



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch UNICONCONSULT Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H., 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstraße 71, vom 4. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. Dezember 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird von € 17.282,00 auf € 7.368,26 herabgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Die Erblasserin, Frau G, verstarb am 19. Jänner 2005 mit Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung, worin sie die beiden erblichen Söhne, den Berufungswerber (kurz: Bw) und J, zu gleichen Teilen zu Erben eingesetzt hat. Der erbl. Witwer verzichtete auf die Geltendmachung von Pflichtteils- einschließlich Schenkungspflichtteilsansprüchen. Die erbl. Söhne gaben zu je einer Hälfte des Nachlasses die unbedingten Erbserklärungen ab.

Die Erblasserin war Kommanditistin der H-KG und der J-KG, je mit einer Vermögenseinlage im Nominale von € 7.267,28. Persönlich haftender Gesellschafter ist zum einen der Bw (H-KG) und zum anderen J (J-KG). Der erbl. Witwer ist als Kommanditist an den beiden Gesellschaften beteiligt. Die beiden Gesellschaften verfügen über Sonderbetriebsvermögen (Liegenschaften EZ 15 und EZ 28). Die Erblasserin hat in ihrem Testament bezüglich ihres anteiligen Liegenschaftsbesitzes, darunter auch das Sonderbetriebsvermögen, eine Teilungsanordnung getroffen.

Die erbl. Tochter, die ua. mit der Erblasserin zu Lebzeiten einen "Erb- und Pflichtteilsverzichtungsvertrag" abgeschlossen hatte, sollte einen bestimmten Betrag aus dem Nachlassvermögen erhalten.

Zur Aufteilung des Nachlassvermögens schlossen die erbl. Söhne nachstehendes Erbteilungsübereinkommen:

- 1) Der Bruder übernahm gemäß der Teilungsanordnung die Liegenschaftshälften EZ 15 und EZ 157, je Grundbuch x.
- 2) Die erbl. Liegenschaftshälfte an der EZ 45 erhielt der Bruder aufgrund eines Schenkungsvertrages auf den Todesfall vom 7. April 2000.
- 3) Der Bw übernahm gemäß der Teilungsanordnung die erbl. Hälfteanteile an den Liegenschaften EZ 28, EZ 248, EZ 161, je Grundbuch x sowie EZ 78, EZ 80, EZ 94 und EZ 99, je Grundbuch y.
- 4) Der Bw erhielt den erbl. Kommanditanteil an der H-KG und der Bruder den an der J-KG.
- 5) Die übrigen Aktiva und Passiva wurden von den Miterben zu gleichen Teilen übernommen.

Mit Bescheid vom 2. Dezember 2005 wurde dem Bw eine Erbschaftssteuer im Gesamtbetrag von € 17.282,00 vorgeschrieben. Das Finanzamt ging in seiner Berechnung von einem Erbanfall zur Hälfte aus, bewertete die negativen Kommanditanteile im € 0,00 und vertrat die Auffassung, dass die Begünstigung gemäß § 15a ErbStG nur zum Teil zu gewähren sei, da mit dem Erbüberkommen eine Weiterübertragung und damit ein Nacherhebungstatbestand gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG verwirklicht sei.

Innerhalb offener Frist wurde Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

" 1) *Sachverhalt*

Die verstorbene Frau G war im Ausmaß von 40 % als Kommanditistin an der H-KG, FN, Landesgericht Salzburg beteiligt. Zum betrieblichen Vermögen der H-KG zählt die Liegenschaft

M 10 (EZ 28). Das Grundstück samt dem darauf befindlichen Gebäude stand zivilrechtlich im Hälfteeigentum der Erblasserin. Weiters war Frau G im Ausmaß von 40 % an der J-KG, FN, Landesgericht Salzburg, beteiligt. Ihrem testamentarischen Willen folgend, sollten die Söhne J und(der Bw) jeweils die bereits von ihnen geführten Betriebe erben.

Aufgrund von umfangreichen baulichen Aktivitäten sowie nachhaltigen Verlusten in der Vergangenheit sind beide Betriebe mit hohen Verbindlichkeiten belastet. Das wirtschaftliche Überleben ist ein sehr mühenreiches und nur durch hohen persönlichen Einsatz der Familie H möglich.

Die betrieblichen Bankverbindlichkeiten sind mit der im Sonderbetriebsvermögen der Erblasserin befindlichen Liegenschaft pfandrechtlich besichert.

Wie aus dem Protokoll vom 1.6.2005 des Herrn Notar ersichtlich, ist der 40 % Anteil an der H-KG sowie der 50 % Anteil an obig angeführter Betriebsliegenschaft im Erbwege uno actu auf unseren Mandanten (der Bw) übergegangen. Hinsichtlich des KG Anteiles erfolgte im Erbübereinkommen die Klarstellung, dass damit der Anteil an der H-KG gemeint sei.

In Punkt IX des Protokolls wurde insbesondere die Begünstigung gemäß § 15a ErbStG beantragt.

2) Begründung

Seitens der Behörde wurde nunmehr im bekämpften Bescheid der einheitliche Erbgang in die Übertragung des KG-Anteiles und die Übertragung des Liegenschaftsanteiles im Sonderbetriebsvermögen aufgespaltet. Bedingt durch die buchmäßige Überschuldung war der KG Anteil (ohne Liegenschaft) negativ und wurde von der Behörde im EUR null bewertet.

Die im Sonderbetriebsvermögen befindliche Liegenschaft wurde mit dem dreifachen Einheitswert angesetzt. Unseres Erachtens ist diese Trennung von Vermögen und Verbindlichkeiten eine unzulässige.

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Steuer, die für den einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt wird und vom Bereicherungsprinzip beherrscht wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Rz4f zu § 1 ErbStG).

Eine Bereicherung unseres Mandanten(der Bw) kann in diesem Erbgang weit und breit nicht entdeckt werden.

Im jüngsten Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates (GZ. RV/0355-S/04 vom 28.11.2005, Außenstelle Salzburg, Senat 4) wurde in Zusammenhang mit der gleichzeitigen

Übertragung eines KG Anteiles und einer Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen ausgeführt:

' Anteilsübertragung und Liegenschaftsübertragung bilden eine Einheit. Bei der Steuerberechnung sind daher die einzelnen nach den Bewertungsvorschriften anzusetzenden Werte zu einer Bemessungsgrundlage zusammenzufassen. '

Gemäß § 15a ErbStG ist der Erwerb von Todes wegen begünstigt, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist. Als Erwerb von Todes wegen gilt gem. § 2 ErbStG insbesondere der Erwerb durch Erbanfall, Vermächtnis, Pflichtteilsanspruch sowie Schenkung auf den Todesfall.

Vermögen gemäß Abs. 2 sind auch Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an inländischen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist. Dass es sich bei der H-KG um eine Gesellschaft im Sinne des § 15a Abs. 2 ErbStG handelt, wird als unstrittig angenommen. Die Beteiligung der Erblasserin im Ausmaß von 40 % ist dem Betriebsstättenfinanzamt seit vielen Jahren bekannt.

Unserem Mandanten steht vom Grundsatz her ein Freibetrag in der Höhe von EUR 146.000,-- zu.

Der von der Behörde vorgenommenen Reduzierung auf EUR 73.000,-- (20% anstatt 40%) ist entgegenzuhalten:

Die Erblasserin hat in ihrem Testament (vergleich Punkt VI Testaments- und Legatserfüllungsausweis im Protokoll vom 1.6.2005) angeordnet, dass ihr Sohn (der Bw) die Liegenschaft der Fleischhauerei HH und ihr Sohn J jene des Hotels HA bekommen soll. Das Erbübereinkommen im gegenständlichen Fall dient lediglich der formellen Umsetzung des Willens der Erblasserin, dem zu Folge ja nicht die Liegenschaften, sondern auch die korrespondierenden KG Anteile übertragen werden sollten.

Beweis: Erklärung vom 4.1.2006

Aufgrund der Überschuldung des Erbanteiles reduziert sich die Frage nach der Höhe des Freibetrages jedoch auf die Bemessung für die Festsetzung des Grunderwerbsteueräquivalents.

Des Weiteren teilen wir nicht die Rechtsmeinung der Behörde erster Instanz, der zu Folge durch dieses Erbübereinkommen ein Nacherhebungstatbestand gem. § 15a Abs. 5 ErbStG erfüllt wird. Sinn und Zweck der Bestimmung ist es vor allem einer missbräuchlichen

Gestaltung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Der Freibetrag nach § 15a ErbStG wurde geschaffen um die kontinuierliche Fortführung von Betrieben beim Generationswechsel ohne einer Abgabenbelastung zu ermöglichen. Der verfahrensgegenständliche Fall ist geradezu typisch:

Von der verstorbenen Mutter G geht im Erbweg ein 40 % KG Anteil auf ihren Sohn (der Bw) über, die Identität des Betriebes bleibt erhalten, der Sohn führt den Betrieb fort.

Der Rechtsmeinung der Behörde folgend wäre ja auch jeder Legatar der beispielsweise einen Betrieb erbt von dem Freibetrag ausgeschlossen. Eine derartige Einschränkung kann unseres Erachtens nicht dem Gesetz entnommen werden.

Der Freibetrag von bis zu EUR 365.000,-- ist ein sachlicher für die Übertragung vom im § 15a Abs. 2 ErbStG angeführten Vermögen. Die Befreiung bezieht sich daher auch auf das Grunderwerbsteueräquivalent (vgl. Erlass des BM f. Finanzen vom 14.12.1999, Z 10 3230/3-IV/10/99). "

Weiters beantragte der Bw den anteiligen Betrag für das Legat an die Schwester in Höhe von € 9.094,10 als Passivpost zu berücksichtigen.

Das Finanzamt gab dem Berufungsbegehren mit Berufungsvorentscheidung teilweise statt und setzte die Erbschaftssteuer mit € 16.438,76 fest. Hinsichtlich des Barlegates wurde der Berufung stattgegeben, im Übrigen aber als unbegründet abgewiesen und zwar mit folgender Begründung:

" Den Ausführungen in der Berufung, wonach nur dem Berufungswerber nach dem Willen der Erblasserin der Geschäftsanteil an der H-KG zukommen sollte, steht das klare und eindeutige Testament der Erblasserin vom 6.12.2000 entgegen, wonach sie in Pkt. II. den Berufungswerber und J zu gleichen Teilen als Erben ihres gesamten beweglichen und unbeweglichen Vermögens bestimmte. Eine Vermögenszuwendung der Gesellschaftsanteile an der H-KG in Form eines Legates ist dem Testament nicht zu entnehmen. Die Zuweisung der einzelnen Liegenschaften an die beiden Erben stellt eine Teilungsanordnung dar, die für die Erhebung der Erbschaftssteuer unbeachtlich ist (vgl. VwGH v. 22.1.1987, 86/16/0021, 0022).

Da somit die Erbschaftssteuer nach der eingetragenen Quote zu erheben ist, ist dem Berufungswerber der Erwerb von 20% des Geschäftsanteiles an der J-KG und 20% des Geschäftsanteiles an der H-KG samt den jeweils betrieblich genutzten Liegenschaften im Sonderbetriebsvermögen entsprechend der Erbquote (50%) zuzurechnen. Demnach steht dem Berufungswerber grundsätzlich der Freibetrag nach § 15a ErbStG im Betrag von € 73.000,-- hinsichtlich des Erwerbs an der J-KG und im selben Betrag an der H-KG zu. Da der

Gesellschaftsanteil an der J-KG einschließlich der von dieser betrieblich genutzten Liegenschaft im Zuge des Erbüberkommens an J weiterübertragen wurde, wurde hinsichtlich dieses Geschäftsanteiles ein Nacherhebungstatbestand nach § 15a Abs. 5 ErbStG gesetzt, sodass dem Berufungswerber lediglich der Freibetrag hinsichtlich der H-KG zusteht.

Der Wert eines KG-Anteils errechnet sich aus der Differenz der mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter sowie dem 3-fachen Einheitswert der unbeweglichen Wirtschaftsgüter abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten. Wenn dabei der Wert des KG-Anteils für die Schenkungssteuer einen negativen Wert ergibt, so ist bei der Saldierung der Wert des KG-Anteils dennoch nur mit Null anzusetzen (vgl. UFS v. 28.11.2005, GZ RV/0355-S/04). Das Sonderbetriebsvermögen bleibt bei der Ermittlung des Wert der KG-Anteile außer Ansatz. "

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Vorlagebericht vom 5. April 2006 legte das Finanzamt die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt vor.

Der Unabhängige Finanzsenat führte ein umfangreiches Vorhalteverfahren durch, in dem beiden Parteien Gelegenheit gegeben wurde, Stellung zu nehmen.

Zur Bewertung des KG-Anteils wurde vom Bw ergänzend vorgebracht:

" Das Hotel steht auf einem Grundstück, welches sich im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter befindet. Die Verbindlichkeiten der KG stammen aus den Um- und Zubauten des Hotels. Es besteht unzweifelhaft eine wirtschaftliche Einheit zwischen dem Sonderbetriebsvermögen und den Verbindlichkeiten der KG. Auch wenn für den Bereich der Erbschaftssteuer das bürgerlich-rechtliche Eigentum relevant ist, kommt dem Bereicherungsprinzip beherrschende Bedeutung zu.

Eine Bereicherung im Falle einer Erbschaft liegt dann vor, wenn das Vermögen des Erben nach dem Erwerb von Todes wegen höher ist, als sein Vermögen vor dem Erbantritt. Unser Mandant hat ein anteiliges Grundstück geerbt, das er wegen der grundbücherlich eingetragenen Hypotheken (der KG) weder veräußern noch weiter belasten kann.

Unser Mandant hatte mit der verpfändeten Sache nicht nur die dingliche Pfandlast, sondern auch die (anteilige) Hypothekarschuld der KG selbst zu übernehmen. Insofern liegt eine Bereicherung nicht vor. In der Bescheidbegründung der zitierten Berufungsentscheidung des UFS Linz vom 28.7.2005 findet sich keine Auseinandersetzung mit der Thematik übernommene Hypothekarschuld und Bereicherungsprinzip. "

Das Finanzamt vertrat in seiner Replik die Auffassung, dass das Erkenntnis des VfGH vom 29.09.2006, B 3551/05, nicht unbedingt bedeuten müsse, dass ein Erbübereinkommen generell keinen Nacherhebungstatbestand nach § 15a Abs. 5 ErbStG darstellen würde. Der VfGH habe in seiner Begründung festgehalten, dass nur solche Vermögenszuteilungen, die die Kontinuität des Betriebes typischerweise erst ermöglichen, vom Nacherhebungstatbestand ausgeschlossen sind. Dies sei aber im konkreten Fall unter Berücksichtigung der Gesamtstruktur der Unternehmen nicht gegeben, da in beiden Fällen die Kontinuität der Betriebe auch ohne Erbübereinkommen gesichert gewesen wäre. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 11.11.2004, 2004/16/0038, sei daher von einem Nachversteuerungstatbestand auszugehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Mit Erkenntnis des VfGH vom 07.03.2007, G 54/06 ua., kundgemacht unter BGBl. I 2007/9, wurde § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 mit Wirkung vom 01.08.2008 als verfassungswidrig aufgehoben.

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

Da die Steuerschuld im gegenständlichen Fall am 19. Jänner 2005 entstanden ist, ist die aufgehobene Gesetzesstelle (§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG) weiterhin anzuwenden.

1.) Erbanfall, Erbquote:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Die Abgabenbehörde ist mit Ausnahmen wie Erbschafts Kauf oder Erbschaftsschenkung an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Gericht angenommenen und den rechtskräftigen Einantwortungsurkunden zugrunde gelegten Erbserklärungen gebunden (vgl. VfGH 21.12.1992, 88/16/0128). Auf Grund dieser Bindungswirkung ist im vorliegenden Fall für die erbschaftssteuerliche Beurteilung davon auszugehen, dass dem Bw eine Erbschaft (und nicht bloß ein Legat) angefallen ist.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht.

Gegenstand der Erbschaftssteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftssteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht. Aber auch dann, wenn die Erben nach Abgabe der Erbserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird dieser Grundsatz nicht berührt. Auch in diesem Fall gilt somit der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (vgl. ua. VwGH 14.5.1992, 91/16/0019).

Durch die Abgabe der Erbserklärung hat der Bw die Erbschaft angenommen und wurde damit der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall erfüllt und ist die Erbschaftsteuer für den Bw grundsätzlich vom Erbanfall (= Hälfteanteil des steuerlich bewerteten Nachlassvermögens) zu bemessen.

An dieser Beurteilung ändert auch die von der Erblasserin in ihrer letztwilligen Verfügung getroffene Teilungsanordnung betreffend Liegenschaftsbesitz nichts. Betrachtet man die von der Erblasserin zu Gunsten des Bw getroffene letztwillige Verfügung als Erbseinsetzung, ist ausgeschlossen, dass der Bw die Liegenschaften zusätzlich zu seiner Erbquote erhalten sollte und kann die hinsichtlich der Liegenschaften zu Gunsten des Bw getroffene Anordnung daher nicht als Vorausvermächtnis beurteilt werden. Vom erbl. Bruder und vom Bw wurde die letztwillige Verfügung der Erblasserin einvernehmlich dahingehend interpretiert, dass sie jeweils zur Hälfte des Nachlasses als Erben berufen sind. Daraus kann geschlossen werden, dass sie von einer annähernden Gleichwertigkeit jener Vermögenswerte ausgegangen sind, die auf Grund der Anordnung der Erblasserin letztendlich dem erbl. Bruder bzw. dem Bw. zukommen sollten. Vermächtnisse an einen Erben sind im Zweifel nicht Vorausvermächtnisse, sondern "Hineinvermächtnisse" (unechte Prälegate), dh sie sind auf den Erbteil anzurechnen, sodass bloße Teilungsanordnung vorliegt (vgl. VwGH 22.1.1987, 86/16/0021).

In dem eben genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof bestätigt, dass auch dann, wenn der Erblasser eine verbindliche Teilungsanordnung getroffen hat, die Besteuerung entsprechend der Erbquoten vorzunehmen ist und es nicht entscheidend ist, welchem Erben letztendlich die einzelnen Nachlassgegenstände zukommen (vgl. zB. Unabhängiger Finanzsenat, Berufungsentscheidung vom 24.02.2006, RV/1833-W/04).

Im Übrigen hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.09.2006, B 3551/05, festgehalten, dass die Berechnung des Erbanfalls nach Quoten verfassungsrechtlich unbedenklich ist.

2.) Einheitlicher Vorgang, Wert der Kommanditanteile, Sonderbetriebsvermögen, Verbindlichkeiten:

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.

Die Bewertung richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 1955, soweit in Abs. 2 nichts Anderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften; §§ 2 bis 17).

§ 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 dienen, abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten, zum Ansatz zu bringen (vgl. VwGH 01.12.1987, 86/16/0013); die Ermittlung eines Globalwertes des Betriebsvermögens kommt nicht in Betracht (vgl. VwGH 30.06.76, 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.

Laut Erkenntnis des VwGH vom 25.05.2000, 2000/16/0066 bis 0071, ergibt 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.

Der Bw verweist zu Recht – unter Hinweis auf UFS vom 28.11.2005, RV/0355-S/04 – darauf, dass Anteils- und Liegenschaftserwerb eine Einheit bilden.

Streit besteht aber darüber, mit welchem Wert die Kommanditanteile zu berücksichtigen sind.

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 Erbanfalles im Wert unter der Haftsumme liegt, soweit nicht die Einlage rückständig ist (vgl. *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht ², 1292, 1293, 1311 und 1312).

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).

Zur Nichtberücksichtigung der Liegenschaften im Rahmen der Teilwertermittlung ist darauf hinzuweisen, dass das Liegenschaftsvermögen im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter stand. Zum Sonderbetriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter, die im Allein- oder Miteigentum eines Gesellschafter 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 Gesamthandeigentum 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).

Bei der Berechnung des Wertes des Kommanditanteiles sind daher die im Sonderbetriebsvermögen stehenden Liegenschaften nicht zu berücksichtigen. Eine direkte Saldierung im Zuge der Bewertung ist nicht durchzuführen. Die Bewertung der Liegenschaften selbst ist unstrittig. Dass diese mit Hypotheken belastet sind, die sich auf Bankkredite der KG beziehen, mindert die Bemessungsgrundlage nicht (vgl. Unabhängiger Finanzsenat vom 07.08.2006, RV/0282-L/05).

Die Ausführungen zum Gesamthandvermögen gelten sowohl für die Aktiva als auch für die Passiva, nur dieses Gesellschaftsvermögen ist bei der Ermittlung des Wertes des Gesellschaftsanteiles zu berücksichtigen. Das Berufungsbegehren würde zu dem Ergebnis führen, dass Bankverbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft als Passivpost für den Erwerb des Bw berücksichtigt werden. Im Zuge des Erbanges ist es aber zu keinem Übergang von Schulden auf den Bw gekommen, dass die Verbindlichkeiten zum Sonderbetriebsvermögen gehören, wurde vom Bw auch nicht vorgebracht. Schuldnerin der pfandrechtlich sichergestellten Kredite ist weiterhin die Kommanditgesellschaft.

Der Berufungswerber hat durch den Erwerb des Kommanditanteiles jedenfalls keine Lasten übernommen oder einen Vermögensverlust erlitten, weshalb der Kommanditanteil - wie im berufungsgegenständlichen Bescheid - mit Null zu bewerten ist.

3.) Erbübereinkommen, Nachversteuerungstatbestand gemäß §15a Abs. 5 ErbStG:

Gemäß § 15a ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2 nach Maßgabe der Abs. 3 und Abs. 4 bis zu einem Wert von

365.000,00 € steuerfrei, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, einen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben und Verpflichtungen zu erfüllen.

Die Steuer ist auf Grund des Abs. 5 leg. cit. nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

Was unter einer Freibetragschädlichen Übertragung zu verstehen ist, ist im Wege der Auslegung zu erschließen. Der Verfassungsgerichtshof hat zu seinem Erkenntnis vom 29.09.2006, B 3551/05, nachstehenden Rechtssatz gefasst:

" Es ist offenkundiger Zweck des §15a ErbStG 1955, die Übergabe von Betrieben (gleichgültig, ob diese in Form eines Einzelkaufmännischen Unternehmens oder einer Personen- oder Kapitalgesellschaft geführt werden) im Interesse der Substanzerhaltung und der Sicherung von Arbeitsplätzen zu erleichtern. Vor dem Hintergrund des - an sich sachlichen - Zweckes der Begünstigung ist die Bestimmung des Abs 5 leg cit auszulegen, der zufolge es zu einer Nacherhebung der Steuer kommt, wenn eine (Weiter)Übertragung bzw betriebsfremde Verwendung des erworbenen Vermögens innerhalb von 5 Jahren derart erfolgt, dass die Fortführung des Betriebes durch die vom Freibetrag begünstigten Personen gerade nicht mehr gesichert erscheint. Während ein die Unternehmensfortführung wahrer Übergang im Fall der Schenkung jedenfalls ein einstufiger Vorgang ist, kann dasselbe Ergebnis beim Erwerb von Todes wegen bei Fehlen einer testamentarischen Verfügung zwangsläufig nur durch Zuteilung des Unternehmens im Rahmen der Erbauseinandersetzung (zivilrechtlich gesehen also durch einen zweiaktigen Vorgang) erreicht werden. Aus dem Zweck der Begünstigung folgt aber dann, dass eine "Übertragung", die die Unternehmenserhaltung durch den oder die begünstigten Erwerber nicht nur nicht gefährdet, sondern sich auf eine Aufteilung des Nachlasses zwischen diesen Erwerbern reduziert und die Erhaltung des Unternehmens (teils) sogar typischerweise sichert, sachlicher Weise nicht zu einer Nacherhebung der Steuer (oder einer Versagung des Freibetrags) führen darf. "

Der Bw konnte glaubwürdig darlegen, dass die im Erbübereinkommen getroffene Aufteilung der erbl. Kommanditanteile dem Willen der Erblasserin und aller Beteiligten Personen entspricht. Dies ergibt sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse:

Der Bw ist bereits unbeschränkt haftender Gesellschafter der H-KG und führt dieses Unternehmen. Mit der von der Erblasserin getroffenen Teilungsanordnung erhält er die erbl. Hälfte der im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Liegenschaft auf dem sich die Fleischhauerei befindet. Der Bruder erhält im Gegenzug die erbl. Kommanditanteile und die dazugehörigen Liegenschaftsanteile an der von ihm geführten J-KG.

Damit haben die Parteien im Erbübereinkommen in Erfüllung des erbl. Willens eine Vermögenszuteilung vorgenommen, die der bereits vor dem Erbanfall getroffenen Aufteilung der Unternehmen entspricht. Damit wird die Fortführung beider Betriebe gefördert und sichergestellt.

Im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation des § 15a ErbStG stellt die gegenständliche Zuteilung von Kommanditanteilen an einen der Miterben im Rahmen eines Erbübereinkommens keine freibetragschädliche Übertragung dar.

Dem Berufungsbegehren war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt (Erbfall zur Hälfte):

Liegenschaften im Sonderbetriebsvermögen	€	227.175,27
Freibetrag gemäß § 15a ErbStG	€	<u>- 146.000,00</u>
Steuerpflichtiges betriebliches Liegenschaftsvermögen	€	81.175,27
Sonstige Nachlassliegenschaften	€	<u>21.692,84</u>
Summe der Liegenschaften	€	102.868,11
Steuerlicher Wert der KG-Anteile	€	0,00
Hausrat	€	50,00
Guthaben bei Banken	€	170,34
Nachlasskosten	€	- 2.871,66
Sonstige Kosten	€	- 186,50
Legat	€	- 9.094,10
Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG	€	- 2.200,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z 1 lit. a ErbStG	€	- 50,00

Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG	€	- 170,34
Steuerpflichtiger Erwerb	€	88.515,85

Die Erbschaftssteuer errechnet sich wie folgt::

Steuer gem. § 8 Abs.1 ErbStG: 6% von 88.515,00	€	5.310,90
Steuer gem. § 8 Abs.4 ErbStG: 2% von 102.868,00	€	2.057,36
Erbschaftssteuer	€	7.368,26

Salzburg, am 11. August 2008