eingebrachten Betriebes vorliege und das Kapital des Gesellschafters, der die Geldeinlage getätigt habe, in Höhe der Geldleistung vorliege (daher im Beispiel bei A in Höhe von 1.000 und bei B in Höhe von 1.500). Beim

Verkehrswertzusammenschluss entsprächen die Kapitalkonten der Gesellschafter aber gerade nicht den Buchwerten ihres jeweils eingebrachten Vermögens. Es komme somit in weiterer Folge zum Ergebnis, dass (nach Ersatz des Buchwertes der Liegenschaft durch den Einheitswert der Liegenschaft und Aufteilung des Einheitswertes der Liegenschaft je zur Hälfte auf die Gesellschafter) der Gesellschafter A in Höhe von 650 am Teilwert des Betriebsvermögens beteiligt sei, der Gesellschafter B mit einem Betrag in Höhe von 1.150. Der Gesellschafter A wäre damit am Teilwert im Ausmaß von 36,1 % und Gesellschafter B im Ausmaß von 63,9 % am Teilwert des Betriebsvermögens beteiligt. Diese so errechneten Beteiligungsverhältnisse seien jedoch mit dem ursprünglichen Beteiligungsverhältnis 50:50 an der Mitunternehmerschaft nicht ident.

Im Musterbeispiel der Gebührenprüfung finde keine dem Grundgedanken des Verkehrswertzusammenschlusses zu Grunde liegende Verschiebung der stillen Reserven statt. Vielmehr stelle es im Wesentlichen einen Buchwert(Kapitalkonten)Zusammenschluss dar, bei dem die stillen Reserven letztlich alleine dem ersten Gesellschafter zugerechnet würden. Wie bereits oben ausgeführt, würden jedoch beim Verkehrswertzusammenschluss dem anderen Gesellschafter stille Reserven im Ausmaß des vereinbarten Beteiligungsverhältnisses übertragen. Nur für die (Ertrag)Steuerrechnung selbst seien, da es zu keiner endgültigen (Ertrag)Steuerlastverschiebung kommen dürfe, die stillen Reserven bei dem zu erfassen, bei dem sie entstanden seien. Für die Berechnung des Teilwertes am Betriebsvermögen seien jedoch nicht die (Ertrag)Steuerrechnung maßgebend, sondern einzige und allein die Kapitalkonten der Gesellschafter. Bei einem Beteiligungsverhältnis von 50:50 müsse daher auch ein Teilwert im Verhältnis 50:50 aufgeteilt werden und nicht, wie im Musterbeispiel des Prüfers, im Verhältnis von 36,1 % zu 63,9 %. Nachdem im konkreten Fall die Schenkungssteuerbemessungsgrundlage in der Erklärung nach der dargestellten Berechnungsmethode ermittelt worden sei, sei die ursprünglich festgesetzte Schenkungssteuer richtig. Die Nachforderung der Schenkungssteuer in Höhe von 2,367.191,00 S sei dagegen zu Unrecht erfolgt.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte der Leiter der Gebührenprüfung aus, dass grundsätzlich auf die in der Niederschrift sehr detaillierten Ausführungen zu verweisen sei. Zur Erleichterung der Grundsatzbetrachtung habe die Prüfung ein Musterbeispiel verwendet und anschließend die konkreten Zahlen des geprüften Falles auf den von der Prüfung für richtig erachteten Lösungsansatz angewendet. In dem für die Berufung von der steuerlichen Vertretung nun ebenfalls verwendeten Musterbeispiel seien die Gesamtbilanz nach Zusammenschluss und die Ergänzungsbilanzen dargestellt. Unter der Position "Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens" seien zwar die Kapitalkonten aus der Bilanz nach Zusammenschluss – mit Berücksichtigung der Quotenverschiebung, somit einer

Kapitalaufstockung bei A um 250 und einer Kapitalabstockung bei B um 250 - angeführt, doch seien die Ergänzungsbilanzen und deren Kapitalposten – das Minderkapital von A und das Mehrkapital von B - nicht berücksichtigt.

In der Berufungsschrift werde weiters ausgeführt, dass in dem von der Gebührenprüfung dargestellten Musterbeispiel keine dem Gedanken des Verkehrswertzusammenschlusses zu Grunde liegende Verschiebung der stillen Reserven statt finde; vielmehr hätten die Prüfer einen Buchwertzusammenschluss dargestellt, bei dem die stillen Reserven allein dem Gesellschafter zugerechnet würden. Diesem Vorbringen sei zu entgegnen, dass das Musterbeispiel unter Anlehnung an das im Lehrbuch Umgründungssteuer-Leitfaden, 2. Auflage, 944-949, angeführte Beispiel "Zusammenschluss durch Quotenverschiebung bei den Kapitalkonten" ermittelt worden sei. Aus dieser Literaturstelle seien folgende Kernsätze sinngemäß wiedergegeben: "Die Diskrepanz der Kapitalkonten laut Zusammenschlussbilanz und den festgelegten Beteiligungsverhältnissen führt zu einer Verschiebung der Kapitalkonten, bis das erforderliche Beteiligungsausmaß erreicht ist."

Laut Berufungsschrift würden beim Verkehrswertzusammenschluss stille Reserven im Ausmaß des vereinbarten Beteiligungsausmaßes übertragen. Hier dürfe ebenfalls auf die Ausführungen der o.a. Literaturstelle, 949, verwiesen werden: "Um eine steuerpflichtige Verschiebung von stillen Reserven inklusive Firmenwert zu vermeiden, muss diese Quotenverschiebung durch Ergänzungsbilanzen wieder rückgängig gemacht werden. Die Mehr- bzw. Minderwerte in den Ergänzungsbilanzen teilen das Schicksal jener Wirtschaftsgüter, für die ihre Ansätze in der Hauptbilanz stehen. Sie nehmen daher an den Abschreibungen teil und beeinflussen den Buchgewinn bzw. Buchverlust bei Realisierung."

Nach Ansicht der Prüfung seien diese Ergänzungsbilanzen vollwertige Bilanzen, die mit der Gesellschaftsbilanz zusammengefasst zu betrachten seien und die Grundlage für die Verteilung des maßgeblichen Teilwertes des Betriebsvermögens auf die Gesellschafter bilde. Die in der Berufung vorgebrachte Vorgangsweise – Weglassen der Ergänzungsbilanzen – würde außerdem eine steuerpflichtige Schenkung in Höhe der stillen Reserven von einem auf den anderen Gesellschafter auslösen, da es unbestreitbar sei, dass die vor der Umgründung entstandenen stillen Reserven dem Altgesellschafter gehörten und nicht auf den Neugesellschafter übergingen. So stünden bei Verkauf der Liegenschaft die stillen Reserven, welche auf die Zeit vor der Umgründung entfielen, noch dem Altgesellschafter und nicht dem Neugesellschafter zu. Nach Ansicht der Prüfung sei der Bescheid in der erstellten Form daher aufrecht zu erhalten.

Die Berufung wurde der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich am 19. Februar 2002 vorgelegt. Auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl I 97/2002, ist seit

1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen. Im Zuge eines internen Belastungsausgleiches im Sinne des § 270 Abs. 4 BAO wurde rückwirkend die Bestellung zum Referenten mit Zustimmung der Präsidentin des unabhängigen Finanzsenates geändert und der nunmehr entscheidenden Referentin die Berufung im Jänner 2005 zugeteilt.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2005 ersuchte die Referentin die Bw, den Vertrag vom 29./30. April 1992 betreffend die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft zwischen Frau IS und der Fa. S GmbH zur Einsicht vorzulegen sowie bekannt zu geben, ob zwischenzeitig eine Klärung hinsichtlich der Liebhabereiproblematik erfolgt sei. Darüber hinaus wurde der Bw die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung übermittelt.

In einer schriftlichen Ergänzung vom 30. Juni 2005 zur Berufung vom 23. Jänner 2002, der ein Vertrag vom 29./30.4.1992 über die Begründung der atypisch stillen Gesellschaft beigelegt wurde, brachte die Vertreterin der Bw klarstellend vor, dass IS sich in einem ersten Schritt an der Fa. S GmbH als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt habe. Zivilrechtlich habe sie eine Einlage in die Fa. S GmbH geleistet und hierfür einen Gesellschaftsanteil erhalten, der 90 % der Substanz und der Erträge der Gesellschaft repräsentiere. Diese Gesellschafterposition hätten bei der Schenkung in einem zweiten Schritt ihre beiden Töchter je zur Hälfte übernommen. Das Steuerrecht sehe diesen Einlagevorgang differenzierter und unterstelle – rein steuerlich – die Gründung einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft. Aus steuerlicher Sicht hätten IS ihre Geldeinlage und die Fa. S GmbH ihren Betrieb auf die Mitunternehmerschaft übertragen. Zur Vermeidung der Realisierung stiller Reserven durch die Übertragung des Betriebes sei ein Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG erforderlich gewesen. Die Grundstücke der Fa S GmbH seien daher steuerlich einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen, an der die Fa. S GmbH selbst als Inhaberin des Handelsgewerbes und IS als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt seien, auch wenn zivilrechtliche Liegenschaftseigentümerin nach wie vor die Fa. S GmbH sei.

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sei das Betriebsvermögen dieser atypisch stillen Mitunternehmerschaft entsprechend der Bilanzbündeltheorie aliquot heranzuziehen. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage sei daher so vorzugehen wie bei der Schenkung eines KG- bzw. OHG-Anteils.

Hinsichtlich der Berücksichtigung einer Ergänzungsbilanz nach ihrem Zweck sei wie folgt zu differenzieren:

Vermiete der Mitunternehmer etwa Grundstücke an seine Mitunternehmerschaft, so seien diese Grundstücke – obwohl sie sich zivilrechtlich im Eigentum des Gesellschafters und nicht der Mitunternehmerschaft befänden – in einer Sonder(Ergänzungs)bilanz darzustellen. Werde das Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil unentgeltlich

übertragen, fließe das in der Sonderbilanz dargestellte Grundstück in die Schenkungssteuerbemessungsgrundlage ein. Im gegenständlichen Fall liege allerdings kein Sonderbetriebsvermögen vor.

Ein Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG könne weiters auch als Buchwertzusammenschluss erfolgen. Die Beteiligungsverhältnisse der Mitunternehmerschaft resultierten dann aus den steuerlichen Übertragungskapitalien. Diese entsprächen in der Regel nicht den Verkehrswerten, weshalb üblicherweise ein Gewinnvorab vereinbart werde. Jener Gesellschafter, der auf Grund eines Zusammenschlusses nach Buchwerten einen Vermögensverlust erleide, bekomme diesen als Gewinnvorab ersetzt. Der Gewinnvorab stelle einen Anspruch auf künftige Gewinne und somit ein Wirtschaftsgut dar. Werde dieser Gewinnvorab gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen, so sei er Teil der Bemessungsgrundlage. Im gegenständlichen Fall liege aber auch kein Buchwertzusammenschluss vor.

Bei einem Verkehrswertzusammenschluss sei die Situation eine völlig andere. Die in den Ergänzungsbilanzen dokumentierten Werte dienten ausschließlich dazu, ertragsteuerlich die Verschiebung stiller Reserven zu verhindern, und zwar unabhängig davon, ob der Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung oder mit Aufwertung durchgeführt worden sei. Beide Methoden verhinderten lediglich die Verschiebung stiller Reserven. Würden nämlich die Fa. S GmbH einen Betrieb und IS Bargeld auf eine atypisch stille Mitunternehmerschaft übertragen, so sollten die stillen Reserven bei jenem Gesellschafter steuerhängig bleiben, bei dem sie entstanden seien.

Diese Form von Ergänzungsbilanzen diene ausschließlich der ertragsteuerlichen Dokumentation und habe keine Auswirkung auf die quotale Beteiligung des Geschäftsherrn und des stillen Gesellschafters am Gesamtvermögen der stillen Gesellschaft und auf die Bemessungsgrundlage bei der Schenkungssteuer. Weder handle es sich um Sonderbetriebsvermögen im Sinne des § 23 EStG, noch um einen Gewinnvorab aus einem Buchwertzusammenschluss. Die bei einem Verkehrswertzusammenschluss in der Ergänzungsbilanz dokumentierten Werte hätten nicht die Qualität eines Wirtschaftsgutes und seien daher bei der Ermittlung der Schenkungssteuerbemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen.

Nachdem die stillen Gesellschafter zu 90 % an der Substanz und an den Erträgen der Gesellschaft beteiligt seien, sei der Behauptung der Prüfungsabteilung des Finanzamtes vom 15. Februar 2002, wonach die vor der Umgründung entstandenen stillen Reserven angeblich unbestreitbar dem Altgesellschafter gehörten und nicht auf den Neugesellschafter übergingen, entschieden entgegen zu treten. Nicht den Tatsachen entspreche auch, dass bei Verkauf der

Liegenschaft die stillen Reserven, welche auf die Zeit vor der Umgründung entfielen, noch dem Altgesellschafter und nicht dem Neugesellschafter zuständen. Hier werde der Buchwert mit dem Verkehrswertzusammenschluss verwechselt. Das Wesen des hier vorliegenden Verkehrswertzusammenschlusses sei, dass die hinzutretenden Gesellschafter (hier IS) gerade an den stillen Reserven, die bis zum Eintrittszeitpunkt entstanden seien, beteiligt würden. Komme es zur Realisierung der stillen Reserven, partizipierten sie entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis daran. Dies sei selbstverständlich, da sie sich durch ihre Einlage ja in die stillen Reserven quasi eingekauft hätten.

Das Umgründungssteuerrecht erlaube jedoch, dass die stillen Reserven zunächst unversteuert blieben und steuerlich die Buchwertfortführung gelte, wenn Vorsorge getroffen werde, dass die Steuerlast, die aus der Realisierung der stillen Reserven stamme, nicht verschoben werde. Es gehe daher nicht um die Vermeidung der Verschiebung der stillen Reserven, sondern um die Vermeidung der Verschiebung der Steuerlast darauf.

Die Vermeidung der Verschiebung der stillen Reserven an sich sei Wesen des Buchwertzusammenschlusses, woraus automatisch keine Steuerlastverschiebung resultieren könne, da die stillen Reserven (durch Gewinnvorab, Liquidationsvorab oder Vorbehaltzusammenschluss) ohnehin beim Altgesellschafter verblieben und bei Realisierung bei ihm versteuert würden.

Ebenso sei im Übrigen die auf Seite 2 der Stellungnahme des Finanzamtes angeführte Literaturstelle aus dem Umgründungssteuerleitfaden zu verstehen, wo bei einem Verkehrswertzusammenschluss in der Variante Quotenverschiebung davon gesprochen werde, dass zur Vermeidung der steuerpflichtigen Verschiebung von stillen Reserven inklusive Firmenwert diese Quotenverschiebung durch Ergänzungsbilanzen wieder rückgängig zu machen sei. Dieser Satz setze voraus, dass eine Verschiebung von stillen Reserven inklusive Firmenwert beim Verkehrswertzusammenschluss tatsächlich erfolgt sei. Um die Steuerpflicht dieser Verschiebung zu vermeiden, müsse diese Verschiebung – allein für ertragsteuerliche Zwecke – durch Ergänzungsbilanzen wieder rückgängig gemacht werden, damit für den Fall der tatsächlichen Realisierung die Steuerlast darauf nur derjenige trage, der diese stillen Reserven beim Zusammenschluss eingebracht habe. Natürlich sei aber auch der andere am Realisat dieser stillen Reserven beteiligt, da er sie ja durch seine Einlage beim Einstieg bereits abgegolten habe.

Ministerialrat Dr. AA habe diese Ansicht – leider nur in einem Telefonat – bestätigt. Sie komme auch durch die Rz 1304 UmgrStR klar zum Ausdruck, wenn als Voraussetzung für die Buchwertfortführung die Vermeidung der Verschiebung von persönlichen Steuerlasten (und nicht der stillen Reserven) angeführt werde.

Die in der Beilage zur Schlussbesprechungsniederschrift angeführte Beispielsrechnung der Gebührenprüfung, bei der die Ergänzungsbilanzposten wieder als Mehr- oder Minderwerte in die auf die Gesellschafter aufgeteilte Hauptbilanz integriert würden, unterstelle, dass tatsächlich dem einen Gesellschafter weniger Anteil an dem Grund gehöre und dem anderen ein höherer Anteil, was aber nicht den Tatsachen entspreche, da ja beide nach dem eindeutigen Vertragswillen zu gleichen Teilen am Gesamt- und somit auch am Grundvermögen beteiligt sein wollten.

Im konkreten Fall habe IS mit ihrer Schenkung eines 90%igen Gesellschaftsanteils auch 90 % am Grundvermögen geschenkt, welches auf Grund der Sonderbestimmung für Schenkungssteuerzwecke mit dem Einheitswert anzusetzen sei.

Im Übrigen sei auf die Berufungsausführungen vom 23. Jänner 2002 zu verweisen.

Aus dem in der Beilage enthaltenen Vertrag über die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft (zugleich Zusammenschlussvertrag) sei unter Punkt II. 1. der eindeutige Vertragswillen ersichtlich, dass der atypisch stille Gesellschafter mit einer Beteiligungsquote von 90 % am Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen des Geschäftsherrn (einschließlich des good will und der stillen Reserven) beteiligt sei. Unter Punkt II. 2. letzter Satz sei festgehalten, dass zur Vermeidung einer Verschiebung der Steuerbelastung (nicht also der stillen Reserven an sich) Ergänzungsbilanzen erstellt würden, wofür der Betrag der stillen Reserven aus der Liegenschaft einvernehmlich ermittelt werde.

Zur Frage des aktuellen Standes der Liebhabereibeurteilung könne nur angeführt werden, dass ein gemäß § 200 BAO vorläufiger Personengemeinschaftsbescheid 2003 auszugsweise vorliege, die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide jedoch endgültig seien. Seit 1997 seien jedoch wegen des Verlustausgleichsverbotes für Verluste aus der gewerblichen Vermietung gemäß § 2 Abs. 2a EStG keine Verluste mehr zugewiesen worden.

Die maßgeblichen Vertragspunkte des Vertrages über die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 29./30. April 1992 lauten:

II. Gewinn- und Verlustbeteiligung, Vermögensbeteiligung

1. *Beginnend mit 30. April 1992 ist der atypisch stille Gesellschafter mit einer Beteiligungsquote von 90 % an Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen des Geschäftsherrn (einschließlich des good will und der stillen Reserven) beteiligt.*
2. *Zur rechnerischen Abgrenzung der Gewinn- und Verlustbeteiligung für das Geschäftsjahr des Eintrittes des atypisch stillen Gesellschafters ist auf den Stichtag seines Eintrittes eine Zwischenbilanz aufzustellen, die aus dem vorangegangenen Jahresabschluss abzuleiten ist. An dem sich bis zu diesem Stichtag ergebenden Ergebnis sowie an den in der Zwischenbilanz ausgewiesenen versteuerten und unversteuerten Rücklagen nimmt der atypisch stille Gesellschafter nicht teil. Die Vermeidung einer Verschiebung der Steuerbelastung erfolgt durch Ergänzungsbilanzen. Zu diesem Zweck werden die stillen Reserven der in der Zwischenbilanz ausgewiesenen Liegenschaft J, einvernehmlich ermittelt.*

V. Beendigung der Gesellschaft

2. (...)

a) Der stille Gesellschafter ist am gesamten Unternehmenswert einschließlich Firmenwert und stiller Reserven zum Stichtag des Ausscheidens mit 90 % beteiligt. (...)

Das Finanzamt, welchem die ergänzenden Ausführungen der Bw zu Kenntnis gebracht wurden, verwies zur Untermauerung seiner Ansicht auf die Ausführungen in der Niederschrift vom 18. September 2001 über die Schlussbesprechung sowie die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vom 15. Februar 2002.

Nach einem am 14. Oktober 2005 mit der steuerlichen Vertreterin zur Erörterung der Rechtslage geführten Telefonat übermittelte diese ein Fax, in welchem sie an Hand des bereits mehrfach angeführten Beispielfalles den ihrer Meinung nach richtigen Ansatz für die Aufteilung des Teilwertes des Betriebsvermögens auf die beiden Gesellschafter darstellte. Die Berechnung erfolgte dabei auf Basis eines Verkehrswertzusammenschlusses mit Aufwertung.

	Summe	A	B
Kapital A	1500	1500	
Kapital B	1500		1500
Summe Kapital	3000	1500	1500
TW BV	1800		
Differenz	-1200	-600	-600
TW BV (ant)	1800	900	900

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach Abs. 2 leg. cit. ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke der Einheitswert (ab 1. Jänner 2001 das Dreifache des Einheitswertes) maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

Auf Grund des § 12 BewG sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen.

Bei der Schenkung eines Anteiles an einer Personengesellschaft ist daher für die Bemessung der Schenkungssteuer des übergebenen Betriebsvermögens – abgesehen von den Grundstücken – der Teilwert der übertragenen Wirtschaftsgüter zum Ansatz zu bringen. Die Höhe des Betriebsvermögens ergibt sich somit aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter zuzüglich der mit dem Einheitswert bewerteten Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten.

Im vorliegenden Berufungsfall hatten die nunmehrige Geschenkgeberin und die Fa. S GmbH eine atypisch stille Gesellschaft gegründet, wobei sich die Geschenkgeberin mit einer Einlage von 25 Mio. S beteiligt und der Fa. S GmbH zudem ein Darlehen in Höhe von 120 Mio. S gewährt hatte.

Unbestritten ist, dass es sich beim gegenständlichen Zusammenschluss um einen Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung (Art. IV UmgrStG) handelt. Maßstab der Kapitalbeteiligung der nunmehrigen Geschenkgeberin war daher nicht der Buchwert, sondern der Verkehrswert des vorhandenen Vermögens der Personengesellschaft. Das Beteiligungsverhältnis wurde demnach im Verhältnis der Verkehrswerte der übertragenen Vermögen festgelegt.

Das UmgrStG normiert für Zusammenschlüsse grundsätzlich Buchwertfortführung, sodass die Aufdeckung allfälliger stiller Reserven, die im eingebrachten Vermögen eines oder beider Gesellschafter enthalten sind, unterbleibt.

Soll das Beteiligungsverhältnis in der neu gegründeten Gesellschaft dem Verhältnis der Verkehrswerte entsprechen, so ergibt sich eine Diskrepanz zwischen den Zusammenschlusskapitalbeträgen laut den steuerlichen Zusammenschlussbilanzen und den festgelegten Beteiligungsverhältnissen. Die Kapitalbeträge müssen daher so weit verschoben werden, dass das erforderliche Beteiligungsverhältnis erreicht wird.

Das bedeutet, dass die steuerlich maßgeblichen Buchwerte laut Zusammenschlussbilanz von der übernehmenden Personengesellschaft in der Steuerbilanz angesetzt werden und das gesamte Buchkapital im Verhältnis der Verkehrswerte der zusammengeschlossenen Vermögen auf die Mitunternehmer verteilt wird. Die (starren) Kapitalkonten entsprechen nunmehr den Verkehrswertverhältnissen. Die mit dieser Quotenverschiebung allerdings verbundene Verschiebung von stillen Reserven und Steuerlasten muss durch Ergänzungsbilanzen für die betroffenen Gesellschafter rückgängig gemacht werden, da grundsätzlich jeder Steuerpflichtige die von ihm selbst erwirtschafteten stillen Reserven auch selbst versteuern muss. Jede Auflösung einer stillen Reserve in der Gemeinschaftsbilanz muss daher – soweit aus der Zeit vor dem Zusammenschluss stammend – durch Auflösung der Ergänzungsbilanzen auf den "Altunternehmer" umgeleitet werden.

Auf Grund der Buchwertfortführung führen die verschobenen und in den Ergänzungsbilanzen rückgängig gemachten Differenzen erst bei einer Realisierung der in der Personengesellschaft enthaltenen Reserven zu einer konkreten Steuerlastverschiebung, sodass erst bei dieser Gelegenheit eine Gegenrechnung mit den entsprechenden Ergänzungsbilanzen erforderlich ist.

Um eine steuerpflichtbegründende Verschiebung von stillen Reserven - die im vorliegenden Fall ausschließlich in der von der Fa. S GmbH eingebrachten Liegenschaft enthalten sind - zu vermeiden, musste diese Quotenverschiebung daher durch Ergänzungsbilanzen wieder rückgeführt werden.

Die Mehr- bzw. Minderwerte in den Ergänzungsbilanzen teilen das Schicksal jener Wirtschaftsgüter, die für ihre Ansätze in der Hauptbilanz stehen. Sie nehmen daher an den Abschreibungen teil und beeinflussen den Buchgewinn bzw. Buchverlust bei Realisierung (vgl. Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuerleitfaden, 949). Bei Veräußerung oder Beendigung der Gesellschaft werden die Mehr- bzw. Minderwerte in den Ergänzungsbilanzen erfolgswirksam aufgelöst. Damit werden die stillen Reserven von dem Gesellschafter versteuert, der sie übertragen hat (vgl. Karel/Neuhold/Reinweber/Seiser/Wascher, Umgründungssteuerrecht für die Praxis, 110).

Gegenständlich schenkte die Mutter mit Schenkungsvertrag vom 22. Dezember 1993 der Bw mit Wirkung 1. Oktober 1993 50 % ihrer atypisch stillen Beteiligung und ihres Darlehens.

Unstrittig ist im zu beurteilenden Berufungsfall die Ermittlung des Teilwertes des Betriebsvermögens sowie dessen Höhe. Sowohl die Betriebspprüfung als auch die steuerliche Vertreterin haben den Teilwert des Betriebsvermögens einvernehmlich mit 32,623.879,00 S errechnet.

Streit besteht allerdings über die Ermittlung der Schenkungssteuerbemessungsgrundlage, konkret darüber, wie aus dem von der Gebührenprüfungsabteilung des Finanzamtes und auch von der steuerlichen Vertretung verwendeten Musterbeispiel ersichtlich ist, wie die bei der Bw und der Gesellschaft anzusetzenden Kapitalkonten zu ermitteln sind und wie daraus resultierend die Aufteilung des Teilwertes des Betriebsvermögens auf die beiden Gesellschafter vorzunehmen ist. Darüber hinaus geht die Bw davon aus, dass beim Verkehrswertzusammenschluss dem anderen Gesellschafter stille Reserven im Ausmaß des vereinbarten Beteiligungsverhältnisses übertragen würden und die Werte der Ergänzungsbilanzen lediglich dazu dienten, die Verschiebung von stillen Reserven nur in der Ertragsteuerrechnung zu verhindern und diese somit bei demjenigen zu erfassen, bei dem sie entstanden seien. Die Ergänzungsbilanzen dienten lediglich der ertragsteuerlichen Dokumentation, hätten nicht die Qualität eines Wirtschaftsgutes und keine Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer.

Diese Ansicht hätte zur Konsequenz, dass es eine Steuerlastverschiebung lediglich im Ertragsteuer-, nicht jedoch im Schenkungssteuerbereich zu verhindern gilt.

Sowohl die Betriebsprüfung als auch die Bw ersetzen in ihrem Musterbeispiel bei Ermittlung des Teilwertes des Betriebsvermögens den Buchwert der Liegenschaft durch den Einheitswert und teilten die sich dadurch ergebende Differenz (im Beispiel 700) im Beteiligungsverhältnis 50:50 auf den die Liegenschaft einbringenden Gesellschafter A und den Bargeld einbringenden Gesellschafter B auf.

Im Unterschied zur Betriebsprüfung ging die Bw allerdings nicht von den ursprünglich unterschiedlichen Kapitalständen (laut Beispiel 1.500 Geldeinlage bei B, jedoch nur 1.000 Buchwert bei A) aus und legte damit ihrer Teilwertberechnung nicht das von B tatsächlich eingebrachte Kapital (1500, das sind 60 % des Gesamtkapitals von 2.500), sondern das in der Zusammenschlussbilanz nach der vereinbarten Beteiligung (im Beispielsfall 50 : 50) durch Quotenverschiebung den Verkehrswerten angepasste (verminderte) Kapital von B in Höhe von 1250 zu Grunde. Damit berücksichtigte die Bw zwar die nach dem Zusammenschluss angepassten Kapitalstände, nicht jedoch, wie dies nach Ansicht der Gebührenprüfung notwendig ist, die diese Kapitalveränderung wieder rückgängig machenden, eine Steuerlastverschiebung verhindernden Ergänzungsbilanzen.

Grundsätzlich soll, wie o.a. und von der Bw in der Berufung bestätigt, jeder Steuerpflichtige die von ihm selbst erwirtschafteten stillen Reserven auch selbst versteuern müssen, sodass es durch den Zusammenschluss zu keiner endgültigen Verschiebung von persönlichen Steuerlasten auf den anderen Mitunternehmer kommen darf.

Der Bw ist zuzustimmen, dass sich ihre Mutter durch eine Einlage, deren Höhe nach dem Verkehrswert bemessen worden war, in die stillen Reserven der Gesellschaft eingekauft hatte. Sie erhielt demzufolge im Falle der Liegenschaftsveräußerung auch den ihrem Beteiligungsverhältnis entsprechenden Anteil, was aber nichts daran änderte, dass die Gesellschaft die bis zum Zusammenschlusszeitpunkt entstandenen stillen Reserven zu versteuern hätte. Dies wird nicht zuletzt dadurch dokumentiert, dass laut Punkt II. 1. des Vertrages über die Begründung einer atypisch stillen Beteiligung die Mutter der Bw, beginnend mit Begründung der atypisch stillen Gesellschaft, am Gewinn und Verlust und am Gesamtvermögen des Geschäftsherrn (einschließlich des good will und der stillen Reserven) beteiligt gewesen ist.

Zutreffend ist auch, dass die Ertragssteuern und die Schenkungssteuer unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen und infolge dessen unterschiedlich ausgestaltet sind (vgl. VwGH 5.8.1993, 88/14/0060).

Dennoch kann auf Grund nachfolgender Überlegungen die Meinung der Bw, sie habe sich durch eine am Verkehrswert der Liegenschaft bemessene Einlage mit 90 % (auch) an den stillen Reserven beteiligt, sodass bei Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens auch die in der Liegenschaft enthaltenen stillen Reserven im Beteiligungsausmaß zu berücksichtigen seien, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen:

Im Berufungsfall wurden die Kapitalkonten im Verhältnis der von den Gesellschaftern eingebrachten Verkehrswerte festgesetzt, sodass die Gewinne aus der Auflösung stiller Reserven im Verhältnis der Kapitalkonten zu verteilen sind. Um eine dadurch eintretende Verschiebung von Steuerlasten zu vermeiden, müssen steuerlich Ergänzungsbilanzen gebildet werden. Der Bw ist daher zuzustimmen, dass die Geschenkgeberin auf Grund ihrer am Verkehrswert der Liegenschaft bemessenen Einlage zu 90 % auch am Grundvermögen beteiligt gewesen ist.

Bei Ermittlung des Teilwertes des Betriebsvermögens sind die in den beweglichen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aufzudecken; dies gilt jedoch auf Grund der Sonderbestimmung des § 19 Abs. 2 ErbStG nicht auch für Liegenschaftsvermögen, welches an Stelle des Buchwertes mit dem Einheitswert anzusetzen ist.

Die Bw kritisiert die ihrer Ansicht nach unrichtige Rechtsmeinung der Betriebsprüfung zur Aufteilung des Teilwertes des Betriebsvermögens auf die beiden Mitunternehmer, da diese - im Beispieldfall - bei einem Beteiligungsverhältnis von je 50 % an der Mitunternehmerschaft von einer Aufteilung des Teilwertes des Betriebsvermögens im Verhältnis von 36,1 % zu 63,9 % ausgehe. Dies resultiere daraus, dass die Betriebsprüfung fälschlich von den Buchwerten (bei A daher vom Buchwert der Liegenschaft von 1.000, bei B von der Geldeinlage von 1.500) ausgegangen sei. Richtigerweise sei aber ein Verkehrswertzusammenschluss erfolgt, wobei sowohl ein Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung als auch ein solcher mit Aufwertung zum gleichen Ergebnis führen, dass nämlich der Teilwert – im Beispieldfall – entsprechend dem tatsächlichen Beteiligungsverhältnis 50:50 aufzuteilen sei.

Dem ist aber zu entgegnen, dass es im vorliegenden Fall bei der Ermittlung des Teilwertes für Zwecke der Schenkungssteuer auf Grund der o.a. Sonderbestimmung zu keiner Aufdeckung von in der Liegenschaft enthaltenen und damit auch zu keiner Berücksichtigung von stillen Reserven gekommen ist. Da bei Ermittlung des Teilwertes des Betriebsvermögens Liegenschaften mit dem Einheitswert anzusetzen sind, war lediglich, wie von der Gebührenprüfung dargestellt, der Buchwert durch den Einheitswert zu ersetzen; der Ansatz des Teilwertes einer Liegenschaft ist nach den steuerlichen Bewertungsvorschriften nicht zulässig. Die sich dadurch ergebende Wertdifferenz teilte die Betriebsprüfung nach dem

Beteiligungsverhältnis (im Beispielsfall bedeutet dies bei einer Beteiligung von je 50 % die Aufteilung einer Differenz von 700 im Ausmaß von je 350 auf beide Gesellschafter) der Gesellschafter auf. Tatsächlich betrug diese Wertdifferenz -100.676.951,00 S und wurde zu 90 % auf die Geschenkgeberin (somit -90.609.256,00 S) und zu 10 % auf die S GmbH (somit -10.067.695,00 S) entsprechend den tatsächlichen Anteilen am Gesamtvermögen aufgeteilt.

Die von der Bw begehrte, dem tatsächlichen Beteiligungsverhältnis entsprechende Aufteilung konnte demnach nur hinsichtlich des Differenzbetrages zwischen Buchwert und Einheitswert erfolgen, mangels Aufdeckung nicht jedoch auch hinsichtlich des sich zwischen Verkehrswert und Buchwert ergebenden Differenzbetrages.

Zutreffend führte die Betriebsprüfung aus, dass noch nicht realisierte Gewinne (noch nicht aufgedeckte stillen Reserven) nicht auf den Kapitalkonten ausgewiesen werden können und die in der Liegenschaft enthaltenen stillen Reserven mangels Aufdeckung bei Ermittlung des Teilwertes des Betriebsvermögens nicht berücksichtigt werden können.

Die von der Bw ins Auge gefasste Vorgangsweise, bei Aufteilung des Teilwertes auf die Gesellschafter von den in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesenen, dem Beteiligungsverhältnis und damit den Verkehrverhältnissen entsprechenden Kapitalkonten (somit je Gesellschafter 1250) auszugehen, kann daher nicht geteilt werden. Diese Vorgangsweise hätte die oben dargestellte Quotenverschiebung samt der damit verbundenen Verschiebung von stillen Reserven zur Folge. Gleichermaßen würde für den Ansatz von auf den Verkehrswert aufgewerteten Wirtschaftsgütern (somit je Gesellschafter 1500) gelten.

Da die stillen Reserven bei Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens für Schenkungssteuerzwecke jedoch nicht aufzudecken sind, hatte ein steuerneutraler Ausgleich dieser Verschiebung durch den Ansatz von Ergänzungsbilanzen zu erfolgen. Die erfolgswirksame Auflösung der Werte in den Ergänzungsbilanzen, welche die Versteuerung der stillen Reserven von dem Gesellschafter, der sie übertragen hat, bewirkt, ist erst bei Aufdeckung dieser stillen Reserven zulässig (Karel/Neuhold/Reinweber/Seiser/Wascher, aaO, 110).

Gegenständlich wurde, wie o.a., der sich durch den Ersatz des Buchwertes durch den Einheitswert ergebende Differenzbetrag im tatsächlichen Beteiligungsausmaß auf die Gesellschafter aufgeteilt (90 % auf die Geschenkgeberin, 10 % auf die S GmbH). Mag die Geschenkgeberin der Bw auch die in der Liegenschaft enthaltenen stillen Reserven anteilig geschenkt haben, bewirkte der Ansatz des Einheitswertes der Liegenschaft dennoch keine Aufdeckung von stillen Reserven, sodass diese bei der Teilwertermittlung auch nicht in die Verteilung einfließen konnten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. Oktober 2005