



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0735-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch Mag. Sepp Peninger, Steuerberater, 4190 Bad Leonfelden, Peter Krenn Straße 14, vom 19. Juli 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch AD RR Renate Pfändtner, vom 28. Juni 2000 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

H.P., der Onkel der erblichen Neffen Bw. und W.H., ist am 19. Februar 1996 verstorben.

Mit notariellem Schreiben vom 11. März 1996 an das Bezirksgericht B. wurde von den beiden Neffen wie folgt ausgeführt:

Im Testament des Erblassers vom 25. Februar 1976 sei der erbliche Neffe Bw. zum Alleinerben eingesetzt und dem erblichen Neffen W.H. ein Geldlegat zugedacht worden. Bw. und W.H. würden dem Abhandlungsgericht einvernehmlich bekannt geben, dass diese letztwillige Anordnung vom 25. Februar 1976 nicht mehr dem letzten Willen des Erblassers entsprochen habe. Der Erblasser hätte ihnen gegenüber, wie auch gegenüber dritten Personen wiederholt erklärt, dass seine beiden Neffen Bw. und W.H. zu gleichen Teilen Erben seines gesamten Nachlasses sein sollten. Der im Testament als Alleinerbe eingesetzte Neffe Bw. erkläre ausdrücklich, die gleichteilige Erbseinsetzung mit seinem Bruder W.H. als dem letzten Willen des Erblassers voll entsprechend anzuerkennen und es würden daher die erblichen Neffen Bw. und W.H. auf Grund des Testamente vom 25. Februar 1976 und der

durch den Erblasser mündlich vorgenommenen Änderung dieses Testamtes je zur Hälfte des Nachlasses je die unbedingte Erbserklärung abgeben, die Annahme der Erbserklärung durch das Gericht und die Anerkennung des Erbrechtes auf Grund der unbedenklichen Aktenlage beantragen.

Pflichtteilsberechtigte Angehörige des Erblassers seien nicht vorhanden.

Mit notariellem Schreiben vom 16. Jänner 1997 wurde das eidesstättige Vermögensbekenntnis vorgelegt und die Schlussanträge gestellt:

Die unbedingten Erbserklärungen durch die beiden Neffen Bw. und W.H. je zur Hälfte des Nachlasses seien vom Gericht angenommen worden. Es werde nunmehr folgendes eidesstättige Vermögensbekenntnis erstattet:

I. Aktiva

a. unbewegliches Vermögen

.....

b. bewegliches Vermögen

.....

5. Geschäftsanteil an der Firma BGmbH mit dem Sitz in B. im Nominale von 125.000,00 S, hierauf geleistetes Nominale: 62.500,00 S

6. Kommanditist der Firma B&CoKG, Vermögenseinlage des Erblassers 100.000,00 S, bewertet mit dem vom Finanzamt festgestellten Einheitswert dieses Kommanditanteiles von 2.407.000,00 S

7. Geschäftsanteil des Erblassers an der KGmbH, bewertet mit dem vom Finanzamt zuletzt festgestellten Einheitswert dieses Anteiles von 92.820,00 S

8. Kommanditist der K&CoKG, bewertet mit dem für diesen Kommanditanteil vom Finanzamt zuletzt festgestellten Einheitswert von 664.976,39 S.

.....

II Passiva

a. grundbürgerliche Belastungen

Kontonummer 90023904 bei der Raiffeisenbank Region B. mit einem aushaftenden Saldo von 1.800.000,00 S.

Die im Schreiben der Raiffeisenbank angeführten Verbindlichkeiten zu Kontonummer 51763 (1.640.943,39 S) und zu Kontonummer 90423 (1.672.526,00 S) seien bei der Bewertung des Kommanditanteiles des Erblassers an der B&CoKG berücksichtigt.

.....

c. sonstige Verbindlichkeiten

.....

2. Forderung der Herren W.H. und Bw. auf Grund des Zusammenschlussvertrages vom

16. Dezember 1992: 1.750.000,00 S.

Eine Gegenüberstellung der Nachlassaktiva in Höhe von 10.363.751,27 S mit den Nachlasspassiva in Höhe von 3.645.745,80 S ergebe einen Reinnachlass in Höhe von 6.718.005,47 S.

Vorstehender Reinnachlass würden den Erben, den erblichen Neffen Bw. und W.H. je zur Hälfte ins Eigentum zufallen.

Mit Einantwortungsurkunde vom 7. Februar 1997 wurde obiger Nachlass den erblichen Neffen W.H. und Bw. je zur Hälfte eingeantwortet.

Weiters liegt ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers an den Notar des Verlassenschaftsverfahrens vom 10. Dezember 1996 vor, in dem wie folgt ausgeführt wird:

Für die gegenständliche Verlassenschaft würden folgende Werte bekannt gegeben werden:
Der zuletzt vom Finanzamt festgestellte Einheitswert des Anteiles an der K&CoKG betrage 664.976,39 S, der zuletzt vom Finanzamt festgestellte Einheitswert des Anteiles an der KGmbH betrage 92.820,00 S.

Der Einheitswert des KG-Anteiles an der B&CoKG 1. Februar 1996 betrage minus 2.407.000,00 S.

Da keine wesentlichen GmbH-Gewinne vorhanden seien, werde der GmbH-Anteil mit der Nominale bewertet.

Laut Zusammenschlussvertrag vom 16. Dezember 1992 sei der Erblasser W.H. und Bw. noch 1.750.000,00 S schuldig.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 14. Jänner 1998 wurde ersucht mitzuteilen, ob der Wert des im Protokoll angeführten KG-Anteiles einen Plus- oder einen Minusbetrag darstelle. Weiters würde um Bekanntgabe der Abhandlungskosten ersucht werden.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 1998 wurde durch den Notar folgendes berichtigtes eidestättige Vermögensbekenntnis eingereicht:

Im Zuge des Verfahrens zur Bemessung der Erbschaftssteuer hätte sich ergeben, dass in Folge eines Übermittlungsfehlers dieses eidestättige Vermögensbekenntnis in Punkt I b. Ziffer 6 insoweit irrtümlich abgegeben worden sei, als der in diesem Punkt mit dem Betrag von 2.407.000,00 S bewertete Kommanditanteil des Erblassers an der Firma B&CoKG nicht ein positiver Wert sei, sondern richtig eine Nachlassverbindlichkeit darstelle.

Es werde daher das Vermögensbekenntnis wie folgt berichtet:

bisherige Nachlassaktiva	10.363.751,27 S
abzüglich des irrtümlich als Guthaben angeführten	<u>2.407.000,00 S</u>

Kommanditanteiles des Erblassers an der Firma B&CoKG von	
ergebe richtig gestellt die Nachlassaktiva von	7,956.751,27 S
Davon abzuziehen seien die bisherigen Nachlasspassiva von	3.645.745,80 S
und der negative Kommanditanteil des Erblassers an der Firma B&CoKG von	<u>2.407.000,00 S</u>
sodass die richtig gestellten Nachlasspassiva insgesamt betragen würden:	6,052.745,80 S
Daher ergebe sich richtig ein Reinnachlass von	1,904.005,47 S

Laut Beschluss des Bezirksgerichtes vom 13. März 1998 wurde der gegenständlichen Verlassenschaftssache nunmehr das oben angeführte korrigierte eidesstättige Vermögensbekenntnis zu Grunde gelegt.

Am 25. Juni 1998 wurde an Bw. folgender Erbschaftssteuerbescheid im Hinblick auf den Erwerb von Todes wegen nach H.P. abgefertigt:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse IV) 20% vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 921.750,00 S	184.350,00 S
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 2% vom erbschaftssteuerlich maßgeblichen Wert aller Grundstücke in Höhe von 3.420.000,00 S	68.400,00 S
Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 1955 22% von 4.500,00 S	-990,00 S
somit werde die Erbschaftssteuer festgesetzt mit	251.760,00 S

Die Festsetzung erfolge gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

Die Bemessungsgrundlagen seien wie folgt ermittelt worden:

Berichtigter Reinnachlass (anteilig)	1.001.479,23 S
Kosten der Regelung des Nachlasses (anteilig)	-42.350,00 S
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955	-6.000,00 S

Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit a ErbStG 1955	-3.250,00 S
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955	<u>-28.121,44 S</u>
steuerpflichtiger Erwerb	921.757,79 S
Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	4.500,00 S
Einheitswert der übrigen Grundstücke	<u>3.415.000,00 S</u>
erbschaftssteuerlich maßgeblicher Wert aller Grundstücke	3.420.000,00 S

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, erfolge die Vorschreibung vorläufig.

Das anteilige Steuerguthaben sei dem Reinnachlass zugerechnet worden (49.476,00 S).

Am 28. Juni 2000 wurde mit endgültigem Bescheid gemäß § 200 BAO die Erbschaftssteuer für Bw. mit 884.535 S festgesetzt.

Als Begründung wurde auf die Niederschrift vom 12. April 2000 verwiesen.

Aus der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 12. April 2000 geht in Bezug auf den Erwerb von Todes wegen nach H.P. Folgendes hervor:

Steuerpflichtige Aktiva in ATS:

<u>unbewegliches Vermögen:</u>	
Idw.Grdst.	9.000,00
sonst.beb.Grdst.	172.000,00
unb.Grdst.	44.000,00
gem.gen.Grdst.	866.000,00
Gesch.Grdst.	2.916.000,00
Gesch.Grdst.	2.833.000,00
<u>bewegliches Vermögen:</u>	1.000,00
Geschäftsanteil Raiba B.	101.403,00
Ablebensversicherungen	101.309,00
Nom.125.000 Anteil an der BGmbH	62.500,00

Nom.100.000 Anteil an Fa. B&CoKG	0,00
Nom 45.000 Anteil an Fa. KGmbH	18.000,00
Nom. 469.000 Anteil an Fa.K&CoKG	1,592.259,00
Nom. 30.000 Anteil St.	30.000,00
Steuergutschrift incl. ESt 1996	110.593,00
Summe:	8,857.064,00

Passiva in ATS:

Darlehen Raiba B.	1,800.000,00
Forderung H.	1,750.000,00
Rückstand Sozialversicherung	1.436,00
Begräbniskosten etc.	79.310,00
Graberrichtungskosten	19.392,00
Abhandlungskosten, Gerichtsgebühren	84.700,00
Summe:	3,734.838,00

Reinnachlass: 5,122.226,00 S, davon die Hälfte: 2,561.113,00 S.

Berechnung der Erbschaftssteuer:

Erbteil	2,561.113,00 S
abzüglich Freibetrag	<u>-6.000,00 S</u>
	2,555.110,00 S
32% Erbschaftssteuer	817.635,00 S
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955	68.400,00 S
gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 1955	<u>-1.500,00 S</u>
	884.535,00 S

Darstellung des erbschaftssteuerlich maßgeblichen Wertes der Kommanditbeteiligung des H.P. per 31. Jänner 1996:

H.P. wäre auf Grund des Zusammenschlussvertrages vom 16. Dezember 1992 alleiniger Kommanditist der Firma B&CoKG gewesen. Er hätte dafür in Anrechnung auf die von ihm übernommene Kommandit- und Hafteinlage das von ihm bisher nicht protokollierte Einzelunternehmen eingebracht.

Laut Punkt 5 des Zusammenschlussvertrages sei bezüglich der Betriebsliegenschaften festgestellt worden, dass diese nicht eingebracht würden, sondern im zivilrechtlichen Eigentum des H.P. verblieben wären und er diese der Fa. B&CoKG zur Nutzung entgeltlich zur Verfügung stelle.

Bei Gegenüberstellung der steuerlichen Aktiva und der steuerlichen Passiva ergebe sich ein Minusbetrag in Höhe von -2,688.027,00 S.

Hierzu würde festzustellen sein, dass für H.P. ein "Verrechnungskonto" geführt werde. Der Stand dieses Kontos sei per 31. Jänner 1996 minus 2,892.676,00 S. Dieser sei fast ausschließlich durch das Verbuchen von den Verlusten seit dem oben angeführten Zusammenschluss entstanden.

Negative Kapitalanteile eines Kommanditisten, die aus der Verbuchung von Verlusten stammen würden, würden nur insoweit in Betracht kommen, als sich der Kommanditist verpflichtet habe, über seine (zur Gänze) geleistete Kommanditeinlage hinaus am Verlust der Gesellschaft teilzunehmen (vergleiche § 167 Abs. 3 HGB).

Eine solche Verpflichtung zur Verlustübernahme wäre zum Todeszeitpunkt nicht vorgelegen. Dem negativen Kapitalkonto des Kommanditisten komme auf Grund der für dieses bestehenden handelsrechtlichen Haftung, wenn er seine Einlageverpflichtung erfüllt habe und keine unzulässigen Entnahmen getätigt habe, nur die Bedeutung eines Wertberichtigungspostens zu den positiven Konten der übrigen Gesellschafter zu. Es bewirke daher keine Forderung der Gesellschaft gegen den Kommanditisten und könne daher auch nicht Ausdruck einer Vermögensminderung sein.

Auf Grund dieser Ausführungen werde der Wert des Kommanditanteiles des H.P. mit wenigstens Null festgesetzt.

Aktenkundig ist weiters der Zusammenschlussvertrag vom 16. Dezember 1992 zwischen Herrn H.P., Hotelier, einerseits und der Firma BGmbH andererseits unter Beitritt der Firma B&CoKG als übernehmende Gesellschaft. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

I. Einbringung

1.

H.P. sei Inhaber eines nicht protokollierten Geschäftsbetriebes (übertragendes Einzelunternehmen).

.....

H.P. und die BGmbH würden sich mit Wirkung vom 1. Juli 1992 zu einer Kommanditgesellschaft unter der Firma "B&CoKG" zusammenschließen, die den in der Rechtsform des Einzelunternehmens betriebenen Geschäftsbetrieb mit diesem Stichtag fortführe.

2.

H.P. bringe sohin seinen in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens betriebenen Geschäftsbetrieb unter Fortführung der Buchwerte gegen Gewährung von Gesellschafterrechten iSd § 23 UmgrStG und zwar in Anrechnung auf die von ihm übernommene Kommandit- und Hafteinlage von 100.000,00 S ein.

.....

V. Liegenschaften

Einvernehmlich werde festgestellt, dass die Betriebsliegenschaften nicht miteingebracht werden, sondern im zivilrechtlichen Alleineigentum von H.P. verbleiben und der B&CoKG für deren Bestand zur Nutzung entgeltlich zur Verfügung gestellt würden.

Laut Firmenbuchauszug vom 6. März 1996 scheint im Hinblick auf die B&CoKG die BGmbH als persönlich haftender Gesellschafter auf, H.P. als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von 100.000,00 S.

Am 19. Juli 2000 wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht wie folgt:

Es werde um Ansatz des negativen Betriebsvermögens der KG-Anteile in der Höhe von - 2,688.027,00 S ersucht, da durch die Annahme der Erbschaft auch die Schulden der KG in deren Höhe anerkannt worden seien.

Unter dem Gesichtspunkt des Gegenstandes der Erbschaft sei es zulässig, mehrere Gegenstände zu einer einheitlichen Erbschaft zusammen zu fassen. Es könne nur die Erbschaft als Gesamtheit anerkannt werden oder nicht.

Es seien auch im Grundbuch die Gebäude, die sich im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft befänden, mit Hypotheken belastet, die im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten der KG stehen würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2004 wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

H.P. sei am 19. Februar 1996 verstorben. Er wäre alleiniger Kommanditist der Fa. B&CoKG gewesen. Der Teilwert des Betriebsvermögens der Fa. B&CoKG hätte zum 31. Jänner 1996 minus 2,688.027,00 S betragen.

Der nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbetrag zum 31. Jänner 1996 sei in der Bilanz wie folgt dargestellt worden: Nennkapital 100.000,00 S, Übertragung IFB 32.558,00 S, ergebe 132.558,00 S; Verrechnungskonto H.P. minus 2,892.676,39 S, ergebe minus 2,760.118,39 S. Das negative Verrechnungskonto des H.P. in Höhe von 2,892.676,39 S sei durch Verluste

entstanden.

Strittig sei, ob die Beteiligung des Erblassers an der Fa. B&CoKG bei der Berechnung der Erbschaftssteuer mit minus 2.688.027,00 S oder mit Null anzusetzen sei.

Nach § 167 Abs. 3 HGB nehme der Kommanditist an dem Verlust nur bis zum Betrage seines Kapitalanteils teil. Der Kapitalanteil des Kommanditisten hätte 100.000,00 S betragen. Dieser Kapitalanteil sei zweifelsfrei durch Verluste gemindert worden. Der Kommanditist, der seine Einlage geleistet habe, könne weder von den Gläubigern, noch von den Mitgesellschaftern (hier die KomplementärGmbH) in Anspruch genommen werden.

Der Einwand, dass sich im Grundbuch die Gebäude, die sich im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters (nicht der Gesellschaft) befänden, mit Hypotheken belastet seien, die im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten der KG stünden, gehe zur Klärung der strittigen Frage ins Leere. Die Beteiligung des Erblassers an der B&CoKG sei bei der Erbschaftsberechnung mit Null zu bewerten.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2004 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 richte sich die Bewertung nach den Vorschriften des ersten Teiles des BewG 1955.

Laut § 12 BewG 1955 seien die Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen würden, nicht mit dem Einheitswert, sondern mit dem Teilwert anzusetzen (VwGH 21.10.1982, 81/15/0002, 1.12.1987, 86/16/0013, 19.8.1997, 96/16/0171, 25.5.2000, 2000/16/0066-0071).

Daher sei der Teilwert aller Wirtschaftsgüter, die am Tag des Erbanfalles einem Unternehmen dienen würden, bei der Besteuerung der Erbschaft anzusetzen (VwGH 1.12.1987, 86/16/0013 und vom 19.8.1997, 96/16/0171).

Aus § 12 BewG 1955 ergebe sich, dass die Summe der Teilwerte nicht höher sein könne als der Gesamtkaufpreis. Hätte also eine Bereicherung beim Übernehmer stattgefunden, so hätte die Berechnung der Erbschaftsteuer nach den vorangegangenen Bestimmungen zu erfolgen.

Am 3. August 2004 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 unterliegen der Erbschaftssteuer unter Anderem Erwerbe von Todes wegen. Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb durch Erbanfall.

Im gegenständlichen Fall liegt unstrittig ein solcher vor, ebenso unstrittig ist die Aufteilung des Nachlasses nach Erbquote zu je 50% an die beiden Neffen des Erblassers.

Strittig ist lediglich die Bewertung des vom Erblasser gehaltenen Kommandanteiles an der Firma B&CoKG mit einer Einlage von 100.000,00 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.

Unstrittig (siehe Berufungsentscheidung vom 5. Juli 2004) wurde der Teilwert des Betriebsvermögens zum 31. Jänner 1996 mit minus 2,688.027,00 S festgestellt.

Fraglich ist nun, ob der Kommanditist bzw. die Kommanditisten der B&CoKG an diesem negativen Wert in irgendeiner Form teilnehmen.

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 der Erblasser Kommanditist mit einer Kommandit- und Hafteinlage in Höhe von 100.000,00 S gewesen ist.

Laut § 177 HGB hat der Tod eines Kommanditisten die Auflösung der Gesellschaft nicht zur Folge. Dies bedeutet, dass die Erben anteilig in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten. Gemäß § 167 Abs. 3 HGB nimmt ein Kommanditist am Verlust nur bis zum Betrag seiner Einlage teil.

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

Unstrittig ist der negative Stand des Kapitalkontos fast ausschließlich durch Verluste entstanden (siehe Berufungsentscheidung vom 5. Juli 2004), eine gesondert vereinbarte Verpflichtung zur Übernahme von Verlusten ist nicht vorgetragen, die Einlageverpflichtung wurde von H.P. erfüllt, unzulässige Entnahmen sind nicht getätigt worden (Niederschrift über

die Nachschau vom 12. April 2000).

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). Eine Verbindlichkeit war im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nicht gegeben und kann daher auch nicht als Nachlasspassivum bei Berechnung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

Die Berufung war folglich als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 6. September 2005