

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des LD, geb. X, wohnhaft in Y, vertreten durch Dkfm. Dr. Friedrich Eisl, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 5110 Oberndorf, Uferstraße 18, vom 11. Jänner 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 11. Dezember 1998 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Erblasser, HD, verstarb am 28. Februar 1997 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung, sodass die gesetzliche Erbfolge eintrat und die erbliche Witwe, GD, sowie die drei erblichen Kinder, DI HeD, UD und HaD, als Erben in Frage kamen.

Im Nachlass befanden sich u.a. ein Kommanditanteil an der Fa. "LD KG" sowie die Liegenschaft EZ 115 KG P, die im Hälfteeigentum des Erblassers gestanden war. Im eidesstättigen Vermögensbekenntnis war der Wert dieser Liegenschaft unter den Aktiva mit Null ausgewiesen. Dies wurde damit begründet, dass die Liegenschaft unter den Passiva Berücksichtigung finde, da deren anteiliger Einheitswert in dem in den Passiva enthaltenen Firmeneinheitswert berücksichtigt sei.

Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens entschlug sich die erbliche Tochter UD vollständig und vorbehaltlos ihres Erbrechtes, während sich die erbliche Witwe und die erblichen Söhne qualifiziert zu Gunsten des erblichen Bruders LD entschlugen, der zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung abgab.

Als Gegenleistung für die Erbsentschlagung der Witwe wurde vereinbart, dass LD ihr bis an ihr Lebensende Brennholz kostenlos für ihr Haus zur Verfügung stelle. Weiters räumte er ihr ein in der Verlassenschaftsabhandlung vom 23. Dezember 1997 näher bezeichnetes Geh- und Fahrtrecht ein.

Dem erblichen Sohn HaD übertrug LD als Gegenleistung das aus der EZ 115 Grundbuch P neu gebildete Grundstück 10/5, wofür jener sich verpflichtete, an den Veräußerer einen Betrag von 50.000,00 S zu bezahlen. Darüber hinaus wurde auch dem erblichen Sohn ein in der Verlassenschaftsabhandlung näher dargestelltes Geh- und Fahrtrecht eingeräumt.

Dem erblichen Sohn DI HeD schließlich wurde als Gegenleistung für die Erbsentschlagung das unter Punkt 3. der Verlassenschaftsabhandlung angeführte Vorkaufsrecht eingeräumt.

Darüber hinaus übertrug LD je zur Hälfte an die erblichen Söhne ein der Verlassenschaft nach HD gehöriges Fischereirecht, wobei ein ebenfalls in der Verlassenschaftsabhandlung näher umschriebener Teil dieses Fischereirechtes von der Übertragung ausgenommen wurde.

Vereinbart wurde ferner, dass das in den Aktiva ausgewiesene Steuerguthaben bis zu einem Betrag von insgesamt 30.000,00 S mit den die entschlagenden Parteien treffenden Erbschaftssteuern gegenverrechnet werden sollte.

Das Finanzamt erhob die Einheitswerte der in der EZ 115 zusammengefassten Liegenschaften mit 66.000,00 S für ein dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zugehöriges Grundstück, mit 56.000,00 S für das Fischereirecht, mit 2.450.000,00 S für ein als Geschäftsgrundstück bewertetes Grundstück sowie mit 372.000,00 S für ein gemischtgenutztes Grundstück. Sämtliche Einheitswerte waren zum 1. Jänner 1997 festgestellt worden.

Erhoben wurde ferner, dass der Einheitswert des den beiden erblichen Söhnen übertragenen Fischereirechtes mit 17.851,00 S festgestellt worden war.

Das dem erblichen Sohn HaD übertragene Grundstück wurde als unbebautes Grundstück mit einem Einheitswert von 116.000,00 S bewertet.

Am 11. Dezember 1998 erging an LD ein vorläufiger Erbschaftssteuerbescheid, mit welchem ihm Erbschaftssteuer in Höhe von 300.070,00 S vorgeschrieben wurde. Die Vorläufigkeit begründete das Finanzamt damit, dass die endgültige Bemessung erst nach Feststehen der tatsächlichen Höhe des Kommanditanteiles erfolgen könne.

Eine durchgeführte Gebührenprüfung zur Feststellung der tatsächlichen Höhe des Kommanditanteils ist nicht aktenkundig.

Bei Bemessung der Erbschaftssteuer ging das Finanzamt von Aktiva in Höhe von 1.602.063,00 S und von Passiva in Höhe von 218.033,84 S aus.

Die Aktiva laut Bescheid setzen sich aus einer Steuergutschrift zu St.Nr. A in Höhe von 263.914,00 S, aus dem Einheitswert für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen in Höhe von 43.149,00 S (jeweils die Hälfte von 66.000,00 S und von 56.000,00 S, abzüglich das an DI HeD und HaD abgetretene Fischereirecht in Höhe von insgesamt 17.851,00 S) und aus einem Einheitswert von 1.295.000,00 S (jeweils die Hälfte von 2.450.000,00 S und von 372.000,00 S, abzüglich des Einheitswertes von 116.000,00 S) zusammen.

Als Passiva wurden im Bescheid ein Betrag von 169.552,84 S [das sind die Passiva laut Punkt 1. (Beitragsrückstand bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft) und 3. (Begräbniskosten) der Verlassenschaftsabhandlung], Abhandlungskosten in Höhe von 17.040,00 S, das mit einem Betrag von 1.500,00 S bewertete Geh- und Fahrtrecht für HaD, die mit 20.500,00 S bewerteten Gegenleistungen für die erbliche Witwe (Brennholz, Geh- und Fahrtrecht, Grundabtretung) sowie die Bezahlung der Erbschaftssteuern für die erbliche Witwe und HaD aus der Steuerforderung in Höhe von insgesamt 9.441,00 S berücksichtigt.

Keine Berücksichtigung fand dagegen der im eidesstättigen Vermögensbekenntnis als Passivum angeführte Kommanditanteil an der "LD KG", welcher in Höhe von 971.916,50 S (das ist der halbe negative Einheitswert des Betriebsvermögens zum 28. Februar 1997 in Höhe von 1.943.833,00 S) ausgewiesen war. Das Finanzamt führte zur Begründung an, dass Kommanditisten nur bis zu einem Betrag von mindestens Null beteiligt sein könnten.

Gegen diesen Bescheid brachte der steuerliche Vertreter des LD (= Berufungswerber = Bw) Berufung ein und beantragte, die Erbschaftssteuer mit Null festzusetzen. Mit dem Tod des HD, der Kommanditist der Fa. LD KG gewesen sei, sei sein Bruder, der Bw, welcher Komplementär gewesen sei, Rechtsnachfolger geworden. Trotz Vorliegens eines negativen Wertes sei der Kommanditanteil bei Berechnung der Erbschaftssteuer mit Null angesetzt worden, weil ein Kommanditist auf Grund einer Haftungsbegrenzung nicht zur Auffüllung eines negativen Betrages verpflichtet sei. Mit dem Tod des Kommanditisten sei der Kommanditanteil dem Komplementär und nunmehr einzigen Gesellschafter zugewachsen, und dieser sei nunmehr als Einzelunternehmer Vollhafter. Aus dem teilhaftenden Anteil werde im Augenblick des Rechtsüberganges ein Anteil, für den der Eigentümer verpflichtet sei, die volle Haftung – einschließlich der Auffüllung – zu übernehmen. Nach Ansicht des Bw sei daher der Anteil des ehemaligen Kommanditisten HD für den empfangenden Bw wie ein OHG-Anteil zu behandeln. Der Kommanditanteil sei daher nicht mit Null, sondern mit einem negativen Betrag von 3.445.201,44 S (Verrechnungskonto HD zuzüglich Jahresverlust 1997 HD abzüglich Kapital HD) anzusetzen. Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuerberechnung werde unter Berücksichtigung des negativen Anteils negativ, sodass die Erbschaftssteuer mit Null anzusetzen sei. Ergänzend sei festzustellen, dass der Bw das Erbe nicht angenommen hätte, hätte er nicht parallel zur Schuldübernahme auch die

Grundstücke bekommen. Bei der Erbschaftssteuerberechnung müsse in diesem Zusammenhang auch die Schuldübernahme den Grundstücken gegenüber gestellt werden.

Ein vom steuerlichen Vertreter auf Anforderung des Finanzamtes übermittelte, im Bemessungsakt zu Erf.Nr. B befindlicher, nicht unterfertigter Nachtrag vom Dezember 1995 zum Gesellschaftsvertrag vom 20. Juli 1971, abgeschlossen zwischen dem Bw und dem Erblasser, hat auszugsweise nachfolgenden Inhalt:

A. Status:

Beim Landes-Handelsgericht R ist (...) die "LD KG" (...) registriert. Dieses Unternehmen wird geführt in der Rechtsform einer Offenen Handelsgesellschaft. (...)

Die Gesellschaft wurde zwischen den heutigen Vertragsparteien und ihrem Vater Herrn LD, geboren 1901, als Kommanditgesellschaft gegründet, bei welcher die heutigen Vertragsparteien die Rechtsstellung eines persönlich haftenden Gesellschafters einnahmen, der Vater die eines Kommanditisten.

Mit dem Tod des Vaters schied dieser aus der Gesellschaft aus und wurde sie von den beiden Söhnen als persönlich haftende Gesellschafter – ungeachtet der Beibehaltung des Firmenwortlautes als "abgeleitete Firma" – in der Rechtsform einer OHG bis heute fortgeführt.

Gesellschafter der obigen Gesellschaft waren somit bisher bei einem fixen Gesellschaftskapital in der Höhe von 2,312.131,52 S zu gleichen Teilen die beiden Brüder, Herr LD und Herr HD.

Die Kapitaleinlagen wurden von ihnen zur Gänze erbracht. (...)

B. Änderungen:

1) *Die Gesellschaftsform wird nunmehr geändert von einer Offenen Handelsgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft.*

Dazu zieht sich Herr HD in die Stellung eines Kommanditisten zum 31. Dezember 1995, 24.00 Uhr, zurück. (...)

Die Hafteinlage dieses Kommanditisten wird festgelegt mit dem Betrag von 100.000,00 S. Die Gesellschafter dieser Gesellschaft sind daher bei einem unveränderten fixen Gesellschaftskapital in der Höhe von 2,312.131,52 S und bei einer Beteiligung daran zu gleichen Teilen (...)

b) *Kommanditist, somit Gesellschafter, der Dritten gegenüber nur mit dem im Firmenbuch eingetragenen Betrag – der Hafteinlage – haftet: Herr HD. (...)*

3) *(...) Bleibt durch das Ausscheiden eines Gesellschafters nur mehr ein Gesellschafter übrig und sind keine eintrittsberechtigten Rechtsnachfolger in den Anteil des Ausgeschiedenen vorhanden, so wächst im Sinne der Bestimmungen des Artikels 7 Nr. 15 Abs. 1 der 4. EVHGB der Anteil des Ausgeschiedenen dem verbleibenden Gesellschafter zu (...).*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. April 1999 wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz die Berufung gegen den vorläufigen Erbschaftssteuerbescheid als unbegründet ab. Für die Wertermittlung sei nach § 18 ErbStG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Bei Erwerben von Todes wegen sei nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG die Bewertung der erworbenen Vermögensgegenstände auf den Todestag des Erblassers vorzunehmen. Im Zeitpunkt seines Ablebens sei der Erblasser Kommanditist der Fa. LD KG gewesen, sodass Gegenstand der Bewertung zweifellos dieser Kommanditanteil sei. Nach dem Inhalt des Nachtrages vom Dezember 1995 zum Gesellschaftsvertrag sei der

Erblasser Kommanditist der Gesellschaft gewesen und habe Dritten gegenüber nur mit seiner Hafteinlage von 100.000,00 S gehaftet. Auf Grund dieser Haftungsbeschränkung sei ein Kommanditist im Falle der Auflösung der KG oder seines Ausscheidens nicht verpflichtet, ein negatives Kapitalkonto aufzufüllen. Unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 16.11.1995, 93/16/0051, verwies das Finanzamt darauf, dass der nach dem Bewertungsgesetz für die Erbschaftssteuer maßgebende Teilwert des Kommanditanteils im gegenständlichen Fall daher wenigstens Null betrage. Die Grundstücke hätten sich im Sonderbetriebsvermögen des Erblassers befunden. Die Bilanz zum Todestag weise keine im Sonderbetriebsvermögen stehenden Verbindlichkeiten aus. Betriebliche Schulden könnten nicht den Liegenschaften zugerechnet werden, und zwar auch dann nicht, wenn durch eine hypothekarische Sicherstellung eine Sachhaftung gegeben sei.

Mit Eingabe vom 17. Mai 1999 beantragte der Bw unter Hinweis auf die Berufsbegründung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein neues Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl I Nr. 97/2002, ist seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen. Im Zuge eines internen Belastungsausgleiches im Sinne des § 270 Abs. 4 BAO wurde rückwirkend die Bestellung zum Referenten mit Zustimmung der Präsidentin des unabhängigen Finanzsenates geändert und der nunmehr entscheidenden Referentin die Berufung im Jänner 2005 zugeteilt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 20. Mai 2005 ersuchte die Referentin den Bw, bekannt zu geben, ob bzw. in welcher Höhe unter der Kontobezeichnung "nicht eingeforderte Einlagen und genehmigte Entnahmen" eine ausständige Einlage enthalten sei, ob das negative Verrechnungskonto nur durch genehmigte Entnahmen und/oder Verlustzuweisungen entstanden sei, ob eine Vereinbarung hinsichtlich des Entnahmerechtes des Kommanditisten existiert habe und ob bzw. in welcher Höhe für allfällig getätigte Entnahmen des Kommanditisten zum Stichtag 28. Februar 1997 eine Rückzahlungsverpflichtung gegenüber der Gesellschaft bestanden habe.

Mit Eingabe vom 6. Juni 2005 teilte der steuerliche Vertreter des Bw mit, dass, wie dem beigefügten Notariatsakt vom 20. Juli 1971 zu entnehmen sei, mit Stand 1. Jänner 1970 eine Kommanditgesellschaft beurkundet sei, an der die beiden Gesellschafter LD jun. und HD mit je 35 % und LD sen. mit 30 % beteiligt seien (Punkt I. des Gesellschaftsvertrages). In Punkt II. des Gesellschaftsvertrages sei beurkundet, dass persönlich haftende Gesellschafter LD jun. und HD und Kommanditist LD sen. seien. Mit dem Tod des LD sen. sei der einzige Kommanditist ausgeschieden und zwei voll haftende Gesellschafter verblieben, sodass dadurch zwangsläufig eine OHG entstanden sei. Zur Untermauerung dieser Ansicht dürfe auf den beiliegenden Prüfungsbericht des Finanzamtes Braunau vom 2. September 1994

verwiesen werden, dessen Tz. 16 wie folgt beginne: "Im Anlageverzeichnis der LD KG (OHG) wurde der Wert des Betriebsvermögens (...)" . Bereits aus dieser Formulierung sei zu entnehmen, dass es sich bei der als LD KG bezeichneten Firma auch nach Ansicht des Finanzamtes um eine OHG gehandelt habe. Es habe sich daher um voll haftende Personen gehandelt, die in jedem Fall zur Auffüllung eines negativen Kapitalkontos verpflichtet gewesen seien. Weitere, zur Beantwortung der gestellten Fragen zweckdienliche Unterlagen seien nicht mehr auffindbar. Durch obige Sachverhaltsdarstellung sei aber eindeutig dokumentiert, dass es sich um voll haftende Gesellschafter gehandelt habe, die durch ihre solidarische Haftung mit ihrem gesamten Vermögen für die Auffüllung des Kapitalkontos hätten sorgen müssen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

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

Für die Wertermittlung ist, von auf den Berufungsfall nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend (§ 18 ErbStG). Das bedeutet, dass Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung sind.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben wurden, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17). Abs. 2 leg. cit. normiert, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke der Einheitswert – nach BGBl. I Nr. 42/2000 ab 2001 der dreifache Einheitswert – maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wird.

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

Demnach sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind und nicht mit dem nach den Vorschriften des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes ermittelten Einheitswert. Bei der Erbschaftsbesteuerung ist daher für die Wertermittlung des Betriebsvermögens – mit Ausnahme allfälliger Betriebsgrundstücke – der Teilwert aller Wirtschaftsgüter, die am Tag des Erbanfalles dem Unternehmen dienten,

abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten, zum Ansatz zu bringen (VwGH 1.12.1987, 86/16/0013); die Ermittlung eines Globalwertes des Betriebsvermögens kommt nicht in Betracht (vgl. VwGH 30.6.76, 161/76). Das gilt auch für nachlasszugehörige Anteile an einer Personengesellschaft, wobei diesfalls der Anteil an einer Personengesellschaft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, mit der anteiligen Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten ist.

Durch die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert werden auch die in den Buchwerten enthaltenen stillen Reserven des Betriebes erfasst.

Streit besteht nun darüber, ob der negative Kommanditanteil des Erblassers an der Fa. LD KG - der laut eidesstättigem Vermögensbekenntnis die Hälfte des negativen Einheitswertes zum 28. Februar 1997 von 1,943.833,00 S, somit 971.916,50 S, betrug, laut Berufung dagegen minus 3.445.201,44 S – bei der Berechnung der Erbschaftssteuer mit diesem negativen Betrag oder mit Null anzusetzen sei.

Ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist, dass das Betriebsvermögen im Bereich der Erbschaftssteuer nicht – wie im Vermögensbekenntnis - mit dem Einheitswert des Betriebsvermögens zu bewerten ist (VwGH 20.8.1998, 95/16/0298).

Da, wie o.a., die Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter der LD KG anzusetzen ist bzw. die anteilige Summe dieser Teilwerte und nicht, wie in der Berufung dargestellt, die Kapitalkonten (das Verrechnungskonto des Erblassers zuzüglich des auf ihn entfallenden Jahresverlustanteils abzüglich dessen Kapitalkonto) für die Berechnung des vom Erblasser gehaltenen Teilwertes an der Fa. LD KG heranzuziehen sind, berechnet sich der Wert des erblasserischen Anteils am Betriebsvermögen der LD KG wie folgt:

Teilwert des Betriebsvermögens (ohne Liegenschaften) zum 28.2.1997	
Aktiva	9,280.530,00 S
Passiva	13,807.363,00 S
Teilwert des Betriebsvermögens	-4.526.833,00 S
negatives Eigenkapital 28.2.1997	6.682.852,31 S
stille Reserven	2.156.019,31 S
Kapital HD 28.2.1997	1.156.065,76 S

Verrechnungskonto HD	-4.427.001,20 S
Jahresverlust HD	174.266,03 S
ergibt	-3.445.207,47 S
50 % stille Reserven	1.078.000,65 S
Teilwert der Beteiligung HD zum 28.2.1997	-2.367.197,82 S

Zur Nichtberücksichtigung der Liegenschaften im Rahmen der Teilwertermittlung ist darauf hinzuweisen, dass das Liegenschaftsvermögen im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter stand und dieses daher nicht in der Gesellschaftsbilanz, sondern in den Ergänzungsbilanzen der betreffenden Gesellschafter auszuweisen war. Zum Sonderbetriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter, die im Allein- oder Miteigentum eines Gesellschafters stehen und von diesem nicht in das Gesellschaftsvermögen (OHG, KG: Gesamthandvermögen) eingebracht, sondern der Gesellschaft nur zu Nutzung überlassen werden.

Das Gesellschaftsvermögen einer KG steht im Gesamtheigentum der Gesellschafter. Das bedeutet, dass das Gesellschaftsvermögen ein vom Privatvermögen der Gesellschafter streng abgegrenztes Sondervermögen, eben dieses Gesamthandvermögen, darstellt, über welches die Gesellschafter nur als Gemeinschaft verfügen können.

Abweichend von den ertragsteuerlichen Regelungen, wonach ein Wirtschaftsgut abgabenrechtlich dem wirtschaftlichen Eigentümer (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) zuzurechnen ist, ist für den Bereich der Erbschaftssteuer das bürgerlich-rechtliche Eigentum maßgeblich. Wirtschaftsgüter sind daher bei der Wertermittlung des Betriebsvermögens nicht nur zu berücksichtigen, wenn sie dem Unternehmen dienen; sie müssen auch im Gesellschaftsvermögen stehen.

Bei der Teilwertermittlung des Betriebsvermögens konnten demnach die im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter stehenden Grundstücke nicht berücksichtigt werden, da diese nicht in die Gesellschaft eingebracht worden waren, sondern der KG lediglich ein Nutzungsrecht eingeräumt worden war (vgl. Dorazil, ErbStG, § 19 Tz. 3.6 und 3.7).

Die im Eigentum des Erblassers befindlichen Liegenschaftshälften waren für Zwecke der Erbschaftssteuerberechnung daher entsprechend § 19 Abs. 2 ErbStG mit den anteiligen Einheitswerten anzusetzen.

Das Finanzamt wies in der Berufungsverfahrenscheidung, der nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Bedeutung eines Vorhaltes zukommt, zu Recht darauf hin, dass die Bilanz zum Todestag keine im Sonderbetriebsvermögen stehenden Verbindlichkeiten

ausweise und betriebliche Schulden nicht diesen im Sonderbetriebsvermögen stehenden Liegenschaften zugerechnet werden könnten. Dieser Feststellung trat der Bw im Vorlageantrag nicht mehr entgegen.

Zur Lösung der entscheidungswesentlichen Frage, ob der negative Wert eines Kommanditanteils bei der Erbschaftssteuerberechnung anzusetzen ist oder der Wert auf Grund der Haftungsbeschränkung des Kommanditisten diesfalls Null beträgt, ist auf die einschlägigen Bestimmungen des HGB zu verweisen.

§ 167 Abs. 3 HGB bestimmt, dass an dem Verlust der Kommanditist nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teilnimmt. Damit soll ausgedrückt werden, dass der Kommanditist mangels anderer Regelung nie mehr als jenen Betrag verlieren kann, den er einzusetzen sich verpflichtet hat. Der Kommanditist ist nur verpflichtet, das Kapitalkonto aus Folgegewinnen, aber nicht durch Einzahlungen wieder aufzufüllen. Scheidet der Kommanditist in einem Zeitpunkt aus, in dem sein Kapitalkonto passiv ist, so trifft ihn – anders als den Komplementär - keine Zahlungspflicht, wenn nichts anderes vereinbart ist.

Nach § 171 Abs. 1 HGB ist die Haftung des Kommanditisten ausgeschlossen, soweit Einlagen geleistet wurden. Hat er in der Höhe der Haftsumme seine Einlage geleistet, trifft ihn keine Haftung mehr (vgl. Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, 5. Auflage, 150 ff).

Der Tod eines Kommanditisten hat nicht die Auflösung der Gesellschaft zur Folge (§ 177 HGB).

Dem Vorbringen des Bw, wonach die als LD KG bezeichnete Firma tatsächlich als OHG geführt worden sei und diese Ansicht auch im angeführten Prüfungsbericht des Finanzamtes vertreten werde, ist entgegen zu halten, dass, wie sich aus der Aktenlage ergibt, die Fa. LD KG zwar im Prüfungszeitraum noch als OHG geführt worden ist, auf Grund des Gesellschaftsvertragsnachtrages aber ab 1. Jänner 1996 – und somit zum Zeitpunkt des Todes des HD - wiederum in der Rechtsform einer KG bestand. Der Erblasser hatte ab 1. Jänner 1996 unzweifelhaft die Stellung eines Kommanditisten inne (Punkt B. 1. des Gesellschaftsvertragsnachtrages).

In Übereinstimmung damit ist einem Firmenbuchauszug zu FN Z zu entnehmen, dass beim Firmenbuchgericht am 2. Jänner 1996 ein Antrag auf Abänderung der bestehenden Rechtsform einer OHG in eine KG einlangte. Im Firmenbuch ist weiters ersichtlich, dass der Bw dieses Unternehmens – wie auch in Punkt B. 3. des Gesellschaftsvertragsnachtrages festgelegt - ab 28. Februar 1997 als Einzelkaufmann geführt hat. Mit Einbringungsvertrag vom 24. September 1999 wurde das Einzelunternehmen in die Fa. D GmbH eingebbracht.

Das Berufungsvorbringen, der dem Bw durch den Tod seines Bruders zufallende Kommanditanteil sei wie ein OHG-Anteil zu behandeln, entbehrt daher jeder Rechtsgrundlage.

Im vorliegenden Fall ist im Gesellschaftsvertragsnachtrag eine Nachschusspflicht des Kommanditisten weder festgelegt, noch wurde eine solche im bisherigen Verwaltungsverfahren behauptet. Eine Verpflichtung des Kommanditisten, den Verlust der Gesellschaft über die geleistete Einlage hinaus mitzutragen, bestand daher nicht, sodass die Bestimmung des § 167 Abs. 3 HGB zum Tragen kam. Ebenso wenig ist der Aktenlage zu entnehmen, dass die Kommanditeinlage des Erblassers – entgegen dem Gesellschaftsvertragsnachtrag - zum Todestag nicht voll einbezahlt gewesen wäre.

Weist das Verrechnungskonto, das nach herrschender Meinung echte Forderungen und Schulden des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft beinhaltet, einen negativen Stand auf, stellt dieser eine Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter dar, die einerseits den Wert des Betriebsvermögens erhöht und die andererseits als eine (allenfalls geerbte) Verbindlichkeit gegen die Gesellschaft zu bewerten ist (VwGH 16.11.1995, 93/16/0051).

Im Unterschied zu einem persönlich haftenden Gesellschafter, für den eine Verpflichtung zur Tilgung eines passiven Kapitalanteils besteht, kommt dem negativen Verrechnungskonto eines Kommanditisten nicht die Bedeutung einer Verbindlichkeit gegen die Gesellschaft zu, da diesen grundsätzlich – soweit er seine Einlageverpflichtung erfüllt und keine unzulässigen Entnahmen getätigt hat – keine Verpflichtung zur Tilgung des passiven Kapitalanteiles trifft. Das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten kann daher diesfalls nicht Ausdruck einer echten Vermögensminderung sein.

Dafür, dass der Erblasser ungerechtfertigte Entnahmen getätigt hätte und daraus eine Rückzahlungsverpflichtung – und somit eine echte Schuld - gegenüber der Gesellschaft entstanden wäre, ergeben sich aus dem Akteninhalt keine Anhaltspunkte. Tätigte er aber, wie oben dargestellt, keine unzulässigen Entnahmen und wurde sein Kapitalkonto durch Verlustzuweisungen und zulässige Entnahmen negativ, bestand für ihn keine Verpflichtung, sein Kapitalkonto in der Höhe des Negativsaldos aufzufüllen.

Im gegenständlichen Berufungsfall ist im Ergebnis somit davon auszugehen, dass der Erblasser an dem für die Bewertung maßgeblichen Stichtag zur Auffüllung nicht verpflichtet war und eine derartige Verpflichtung bzw. Schuld daher auch nicht vererben konnte.

Linz, am 28. Juli 2005