



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hermann Pucher, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 8010 Graz, Rechbauerstr. 31, vom 23. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 9. Jänner 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird mit 3.925,90 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Am 16.6.2002 verstarb Frau SB, welche als Kommanditistin zu 1/3 an der KG, beteiligt war. Lt. Niederschrift vom 16.10.2002 war der erbl. Sohn BB (in der Folge kurz Bw. genannt) zum gesamten Nachlass nach der gesetzlichen Erbfolge zum Erben berufen und gab dieser in der Folge eine bedingte Erbserklärung ab. Das Nachlassvermögen bestand u.a. aus dem oa. Kommanditanteil, welcher unter den Aktiva mit dem Wert von 0,00 € angeführt wurde. Als Passivum wurde ein negatives Verrechnungskonto gegenüber der KG, in Höhe von 84.662,05 € geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 9.1.2003 setzte das Finanzamt für den Bw. die Erbschaftssteuer fest unter Nichtanerkennung des negativen Verrechnungskontos.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben mit der Begründung, dass der Wert des Kommanditanteiles -206.010,54 € betrage, welcher zusätzlich zu berücksichtigen sei. Der Berufung war eine Bilanz zu erbschaftssteuerlichen Zwecken beigelegt.

Am 11.7.2003 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Daraufhin wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Anteil an einer Personengesellschaft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, mit der anteiligen Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten. Dazu zählten sowohl aktive als auch passive Wirtschaftsgüter. Die Frage, ob ein Kommanditist zur Verlustabdeckung verpflichtet sei oder nicht, stelle sich daher im konkreten Fall überhaupt nicht, darüberhinaus werde jedoch darauf verwiesen, dass eine Einzahlungsverpflichtung eines Kommanditisten für Entnahmen, welche er über das positive Kommanditkapital hinaus getätigt habe, auch handelsrechtlich bestehe. Aus der Gegenüberstellung der Teilwerte der einzelnen – anteiligen – Wirtschaftsgüter ergebe sich ein negatives Vermögen, welches mit positiven Vermögensteilen zu saldieren sei.

Lt. Protokoll vom 6.5.2004 wurde eine Nachtragsabhandlung durchgeführt. Als nachträgliches Nachlassvermögen war ein Guthaben aus der Einkommensteuerveranlagung 2001, 2002 in Höhe von 6.836,96 € hervorgekommen. Für diese Nachtragsabhandlung ergaben sich Gerichtskommissionsgebühren in Höhe von 753,01 €.

Seitens des UFS wurde um Übermittlung des Gesellschaftsvertrages betreffend die KG, ersucht. Eine Vorlage desselben konnte jedoch nicht erfolgen, da der Vertrag beim Bw. in Verstoß geraten sein müsse.

Eine Einsichtnahme durch den UFS in den Veranlagungsakt der KG, ergab, dass einerseits das negative Kommanditkapital auf Grund von Verlustanteilen entstanden war, dass jedoch andererseits zum 31.12.2001 eine Forderung der KG gegenüber der Kommanditistin in Höhe von 76.887,29 € bestanden hat und weiters im Zeitraum Jänner bis Juni 2002 Entnahmen durch die Kommanditistin in Höhe von 7.774,76 € erfolgt waren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist lediglich die Bewertung des von der Erblasserin gehaltenen Kommanditanteiles an der KG, mit einer Einlage von 50.000,00 S.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 richtet sich die Bewertung, soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe auch das Erkenntnis vom 25.5.2000, 2000/16/0066) ergibt sich die Höhe des Betriebsvermögens eines gewerblichen Unternehmens aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter zuzüglich der mit dem Einheitswert bewerteten Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG 1955 grundsätzlich bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers.

Im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes gilt das Stichtagsprinzip (VwGH 20.1.1986, 84/15/0174).

Nach § 18 ErbStG 1955 ist für die Wertermittlung der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung.

Gemäß § 6 Abs. 1 BewG 1955 werden Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt (VwGH 25.5.2000, 2000/16/0066).

Unstrittig ist, dass die Erblasserin Kommanditistin mit einer Kommandit- und Hafteinlage in Höhe von 50.000,00 S gewesen ist. Ein Nachweis darüber, dass die Erblasserin zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos verpflichtet gewesen wäre, konnte nicht erbracht werden, weshalb von der allgemeinen Rechtslage auszugehen ist.

Nach einhelliger handelsrechtlicher Lehre und Rechtsprechung stellt der im Kapitalkonto ausgewiesene, sogenannte Kapitalanteil der Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft kein selbständiges Recht dar. Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinns und des Auseinandersetzungsguthabens zu ermöglichen (vgl. VwGH 11.7.2000, 99/16/0440 bis 0443, samt angeführter Rechtsprechung und Literatur).

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.

Der Kommanditist hat zwar künftige Gewinne zur Verlustabdeckung zu verwenden (zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos), ist aber im Fall einer Auseinandersetzung nicht verpflichtet, - wie bereits oben ausgeführt - ein negatives Kapitalkonto aufzufüllen (VwGH 16.11.1995, 93/16/0051).

Der negative Stand des Kapitalkontos ist lt. Veranlagungsakt fast ausschließlich durch Verluste entstanden, eine gesondert vereinbarte Verpflichtung zur Übernahme von Verlusten konnte nicht vorgelegt werden, die Einlageverpflichtung wurde von der Erblasserin erfüllt:

Die Verpflichtung, das negative Kapitalkonto aufzufüllen und somit das Bestehen einer Verbindlichkeit ist aufschiebend bedingt durch das Entstehen von künftigen Gewinnen und folglich gemäß § 6 Abs. 1 BewG 1955 nicht zu berücksichtigen. Das negative Kapitalkonto stellt keine echte Vermögensminderung dar, ein Anteil am negativen Vermögen der Gesellschaft ist dem Berufungswerber nicht zuzurechnen (VwGH 27.5.1983, 82/17/159).

Da im vorliegenden Fall die Beteiligung der Erblasserin an der KG unstrittig ist, kommt dem Kapitalkontostand hinsichtlich der Berechnung der Beteiligungsquote keinerlei Bedeutung zu.

Jedoch ist aus der Bilanz zum 31.12.2001 ersichtlich, dass eine Forderung der KG gegenüber der Kommanditistin in Höhe von 76.887,29 € bestanden hat. Weiters ergibt sich aus dem Veranlagungsakt, dass die Erblasserin im Zeitraum Jänner bis Juni 2002 Entnahmen in Höhe von 7.774,76 € getätigt hat. Diese beiden Beträge in der Gesamthöhe von 84.662,05 € stellen eine Verbindlichkeit der Erblasserin gegenüber der KG dar, welche einerseits den Wert des Betriebsvermögens vermehren und welche aber andererseits als eine vom Bw. ererbte Schuld gegenüber der KG je nach ihrer Einbringlichkeit in Anwendung der Bestimmungen des § 14 Abs. 1 und Abs. 2 BewG zu bewerten sind.

Unter Berücksichtigung der Nachtragsabhandlung vom 6.5.2004 bemisst sich die Erbschaftssteuer daher wie folgt:

117.784,73 €	steuerpflichtiger Erwerb lt. Bescheid vom 9.1.2003 (sämtliche Freibeträge bereits berücksichtigt)
- 84.662,05 €	Forderung der KG, sowie Entnahmen 2002
+ 6.836,96€	Einkommensteuerguthaben lt. Nachtragsabhandlung
- 753,01 €	Gerichtskommissionsgebühren für Nachtragsabhandlung
39.206,63	steuerpflichtiger Erwerb

€	
gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3,5% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 39.206,--€	1.372,21 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 127.686,-- €	<u>2.553,72 €</u>
Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	3.925,90 €

Der Berufung war somit auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage teilweise Folge zu geben.

Der Differenzbetrag in Höhe von 6.872,70 € wird abgeschrieben.

Graz, am 5. Dezember 2007