



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, Adr., vertreten durch Stb., vom 11. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 18. Mai 2001 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

X (im Folgenden: Bw) ist Miterbe nach seinem am 5. Februar 1997 mit Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorbenen Vater Y. Im Testament hat der Verstorbene den Bw. und dessen Bruder als Erben hinsichtlich der prot. Fa. „Z-KG“, Ort.A eingesetzt. Im Inventar des Verlassenschaftsprotokolls vom 2. Februar 2008 war unter den Aktiva der Wert dieses in die Verlassenschaft fallenden KG- Gesellschaftsanteiles mit 1.342.938,52 S ausgewiesen. Bei diesem Wert handelt es sich um den (vom steuerlichen Vertreter der KG dem Gerichtskommissär mitgeteilten) anteiligen Einheitswert der Beteiligung des Erblasser am Betriebsvermögen dieser KG. Nach den Schlussanträgen soll mit Beschluss den beiden erbserklärten Erben dieser erbl. Kommanditanteil zu gleichen Teilen zugewiesen werden.

Das zuständige Finanzamt erließ an den Bw. am 18. Mai 2001 einen Erbschaftsteuerbescheid, mit der es von einem steuerpflichtigen Erwerb von 2.102.369 € und vom Wert der Grundstücke von 7.530 S die Erbschaftsteuer mit 168.339 S festsetzte. In die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes wurde der (halbe) KG- Anteil mit dem Wert von 671.469,50 einbezogen.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung richtete sich gegen die Höhe des angesetzten KG- Anteils mit dem Vorbringen, dieser Wert sei aufgrund eines von der Sachbearbeiterin des steuerlichen Vertreters dem Notar übermittelten Einheitswertes angesetzt worden. Der tatsächliche Wert des Kommanditanteiles hingegen entspreche nicht dem Einheitswert. Dieser Vermögenswert sei mit Null anzusetzen. Die Gesellschaft habe seit 1997 über Jahre hinweg bereits Verluste erwirtschaftet. Mehrere Versuche, die Kommanditbeteiligung zu veräußern, seien gescheitert bzw. Interessenten wären nur bereit gewesen, einen symbolischen Schilling zu bezahlen. Außerdem habe der Einkommensteuerbescheid 1996, der an die Verlassenschaft ergangen ist, eine Steuernachforderung von 315.248 S ergeben; die Hälfte davon sei beim Bw. als Passivpost anzusetzen.

Anlässlich einer Vorsprache wurde eine „Beilage zur Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1997“ beigebracht, bei der die Aktiven und Passiven aufgelistet wurden. Bei den Sachanlagen (Mieterinvestitionen) wurde ein Abschlag von 70 % und bei den Vorräten ein Abschlag von 30 % vorgenommen. Der Unterschied zwischen den Besitz und Schuldposten wurde mit - 339.000 S ausgewiesen, davon entfiel auf den Verstorbenen entsprechend seiner Beteiligung -21.187,50 S. In der „Erläuterung zum Einheitswert“ wurde festgehalten, *„dass bereits im Jahre 1999 die bisherigen Investitionen nicht mehr dem in der Modebranche notwendigen Standard entsprochen haben und adaptiert werden mussten. Das Geschäftslokal B musste überhaupt aus wirtschaftlichen Gründen im Jahr 1999 aufgegeben werden. Es erfolgte keine Ablöse der Investitionen. Wir haben als Teilwert der Mieterinvestitionen daher 30 % des Buchwertes zum 31.12.1996 angesetzt. Bei den Vorräten haben wir einen Abschlag von 30 % vorgenommen.“*

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 14. Dezember 2011 wurde der Berufung hinsichtlich der Berücksichtigung der Einkommensteuerschuld 2006 als Passivpost entsprochen, bezüglich des KG-Anteils blieb es beim bisherigen Wertansatz von 671.469,50 S im Wesentlichen mit folgender Begründung. Bei der Erbschaftssteuer gelte das Stichtagsprinzip, weshalb Änderungen nach dem Todeszeitpunkt nicht zu berücksichtigen seien. Die nunmehr übermittelten Teilwerte des Anlagevermögens lt. Bilanz zum 31.12.1996 der Fa. Z-KG seien deshalb nicht zu berücksichtigen, denn nach den „Erläuterungen“ wären diese Wertänderungen erst im Jahr 1999 eingetreten. Der Hinweis, der angesetzte Anteil an

dieser KG von 671.469,50 S beruhe auf einem von einer Mitarbeiterin des Steuerberaters übermittelten Einheitswert, führe ins Leere, „da diese Berechnung vom Steuerberater Stb.H kontrolliert wurde, dies hat er mit seiner Unterschrift bestätigt, und auch für richtig erkannt hat.“

Der Bw. stellte daraufhin unter Verweis auf die Ausführungen in der Berufung den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird eingewendet, dass es sicherlich korrekt sei, dass die Steuerschuld zum Todeszeitpunkt des Erblassers (05.02.1997) entstanden sei. Der Teilwert des Anteils an der Personengesellschaft sei aber auch zu diesem Stichtag mit „Null“ anzusetzen gewesen. Der Hinweis, der Steuerberater habe mit seiner Unterschrift den übermittelten Wert von 671.469,50 S als „richtig“ bestätigt, gehe ins Leere, denn zum einen müsse es die Möglichkeit zur Korrektur einer irrtümlichen Zahlenübermittlung geben, zum anderen gebe es das Instrument der Berufung. Im Vorlageantrag wird erstmals die Aufnahme eines zusätzlichen Passivposten bei der Berechnung der Erbschaftssteuer für Rechts- und Beratungskosten der abgelaufenen 11 bis 15 Jahre in Höhe von 12.000 € begehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Verlassenschaftsverfahren hat Steuerberater Stb.H gegenüber dem Notar als Gerichtskommissär den Einheitswertanteil des Verstorbenen am Betriebsvermögen mit 1.342.938,52 S angegeben. Während davon ausgehend das Finanzamt den Wert des vom Bw. ererbten Kommanditanteiles mit 671.469,50 S in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einbezogen hat, entspricht nach Meinung des Bw. der „tatsächliche“ Wert dieses KG- Anteils nicht dem Einheitswert, vielmehr ist dieser Vermögenswert mit Null anzusetzen. Ausschließlich strittig ist somit im vorliegenden Berufungsfall, in welcher Höhe der vom Bw. ererbte Kommanditanteil des Erblassers an der Z-KG in der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer anzusetzen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 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.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen u.a. der Erwerb durch Erbanfall.

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

Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Die Bewertung richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). § 19 Abs. 2 ErbStG trifft Regelungen für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke.

Der die §§ 2 bis 17 umfassende erste Teil des Bewertungsgesetzes 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. Teilwert ist nach § 12 BewG 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.

Regelungen über den Einheitswert des Betriebsvermögens finden sich hingegen im zweiten Teil des BewG (vgl. § 18 Abs. 1 BewG, § 19 BewG, §§ 57-68 BewG).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zur Bewertung eines Anteils an einer Personengesellschaft im Zusammenhang mit Vorgängen, die dem § 1 Abs. 1 ErbStG unterliegen, die Auffassung, dass für die Bemessung der Steuer nicht der Einheitswert maßgebend ist (VwGH 22.01.1987, 86/16/0018, VwGH 19.08.1997, 96/16/0171, VwGH 23.02.2006, 2005/16/0245). Wenn der Erwerbsvorgang einen Anteil an einer Personengesellschaft betrifft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, ist dieser Anteil als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln (vgl. dazu insbesondere VwGH 21.10.1982, 81/15/0002 und VwGH 17.03.1986, 84/15/0113).

Im VwGH- Erkenntnis vom 25.05.2000, 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 (vgl. im Übrigen auch noch Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 ErbStG Rz 33 und die dort referierte Rechtsprechung). Dabei folgt insbesondere aus § 6 Abs. 1 BewG 1955, wonach Lasten oder Schulden, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt werden, dass Rückstellungen nicht als Verbindlichkeiten abzugsfähig sind (VwGH 25.05.2000, 2000/16/0066).

Dazu kommt, dass nach einhelliger handelsrechtlicher Lehre der im Kapitalkonto ausgewiesene, sogenannte Kapitalanteil des Gesellschafters einer Personengesellschaft kein selbständiges Recht darstellt (siehe Torggler/Kucsco in Straube, Komm z HGB I2 Rz 9 und 9a zu § 120 und Rz 3 zu § 167 HGB; Jabornegg, Komm z HGB Rz 13 und 15 zu § 120 HGB; Ulmer im Großkomm z HGB Rz 48 und 51 zu § 120 HGB). Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr – in Ermangelung anderer Vereinbarungen – nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinnes (der sogenannten Vorzugsdividende) gemäß § 121 Abs. 1 und 2 HGB, des Entnahmerechts gemäß § 122 Abs. 1 HGB und des Auseinandersetzungsguthabens gemäß § 155 Abs. 1 HGB zu ermöglichen.

Da im vorliegenden Fall die Beteiligung des Verstorbenen an der KG mit 6,25 % ohnehin unstrittig ist, kommt dem Kapitalkontostand hinsichtlich der Berechnung der Beteiligungsquote keinerlei Bedeutung zu.

Das sogenannte Verrechnungskonto, vielfach auch Privatkonto genannt, beinhaltet nach herrschender Meinung echte Forderungen und Schulden des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft (Torggler/Kucsco in Straube, Komm z HGB I2 Rz 13 zu § 120 und Rz 4a zu § 167 HGB). In diesem Sinn stellt das (positive) Verrechnungskonto des Verstorbenen in Höhe von 1,237.610 ATS eine Forderung dieses Gesellschafters gegenüber der KG dar, die einerseits den Wert des Betriebsvermögens verringert und die andererseits als eine vom Bw. zur Hälfte ererbte Forderung gegen die KG je nach ihrer Einbringlichkeit in Anwendung der Bestimmung des § 14 Abs. 1 und Abs. 2 BewG zu bewerten ist.

Zwecks Bewertung des streitgegenständlichen Kommanditanteiles wurde der Bw. unter Anführung der einschlägigen VwGH- Rechtsprechung mit Vorhalt vom 5. Juli 2013 aufgefordert, unter Beibringung zweckdienlicher Unterlagen und Nachweise die Teilwerte der beweglichen Wirtschaftsgüter und der Verbindlichkeiten darzulegen bzw. Angaben hinsichtlich der Höhe und Einbringlichkeit des sogenannten Verrechnungskontos (Privatkontos) des Verstorbenen nachzureichen. Die Vorhaltbeantwortung wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und die darin gemachten Angaben blieben unwidersprochen.

Aufgrund des unbestritten gebliebenen Ergebnisses des Vorhalteverfahrens ist an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass bei Ansatz der sachlich nachvollziehbar dargestellten nunmehr angeführten Teilwerte der Wert des KG- Anteils jedenfalls negativ ist. Da ein Erbe des Kommanditisten nicht persönlich haftet, wenn der ererbte Kommanditanteil im Zeitpunkt des Erbanfalls im Wert unter der Haftsumme liegt, soweit – was im Gegenstandsfall zutrifft – die Einlage nicht rückständig ist (VwGH 23.2.2006, 2005/16/0245), hat der Bw. durch den Erwerb dieses (negativen) Kommanditanteiles keine Last übernommen oder einen Vermögensverlust erlitten. Dem Berufungsbegehren war somit beizupflichten, dass der vom

Bw. ererbte Kommanditanteil mit dem Betrag von Null in der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer anzusetzen ist.

Wenn aber wie oben ausgeführt das sogenannte Verrechnungskonto (Privatkonto) nach herrschender Meinung eine echte Forderung und Schulden des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft beinhalten, stellt in diesem Sinn das (positive) Verrechnungskonto des Verstorbenen von + 1,237.610 ATS eine Forderung dieses Gesellschafters gegenüber der KG dar, die einerseits den Wert des Betriebsvermögens verringert und die andererseits als eine vom Bw. zur Hälfte ererbte Forderung gegen die KG je nach ihrer Einbringlichkeit in Anwendung der Bestimmung des § 14 Abs. 1 und Abs. 2 BewG zu bewerten ist.

Nach § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Nach Abs. 2 bleiben Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz.

Solche besondere Umstände liegen z.B. dann vor, wenn eine Forderung uneinbringlich ist; diesfalls bleibt sie- wie Abs. 2 ausdrücklich anordnet- gänzlich außer Ansatz. Für teilweise einbringliche Forderungen sind lediglich die voraussichtlich einbringlichen Beträge anzusetzen. Für die Beurteilung, inwieweit eine Forderung einbringlich ist, sind die Verhältnisse am Bewertungsstichtag maßgebend.

Im Hinblick auf die in den Jahren vor dem Tod des Erblassers angefallenen hohen Verluste der KG, die zu einer angespannten Liquiditätslage der Gesellschaft führten, kann schlüssig davon ausgegangen werden, dass diese Forderung gegen die KG höchstens im Ausmaß von 20 % einbringlich gewesen ist. Nach § 14 Abs. 1 BewG ist daher diese ererbte Forderung gegen die KG mit 123.761 ATS (= 1.237.610 ATS bewertet mit 20 % = 247.522 ATS, davon die ererbte Hälfte ergibt 123.761 ATS) anzusetzen.

Was den in der Berufung begehrten Abzug der (halben) Einkommensteuerschuld des Verstorbenen in Höhe von 157.624 ATS anlangt, handelt es sich dabei unstrittig um eine abzugsfähige Erblässerschuld, die vom Finanzamt bereits im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom 14. Dezember 2011 als Abzugsposten iSd § 20 ErbStG anerkannt und vom gesamten Vermögensanfall abgezogen wurde. Diesbezüglich besteht daher zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens kein Streit darüber, dass diese Verbindlichkeit des Verstorbenen zur Hälfte im Rahmen der Ermittlung der Erbschaftsteuerbemessungsgrundlage als Abzugsposten zu berücksichtigen ist.

Soweit im Vorlageantrag erstmals die Aufnahme eines zusätzlichen Passivposten bei der Berechnung der Erbschaftssteuer „für Rechts- und Beratungskosten der abgelaufenen 11 bis 15 Jahre in Höhe von 12.000 €“ begehrt wird, ergab die Beantwortung des Punktes 4 des

Vorhaltes an Sachverhalt, dass es sich dabei um Kosten für gegenüber dem Bw. erbrachte Rechts- und Beratungsleistungen bezogen auf den vorliegenden Berufungsfall handelt. Diesen Kosten fallen zweifelsfrei nicht unter die Erblasserschulden, Erbfallschulden oder Erbgangschulden (hinsichtlich des jeweiligen Begriffsinhaltes siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 20 ErbStG Rz 17), die als Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 20 ErbStG vom Vermögenswert abzuziehen sind. Dem begehrten Abzug dieser in Frage stehenden Rechts- und Beratungskosten konnte deshalb nicht entsprochen werden.

Zusammenfassend war somit über die Berufung spruchgemäß abzusprechen. Unter Verweis auf die im Erbschaftsbescheid vom 18. Mai 2001 angesetzten und unbestritten gebliebenen Bemessungsgrundlagen, die insoweit zum integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung erklärt werden, ergeben sich als Ergebnis der Berufungsentscheidung folgende Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes und folgende Steuerberechnung:

Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Steuerpflichtiger Erwerb lt. angefochtenem Bescheid	2.102.369,00 S
- Betriebsvermögen- Anteil an Personengesellschaft	- 671.469,50 S
+ Verrechnungskonto (Forderung gegen KG)	123.761,00 S
- Erblasserschuld (Abgabenschuld (ESt 1996) des Verstorbenen, siehe BVE)	- 157.624,00 S
Steuerpflichtiger Erwerb lt. Berufungsentscheidung	1.397.036,50 S

Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer :

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 6 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 1.397.030,00 S	83.821,80 S
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 7.530,00 S	150,60 S
Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	83.972,00 S
Diesem Betrag entspricht (1 € = 13,7603 S)	6.102,48 €

Innsbruck, am 10. Dezember 2013