



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 24. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. August 2004, StNr. 071/5273, ErfNr. 202.640/2002, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wird aufgehoben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch diese Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Der Bescheid betreffend Grunderwerbsteuer vom 11. Juli 2003, StNr. 071/5273, mit dem die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.480,96 festgesetzt worden ist, ist somit wieder in Geltung.

Entscheidungsgründe

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

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

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

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

Die Abgabenbehörde I Instanz setzte mit den Bescheiden vom 11.7.2003, St.Nr. 071/5273, ErfNr. 202.640/2002, folgende Abgaben fest:

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

b) Schenkungssteuer in Höhe von € 46.151,88 von einer Bemessungsgrundlage von € 387.219,38 (Dreifacher Einheitswert der Liegenschaft zuzüglich Wert des Gesellschaftsanteiles abzüglich 45 % des Freibetrages nach § 15 a ErbStG) fest.

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

1.) Es wurde eine berichtigte Bilanz vorgelegt und die Teilwerte des Betriebsvermögens neu ermittelt. Dabei wurde der Wert des Anteiles des J.S. mit € - 248.028,44 ermittelt.

2.) Der Vater des Bw sei am Vermögen der J.S. OHG zu 100 % beteiligt gewesen sei. Es seien keine Anteilsabtretungen erfolgt, lediglich der Bw sei zum 1.1.1995 mit einer Haftenlage von ATS 50.000,00 als Kommanditist der J.S.OHG beigetreten.

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

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

Gleichzeitig verfügte die Abgabenbehörde I. Instanz die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Grunderwerbsteuer und setzte im gleichzeitig erlassenen neuen Sachbescheid vom 3.8.2004, St.Nr. 071/5273, ErfNr. 202.640/2002, die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 323.228,44 mit € 6.464,57 fest. Dabei ermittelte sie als Bemessungsgrundlage nicht nur die anteilige Gegenleistung, sondern den gesamten Betrag der Austragsrechte sowie den negativen Wert der Gesellschaftsanteile der übertragenen Anteile an der J.S OHG.

Als Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde angeführt, dass der Abgabenbehörde I. Instanz nicht bekannt gewesen sei, dass der Wert des Komplementäranteiles an

der J.S.OHG negativ sei. Es wurde ja seitens des Bw eine berichtigte Bilanz vorgelegt und die Teilwerte des Betriebsvermögens neu ermittelt. Dabei wurde der Wert des Anteiles des J.S. mit € - 248.028,44 ermittelt.

Dagegen richten sich die Berufungen vom 24.8.2004. Diese wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung gemeinsam mit der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt.

Seitens der Abgabenbehörde II. Instanz erging folgender Vorhalt:

„1.) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Grunderwerbsteuer:

Wiederaufnahmegrund ist der Umstand, dass aus der Mitteilung über den Einheitswert des Betriebsvermögens nicht ersichtlich war, dass die übertragenen Mitunternehmeranteile nach den Bewertungsvorschriften einen negativen Wert ergeben. Dies war erst aus den in der Berufung vorgelegten Unterlagen ersichtlich.

2.) Grunderwerbsteuer:

Zur Rechtsansicht der Abgabenbehörde I. Instanz, wonach in der Übernahme des negativen KG-Anteiles eine weitere Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft zu sehen sei, ist folgendes anzumerken:

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 18.11.1991, 90/15/0097, zur Frage der Bemessungsgrundlage für die Gebühr nach § 33 TP 16 Abs. Z.1 lit. c GebG bei der Abtretung von OHG-Anteilen ausgeführt:

... "die von den Erwerbern übernommene Befreiung der ausscheidenden Gesellschafter von ihrer Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft, eine Ausgleichszahlung in der Höhe ihres negativen Kapitalkontos zu leisten.

Im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes ist jedoch zu überprüfen, ob - im Sinne der Auffassung der belangten Behörde - die Übernahme des negativen Kapitalkontos durch den eintretenden Gesellschafter im Zuge der Übertragung des Geschäftsanteiles dem festbetragsbestimmten Entgelt ihm zuzurechnen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach ausgesprochen, daß der Betrag übernommener Schulden gebührenrechtlich als Teil des Entgeltes anzusehen und bei der Bemessung der Gebühr dem festbetragsbestimmten Entgelt hinzuzurechnen ist, wenn die Vertragsteile die Übernahme bzw. Befreiung von Verbindlichkeiten, die eine Entlastung (= Vermehrung) des Vermögens des Verkäufers (Übergebers) bewirkt, durch den Käufer (Übernehmer) ohne Anrechnung auf das festbetragsbestimmte Entgelt vereinbart haben (vgl. die hg. Erkenntnisse

vom 20. Jänner 1972, Slg. 4332/F, vom 7. Oktober 1985, Slg. 6036/F, und vom 19. März 1990, Zl. 89/15/0085).

Ein vergleichbarer Fall liegt auch hier vor: Zwar bedeutet ein passiver (negativer) Kapitalanteil des Gesellschafters einer offenen Handelsgesellschaft, solange die Gesellschafterstellung aufrecht ist - ausgenommen im Fall einer vereinbarten Nachschußpflicht -, nicht, daß der Gesellschafter verpflichtet wäre, einen entsprechenden Betrag an die Gesellschaft zu zahlen. Eine entsprechende Verpflichtung entsteht jedoch mit dem Ausscheiden des Gesellschafters. Nach Art. 7 Nr. 15 Abs. 5 der vierten Einführungsverordnung zum HGB (EVHGB) hat, wenn der Wert des Gesellschaftsvermögens zur Deckung der Gesellschaftsschulden und der Kapitalanteile der Gesellschafter nicht ausreicht, der ausscheidende Gesellschafter den Teil des Fehlbetrages an die Gesellschaft zu zahlen, der nach dem Verhältnis seines Anteiles am Verlust auf ihn entfällt. Weist die Abschichtungsbilanz einen negativen Kapitalanteil zu Lasten des ausscheidenden Gesellschafters aus, so steht der Gesellschaft ein dem Abfindungsanspruch spiegelbildlicher Zahlungsanspruch in Höhe des negativen Kapitalkontos zu (vgl. Koppensteiner in Straube, HGB Art. 7 Nr. 15, 16, Rz 14; Hueck, Das Recht der OHG⁴ 238, 456; Ulmer in Groß K HGB³, § 138, Rz 67; Hämmerle-Wünsch, Handelsrecht³ 121). Die zitierte Vorschrift gilt außer im Falle des Ausscheidens kraft Vertrages auch bei Ausschließung eines Gesellschafters gemäß § 140 HGB und bei Abgabe einer Erklärung gemäß § 141 HGB. Auch im Liquidationsfall ist ein negativer Kapitalanteil vom Gesellschafter abzudecken (vgl. Kastner-Doralt-Novotny, Gesellschaftsrecht⁵ 138; Torggler-Kucsko in Straube aaO, § 154, Rz 4; Hueck aaO 520), dies ist gemäß § 142 Abs. 3 HGB auch bei der sogenannten Geschäftsübernahme der Fall.

Bei der Übertragung des Geschäftsanteiles von einem ausscheidenden auf einen eintretenden Gesellschafter, die bei entsprechender gesellschaftsvertraglicher Regelung oder bei ad hoc erteilter Zustimmung der anderen Gesellschafter möglich ist, ist Art. 7 Nr. 15 Abs. 5 EVHGB nicht unmittelbar anwendbar. Bei einer solchen Übertragung handelt es sich nach herrschender Ansicht um einen Fall der Einzelrechtsnachfolge (vgl. Koppensteiner in Straube, Art. 7 Nr. 9 bis 11, § 124, Rz 16; OGH GesRz. 1977, 97 mwN), wobei der Eintretende – unter anderem in Beziehung auf den Kapitalanteil - im Zweifel die gleiche Stellung erhält wie der Ausscheidende (Hueck aaO 398). Im Beschwerdefall ist überdies Vertragsinhalt, daß "die mit dem Besitz des Geschäftsanteiles verbundenen Lasten ... auf die Käufer übergehen" (Punkt V. des Vertrages).

Die Erwerber haben somit auch die aus dem negativen Kapitalanteil resultierenden Verpflichtungen der Veräußerer, die schon bei aufrechtem Bestand ihrer Gesellschafterstellung eine - wenn auch durch das Ausscheiden aus der Gesellschaft bedingte - Last in deren Vermögen bildeten, übernommen.

Bei der eingangs dargelegten Auffassung, wonach eine durch den Erwerber bewirkte Entlastung (= Vermehrung) des Vermögens des Veräußerers zum Entgelt zählt, ist bei der Ermittlung des Betrages der Gegenleistung für die Überlassung der Gesellschaftsanteile ein Vergleich des Vermögens des ausscheidenden Gesellschafters vorzunehmen, der einerseits die durch das vorliegende Rechtsgeschäft entstandene Vermögenslage und andererseits jene Vermögenslage einbezieht, die sich nach einem Ausscheiden eines Gesellschafters ohne Übertragung des Geschäftsanteiles auf einen Erwerber ergeben hätte. Im letztgenannten Fall wäre der Veräußerer, wie schon dargelegt wurde, verpflichtet gewesen, der Gesellschaft den Fehlbetrag in Höhe des negativen Kapitalkontos zu erstatten. Dies erweist, daß die Übernahme des negativen Kapitalkontos durch den Erwerber eine Entlastung des Vermögens des Veräußerers herbeiführte. Deren Wert ist daher dem festbetragsvereinbarten Entgelt hinzuzurechnen.

Der dem negativen Kapitalanteil des Gesellschafters entsprechende Erstattungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem ausscheidenden Gesellschafter ist - ebenso wie ein allfälliges Abfindungsguthaben des Letzteren - auf der Grundlage einer sogenannten Abschichtungs- (Auseinandersetzung-)bilanz zu ermitteln, die grundsätzlich auf den für den Zeitpunkt des Ausscheidens maßgeblichen Stichtag zu erstellen ist. Diese Abschichtungsbilanz hat den in Art. 7 Nr. 15 Abs. 5 EVHGB bezogenen Wert des Gesellschaftsvermögens als Wert des lebenden Unternehmens zu ermitteln. Die Aktiva sind dabei (unter Auflösung stiller Reserven bzw. Rückführung von Überbewertungen) nicht mit den Buchwerten, sondern - ebenso wie die Schulden - mit ihrem wahren Wert einzusetzen; ein allfälliger Firmenwert ist zu aktivieren (vgl. hierzu z.B. Koppensteiner aaO, Rz 9 ff mwN; Ulmer aaO, Rz 61 ff; Kastner-Doralt-Novotny, aaO 130 f, Hueck aaO 452 ff; OGH EvBl. 1971/149)."

Ein auf die vorstehende Art ermittelter Erstattungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem ausscheidenden Komplementär kann grundsätzlich eine Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes darstellen, wenn dieser vom Erwerber der Liegenschaft und des KG-Anteiles zu übernehmen ist."

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16.1.2006 führte der Bw aus:

„2) Grunderwerbsteuer:

Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer ist unseres Erachtens, den Ausführungen bei der Schenkungssteuer folgend, der Wert des im Schenkungsweg übertragenen Vermögens positiv. Folglich kommt es zu einer Bereicherung des Geschenknehmers und entsprechend zu einer Verminderung des Vermögens des Geschenkgebers und aufgrund des unserer Meinung nach klar positiven Unternehmenswertes auch nicht zu einem Erstattungsanspruch der Gesellschaft sondern vielmehr zu einem Abfindungsguthaben des ausscheidenden Gesellschafters.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Abgabenbehörde I. Instanz führt als Wiederaufnahmegrund an, dass die Übernahme des negativen KG-Anteils als weitere Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft anzusehen sei.

Auf den ersten Blick scheint sie damit lediglich ihre – offensichtlich geänderte - Rechtsansicht auszudrücken. Die neue Tatsache, die ihr bei Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 11.7.2003 noch nicht bekannt gewesen ist, stellt das Faktum dar, dass der übertragene KG-Anteil nach den in der Berufung vorgelegten Unterlagen einen negativen Wert aufweist, während dies aus der am 7.7.2003 eingegangenen Mitteilung über den Einheitswert des Betriebsvermögens nicht hervorgegangen ist.

Die erste Voraussetzung für die Wiederaufnahme des Verfahrens – das Vorliegen einer neu hervorgekommenen Tatsache – ist somit gegeben. Es ist daher die zweite Voraussetzung zu prüfen, ob die "Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Zur Rechtsansicht der Abgabenbehörde I. Instanz, wonach in der Übernahme des negativen KG-Anteiles eine weitere Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft zu sehen sei, ist folgendes anzumerken:

Diese Auffassung wäre nur dann zutreffend, wenn der Übergeber verpflichtet gewesen wäre, der Gesellschaft den Fehlbetrag in Höhe des negativen Kapitalkontos zu erstatten und der Bw im Zuge der Übernahme diese Verpflichtung übernimmt.

Der dem negativen Kapitalanteil des Gesellschafters entsprechende Erstattungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem ausscheidenden Gesellschafter ist - ebenso wie ein allfälliges Abfindungsguthaben des Letzteren - auf der Grundlage einer sogenannten Abschichtungs- (Auseinandersetzungs-)bilanz zu ermitteln, die grundsätzlich auf den für den Zeitpunkt des Ausscheidens maßgeblichen Stichtag zu erstellen ist. Diese Abschichtungsbilanz hat den in Art. 7 Nr. 15 Abs. 5 EVHGB bezogenen Wert des Gesellschaftsvermögens als Wert des lebenden Unternehmens zu ermitteln. Die Aktiva sind dabei (unter Auflösung stiller Reserven bzw. Rückführung von Überbewertungen) nicht mit den Buchwerten, sondern - ebenso wie

die Schulden - mit ihrem wahren Wert einzusetzen; ein allfälliger Firmenwert ist zu aktivieren (vgl. hierzu z.B. Koppensteiner aaO, Rz 9 ff mwN; Ulmer aaO, Rz 61 ff; Kastner-Doralt-Novotny, aaO 130 f, Hueck aaO 452 ff; OGH EvBl. 1971/149)."

Ein auf die vorstehende Art ermittelter Erstattungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem ausscheidenden Komplementär kann grundsätzlich eine Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes darstellen, wenn dieser vom Erwerber der Liegenschaft und des KG-Anteiles zu übernehmen ist.

Vom Bw wurden entsprechende Unternehmensbewertungen für die Jahre 1999 bis 2002 vorgelegt, nach denen ein positiver Unternehmenswert abgeleitet werden kann.

Beim vorliegenden Sachverhalt ist somit ein derartiger Erstattungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem ausscheidenden Komplementär nicht gegeben. Trotz negativen Kapitalanteils weist der übertragene Gesellschaftsanteil insgesamt einen positiven Unternehmenswert aus.

Demnach ist aber keine zusätzliche Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes gegeben. Somit fehlt es an der zweiten Voraussetzung für die Wiederaufnahme, wonach "die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte".

Daher war der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid vom 3. August 2004 ersatzlos aufzuheben. Damit scheidet der gleichzeitig erlassene neue Sachbescheid (Grunderwerbsteuerbescheid vom 3. August 2004) ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Denn das Verfahren tritt gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der Bescheid betreffend Grunderwerbsteuer vom 11.7.2003, StNr. 071/5273, ist damit wieder in Geltung.

Salzburg, am 27. Oktober 2006