



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau M.T., M., vertreten durch Herrn U.D., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. Oktober 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 1.1. mit Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen Herrn D.G. war auf Grund eines Testamentes die Witwe Frau S.G. zur Erbin berufen. Seinen Sohn M.C. beschränkte er auf den nach dem Gesetz gebührenden Pflichtteil. Der Witwe, die sich auf Grund des Testamentes zum gesamten Nachlass bedingt erbserklärt hat, wurde mit Einantwortungsurkunde vom 14. April 2004 der Nachlass zur Gänze eingewantwortet.

In dem am 10. März 2004 in der Verlassenschaftssache aufgenommenen Protokoll wird fest gehalten:

„Nach Rechtsbelehrung über das Wesen des Pflichtteilsrechtes erklärt der erbl. Sohn M.C., seinen Pflichtteil in Anspruch zunehmen, jedoch auf eine Schätzung und Inventarisierung zu verzichten.“

Im über die Nachtragsabhandlung aufgenommenen Protokoll vom 3. Dezember 2004 wurde fest gehalten, dass M.C. auf Grund vorgewiesener Urkunden eine Namensänderung vollzogen hat und nunmehr als M.T. im gegenständlichen Verlassenschaftsverfahren geführt wird.

Zur Abgeltung des Pflichtteiles hat Frau M.T., die Berufungswerberin, erhalten:

Sparbuch	€	30.256,56
½ Genussscheine H.C., H.D. und H.M.	€	31.409,81
Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert)	€	2.162,01
M.G.	€	5.592,71
M.K. (Teilwert)	€	167.347,36
K.G. (echter stiller Gesellschafter)	€	218,02
I.A.	€	1.526,12
2 Unternehmeranteile (atypische stille Beteiligung) an der C.U.	€	39.970,06
A.V.	€	3.841,04
A.I.	€	224,00
Summe	€	282.548,59

Der Anteil des Verstorbenen an den M.K. wurde jeweils aus dem Status zum 31. Dezember 2003 errechnet. In den vorgelegten Bilanzen der M.K. zum 31. Dezember 2003 wurde der Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG bereits durchgeführt. Diese Übergangsrechnung war laut Stellungnahme vom 30. Oktober 2009 lediglich eine fiktive Rechnung zur Darstellung der Ermittlung des Teilwertes. Der erste Übergang auf die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG erfolgte tatsächlich erst mit Wirkung 1. Jänner 2008.

Erklärt wurde die Berechnung dem Vertreter der Berufungswerberin mit Schreiben vom 16. Jänner 2007 wie folgt:

„Zur der Erklärung der Ihnen per Telefax übermittelten Unterlagen teilen wir Ihnen folgendes mit:

Gemäß § 8 (Gewinn und Verlustverteilung) sämtlicher Gesellschaftsverträge der Kommanditerwerbsgesellschaften sind zukünftige Gewinne der Gesellschaft vorweg zur Auffüllung des durch Verluste verminderten Verrechnungskontos des Komplementärs zu verwenden.

Wir haben daher die Verlustverrechnung des Komplementärs mit dem Gewinn aus dem Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG vorweg verrechnet. Der verbleibende Teil des Übergangsgewinnes verbleibt den Kommanditisten.

Vom Teilwert wurden dann die Einlagen bzw. Entnahmen des Komplementärs abgezogen bzw. hinzugezählt um den Anteil des Teilwertes der Kommanditisten zu erhalten. Der Anteil des Herrn D=D.G.s ergibt sich aus dem Anteil des Teilwertes der Kommanditisten multipliziert mit dem nominellen Anteil von Hrn. D=D.G. am Gesamtnominale.“

Bis Ende 2008 wurden vier der insgesamt acht Kommanditanteile abgeschichtet. Davon erfolgte eine Abschichtung im Jahr 2008 durch Schenkung. Für die im Jahr 2007 erfolgten Abschichtungen wurden an die Berufungswerberin € 12.000,-- bzw. € 37.789,-- bezahlt. Der Teilwert dieser Anteile wurde mit € 6.911,30 bzw. € 50.151,04 bekannt gegeben. Für die im Jahr 2008 erfolgte Abschichtung (ohne Schenkung) wurde an die Berufungswerberin ein Betrag von € 32.202,-- bezahlt. Der Teilwert dieses Kommanditanteiles wurde mit € 24.726,21 bekannt gegeben. Eine auf diese Abschichtung entfallende Einkommensteuer wurde in der Stellungnahme vom 30. Oktober 2009 mit € 90.261,-- errechnet.

Die zwei Unternehmeranteile (atypische stille Beteiligung) an der C.U. wurden mit € 5.087,10 und € 34.882,96, also insgesamt mit € 39.970,06, bewertet. Diese Beträge stellen laut Treuhandbericht den Mindestabschichtungsbetrag dar, welcher 80 % der ursprünglichen Einlage beträgt. Auf Grund der zum 31. Jänner 2009 erfolgten Kündigung wurden € 5.483,02 und € 38.486,46, also insgesamt € 43.969,48, ausbezahlt. Eine auf diese Abschichtung entfallende Einkommensteuer wurde in der Stellungnahme vom 30. Oktober 2009 mit € 54.651,-- errechnet.

Mit Bescheid vom 25. Oktober 2007 wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für diesen Erwerbsvorgang die Erbschaftssteuer ausgehend von den in der obigen Aufstellung angeführten Werten mit € 22.296,37 vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

Frau M=M.T. erwarb von Todes wegen nach Ihrem Vater G=D.G., gestorben am 1.1., unter anderem

*Kommanditanteile am Betriebsvermögen verschiedener KEGs
(Betriebsvermögen-Anteile an Personengesellschaften) der M=M.K. lt.
Beilage mit einem Gesamtwert von*

€ 167.347,35

und

*2 Unternehmeranteile (atypische Stille Beteiligung) an der C=C.U.
(Betriebsvermögen-Anteile an Kapitalgesellschaften) lt. Beilage zum
Gesamtwert von*

€ 39.970,06

woraus sich ein Wert der in Frage stehenden Beteiligungen von

€ 207.317,36

*ergibt. Dieser Wert wurde der Erbschaftsbesteuerung unterzogen. Der
steuerliche Buchwert dieser Beteiligungen beträgt, wie die Beilage zeigt*

- € 295.971,38

womit eine Aufwertung von
vorgenommen wurde.

€ 503.288,74

Gleichgültig, in welcher Form eine Realisierung dieser Werte erfolgt, ob in Form von Gewinnanteilen, in Form einer Aufwertung anlässlich des Überganges auf Einkommenbesteuerung gem § 4(1), wie dies bei den Beteiligungen an der M=K. der Fall sein wird oder in Form der Veräußerung der Anteile, unterliegen die über dem negativen Buchwert erzielten Ergebnisse dem vollen Einkommensteuersatz, womit der Wert der Beteiligung für die Pflichtteilsberechtigte jedenfalls um die auf die Beteiligung lastende Einkommensteuer geringer ist.

Gemäß der Beilage habe ich die Einkommensteuer berechnet, wobei ich nicht von einer einmaligen Veräußerung ausgegangen bin, die einen wesentlich höheren Steuerbetrag zur Folge hätte. Ich habe jede der 10 Beteiligungen für sich auf ein Grundeinkommen der Pflichtigen aus der selbständigen Tätigkeit von durchschnittlich € 10.000/Jahr (die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit der Pflichtigen betrugen im Jahre 2004 € 8.191,00 und im Jahre 2005 € 12.408,00) aufgesetzt und damit die geringstmögliche Steuerzahlung, die sich aus den in Frage stehenden Beteiligungen ergeben wird, errechnet.

Die sich ergebende Einkommensteuer von € 226.091,20 ist daher vom Gesamtwert der Beteiligungen abzuziehen, woraus sich ein tatsächlicher, der Erbschaftssteuer zu unterziehender Wert von € -18.773,84 ergibt.

Der im Steuerbescheid vom 25. Oktober zum negativen Buchwert einer Beteiligung vorgebrachte Einwand der Finanzbehörde, dass der Pflichtteilsberechtigte nicht über die Einnahme hinaus haftet und insoweit keine Verpflichtung zum Ausgleich der negativen Kapitalkonten bestehe, womit auch keine Lasten übernommen oder Vermögensverluste erlitten worden seien, stimmt nicht im Hinblick auf die Einkommensteuerbelastung, die die Pflichtteilsberechtigte mit Annahme dieser Anteile übernommen hat. Die Einkommensteuer ist unabhängig von jeder zivilrechtlichen Haftung zu leisten, selbst wenn das Unternehmen bei Ausscheiden des Gesellschafters auf die Auffüllung der Minuseinlage verzichtet (siehe § 24 Abs 2 EStG).

Aus dem vorgenannten Grund stelle ich den Antrag, den Erbschaftssteuerbescheid aufzuheben und die Bemessungsgrundlage für die in der Beilage angeführten Beteiligungen mit € -18.773,84 anzusetzen.“

Der Berufung beigelegt wurde folgende Aufstellung:

„Beilage zur Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid vom 25. Oktober 2007

Beteiligungen D=D.G. an K=M.K.

Beteiligung	Steuerlicher Buchwert aller Kommandit- anteile	Anteil D=D.G. in Pro- zenten	Steuerlicher Buchwert Anteil D=D.G.	Teilwert Anteil D=D.G. laut Berechn. K=M.K.	Aufwertung	Einkommen- steuer auf Aufwertung	Mittelzufluss an den Pflichtteils- empfänger
A.	-185.723,00	2,48	-4.605,93	21.294,39	25.900,32	9.928,46	11.365,93
B.	7.165,00	1,98	141,87	17.141,30	16.999,43	6.516,45	10.624,85
C.	-551.968,00	11,40	-62.924,35	24.726,21	87.650,56	40.410,28	-15.684,07
D.	-	8,18	-82.694,81	50.151,04	132.845,85	63.007,93	-12.856,89
	1.010.939,00	7,59	-56.260,34	34.435,08	90.695,42	41.932,71	-7.497,63

E.	-741.243,00	2,29	-10.867,28	1.016,87	11.884,15	4.555,59	-3.538,72
F.	-474.553,59	1,70	-9.262,88	11.671,17	20.934,05	8.337,02	3.334,15
G.	-544.875,00	2,00	-10.459,46	6.911,30	17.370,76	6.783,56	127,74
H.	-522.973,00						
			- 236.933,18	167.347,36	404.280,54	181.471,99	- 14.124,63

Beteiligungen U=C.U.

fällig ab 2009

fällig ab 2009

	-7.512,05	5.087,00	12.599,05	4.829,64	257,36
	-51.526,15	34.883,00	86.409,15	39.789,58	-4.906,58
	-59.038,20	39.970,00	99.008,20	44.619,21	-4.649,21
	- 295.971,38	207.317,36	503.288,74		
Gesamte Steuerlast auf die steuerpflichtige Aufwertung				226.091,20	
Gesamter Mittelzufluss an den Pflichtteilsberechtigten					- 18.773,84

In der Folge wurde die Berufungswerberin, da weitere Nachlasskosten (Einkommensteuer) geltend gemacht wurden, vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien aufgefordert, die relevanten Einkommensteuerbescheide des Erblassers, die die Einkommensteuerschuld des Erblassers belegen, vorzulegen. Dazu wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mitgeteilt, dass dem Ersuchen um die Vorlage relevanter Steuerbescheide des Erblassers nicht nachgekommen werden kann, da die entsprechenden Steuerbescheide erst mit der Kündigung des jeweiligen Vermögens bzw. mit der Betragsauszahlung ergehen. Die Einkommensteuerschuld auf die Beteiligungen ist zum Todestag noch nicht vorgeschrieben, sie ist aber gesetzlich gegeben.

Mit Eingabe vom 2. Februar 2009 wurde der Buchwert der Beteiligungen an den K=M.K. KEG's von € - 236.933,18 auf € - 169.765,66 korrigiert. Auf Grund welcher Unterlagen die Berichtigung erfolgte, wurde nicht bekannt gegeben. Auch wurden diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegt. Zu diesem Punkt im Vorhalt vom 25. September 2009 wurde in der Stellungnahme vom 30. Oktober 2009 ausgeführt (Unterlagen wurden keine vorgelegt):

„Die Ableitung der ursprünglich angegebenen Buchwerte (€ 236.933) können Sie der in Ihrem Vorhalt auf S 4 dargestellten Tabelle entnehmen. Die nunmehr korrigierten Werte wurden direkt den einzelnen Kommanditanteilskonten entnommen. Zur Aussage im Vorhalt, dass weder die Berechnungsgrundlage angegeben, noch Unterlagen vorgelegt wurden, darf ich darauf hinweisen, dass dies von der Finanzbehörde auch nicht verlangt wurde.“

Weiter wurde in der Eingabe vom 2. Februar 2009 versucht, anlässlich der Veräußerung zweier Beteiligungen im Jahr 2007 die dadurch entstandene Belastung der Berufungswerberin

mit Einkommensteuer darzustellen. Beigelegt wurden die Einkommensteuererklärung 2007 und der Einkommensteuerbescheid 2007 der Berufungswerberin.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2009 wurde die Berufung vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Die Berufungswerberin haftet nicht über die geleistete Einlage hinaus u. ist daher auch nicht verpflichtet, das negative Kapitalkonto auszugleichen oder etwaige Verluste zu übernehmen. Da die Bw Einzelrechts- u. nicht Gesamtrechtsnachfolgerin ist, ist die Übernahme des Beteiligungsverhältnisses mit negativem Eigenkapitalkonto einem Ausstieg gleichzusetzen. Die Einzelrechtsnachfolge berechtigt nicht zur Inanspruchnahme des Steuervorteils des Erblassers. Da die Erbin über die Beteiligung verfügt hat u. diese Beteiligungen zur Entfertigung des in einer Bargeldforderung bestehenden Pflichtteils der Bw übergeben wurde, trifft die Nachforderung die Erbin. Abgesehen davon, dass diese Kosten noch nicht entstanden sind, sind diese auch als Kosten für die Verwertung von Nachlassvermögen nicht als Kosten gemäß § 20 ErbStG anzugsfähig. Gemäß § 18 ErbStG ist die Erbschaftssteuer eine Stichtagssteuer, der Zeitpunkt für die Ermittlung des Wertes des Erwerbes ist der Tag des Todes des Erblassers

Eine allfällige Einkommensteuerschuld ist als Abzugspost nur insoweit zu berücksichtigen, als es sich um eine Steuerschuld des Erblassers handelt, die bereits im Todeszeitpunkt entstanden ist. Die vorgelegten Unterlagen sind kein Nachweis für eine Einkommensteuerschuld des Erblassers, folglich können diese auch nicht als Abzugspost berücksichtigt werden. Eine Vermögensverwertung durch die Bw ist in Hinblick auf das Stichtagsprinzip unmaßgeblich.“

In dem daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt:

„Zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2009 erlaube ich mir, noch folgendes zu bemerken:

Es ist richtig, dass die Berufungswerberin nicht über die geleistete Einlage hinaus haftet und daher auch nicht verpflichtet ist, ein negatives Kapitalkonto auszugleichen oder etwaige Verluste zu übernehmen. Es ist aber richtig, dass die Berufungswerberin für einen Wert zur Erbschaftssteuer herangezogen wird, den es in der Realität nicht gibt. Was immer die Berufungswerberin unternimmt (behalten, verkaufen, aussteigen), wird der tatsächliche Zufluss aus diesen Beteiligungen entweder negativ oder nur knapp positiv sein. Es gibt dazu keine Alternative. In der Eingabe vom 2. Februar 2009 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern habe ich anhand des Steuerbescheides für 2007 das Ergebnis der obigen Aussage belegt.

Gem. § 19(1) Erbschaftssteuergesetz richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Gem. § 10 des Bewertungsgesetzes ist bei Bewertungen, soweit nichts andere vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. Der gemeine Wert wird gem. § 10 des Bewertungsgesetzes durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Fall würde im gewöhnlichen Geschäftsverkehr keine Person mit Wohnsitz in Österreich zum Todestag des Erblassers jenen Preis für die Beteiligungen bezahlen, der von der Finanzbehörde der Erbschaftsbesteuerung zugrunde gelegt wurde, da jedwede

nachfolgende Verwertung dieser Beteiligungen bzw. Erträge aus den Beteiligungen zum Verlust des Erwerbspreises führen würden.“

In der Stellungnahme vom 30. Oktober 2009 zum Vorhalt vom 25. September 2009 wurde unter den Punkten „4. Stichtagsprinzip und Bereicherung“ und „5. Gemeiner Wert, bzw. Teilwert“ ausgeführt:

„4. Stichtagsprinzip und Bereicherung

Sie schreiben auf S 6, drittletzter Absatz, dass gemäß § 20 Abs 1 ErbStG. als Erwerb.....der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt. Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen. Auf die Entscheidung des VwGH vom 30. 8. 1995, 95/16/0172 verweisend führen Sie aus, dass nur die tatsächliche Bereicherung bzw. der tatsächliche Vermögenszugang der Steuer unterliegt, wobei nicht mit dem Erwerb zusammenhängende bzw. erst nach dem Todestag neu entstandene Schulden nicht abgezogen werden können. Zu Letzteren gehört Ihrer Aussage nach die Einkommensteuerschuld, die der Pflichtteilsberechtigten entsteht. Sie führen weiter aus, dass die Pflichtteilsberechtigte zwar im Fall des Erwerbes von latent mit Einkommensteuer belasteten Vermögensgegenständen letztlich insoweit tatsächlich nicht bereichert ist als sich später die latente Einkommensteuer in einer persönlichen Steuerschuld der Pflichtteilsberechtigten realisiert, womit bei einer fehlenden Berücksichtigung der latenten und letztlich vom Erblasser abgeleiteten Einkommensteuerbelastung auf den ersten Blick ein Verstoß gegen das Bereicherungsprinzip möglich erscheint. Einschränkend führen Sie weiter aus dass für die Erbschaftsbesteuerung jedoch die Bereicherung am Stichtag maßgebend ist und daher nach dem Stichtag eintretende Ereignisse, die maßgeblich von in der Sphäre der Pflichtteilsberechtigten gelegenen Umständen bestimmt werden, nicht zu berücksichtigen sind.

Der Aussage, dass die Einkommensteuer ein nach dem Stichtag eintretendes Ereignis sei, kann deswegen nicht gefolgt werden, weil, wie sie selbst ausführen, die auf den übernommenen Anteil liegende Einkommensteuerschuld bereits vor dem Erbübergang bestand und den Erblasser in gleicher Weise getroffen hätte, wie die Pflichtteilsempfängerin. Hätte, wie Sie irrtümlich der Meinung waren, der Übergang der Steuerbemessung auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 vor dem Tod des Steuerpflichtigen stattgefunden, hätte die Einkommensteuerpflicht in vollem Umfang den Erblasser und nicht die Pflichtteilsempfängerin getroffen. Die Einkommensteuerschuld würde jeden Eigentümer der Anteile gleichermaßen treffen. Sie ist untrennbar mit dem jeweiligen Anteil verbunden. Selbst ein schenkungsweiser Übergang der Anteile auf einen Dritten, wie dies im Falle des Anteiles „E.“ geschehen ist, lässt die Einkommensteuerschuld (in diesem Fall bei dem Beschenkten) nicht verschwinden.

Der Pflichtteil ist ein Nettoanspruch, der dem Pflichtteilsempfänger das Recht gibt, das empfangene Vermögen unmittelbar geldwertig zu verwenden. Im vorliegenden Fall ist der Geldwert der Anteile gleich Null. Daher ist auch der im Vorhalt genannte Begriff der zunächst durch den Vermögensanfall eingetretenen Bereicherung nicht richtig. Die Bereicherung muss zumindest mit einem Vorteil verbunden sein, gleichgültig, ob diese Bereicherung durch Nutzung, sei es durch Gewinnbezug oder durch Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung oder durch Weiterverkauf eingetreten ist. Die Einflussmöglichkeit ist von vornherein (vertraglich bzw. gesetzlich) ausgeschlossen, jeder Gewinnanteil wird bis zum Auffüllen des negativen Eigenkapitals zwar besteuert aber kann nicht ausgeschüttet werden; der Verkauf unterliegt in gleicher Weise der Besteuerung. Eine Belehnung der Anteile ist wegen ihrer Wertlosigkeit nicht möglich.

5. Gemeiner Wert, bzw. Teilwert

Wie schon in der Berufung hingewiesen ist der gemeine Wert der Anteile Null, da diese im allgemeinen Verkehr keinen Preis erzielen können. Auch der Teilwert als jener Wert, den der Erwerber des gesamten Betriebes für den einzelnen Anteil bezahlen würde, ist Null. Als Beispiel hierfür kann das Angebot genannt werden, das die Unternehmenbeteiligung I. GmbH allen Kommanditisten der fraglichen Anteile gemacht hat, diese im Schenkungswege zu übernehmen, obwohl die Abschichtung vertraglich mit 110 % der bedungenen Einlage zu erfolgen hätte. Dieses Angebot würde von keinem Kommanditisten angenommen werden, würde er mit dem Abschichtungsbetrag von 110 % besser aus der Gesellschaft aussteigen, als diese herzuschenken.

Aus all den obengenannten Gründen ersuche ich den UFS, die Anteile an der M=M.K. sowie jene an der A=C.U. für die Zwecke der Erbschaftbesteuerung mit Null anzusetzen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes lautet in der vor der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof geltenden Fassung:

Der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegen der Erwerb von Todes wegen.

Als Erwerb von Todes wegen gilt gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers, jedoch nach lit. b für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

Daraus resultierend bestimmt § 18 ErbStG, dass für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend ist. Im § 18 ErbStG wird für alle nach diesem Gesetz steuerpflichtigen Erwerbe der Zeitpunkt bestimmt, zu welchem die Ermittlung des Wertes des Erwerbes zu erfolgen hat.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen. Insbesondere ist aus Abs. 1 in Verbindung mit den Abs. 4 bis 6 und Abs. 8 des § 20 ErbStG ersichtlich, dass nur die tatsächliche Bereicherung bzw. der tatsächlich verbleibende Vermögenszugang der Steuer unterliegt (vgl. VwGH 30. 8. 1995, 95/16/0172).

Durch § 20 ErbStG wird die Erbschaftssteuer als Erbanfallsteuer charakterisiert. Da zu Folge § 20 ErbStG als Erwerb in der Regel der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt, ist der Stichtag auch für den Umfang der Steuerpflicht von Bedeutung. In Folge der im § 18 ErbStG normierten Stichtagsbewertung können nach dem Stichtag liegende Änderungen im Umfang des Erwerbes oder der Bemessungsgrundlage bei der Steuerberechnung nicht berücksichtigt werden.

Nicht abgezogen werden können daher Kosten, die nicht mit dem Erwerb zusammenhängen oder nicht in der Person des Erblassers entstanden sind. Ferner können erst nach dem Erwerb bzw. dem Todestag neu entstandene Kosten und Schulden nicht abgezogen werden, sofern sie nicht in den einzelnen Ziffern des § 20 Abs. 4 ErbStG gesondert angeführt sind (Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 19 zu § 20 ErbStG).

Keine Erblasserschuld, sondern eine eigene und vom Erwerbsvorgang unabhängige Schuld des Erben oder hier der Pflichtteilsberechtigten liegt in den Fällen vor, in denen die Einkommensteuerschuld nach dem Anfall in der Person der Pflichtteilsberechtigten entsteht. Die Pflichtteilsberechtigte ist zwar im Fall des Erwerbes von latent mit Einkommensteuer belasteten Vermögensgegenständen letztlich insoweit tatsächlich nicht bereichert, als sich später die latente Einkommensteuer in einer persönlichen Steuerschuld der Pflichtteilsberechtigten realisiert, womit bei einer fehlenden Berücksichtigung der latenten und letztlich vom Erblasser abgeleiteten Einkommensteuerbelastung auf den ersten Blick ein Verstoß gegen das Bereicherungsprinzip möglich erscheint. Nach dem strengen Stichtagsprinzip ist jedoch für die Wertermittlung, soweit im Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgebend und werden nach diesem Stichtag eintretende Ereignisse, die in der Person der Pflichtteilsberechtigten die eingetretene Bereicherung ändern, nicht berücksichtigt.

Für die Erbschaftsbesteuerung ist die Bereicherung am Stichtag maßgebend. Es gibt keine Rechtfertigung dafür, nach dem Stichtag eintretende Ereignisse, die maßgeblich von in der Sphäre der Pflichtteilsberechtigten gelegenen Umständen bestimmt werden, bei der Festsetzung der Erbschaftssteuer zum nach § 12 ErbStG relevanten Stichtag zu berücksichtigen.

Beim Erwerb eines Vermögens, der die Erbschaftssteuer auslöst, schließen sich Erbschaftssteuer und Einkommensteuer nicht in dem Sinn aus, dass die aus dem ererbten Vermögen fließenden Erträge, wenn sie einer der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes zuzuordnen sind, nicht der Einkommensteuer unterliegen. Das folgt aus dem Wesen der beiden Abgaben, die völlig verschiedene Anknüpfungsmerkmale haben. Bei der Erbschaftssteuer ist es der Erwerb von Todes wegen und bei der Einkommensteuer die Erzielung vom Einkommen durch eine natürliche Person, wobei auf die Belastung eines Vermögens, das einkommensteuerpflichtige Erträge abwirft, mit Erbschaftssteuer anlässlich seines unentgeltlichen Überganges von einer Person auf die andere nur Rücksicht genommen wird, soweit das Gesetz dies anordnet.

So ist im § 24 Abs. 5 EStG 1988 (§ 31 Abs. 4 EStG 1988) eine Ermäßigung bzw. Erlassung der auf einen Veräußerungsgewinn (auf eine Veräußerung von Beteiligungen) entfallenden

Einkommensteuer vorgesehen, wenn der veräußerte Betrieb (der veräußerte Anteil an der Körperschaft) innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung erworben und in Folge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet wurde. Der Gesetzgeber verfolgt mit § 24 Abs. 5 EStG (§ 31 Abs. 4 EStG) die Vermeidung von Härten in der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen (der Veräußerung von Beteiligungen), die dadurch entstehen, dass der Erwerb der veräußerten Gegenstände bereits kurz vorher von der Erbschaftssteuer getroffen wurde.

Ein Abzug der Einkommensteuer, welche auf einen Veräußerungsgewinn entfällt, welcher durch eine Veräußerung nach dem für das Entstehen und die Wertermittlung der Erbschaftssteuer relevanten Stichtag erfolgte, kann nicht als Nachlassschuld berücksichtigt werden, da diese Schuld zum Stichtag des Entstehens der Steuerschuld noch nicht fällig war und es sich bei dieser Schuld nicht um eine Schuld des Erblassers handelt. Es liegt bei dieser Schuld nicht eine solche des Erblassers vor, sondern eine eigene und vom Erwerbsvorgang unabhängige Schuld der Berufungswerberin, welche erst durch eine von ihr gesetzte Handlung ausgelöst wird. Diese latenten Steuerschulden können somit nicht als Nachlassverbindlichkeiten angesehen werden.

Dieser Nichtabzug der latenten Einkommensteuer stellt eine Folge des in § 18 ErbStG normierten Stichtagsprinzips dar. Eine solche Regelung ist bei einer Steuer, die auf den Erwerb von Vermögen zu einem bestimmten Stichtag abstellt, zweifellos sachlich gerechtfertigt.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Dass für die Grundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, wird nicht bestritten.

Gemäß § 10 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zu Grunde zu legen. Nach Abs. 2 der zuletzt zitierten Gesetzesstelle wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Im Berufungsverfahren wird vorgebracht, dass der gemeine Wert der Anteile Null wäre, da diese im allgemeinen Verkehr keinen Preis erzielen können. Dem ist zu entgegnen, dass der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Hierbei ist unter gewöhnlichem Geschäftsverkehr der Verkehr zu verstehen, wie er sich aus Angebot und

Nachfrage ergibt. Dabei handelt es sich bei der latenten Einkommensteuer jedoch nicht um einen Posten, welcher sich beim Käufer der Anteile auswirkt. Bei einem Verkauf wird die Einkommensteuer nur beim Verkäufer anfallen, auf keinen Fall jedoch beim Käufer. Da die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer nicht den Käufer trifft, wird diese beim Käufer bei der Preisgestaltung keine Berücksichtigung finden. Es handelt sich bei der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuer um eine persönliche Schuld der Berufungswerberin, die den Wert der Anteile nicht beeinflusst. Die latente Einkommensteuer zählt zu den persönlichen Verhältnissen, welche bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen sind.

Außerdem wird durch die Abschichtungsbeträge, welche die Berufungswerberin bei den einzelnen Abschichtungen erhalten hat, bestätigt, dass der Wert der Anteile nicht Null sein kann. Durch die Bezahlung des Preises werden die Ausführungen der Berufungswerberin widerlegt, dass niemand etwas für die Anteile bezahlen würde, da der Wert Null bzw. negativ sei.

Nach § 12 BewG sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Der Teilwertbegriff ist durch die Rechtsprechung aus dem Begriff des gemeinen Wertes entwickelt worden. Der Wert des gleichen Wirtschaftsgutes ist ein anderer, wenn das Gut für sich allein losgelöst von einem Betriebe im Verkehrsleben erscheint (gemeiner Wert), als wenn es einem Betrieb tatsächlich dient. Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ist daher ein anderer als der gemeine Wert und liegt auch im Allgemeinen über dem gemeinen Wert. Der Teilwertgedanke will erreichen, dass nicht der Einzelwert, sondern der Wert, der dem Wirtschaftsgut im Rahmen eines Betriebes zukommt, angesetzt wird. Maßgebend ist, welchen Wert das Wirtschaftsleben dem Gut im Rahmen des Betriebes beimisst und welchen Betrag der Verkäufer des Betriebes unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen erzielen würde. Der Teilwert stellt einen objektiven Wert dar. Bei seiner Bestimmung sind Besonderheiten, die in der Person des Betriebsinhabers begründet sind, außer Betracht zu lassen.

Bei einem der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerb eines Anteiles an einer Personengesellschaft ist der Wert der einzelnen dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter zu ermitteln. Der Anteil an einer Personengesellschaft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, ist mit der anteiligen Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten (vgl. VwGH 25. 9. 1997, 96/16/0134).

Die Teilwerte der Kommanditanteile des Verstorbenen an den KEG's der K=M.K. Gruppe wurden jeweils auf den Grundlagen der Bilanzen zum 31. Dezember 2003 errechnet. Es kann ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass der bekannt gegebene Teilwert in etwa jenem Preis entspricht, den ein potentieller Erwerber bereit ist, für den Erwerb dieser Anteile zu bezahlen.

Die zwei Unternehmeranteile (atypische stille Beteiligung) an der C.U. waren mit € 5.087,10 und € 34.882,96, also insgesamt mit € 39.970,06, zu bewerten, da es sich bei diesen Beträgen um die Mindestabschichtungsbeträge handelt. Diese betragen laut Treuhandbericht 80 % der ursprünglichen Einlagen. Da es sich bei diesen Werten um jene Beträge handelt, welche auf jeden Fall zur Auszahlung gelangen, waren diese Anteile mit diesen Werten anzusetzen. Für den Ansatz dieser Werte sprechen auch die anlässlich der Kündigung erhaltenen Beträge in der Höhe von € 5.483,02 bzw. € 38.486,46, also insgesamt € 43.969,48.

Die Kommanditanteile der K=M.K. KEG's und die Unternehmeranteile an der C.U. wurden zu Recht mit diesen Werten angesetzt.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über eine Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es der Vorsitzende des Senates für erforderlich hält, wenn es der Senat auf Antrag eines Beisitzers beschließt oder wenn es eine Partei beantragt. Dieser Antrag ist in der Berufung (§ 250 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 BAO) oder in einem Antrag gemäß § 276 Abs. 1 BAO zu stellen.

Die Berufungswerberin hat weder in der Berufung noch im Vorlageantrag einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt (die Beitrittserklärung kommt hier nicht in Frage). Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung. Der in der Eingabe vom 4. Februar 2008 gestellte Antrag stellt keinen rechtswirksamen Antrag dar und begründet auch nicht einen Anspruch der Berufungswerberin auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Dezember 2009