



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0337-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 28. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 15. Jänner 2007 betreffend **Erbschaftssteuer**

entschieden:

Die **Berufung** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Im eidesstättigen Vermögensbekenntnis des 2004 verstorbenen Hubert.Huber (in der Folge: Erblasser) findet sich unter anderem ein mit € 1.475.879,10 bewerteter Gesellschafts-(Kommandit-) anteil am gewerblichen Unternehmen Max.Mustermann&Co (im Folgenden: Mustermann-KG).

Während des Verlaufes einer abgabenbehördlichen Außenprüfung wurde dem Prüfer zur Kenntnis gebracht, dass dieser Kommanditanteil von den erbserklärten Erben – später auch als Verlassenschaft bezeichnet – mit Abschichtungsvereinbarung vom 10. März 2005, wirtschaftlich zurückbezogen auf den 30. Juni 2004, an die verbleibenden Gesellschafter der Mustermann-KG abgetreten wurde. Als Abschichtungspreis hatten die Vertragsparteien eine "einvernehmlich als angemessen vereinbarte" Barabfindung in Höhe von € 2.207.195,16 festgelegt, welche(r) in drei Raten zu bezahlen wäre.

Von diesen Feststellungen des Prüfungsorgans ausgehend setzte das Finanzamt dem Berufungswerber (auch: Bw.), einem Sohn des Erblassers, gegenüber Erbschaftssteuer fest. Dabei brachte das Finanzamt den Drittelerwerb des Kommanditanteiles an der Mustermann-KG mit einem Betrag von € 735.731,72 (entspricht einem Drittel von € 2.207.195,16) in Ansatz.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. damit, dass die Bewertung des streitgegenständlichen Kommanditanteiles mit € 1.475.879,10 ohnehin gemäß den einschlägigen und in der Berufungsschrift wiedergegebenen Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) erfolgt wäre. Außerdem sei – im Hinblick auf den erst am 10. März 2005 vereinbarten Verkauf des Kommanditanteiles – das von der Behörde herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 17. Februar 2000, 97/16/0369, wegen eines anders gelagerten Sachverhaltes nicht anwendbar.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. ersucht, nachvollziehbar und nachweislich darzulegen, wie der Abschichtungsbetrag von € 2.207.195,16 zustande gekommen ist. Weiters wäre bekanntzugeben, ob und inwiefern sich zwischen dem Todestag und dem Stichtag der Abschichtung die Zusammensetzung der das Wirtschaftsgut Kommanditbeteiligung bildenden Güter und Bilanzpositionen allenfalls geändert habe. Schließlich wurde durch die Berufungsbehörde noch angefragt, ob, warum und welche – bezogen auf den zum Stichtag 30. Juni 2004 festgelegten Abschichtungsbetrag – abweichende Bewertung von einzelnen Wirtschaftsgütern vorzunehmen und in Ansatz zu bringen wäre.

Der Berufungswerber beantwortete den Vorhalt dahingehend, dass der Abschichtungsbetrag von der Verlassenschaft einvernehmlich festgelegt und am 12. April 2005 verlassgerichtlich genehmigt worden sei. Wie der genannte Betrag ziffernmäßig tatsächlich ermittelt worden war, konnte der Bw. nicht angeben. Die Teilwertebilanz zum 31. Dezember 2003 mit einem anteiligen Einheitswert von € 1.475.879,10 sei streng nach den maßgeblichen steuerlichen Bestimmungen erstellt worden. Die Frage, ob sich zwischen dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2003 und dem Stichtag 30. Juni 2004 Wertänderungen ergeben hatten, konnte der Bw. ebenfalls nicht beantworten. Für eine Vermögensaufstellung zum Todestag hätte man mindestens drei bis vier Monate gebraucht, weshalb der Stichtag 31. Dezember 2003 auf alle Fälle eine zeitnahe und daher maßgebliche Bewertung ergeben hätte. Ergänzend dazu legte der Bw. eine Kopie der – schon im Arbeitsbogen einliegenden – Abschichtungsvereinbarung vom 10. März 2005 sowie eine genaue Aufstellung der Wertermittlung für die Teilwertbilanz zum 31. Dezember 2003 vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ausgehend vom Inhalt des vorgelegten Aktenmaterials und dem Ergebnis des zweitinstanzlichen Vorhalteverfahrens konnte nachstehender, unstrittiger und entscheidungsrelevanter Sachverhalt festgestellt werden:

Der 2004 verstorbene Hubert.Huber war als Kommanditist zu 49,5 % am Vermögen der Mustermann-KG beteiligt. Weiterer Kommanditist war Franz.Gans, Komplementärin ist die MuMa-G.m.b.H. gewesen. Der Berufungswerber, die Gattin und der zweite Sohn des Erblassers hatten zu je einem Drittel unbedingte Erbserklärungen abgegeben, welche vom zuständigen Nachlassgericht angenommen worden sind.

Im Zuge des Nachlassverfahrens wurde bis Dezember 2004 durch eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei unter Berücksichtigung der maßgeblichen steuerrechtlichen Bestimmungen eine Teilwertbilanz zum 31. Dezember 2003 erstellt. Diese Teilwertbilanz war aus der Jahresbilanz 2003 zum gleichen Stichtag abgeleitet worden und ergab einen Wert für die Kommanditbeteiligung des Erblassers in Höhe von € 1.475.879,10, mit welchem Wert diese auch Eingang in das eidesstättige Vermögensbekenntnis fand.

Am 10. März 2005 schlossen dann die drei erbserklärten Erben – in der Vertragsurkunde auch "Verlassenschaft" genannt – einen als "Abschichtungsvereinbarung" bezeichneten Vertrag. Diesem zufolge würde im Einvernehmen aller Gesellschafter der Mustermann-KG die "Verlassenschaft" mit wirtschaftlicher Wirkung zum Stichtag 30. Juni 2004 als Gesellschafterin aus der Mustermann-KG austreten. Die MuMa-G.m.b.H. und Franz.Gans würden als deren Gesellschafter die Mustermann-KG fortsetzen, wobei der Anteil der ausscheidenden "Verlassenschaft" am Gesellschaftsvermögen der Mustermann-KG den fortsetzenden Gesellschaftern MuMa-G.m.b.H. und Franz.Gans im Verhältnis ihrer Beteiligungen zuwachsen sollte. Weiters hatten die Vertragsparteien vereinbart, dass die Mustermann-KG der Verlassenschaft eine "einvernehmlich als angemessen vereinbarte" Barabfindung von € 2.207.195,16 leisten würde, die in drei Raten zur Zahlung fällig sei. Der Gewinn und Verlust des Geschäftsjahres 2004 sollte bereits zur Gänze den verbleibenden und übernehmenden Gesellschaftern zustehen.

Dieser Vertrag wurde vom Nachlassgericht mit Beschluss vom 12. April 2005 genehmigt und dann seitens der Vertragsparteien vereinbarungsgemäß abgewickelt.

Wie der Abschichtungsbetrag in Höhe von € 2.207.195,16 genau zustandegekommen ist, konnte durch die Berufungsbehörde – auch nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens – nicht ermittelt werden. Ebensowenig konnte der Berufungswerber angeben, ob und inwiefern sich die Zusammensetzung der das Wirtschaftsgut "Kommanditbeteiligung" bildenden Güter

und Bilanzpositionen allenfalls geändert hatte, bzw. ob, warum und welche vom 30. Juni 2004 abweichende Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorzunehmen und in Ansatz zu bringen wäre.

Einige strittige Frage ist daher, mit welchem Wert die vom Erblasser hinterlassene Kommanditbeteiligung der Erbschaftsbesteuerung zugrunde zu legen ist.

Gemäß § 18 des auf den gegenständlichen Berufungsfall noch anzuwendenden ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetze nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Damit zusammenhängend normiert § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG, dass bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers entsteht. Im vorliegenden Fall entstand sohin die Steuerschuld mit 14. März 2004.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Für (...) inländische Betriebsgrundstücke ist gemäß Abs. 2 leg.cit. das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Gemäß dem im Ersten Teil des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) angesiedelten § 12 sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufspreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Unter Beachtung dieser eben genannten steuerrechtlichen Bestimmungen – und sohin nicht zu beanstanden – war der Wert der Kommanditbeteiligung – allerdings zum Stichtag 31. Dezember 2003 – mit einem Betrag von € 1.475.879,10 ermittelt worden. Dabei wurden die übrigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den entsprechenden Teilwerten, die Betriebsgrundstücke mit dem Dreifachen des vom Finanzamt festgestellten Einheitswertes in Ansatz gebracht.

Nach herrschender Ansicht (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 25 zu § 19; VwGH vom 24. Februar 1992, 90/15/0095, und vom 25. September 1997, 96/16/0134) ist der Teilwert seinem Wesen nach ein Wert, der durch zwei, regelmäßig nur im Schätzungswege feststellbare Größen bestimmt wird, nämlich durch den geschätzten Gesamtkaufspreis bei Erwerb des Betriebes durch einen fiktiven Käufer und durch die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteile dieses Wertes. Schon erheblich früher hatte der VwGH in seiner Entscheidung vom 13. Februar 1959, 1711/57,

erkannt, dass das Wesen des Teilwertes als eines anteiligen Betriebswertes darin besteht, dass man bei einem Abgehen vom Anschaffungswert und Übergang zu einem am Verkehr orientierten Wert die Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zu einem weiter bestehenden Betrieb nicht außer Acht lässt. Dieses Moment der Betriebszugehörigkeit verleihe aber dem einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgut einen besonderen Wert, eben den anteiligen Betriebswert oder Teilwert, der meist erheblich höher ist als der Einzelverkaufspreis, selbst im ungünstigsten Fall aber nicht niedriger (so auch das Erkenntnis vom 19. Dezember 1973, 1993/71).

Bei einem Übergang eines Unternehmens im Ganzen deckt sich in der Regel der Kaufpreis mit der Summe der Teilwerte (*Dorazil-Taucher*, ErbStG, MANZsche Große Gesetzausgabe, Tz 3.2 zu § 19, unter Hinweis auf VwGH vom 24. April 1957, 2440/56). Gleches gilt auch für einen Anteil an einer Personengesellschaft, die – wie im vorliegenden Fall – ein gewerbliches Unternehmen betreibt (VwGH vom 19. August 1997, Zl. 96/16/0171, und vom 25. September 1997, 96/16/0134; *Dorazil-Taucher*, a.a.O., Tz 3.8).

Da nach Auffassung des VwGH die Vermutung besteht, dass sich der Teilwert eines jeden Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten deckt (Erkenntnisse vom 29. April 1992, 90/13/0292, vom 17. Februar 2000, 97/16/0369, und vom 11. Juli 2000, 99/16/0440 u.a.), ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten umso stärker, je kürzer der Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist (*Fellner*, a.a.O.; *Dorazil-Taucher*, a.a.O., Tz 3.12a; beide unter Verweis auf die zuletzt angeführten Judikate).

Betreffend den zeitlichen Zusammenhang hat der VwGH in seinem bereits zitierten Erkenntnis 97/16/0369 sinngemäß zum Ausdruck gebracht, dass ein fast sechs Monate vor dem maßgeblichen Stichtag bezahlter Anschaffungspreis dem (Gesamt-) Teilwert des damals erworbenen Kommanditanteiles entsprechen würde. Nach einem Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes – dessen Spruchpraxis im Hinblick auf die vergleichbare Rechtslage auch für die österreichische Rechtsanwendung herangezogen werden kann – liegt ein zeitnah erzielter Kaufpreis regelmäßig sogar dann vor, wenn er innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommen ist (BFH vom 2. Juli 2004, II R 55/01, angeführt bei *Fellner*, a.a.O., Rz 102a). Obschon dieses Judikat zur Ermittlung eines gemeinen Wertes ergangen ist, kann es nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates auch auf den gegenständlichen Berufungsfall umgelegt werden, da praktischerweise im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zwischen dem Teilwert und dem gemeinen Wert besteht (VwGH vom 28. April 1994, 93/16/0186, und vom 25. April 1996, 95/16/0011). Lediglich bei einer Zeitdifferenz von mehreren Jahren können aus dem für die Veräußerung von Geschäftsanteilen erzielten Preis keine verlässlichen Rückschlüsse auf die Teilwerte des

(anteiligen) Betriebsvermögens zum Besteuerungsstichtag – damals der Todestag des Erblassers – gezogen werden (*Fellner*, a.a.O, Rz 31; VwGH vom 23. April 1992, 90/16/0196).

Im hier zu beurteilenden Berufungsfall ist nun die als "Verlassenschaft" bezeichnete Gemeinschaft der erbserklärten Erben mit wirtschaftlicher Wirkung zum Ablauf des 30. Juni 2004 als Gesellschafter aus der Mustermann-KG ausgetreten. Die übrigen verbliebenen Gesellschafter MuMa-G.m.b.H. und Franz.Gans, denen der Kommanditanteil dadurch anteilig zugewachsen war, führten die Mustermann-KG unverändert fort. Die Barabfindung für den Austritt der "Verlassenschaft" aus der Mustermann-KG – also de facto der Kaufpreis für die streitgegenständliche Kommanditbeteiligung – war einvernehmlich mit € 2.207.195,16 und unter der Prämisse, dass Gewinn und Verlust des Geschäftsjahres 2004 bereits zur Gänze den verbleibenden Gesellschaftern zustehe, festgelegt worden.

Daraus abgeleitet steht aber für den Unabhängigen Finanzsenat zweifelsfrei fest, dass die verbleibenden Gesellschafter dem Wirtschaftsgut Kommanditbeteiligung als Summe der davon umfassten Wirtschaftsgüter bzw. dem entsprechenden Anteil daran eben zum Stichtag 30. Juni 2004 einen Wert von € 2.207.195,16 beigemessen haben und diesen Betrag dann auch bezahlt hatten. Wirtschaftliche oder andere taugliche Gründe, den festgesetzten "Kaufpreis" auf den Stichtag 10. März 2005, also auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Abschichtungsvereinbarung, zu projizieren, vermochte die Berufungsbehörde nicht zu erkennen und wurden solche vom Bw. auch nicht vorgetragen. Der genannte Betrag stellt sohin einen Preis dar, der zwischen einander Fremden im gewöhnlichen Geschäftsverkehr und unter der Voraussetzung, dass das Unternehmen der Mustermann-KG in der Folge von den verbleibenden Gesellschaftern unverändert fortgeführt wurde, festgelegt und bezahlt worden ist.

Ob und in welchem Ausmaß sich die Zusammensetzung des hier streitgegenständlichen Wirtschaftsgutes "Kommanditbeteiligung" und die Bewertung der davon umfassten einzelnen Wirtschaftsgüter zwischen dem Datum der Teilwertbilanz zum 31. Dezember 2003 und dem Stichtag der Abschichtung mit 30. Juni 2004 geändert hatte, die eine Wertermittlung zum Todestag xx.xx.2004 ermöglicht hätte, konnte auch nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens nicht geklärt werden.

Im Lichte der oben dargestellten herrschenden Ansicht gelangte die Berufungsbehörde zur Ansicht, dass die zum Stichtag 30. Juni 2004 und somit nur rund dreieinhalb Monate nach dem Todestag erfolgte Abschichtung jedenfalls noch als zeitnahe angesehen werden kann. Da überdies keine Umstände hervorgekommen sind, die einen – schon gar nicht verlässlichen – Rückschluss auf einen aussagekräftigen Wertansatz zum Todestag des Erblassers am 14. März 2004 zulassen würden, liegt die Vermutung nahe, dass der vereinbarte Abschichtungspreis –

der im Bezug auf die verbliebenen Gesellschafter somit die Anschaffungskosten darstellt – mit dem Teilwert der Kommanditbeteiligung übereinstimmt.

Diese Vermutung konnte im Laufe des Verwaltungsverfahrens nicht entkräftigt werden und war daher nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates dem rund dreieinhalb Monate nach dem Todestag erzielten Abschichtungspreis der Vorzug gegenüber dem in der Bilanz zum 31. Dezember 2003 aufscheinenden Teilwert zu geben und somit der erstgenannte Betrag – wie bereits im angefochtenen Bescheid – der Erbschaftsbesteuerung zugrunde zu legen.

Inwiefern der vom Bw. eingewendete Umstand, dass für eine Vermögensaufstellung zum Todestag mindestens drei oder vier Monate erforderlich gewesen wären und daher der Teilwertbilanz zum 31. Dezember 2003 der Vorzug zu geben sei, für das gegenständliche Verfahren von Relevanz wäre, konnte die Berufungsbehörde nicht erkennen.

Weil darüber hinaus die rein rechnerische Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus abgeleitete Erbschaftssteuer der Höhe nach zu Recht unbestritten geblieben sind, war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. März 2011