

TE Vwgh Erkenntnis 2011/9/29 2008/16/0149

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.09.2011

Index

21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BAO §193 Abs1;
BAO §193;
BewG 1955 §12;
BewG 1955 §2;
BewG 1955 §21;
BewG 1955 §22 Abs1;
BewG 1955 §57 Abs1;
ErbStG §19 Abs1;
HGB §120;
HGB §121 Abs1;
HGB §121 Abs2;
HGB §155 Abs1;
HGB §161;
HGB §167;
HGB §171;
1. BAO § 193 heute
2. BAO § 193 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 193 heute
2. BAO § 193 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BewG 1955 § 12 heute
2. BewG 1955 § 12 gültig ab 28.05.1971 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 172/1971
1. BewG 1955 § 2 heute
2. BewG 1955 § 2 gültig ab 30.07.1955
1. BewG 1955 § 21 heute
2. BewG 1955 § 21 gültig ab 15.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

3. BewG 1955 § 21 gültig von 27.06.2001 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
4. BewG 1955 § 21 gültig von 27.08.1994 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
5. BewG 1955 § 21 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
6. BewG 1955 § 21 gültig von 23.06.1977 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 320/1977
1. BewG 1955 § 22 heute
2. BewG 1955 § 22 gültig ab 23.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2024
3. BewG 1955 § 22 gültig von 15.12.2012 bis 22.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
4. BewG 1955 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
5. BewG 1955 § 22 gültig von 30.07.1955 bis 30.04.1996
1. BewG 1955 § 57 heute
2. BewG 1955 § 57 gültig ab 30.07.1955

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde des Mag. D in Z, vertreten durch die Anzböck & Brait Rechtsanwälte GmbH in 3430 Tulln, Stiegegasse 8, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 10. September 2008, Zl. RV/0520-W/07, betreffend Schenkungssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Mit Notariatsakt vom 23. April 2003 samt Nachtrag vom 30. April 2003 (im Folgenden: Übergabsvertrag) übergab JD seinen Kommanditanteil an der JD KG (Handel und Werkstätte für landwirtschaftliche Maschinen) unentgeltlich an seinen Sohn, den Beschwerdeführer. In Punkt "VIII. Verrechnungskonto" wurde ausgeführt, dass auf einem Verrechnungskonto der Kommanditgesellschaft eine offene Forderung gegenüber dem Übergeber in Höhe von EUR 226.000,-- bestehe. Diese Forderung werde seitens des Übergebers binnen zwei Monaten um einen Betrag von EUR 46.900,-- reduziert, sodass eine restliche Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Kommanditisten von rund EUR 179.100,-- verbleibe.

Mit Notariatsakt vom 1. Juli 2003 (im Folgenden: Schenkungsvertrag) schenkte JD dem Beschwerdeführer u.a. das aufgrund eines Teilungsplanes vom 8. April 2003 durch Teilung und Vereinigung neu entstandene Grundstück Nr. 239/1, KG Z, im Ausmaß von nunmehr 6.803 m².

Mit Bescheid vom 22. September 2006 schrieb das (damalige) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nach Durchführung einer Außenprüfung dem Beschwerdeführer Schenkungssteuer in Höhe von EUR 33.749,81 vor. Hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage verwies das Finanzamt auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung, in welchem das Grundstück Nr. 239/1 mit EUR 269.100,-- ausgewiesen wurde.

In seiner dagegen erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer hinsichtlich des Grundstücks Nr. 239/1 vor, es habe im Zeitpunkt der Schenkung keinen Einheitswertbescheid gegeben. Recherchen des Vertragserrichters zufolge habe das Finanzamt daher dessen Quadratmeterpreis mit EUR 5,81 je m² ermittelt, was aber einen dreifachen Einheitswert von lediglich EUR 118.576,-- ergebe.

Überdies habe das Finanzamt das negative Verrechnungskonto des Übergebers JD nicht als eine Gegenleistung berücksichtigt. Im letzten Absatz des Punktes VIII. des Übergabsvertrages habe sich der Beschwerdeführer ausdrücklich verpflichtet, die diesbezüglichen Verbindlichkeiten des Übergebers JD zu übernehmen und diesen insoweit im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten. Der Beschwerdeführer habe dadurch eine Gegenleistung erbracht. Im Übrigen habe er das negative Kapitalkonto bereits ausgeglichen. Überdies habe das Finanzamt das

negative Verrechnungskonto des Übergebers JD nicht als eine Gegenleistung berücksichtigt. Im letzten Absatz des Punktes römisch acht. des Übergabsvertrages habe sich der Beschwerdeführer ausdrücklich verpflichtet, die diesbezüglichen Verbindlichkeiten des Übergebers JD zu übernehmen und diesen insoweit im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten. Der Beschwerdeführer habe dadurch eine Gegenleistung erbracht. Im Übrigen habe er das negative Kapitalkonto bereits ausgeglichen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Das Lagefinanzamt habe auf Anfrage den Einheitswert für das Grundstück Nr. 239/1 mit EUR 89.700,-- (dreifacher Einheitswert daher EUR 269.100,--) ermittelt. Die Differenz zwischen diesem Wert und dem dem Beschwerdeführer (früher) bekanntgegebenen Einheitswert beruhe offensichtlich darauf, dass die ursprüngliche Auskunft an den Beschwerdeführer das auf dem Grundstück befindliche Gebäude nicht berücksichtigt habe. Dieses sei jedoch in die Bewertung einzubeziehen.

Bei der Übernahme des Kommanditanteils sei keine Gegenleistung des Beschwerdeführers erbracht worden, weil nach handelsrechtlichen Vorschriften für Kommanditisten keine Nachschusspflicht bei entstandenen Verlusten bestehe. Eine Inanspruchnahme im Innenverhältnis scheide daher aus.

Der Beschwerdeführer stellte einen Vorlageantrag.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Dabei führte sie hinsichtlich des Grundstücks Nr. 239/1 aus, es sei unbestritten, dass sich auf diesem ein Gebäude befinde. Die Annahme eines Wertes von EUR 5,81 je m² lasse jedoch das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude unberücksichtigt. Dieses Gebäude sei vom Lagefinanzamt nunmehr bei der Einheitswertermittlung berücksichtigt worden. Es sei unbeachtlich, dass im Zeitpunkt der Schenkung kein Einheitswertbescheid für das Grundstück Nr. 239/1 vorgelegen sei, weil die Ermittlung des besonderen Einheitswerts nach § 19 Abs. 3 ErbStG im schenkungssteuerlichen Bemessungsverfahren zu erfolgen habe. Es bedürfe daher keiner Erlassung eines eigenen Einheitswertbescheides des Lagefinanzamtes zum Stichtag der Schenkung. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Dabei führte sie hinsichtlich des Grundstücks Nr. 239/1 aus, es sei unbestritten, dass sich auf diesem ein Gebäude befinde. Die Annahme eines Wertes von EUR 5,81 je m² lasse jedoch das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude unberücksichtigt. Dieses Gebäude sei vom Lagefinanzamt nunmehr bei der Einheitswertermittlung berücksichtigt worden. Es sei unbeachtlich, dass im Zeitpunkt der Schenkung kein Einheitswertbescheid für das Grundstück Nr. 239/1 vorgelegen sei, weil die Ermittlung des besonderen Einheitswerts nach Paragraph 19, Absatz 3, ErbStG im schenkungssteuerlichen Bemessungsverfahren zu erfolgen habe. Es bedürfe daher keiner Erlassung eines eigenen Einheitswertbescheides des Lagefinanzamtes zum Stichtag der Schenkung.

Hinsichtlich des übernommenen Kommanditanteiles führte die belangte Behörde aus, dass der Kommanditist gem. § 167 Abs. 3 HGB den Verlust nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch ausständigen Einlage übernehme. Der Kommanditist könne daher nie mehr verlieren als seine Pflichteinlage. Bei seinem Ausscheiden müsse der Kommanditist daher nichts nachschießen, um seinen durch Verlustzuweisungen negativ gewordenen Kapitalanteil zu decken. Der durch Verlustzuweisungen entstandene negative Kapitalanteil von EUR 179.100,-- bewirke sohin keine Verbindlichkeit des JD gegenüber der JD KG. Der Beschwerdeführer habe daher auch keine Zahlungsverpflichtung des Übergebers übernehmen können. Er sei auch nicht zur Zahlung eines entsprechenden Betrages verpflichtet gewesen, um den Übergeber im Innenverhältnis schad- und klaglos zu halten. Der durch die Buchung des Betrages von EUR 180.048,23 vorgenommene Ausgleich des negativen Kapitalkontos, zu dem der Beschwerdeführer weder nach dem Gesetz noch nach dem Übergabsvertrag verpflichtet gewesen sei, habe daher nicht als Gegenleistung iSd § 20 Abs. 5 ErbStG anerkannt werden können. Hinsichtlich des übernommenen Kommanditanteiles führte die belangte Behörde aus, dass der Kommanditist gem. Paragraph 167, Absatz 3, HGB den Verlust nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch ausständigen Einlage übernehme. Der Kommanditist könne daher nie mehr verlieren als seine Pflichteinlage. Bei seinem Ausscheiden müsse der Kommanditist daher nichts nachschießen, um seinen durch Verlustzuweisungen negativ gewordenen Kapitalanteil zu decken. Der durch Verlustzuweisungen entstandene negative Kapitalanteil von EUR 179.100,-- bewirke sohin keine Verbindlichkeit des JD gegenüber der JD KG. Der Beschwerdeführer habe daher auch keine Zahlungsverpflichtung des Übergebers übernehmen können. Er sei auch nicht zur Zahlung eines entsprechenden Betrages verpflichtet gewesen, um den Übergeber im Innenverhältnis schad- und klaglos zu halten. Der durch die Buchung des Betrages von EUR 180.048,23 vorgenommene Ausgleich des negativen Kapitalkontos, zu dem der Beschwerdeführer weder nach dem Gesetz noch nach dem Übergabsvertrag

verpflichtet gewesen sei, habe daher nicht als Gegenleistung iSd Paragraph 20, Absatz 5, ErbStG anerkannt werden können.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit welcher der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes begehrt. Der Beschwerdeführer erachtet sich - immerhin erkennbar - in seinem Recht darauf verletzt, dass bei der Bewertung des Kommanditanteils das negative Kapitalkonto (in voller Höhe) und das Grundstück Nr. 239/1 mit einem dreifachen Einheitswert von EUR 118.576,-- berücksichtigt werde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde bekämpft die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Schenkungssteuer. Strittig ist, ob bei deren Ermittlung das negative Kapitalkonto für den an den Beschwerdeführer übergebenen Kommanditanteil in Ansatz zu bringen ist und in welcher Form und Höhe die Bewertung des Grundstücks Nr. 239/1 zu erfolgen hat.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) idF vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2007, G 23/07 u. a., unterlagen Schenkungen unter Lebenden der Steuer nach diesem Bundesgesetz. Gem. Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 2, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) in der Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2007, G 23/07 u. a., unterlagen Schenkungen unter Lebenden der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Nach Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 2, ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Für die Wertermittlung ist nach Paragraph 18, ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

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

Bewertung des Grundstücks Nr. 239/1

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass im Beschwerdefall hinsichtlich des Grundstücks Nr. 239/1 kein Einheitswertbescheid erlassen wurde. Strittig ist, ob die Abgabenbehörde berechtigt gewesen ist, selbst den Einheitswert zu ermitteln und der Ermittlung der Schenkungssteuer zugrunde zu legen. Die belangte Behörde bejaht dies mit der Begründung, dass nach § 19 Abs. 3 ErbStG die Ermittlung des besonderen Einheitswerts im schenkungssteuerlichen Bemessungsverfahren zu erfolgen habe. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass im Beschwerdefall hinsichtlich des Grundstücks Nr. 239/1 kein Einheitswertbescheid erlassen wurde. Strittig ist, ob die Abgabenbehörde berechtigt gewesen ist, selbst den Einheitswert zu ermitteln und der Ermittlung der Schenkungssteuer zugrunde zu legen. Die belangte Behörde bejaht dies mit der Begründung, dass nach Paragraph 19, Absatz 3, ErbStG die Ermittlung des besonderen Einheitswerts im schenkungssteuerlichen Bemessungsverfahren zu erfolgen habe.

Gem. § 19 Abs. 2 ErbStG ist u. a. für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend. Gem. Paragraph 19, Absatz 2, ErbStG ist u. a. für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den

dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Nach § 186 Abs. 1 BAO sind - unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen - die Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) gesondert festzustellen, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist. Nach Paragraph 186, Absatz eins, BAO sind - unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen - die Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) gesondert festzustellen, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist.

Nach § 19 BewG zählen zu den wirtschaftlichen Einheiten u. a. Grundstücke, die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören. Nach Paragraph 19, BewG zählen zu den wirtschaftlichen Einheiten u. a. Grundstücke, die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören.

Bei Grundstücken ist für die Feststellung der Einheitswerte (§ 186) nach den im Beschwerdefall noch anzuwendenden § 53 Abs. 1 BAO (idF vor der Aufhebung durch das Bundesgesetz über die Neuordnung der Zuständigkeitsregelungen in Abgabensachen, BGBl. I Nr. 9/2010) das Finanzamt, in dessen Bereich die wirtschaftliche Einheit gelegen ist (Lagefinanzamt), zuständig. Bei Grundstücken ist für die Feststellung der Einheitswerte (Paragraph 186,) nach den im Beschwerdefall noch anzuwendenden Paragraph 53, Absatz eins, BAO in der Fassung, vor der Aufhebung durch das Bundesgesetz über die Neuordnung der Zuständigkeitsregelungen in Abgabensachen, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 9 aus 2010,) das Finanzamt, in dessen Bereich die wirtschaftliche Einheit gelegen ist (Lagefinanzamt), zuständig.

Nach § 191 Abs. 1 lit. a BAO ergeht der Einheitswertbescheid an denjenigen, dem die wirtschaftliche Einheit zugerechnet wird. Nach Paragraph 191, Absatz eins, Litera a, BAO ergeht der Einheitswertbescheid an denjenigen, dem die wirtschaftliche Einheit zugerechnet wird.

Die Einheitswerte sind jeweils zum Hauptfeststellungszeitpunkt festzustellen (vgl. zu den in § 20 BewG festgelegten Zeitabständen und den diesbezüglichen Verschiebungen die in Ritz, BAO3, Tz 10 zu § 186 BAO, genannten Rechtsquellen). Die Einheitswerte sind jeweils zum Hauptfeststellungszeitpunkt festzustellen vergleiche, zu den in Paragraph 20, BewG festgelegten Zeitabständen und den diesbezüglichen Verschiebungen die in Ritz, BAO3, Tz 10 zu Paragraph 186, BAO, genannten Rechtsquellen).

Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen, die während der Dauer des jeweiligen Hauptfeststellungszeitraumes eintreten, werden in den Fortschreibungsbescheiden gem. § 21 BewG und § 193 BAO berücksichtigt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1991, Zl. 89/15/0064). Die Fortschreibung setzt voraus, dass die wirtschaftliche Einheit iSd § 2 BewG, auf die sich der Bescheid bezieht, ungeachtet der genannten Veränderungen weiterhin besteht (vgl. das zur Zurechnungsfortschreibung ergangene hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1992, Zl. 90/15/0169) und dass ein diese wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) betreffender Einheitswertbescheid bereits erlassen worden ist. Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen, die während der Dauer des jeweiligen Hauptfeststellungszeitraumes eintreten, werden in den Fortschreibungsbescheiden gem. Paragraph 21, BewG und Paragraph 193, BAO berücksichtigt vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1991, Zl. 89/15/0064). Die Fortschreibung setzt voraus, dass die wirtschaftliche Einheit iSd Paragraph 2, BewG, auf die sich der Bescheid bezieht, ungeachtet der genannten Veränderungen weiterhin besteht vergleiche, das zur Zurechnungsfortschreibung ergangene hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1992, Zl. 90/15/0169) und dass ein diese wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) betreffender Einheitswertbescheid bereits erlassen worden ist.

Solche Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen liegen u. a. vor, wenn der Wert einer wirtschaftlichen Einheit zu Beginn eines Kalenderjahres wesentlich vom festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung; § 20 Abs. 1 Z 1 BewG) oder die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (Artfortschreibung; § 20 Abs. 1 Z 2 BewG). Solche Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen liegen u. a. vor, wenn der Wert einer wirtschaftlichen Einheit zu Beginn eines Kalenderjahres wesentlich vom festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung; Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer eins, BewG) oder die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (Artfortschreibung; Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 2, BewG).

Wenn die Voraussetzungen u.a. für eine Wert- oder Artfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, so ist nach § 193 Abs. 1 BAO ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen. Dadurch tritt der dem Fortschreibungsbescheid zu Grunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zu Grunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 1991, Zl. 89/15/0011). Wenn die Voraussetzungen u.a. für eine Wert- oder Artfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, so ist nach Paragraph 193, Absatz eins, BAO ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen. Dadurch tritt der dem Fortschreibungsbescheid zu Grunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zu Grunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 1991, Zl. 89/15/0011).

Gemäß § 22 Abs. 1 BewG wird für wirtschaftliche Einheiten (Untereinheiten), für die ein Einheitswert festzustellen ist, der Einheitswert nachträglich festgestellt (Nachfeststellung), wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt

1. die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) neu gegründet wird;
2. für eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) der Grund für die Befreiung von einer Steuer wegfällt.

Eine Nachfeststellung ist also stets eine erstmalige Feststellung eines Einheitswertes für eine wirtschaftliche Einheit; sie wird u. a. notwendig, wenn eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt erst gegründet wird.

Wenn sich in den Fällen des § 19 Abs. 2 ErbStG die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist nach § 19 Abs. 3 ErbStG (idF vor der Novelle BGBl. I Nr. 180/2004) auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen (mit der Novelle BGBl. I Nr. 180/2004 wurde der Ausdruck "festzustellen" mit Wirkung ab 31. Dezember 2004 durch die Wortfolge "zu ermitteln" ersetzt). Im Fall des Abs. 3 leg. cit. ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend. Wenn sich in den Fällen des Paragraph 19, Absatz 2, ErbStG die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist nach Paragraph 19, Absatz 3, ErbStG in der Fassung , vor der Novelle Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 180 aus 2004,) auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen (mit der Novelle Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 180 aus 2004, wurde der Ausdruck "festzustellen" mit Wirkung ab 31. Dezember 2004 durch die Wortfolge "zu ermitteln" ersetzt). Im Fall des Absatz 3, leg. cit. ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Im Beschwerdefall vertritt die belangte Behörde die Auffassung, die Abgabenbehörde hätte aufgrund des § 19 Abs. 3 ErbStG den Wert der Liegenschaft im Schenkungssteuerverfahren selbst ermitteln können. Dabei übersieht sie, dass diese Bestimmung die Ermittlung eines besonderen Einheitswertes nur in den Fällen des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung vorsieht. Gerade davon ist aber im Beschwerdefall - nach übereinstimmendem Parteivorbringen - nicht auszugehen. Aus dem in den vorgelegten Verwaltungsakten einliegenden Schenkungsvertrag vom 1. Juli 2003 ergibt sich vielmehr, dass das Grundstück Nr. 239/1 erst aufgrund eines Teilungsplanes vom 8. April 2003 durch Teilung und Vereinigung neu entstanden ist. Daraus folgt aber, dass für diese neu entstandene wirtschaftliche Einheit (Untereinheit), die nach ihrem Entstehen Gegenstand des vorliegenden Schenkungsvertrages war, die Einheitswertfeststellung im Wege einer Nachfeststellung nachzuholen gewesen wäre. § 19 ErbStG sieht aber für einen solchen Fall keine von den Bestimmungen der BAO abweichenden Regelungen vor. Im Beschwerdefall vertritt die belangte Behörde die Auffassung, die Abgabenbehörde

hätte aufgrund des Paragraph 19, Absatz 3, ErbStG den Wert der Liegenschaft im Schenkungssteuerverfahren selbst ermitteln können. Dabei übersieht sie, dass diese Bestimmung die Ermittlung eines besonderen Einheitswertes nur in den Fällen des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung vorsieht. Gerade davon ist aber im Beschwerdefall - nach übereinstimmendem Parteivorbringen - nicht auszugehen. Aus dem in den vorgelegten Verwaltungsakten einliegenden Schenkungsvertrag vom 1. Juli 2003 ergibt sich vielmehr, dass das Grundstück Nr. 239/1 erst aufgrund eines Teilungsplanes vom 8. April 2003 durch Teilung und Vereinigung neu entstanden ist. Daraus folgt aber, dass für diese neu entstandene wirtschaftliche Einheit (Untereinheit), die nach ihrem Entstehen Gegenstand des vorliegenden Schenkungsvertrages war, die Einheitswertfeststellung im Wege einer Nachfeststellung nachzuholen gewesen wäre. Paragraph 19, ErbStG sieht aber für einen solchen Fall keine von den Bestimmungen der BAO abweichenden Regelungen vor.

Die belangte Behörde hat (wie auch die Abgabenbehörde erster Instanz) in Verkennung der Rechtslage ihrer Abgabenbemessung hinsichtlich des Grundstückes Nr. 239/1 keinen - allenfalls von Amts wegen zu erlassenden - Einheitswertbescheid zugrunde gelegt, sondern selbst einen Einheitswert ermittelt. Da dieses Vorgehen in § 19 Abs. 3 ErbStG keine Deckung findet, hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Die belangte Behörde hat (wie auch die Abgabenbehörde erster Instanz) in Verkennung der Rechtslage ihrer Abgabenbemessung hinsichtlich des Grundstückes Nr. 239/1 keinen - allenfalls von Amts wegen zu erlassenden - Einheitswertbescheid zugrunde gelegt, sondern selbst einen Einheitswert ermittelt. Da dieses Vorgehen in Paragraph 19, Absatz 3, ErbStG keine Deckung findet, hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Bewertung des Kommanditanteils

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zur Bewertung eines Anteils an einer Personengesellschaft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, die Auffassung, dass dieser als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln ist (vgl. die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 33 ff zu § 19 angeführte hg. Rechtsprechung). Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zur Bewertung eines Anteils an einer Personengesellschaft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, die Auffassung, dass dieser als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln ist vergleiche , die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. römisch drei, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 33 ff zu Paragraph 19, angeführte hg. Rechtsprechung).

Die Bewertung richtet sich in diesem Fall gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Die Bewertung richtet sich in diesem Fall gemäß Paragraph 19, Absatz eins, ErbStG nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Bei der Ermittlung des Wertes eines Kommanditanteils ergibt sich die Höhe des Betriebsvermögens aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter, zuzüglich der mit dem Einheitswert zu bewertenden Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten.

Zur Frage, ob das negative Verrechnungskonto bei der Ermittlung des Wertes des Kommanditanteils Berücksichtigung hätte finden müssen, ist darauf hinzuweisen, dass der im Kapitalkonto ausgewiesene sogenannte Kapitalanteil der Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft kein selbständiges Recht darstellt. Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinns und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen.

Der Kommanditist haftet, soweit er eine Einlage bei der Gesellschaft hält, überhaupt nicht, denn die im Gesellschaftsvermögen vorhandene Einlage ersetzt seine Haftung. Der Erbe eines Kommanditisten haftet nicht persönlich, wenn der ererbte Kommanditanteil im Zeitpunkt des Erbanfalls im Wert unter der Haftsumme liegt, soweit nicht die Einlage rückständig ist (vgl. zu all dem das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2006, ZI. 2005/16/0245, mwN). Dasselbe muss auch für denjenigen gelten, der den Gesellschaftsanteil im Schenkungswege übernommen hat. Der Kommanditist haftet, soweit er eine Einlage bei der Gesellschaft hält, überhaupt nicht, denn die im Gesellschaftsvermögen vorhandene Einlage ersetzt seine Haftung. Der Erbe eines Kommanditisten haftet nicht persönlich, wenn der ererbte Kommanditanteil im Zeitpunkt des Erbanfalls im Wert unter der Haftsumme liegt, soweit nicht die Einlage rückständig ist vergleiche , zu all dem das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2006, ZI. 2005/16/0245, mwN). Dasselbe muss auch für denjenigen gelten, der den Gesellschaftsanteil im Schenkungswege übernommen hat.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass der Beschwerdeführer nach handelsrechtlichen Bestimmungen nicht zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verpflichtet war.

Dies gesteht der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde auch zu. Allerdings macht er - wie auch schon in seiner Berufung - geltend, sich im Übergabsvertrag verpflichtet zu haben, das negative Verrechnungskonto des Übergebers in Höhe von EUR 179.100,-

- auszugleichen. Diese vertragliche Verpflichtung wäre nach § 20 Abs. 5 ErbStG bei der Ermittlung der Schenkungssteuer zu berücksichtigen gewesen.- auszugleichen. Diese vertragliche Verpflichtung wäre nach Paragraph 20, Absatz 5, ErbStG bei der Ermittlung der Schenkungssteuer zu berücksichtigen gewesen.

Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit auf, weil nach dem in den Verwaltungsakten einliegenden Übergabsvertrag der Beschwerdeführer lediglich erklärt hat, die Verbindlichkeit des Übergebers (welche unstrittig aus dem negativen Verrechnungskonto resultiert) "in seine alleinige Zahlungsverpflichtung zu übernehmen und insoweit den Übergeber im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten". Damit hat der Beschwerdeführer aber keine Übernahme einer konkreten Zahlungsverpflichtung behauptet. Dass der Übergeber als Kommanditist mit Wirkung für das (gesellschaftsrechtliche) Innenverhältnis vereinbart gehabt hätte, dass er über seine Einlage hinaus am Verlust der Gesellschaft teilzunehmen habe (vgl. beispielsweise das Urteil des OGH vom 7. Juni 1990, Zl. 7Ob559/90), oder dass sich das negative Kapitalkonto auf andere Ursachen als auf Verlustzuweisungen zurückführen lasse, hat der Beschwerdeführer nicht vorgebracht. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie den Umstand, dass der Kommanditanteil mit einem negativen Kapitalkonto verbunden war, nicht berücksichtigt hat und zwar unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer dieses in der Folge ausgeglichen hat. Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit auf, weil nach dem in den Verwaltungsakten einliegenden Übergabsvertrag der Beschwerdeführer lediglich erklärt hat, die Verbindlichkeit des Übergebers (welche unstrittig aus dem negativen Verrechnungskonto resultiert) "in seine alleinige Zahlungsverpflichtung zu übernehmen und insoweit den Übergeber im Innenverhältnis vollkommen schad- und klaglos zu halten". Damit hat der Beschwerdeführer aber keine Übernahme einer konkreten Zahlungsverpflichtung behauptet. Dass der Übergeber als Kommanditist mit Wirkung für das (gesellschaftsrechtliche) Innenverhältnis vereinbart gehabt hätte, dass er über seine Einlage hinaus am Verlust der Gesellschaft teilzunehmen habe vergleiche , beispielsweise das Urteil des OGH vom 7. Juni 1990, Zl. 7Ob559/90), oder dass sich das negative Kapitalkonto auf andere Ursachen als auf Verlustzuweisungen zurückführen lasse, hat der Beschwerdeführer nicht vorgebracht. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie den Umstand, dass der Kommanditanteil mit einem negativen Kapitalkonto verbunden war, nicht berücksichtigt hat und zwar unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer dieses in der Folge ausgeglichen hat.

Da der Abgabenbemessung hinsichtlich des Grundstückes Nr. 239/1 kein Einheitswertbescheid zu Grunde gelegt wurde, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Da der Abgabenbemessung hinsichtlich des Grundstückes Nr. 239/1 kein Einheitswertbescheid zu Grunde gelegt wurde, war der angefochtene Bescheid gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Das Kostenmehrbegehren war abzuweisen, weil mit dem Pauschbetrag für Schriftsatzaufwand bereits die Umsatzsteuer abgegolten wird. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,. Das Kostenmehrbegehren war abzuweisen, weil mit dem Pauschbetrag für Schriftsatzaufwand bereits die Umsatzsteuer abgegolten wird.

Wien, am 29. September 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2008160149.X00

Im RIS seit

17.11.2011

Zuletzt aktualisiert am

02.02.2012

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at