

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Ploner hinsichtlich der **Beschwerde** des Bf., vertreten durch Steuerberater, vom 12. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 9. Dezember 2008 betreffend **Erbschaftssteuer** zu Recht

erkannt:

Der **Beschwerde** wird **teilweise stattgegeben**.

Die **Erbschaftssteuer** wird **festgesetzt** mit **€ 1.724,74**.

Bisher war vorgeschrieben **€ 40.681,64**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der daraus abgeleiteten Erbschaftssteuer sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Im Nachlass des im Jahr 2003 verstorbenen Vaters des Beschwerdeführers (in der Folge auch nur: Bf.), der als testamentarischer Alleinerbe eingesetzt war, befand sich auch ein Kommanditanteil an der nach dem Vater benannten Kommanditgesellschaft (KG).

Das damals dafür zuständige Finanzamt Klagenfurt folgte bei der Erbschaftssteuerbemessung dem Inhalt des Gesellschaftsvertrages sowie den wertmäßigen Angaben in der zum Todestag erstellten Stichtagsbilanz und leitete daraus einen Wert des Kommanditanteiles des Erblassers (im Bescheid bezeichnet als "Betriebsvermögen – Anteil an Personengesellschaft") in der Höhe von € 606.693,44 (vor Abzug Freibeträge) ab. Der steuerpflichtige Gesamterwerb wurde mit € 511.089,38

errechnet. Unter Berücksichtigung eines steuerlich relevanten Vorerwerbes ergab sich schließlich eine Erbschaftssteuer (ErbSt) im Betrag von € 40.681,64.

Seine dagegen fristgerecht erhobene und damals noch als "Berufung" bezeichnete Beschwerde begründete der Bf. damit, bei der Ermittlung der ErbSt sei der gesamte Unternehmenswert der KG eingeflossen. Richtig wäre nach seiner Ansicht, die er durch ein dem Rechtsmittel beigefügtes Berechnungsblatt untermauerte, bloß den Wert des Kommanditanteiles, der 34,02% vom Gesamtvermögen betrage, anzusetzen. Dieser würde sich dann auf € 206.401,06 belaufen, der steuerpflichtige Gesamterwerb nur mehr auf € 347.132,12.

Das Finanzamt gab dem Rechtsmittel nur teilweise statt. Dem Einwand gegen die Einbeziehung des gesamten Unternehmenswertes käme Berechtigung zu, der Prozentsatz würde jedoch entsprechend der diesbezüglichen Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag 98,77 v.H. (Verhältnis S 4.050 Mio. zu S 50.000,00) betragen. Der steuerpflichtige Gesamterwerb errechnete sich daher mit € 503.627,06, die mit der Berufungsvorentscheidung festgesetzte Erbschaftssteuer mit € 38.956,12.

Im Verlauf des vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Erörterungsgespräches hat der Bf. seinen Einwand betreffend den vom Finanzamt angewendeten, vermeintlich unrichtigen, Prozentsatz fallengelassen. Allerdings brachte er erstmals vor, die Verrechnungskonten, nämlich sein eigenes als Komplementär und das seines Vaters als Kommanditist, wären in der jeweiligen Höhe als echte Verbindlichkeit bzw. als echte Forderung der Gesellschaft entsprechend zu berücksichtigen. Nach der Anwendung des Prozentsatzes sei schließlich bei der ErbSt-Bemessung noch zusätzlich die Schuld des Erblassers auf dessen Verrechnungskonto als von ihm, dem Bf., zu übernehmende Verbindlichkeit in Abzug zu bringen.

Seitens des Finanzamtes wurde die Frage aufgeworfen, warum trotz der vertraglich vereinbarten gleichteiligen Gewinnzuweisungen das Verrechnungskonto des Beschwerdeführers (rd. € 390.000,00 positiv) einen um ein Mehrfaches höheren Stand als jenes des Erblassers (rd. € 88.000,00 negativ) aufgewiesen habe.

Über ergänzenden Vorhalt gab der Beschwerdeführer dazu überzeugend ausgeführt und durch Unterlagen belegt bekannt, dass sein Vater etwa eineinhalb Jahre vor dessen Ableben einen Betrag von fast € 300.000,00 von seinem Verrechnungskonto behoben, auf ein Sparbuch einzahlt und dieses Sparbuch dann dem Bf. (schenkungssteuerfrei) übereignet habe. Der Beschwerdeführer wiederum habe von seinem Sparbuch ebenfalls geraume Zeit vor dem Tod des Erblassers einen Betrag in Höhe von € 73.000,00 auf sein Verrechnungskonto einzahlt. Auch wäre die Gewinnverteilung immer nach Köpfen, aber unter Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens des Erblassers, erfolgt.

Vom Finanzgericht waren diese neuen Sachverhaltselemente dem Finanzamt bekannt gegeben und von diesem ohne weitere Äußerung zur Kenntnis genommen worden.

Strittig sind im vorliegenden Verfahren sohin die Fragen geblieben, mit welchem Wert die nunmehr unstrittigen Verrechnungskonten in die Erbschaftssteuerbemessung

einzuzeihen sind und ob ein Abzug des Passivsaldos des erblasserischen Verrechnungskontos als persönliche Schuld des Beschwerdeführers in Betracht kommen kann.

Über die Beschwerde wurde seitens des Finanzgerichtes

erwogen:

Ausgehend vom Inhalt der im vorgelegten Verwaltungsakt enthaltenen Unterlagen sowie vom Ergebnis des gerichtlichen Ermittlungsverfahrens wurde nachstehender

Sachverhalt

vom Gericht als unstrittig und entscheidungsrelevant festgestellt und der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Erblasser und sein Sohn, der nunmehrige Beschwerdeführer, hatten im Jahr 1986 eine Kommanditgesellschaft errichtet. Komplementär war der Bf., einziger Kommanditist sein Vater, der Erblasser.

Neben der Verpflichtung, seine volle Arbeitskraft der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, brachte der Bf. laut Vertragsurkunde eine in Geld zu leistende Kapitaleinlage von S 50.000,00 in die neu gegründete Gesellschaft ein, sein Vater den bis dahin von ihm als Einzelunternehmen geführten Betrieb als Sacheinlage, welche mit S 4.000.000,00 bewertet worden war. Von der Einbringung ausgenommen waren die im Eigentum des Vaters stehenden Betriebsliegenschaften und -gebäude, welche jedoch als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wurden. Die Summe dieser beiden in Geldeswert ausgedrückten (also Kapital-) Einlagen ergaben das Gesellschaftskapital in Höhe von S 4.050.000,00. Daraus abgeleitet ist das Finanzamt, wie oben dargelegt, zutreffend von einem Beteiligungsverhältnis von 98,77% (Kommanditanteil) zu 1,23% (Gesellschaftsanteil des Komplementärs) ausgegangen

Für diese Kapitaleinlagen wurde entsprechend dem Urkundeninhalt jeweils ein Kapitalkonto als Festkonto geführt. Der Stand dieser Kapitalkonten war dann für die Beteiligung am Gewinn, Verlust und der Substanz der Gesellschaft sowie für die Ausübung des Stimmrechtes maßgeblich.

Neben diesen Kapitalkonten wurde für jeden Gesellschafter ein Verrechnungskonto geführt, auf welchem jeweils Gewinn- und Verlustanteile sowie Entnahmen und Einlagen zu verbuchen waren.

Dem Beschwerdeführer gebührte daneben für seine Tätigkeit ein indexangepasstes jährliches Entgelt, dem Erblasser ein wertgesichertes Entgelt für die Nutzung des überlassenen Sonderbetriebsvermögens laut einer gesonderten Vereinbarung.

Zusätzlich hatten die Gesellschafter noch Anspruch auf Auslagenersätze und Ersatz von Reisekosten.

Nach Berücksichtigung der Sondervergütungen sowie der Ersätze samt der ebenfalls verabredeten Verzinsung der Gesellschafterkonten wurden die Gewinne und Verluste nach Köpfen geteilt.

Eine Verpflichtung zur Auffüllung eines negativen Verrechnungskontos ist der Vertragsurkunde nicht zu entnehmen und wurde solches im Verfahren auch nicht vorgetragen.

Im Jahr 2002 hatte der Erblasser einen Betrag von € 293.000,00 von seinem Verrechnungskonto behoben, auf ein Sparbuch einbezahlt und dieses Sparbuch dann dem Bf. (schenkungssteuerfrei) übereignet. Der Beschwerdeführer wiederum hatte von seinem Sparbuch ebenfalls in diesem Jahr einen Betrag in Höhe von € 73.000,00 auf sein Verrechnungskonto einbezahlt. Gewinne und Verluste sowie sonstige Vergütungen und Ersätze waren entsprechend den vertraglichen Regelungen auf den Verrechnungskonten verbucht worden.

Unter Berücksichtigung dieser Vorgänge wiesen die Konten der beiden Gesellschafter laut Stichtagsbilanz zum Todestag des Erblassers im Jahr 2003 nachfolgende Stände auf:

(Fest-, Fixkonto) Komplementäreinlage € 3.633,64 (S 50.000,00)

Verrechnungskonto Komplementär (positiv) € 389.442,51

(Fest-, Fixkonto) Kommanditeinlage € 290.691,34 (S 4.000.000,00)

Verrechnungskonto Kommanditist (negativ) - € 88.011,16

Die übrigen, unstrittigen und maßgeblichen Beträge werden zur Vermeidung von Wiederholungen erst unten im Rahmen der rechtlichen Würdigung dargelegt und in Ansatz gebracht.

Der vorliegende Sachverhalt ist

rechtlich wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) in der Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G 54/06 u.a., unterlag der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Die Steuerschuld ist gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG mit dem Tod des Erblassers entstanden, sohin im vorliegenden Beschwerdefall im Jahr 2003.

Die Bewertung des erworbenen Vermögens richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im – hier nicht anzuwendenden – Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Der die §§ 2 bis 17 umfassende erste Teil des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) sieht als Bewertungsgrundsatz in § 10 den gemeinen Wert vor und normiert in § 12, dass Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind.

Wenn nun ein Erwerbsvorgang einen Anteil an einer Personengesellschaft betrifft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, so ist dieser Anteil nach ständiger Rechtsprechung

des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln (Erkenntnisse vom 11. Juli 2000, 99/16/0440, und vom 23. Februar 2006, 2005/16/0245).

Im VwGH-Erkenntnis vom 25. Mai 2000, 2000/16/0066 bis 0071, wurde betreffend den Wert eines Kommanditanteiles festgehalten, dass 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 ergibt.

Dazu kommt, dass nach einhelliger handelsrechtlicher Lehre der im (Anm.: festen bzw. fixen) Kapitalkonto ausgewiesene, sogenannte Kapitalanteil des Gesellschafters einer Personengesellschaft kein selbständiges Recht darstellt (VwGH vom 11. Juli 2000, 99/16/0440, unter Hinweis auf *Torggler/Kucscro* in *Straube*, Kommentar zum HGB I2, RzIn 9 und 9a zu § 120 und Rz 3 zu § 167 HGB; *Jabornegg*, Kommentar zum HGB, RzIn 13 und 15 zu § 120 HGB; *Ulmer* im Großkommentar zum HGB, RzIn 48 und 51 zu § 120 HGB). Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinnes und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen.

Bei den Fest- bzw. Fixkonten der beiden Gesellschafter im vorliegenden Verfahren handelt es sich daher um reine (Be-) Rechnungsgrößen für die mittlerweile unstrittige **Beteiligungsquote (98,77% zu 1,23%)**, die bei der Ermittlung des Wertes des Betriebsvermögens indes rein wertmäßig nicht in Ansatz zu bringen sind.

Dem gegenüber beinhaltet das sogenannte Verrechnungskonto, vielfach auch Separat- oder Privatkonto o.ä. genannt, nach herrschender Meinung echte Forderungen und Schulden des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft (*Torggler/Kucscro*, a.a.O., Rz 13 zu § 120 und Rz 4a zu § 167 HGB, zitiert im bereits erwähnten Erkenntnis des VwGH vom 11. Juli 2000).

In diesem Sinn stellt das (positive) Verrechnungskonto des Beschwerdeführers im Betrag von **€ 389.442,51** eine (**echte**) **Forderung** dieses Gesellschafters gegenüber der KG dar, die als (**echte**) **Verbindlichkeit** der KG in eben diesem Ausmaß den Wert des Betriebsvermögens verringert.

In diesem Zusammenhang ist auch das berechtigte Vorbringen des Beschwerdeführers erwähnenswert, wonach, sollte seine Forderung nicht als Abzugspost bei der Wertermittlung des Betriebsvermögens (-anteiles) Berücksichtigung finden, er für seine ihm ohnehin schon aus der Gesellschafterposition zustehende Forderung, also für sein eigenes Vermögen, noch Erbschaftssteuer zahlen müsste.

Nicht gefolgt werden konnte hingegen dem Ansinnen des Bf., den Negativsaldo des ererbten Kommanditkontos als von ihm übernommene Verbindlichkeit und damit als Passivposten bei der ErbSt-Berechnung in Abzug zu bringen.

Dazu hat der VwGH im bereits angezogenen Erkenntnis 2005/16/0245 ausgesprochen, dass ein Kommanditist, soweit er eine Einlage bei der Gesellschaft hält, überhaupt nicht hafte, da die im Gesellschaftsvermögen vorhandene Einlage seine Haftung ersetzte. Auch der Erbe eines Kommanditisten hafte nicht persönlich, wenn der ererbte Kommanditanteil im Zeitpunkt des Erbanfalls im Wert unter der Haftsumme liegt, soweit nicht die Einlage rückständig ist.

Da, wie oben dargelegt wurde, der Erblasser seine Kommanditeinlage – Einbringung seines Einzelunternehmens zu Buchwerten – vollständig erbracht hatte und eine vertragliche Verpflichtung zur Auffüllung eines negativen Verrechnungskontos nicht besteht, bedeutet dies für den Beschwerdefall, dass der Bf. nicht zur Zahlung und zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos seines verstorbenen Vaters verpflichtet ist. Allerdings fließen ihm Gewinne der KG bis zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos nicht zu.

Eine Verpflichtung des Bf., das negative Kapitalkonto vielleicht einmal auffüllen zu müssen, ist als ihn diesfalls treffende Last jedenfalls aufschiebend bedingt durch das Entstehen von künftigen Gewinnen. Derartige aufschiebend bedingte Lasten sind aber gemäß § 6 Abs. 1 BewG nicht zu berücksichtigen.

Damit hat der Beschwerdeführer durch den Erwerb des Kommanditanteils jedenfalls keine Lasten übernommen oder einen Vermögensverlust erlitten. Der **Kommanditanteil** ist daher wertmäßig mit **Null** anzusetzen, was auch der aktuellen Judikatur des VwGH (vgl. gerade oben das Erkenntnis vom 23. Februar 2006) entspricht.

Die beweglichen **betrieblichen Aktiva** betragen unstrittig **€ 632.219,79**, die abzuziehenden **Passiva** (Steuerrückstellung, sonstige Verbindlichkeiten) **€ 25.526,35**.

Der steuerlich maßgebliche und ebenfalls unbestrittene (dreifache) Einheitswert der Grundstücke des *Sonderbetriebsvermögens* beläuft sich auf **€ 94.183,99**, jener der ererbten **Privatgrundstücke** auf **€ 14.389,22**.

Die sonstigen Aktiva und Passiva laut Bescheid und Berufungsverfahrenscheidung sind unbeanstandet geblieben in der dort ausgewiesenen Höhe anzusetzen.

Der maßgebliche Wert des **Vorerwerbes** (Privatgrundstück) beträgt **€ 159.684,32**, die **Steuer** dafür **€ 12.598,72**, der **Zuschlag** gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG **€ 3.193,68**.

Abschließend wird noch festgehalten, dass der **Freibetrag** gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG für den Erwerb des **Kommanditanteiles** als Mitunternehmensanteil nach Abs. 2 Z 2 leg.cit., der sich mit maximal **€ 360.510,50** errechnet (98,77% von € 365.000,00), auch für das Sonderbetriebsvermögen heranzuziehen ist. Der Erwerb des gesamten betrieblichen Vermögens bleibt im gegenständlichen Fall sohin steuerfrei, weshalb auch keine Zuschlagssteuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG dafür festzusetzen war. Dem **Zuschlag** unterliegen **nur** der Erwerb der Privatgrundstücke (**€ 14.389,22**) und des Vorerwerbes (**€ 159.684,32**).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und der daraus abgeleiteten, neu festzusetzenden Erbschaftssteuer stellt sich daher wie folgt dar:

Text	Euro
• Aktiva des Betriebsvermögens der KG, wie bisher	632.219,79
• abz . Passiva Rückstellung Steuern, sonstige Verbindlichkeiten, wie bisher	- 25.526,35
• abz . Verrechnungskonto Komplementär (Beschwerdeführer), neu	- 389.442,51
• +/- Verrechnungskonto Kommanditist	0,00
Teilwert des gesamten Betriebsvermögens der KG, neu	217.250,93
Aktiva des todeswegigen Erwerbes	
• Teilwert Kommanditanteil (98,77% von € 217.250,93), neu	214.578,74
• Betriebsgrundstück – Sonderbetriebsvermögen, wie bisher	94.183,99
• Geld	3.000,00
• Bezugsberechtigte Versicherung	7.587,00
• Guthaben bei Banken	2.101,01
• Sonstige Forderung	20,26
• Andere bewegliche Gegenstände (Pkw)	3.000,00
• Privatgrundstück	14.389,22
Summe Aktiva todeswegiger Erwerb	338.870,22
Vorerwerb Grundstücke	
• abz . Kosten der Bestattung	- 2.067,37
• abz . Kosten des Grabdenkmals	- 4.272,00
• abz . Kosten der Regelung des Nachlasses	- 1.837,38
• abz . Sonstige Verbindlichkeiten	- 407,41
Steuerbarer Gesamterwerb	489.970,38

• abz . Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00
• abz . Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG	- 1.460,00
• abz . Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	- 2.101,01
• abz. Freibetrag gemäß § 15a ErbStG (€ 214.578,74 plus € 94.183,99)	- 308.762,73
Steuerpflichtiger Gesamterwerb, neu	175.446,64
• Steuerpflichtiger Gesamterwerb, gerundet	175.446,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG, St.Kl. I, 8%	14.035,68
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von (gerundet) € 174.073,00	3.481,46
• abz . Steuer nach § 8 Abs. 1 für Vorerwerb	- 12.598,72
• abz . Zuschlag nach § 8 Abs. 4 für Vorerwerb	- 3.193,68
• Erbschaftssteuer gesamt neu, gerundet gemäß § 204 BAO	1.724,74

Bisher war vorgeschrieben mit dem angefochtenen **Bescheid € 40.681,64**, mit der **Berufungsvorentscheidung**, die aber wegen der erfolgten Vorlage an das Bundesfinanzgericht keine Wirkung mehr entfaltet, **€ 38.956,12**.

Der Ausspruch über die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof hatte zu erfolgen, da die Entscheidung über die Beschwerde nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt, weil die hier streitentscheidenden Fragen, wie im vorliegenden Fall Gesellschaftsanteile an einer Personengesellschaft zu bewerten und in Ansatz zu bringen sind und ob ein nicht aufzufüllendes negatives Kommanditkonto als Passivpost in Abzug gebracht werden kann, durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt sind.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Juni 2017

