



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 5. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 13. März 2002 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, als die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 mit 8% vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 2,542.241,75 S mit **14.780,14 €** bzw. 203.379,00 S festgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

Am 6. Februar 1986 wurde zwischen Bw. und dessen Vater H.H. ein Gesellschaftsvertrag zur Errichtung einer Kommanditgesellschaft errichtet.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"I.

.....

Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus welchem Grunde auch immer erteilt jeder Gesellschafter für sich und seine Rechtsnachfolger schon jetzt seine Zustimmung zur Fortführung der obigen Firma.

.....

III.

Die Kommanditgesellschaft beginnt mit erstem April 1986 und ist auf unbestimmte Zeit vereinbart.

.....

V.

Festgestellt wird, dass die....bisher allein von H.H. betrieben wurde und die Liegenschaft EZ 12 der KG T. ein Teil des Betriebsvermögens dieser Apotheke ist.

H.H. hat mit notariellem Übergabsvertrag vom heutigen Tage einen Viertel (1/4)-Anteil des Betriebsvermögens der von ihm bisher....betriebeenen öffentlichen Apotheke...mit allen Aktiven und Passiven...sowie einem Viertel (1/4)-Anteil der Liegenschaft EZ 12 der KG T. seinem Sohn, Bw., übereignet.

H.H. hat weiters mit notariellem Übergabsvertrag auf den Todesfall vom heutigen Tage veranlasst und gesichert, dass mit dem Zeitpunkte seines Ablebens auch die restlichen Anteile an dem vorbezeichneten Betriebsvermögen und an der vorbezeichneten Liegenschaft in das alleinige Eigentum seines Sohnes, Bw., übergehen werden.

VI.

Persönlich haftender Gesellschafter ist Bw.. Er bringt hiermit den ihm mit notariellem Übergabsvertrag vom heutigen Tage übereigneten Unternehmensanteil von einem Viertel (1/4) des Gesamtunternehmens....in die Gesellschaft ein.....

H.H. tritt als Kommanditist in die Gesellschaft ein. Er bringt als Unternehmensanteil von drei Viertel (3/4) des Gesamtunternehmens...ein. Die Haftung des H.H. gegenüber den Gesellschaftsgläubigern ist mit dem Betrage von 500.000,00 S beschränkt.

.....

IX.

Der persönlich haftende Gesellschafter Bw. ist mit Rücksicht auf seine Geschäftsführertätigkeit mit 50% und der Kommanditist H.H. ebenfalls mit 50% am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt.

.....

XI.

Die Gesellschafter verzichten ausdrücklich auf das Recht, das Gesellschaftsverhältnis zu Lebzeiten des Kommanditisten H.H. aufzukündigen.

XII.

Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Gesellschaft aus welchem Grunde immer hat der ausscheidende Gesellschafter Anspruch auf Auseinandersetzung. Das Auseinandersetzungsguthaben ist auf Grund des BewG 1955 in der derzeit geltenden Fassung zu ermitteln.....

XIII.

Im Falle des Ablebens des persönlich haftenden Gesellschafters scheidet dieser mit dem Zeitpunkte seines Ablebens aus der Gesellschaft aus. Sein Gesellschaftsanteil sowie sein Liegenschaftsanteil wachsen dem anderen Gesellschafter zu. Die Erben haben Anspruch auf

das Auseinandersetzungsguthaben gemäß Punkt XII. dieses Vertrages.

Im Falle des Ablebens des Kommanditisten scheidet dieser mit dem Zeitpunkte seines Ablebens aus der Gesellschaft aus. Sein Kommanditanteil sowie sein Liegenschaftsanteil wachsen dem persönlich haftenden Gesellschafter zu, so dass derselbe sodann Alleininhaber des Unternehmens wird. Die Erben haben Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben gemäß Punkt XII. dieses Vertrages.

....."

Ebenfalls am 6. Februar 1986 wurde ein Übergabsvertrag abgeschlossen zwischen H.H. als Übergeber und dessen Sohn Bw. als Übernehmer.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"Erstens:

.....

1.

H.H. ist Alleininhaber der....in der Rechtsform eines Einzelunternehmens betriebenen....Apotheke....

2.

H.H. ist weiters Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 12.....

3.

Die Liegenschaft EZ 12.....samt dem auf diese Liegenschaft befindlichen Haus....., in welchem sich die Apotheke und die Wohnung des Übergebers befinden, ist ein Teil des Betriebsvermögens der vom Übergeber...in der Rechtsform des Einzelunternehmens geführten Apotheke.

4.

H.H. hat die Absicht, mit 1. April 1986 in den dauernden Ruhestand zu treten. Ab diesem Zeitpunkte soll die vorgenannte Apotheke in der Rechtsform einer neu zu gründenden Kommanditgesellschaft...weitergeführt werden.....

Zweitens:

.....tritt H.H. ab und übergibt hiermit an dessen Sohn Bw.....

a

einen Viertel (1/4)-Anteil des gesamten Betriebsvermögens der von H.H. bisherbetriebenen öffentlichen Apotheke....., mit allen anteiligen Aktiven und Passiven.....

b

einen Viertel (1/4)-Anteil der H.H.gehörigen Liegenschaft EZ 12....., insbesondere samt einem Viertel (1/4) aller auf dieser Liegenschaft befindlichen Baulichkeiten,

....."

Am 6. Februar 1986 wurde weiters zwischen H.H. als Übergeber und dessen Sohn Bw. als Übernehmer unter Beitritt der Ehegattin des Übergebers und der Mutter des Übernehmers, G.H. ein Übergabsvertrag auf den Todesfall abgeschlossen.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"Erstens:

Die Vertragsparteien treffen zur Erläuterung der gegenständlichen restlichen Betriebs- und Liegenschaftsübergabe auf den Todesfall übereinstimmend die folgenden Feststellungen: Auf Grund des notariellen Übergabsvertrages vom heutigen Tage sind

a

H.H. zu 3/4-Anteilen und Bw. zu 1/4-Anteil am Betriebsvermögen der...bisher in der Rechtsform eines Einzelunternehmens betriebene öffentlichen Apotheke, welche am ersten April 1986 in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft weitergeführt werden wird, beteiligt, sowie

b

H.H. zu 3/4-Anteilen und Bw. zu 1/4-Anteilen Eigentümer der Liegenschaft EZ 12....., welche Liegenschaft ein Teil des im vorstehenden unter a bezeichneten Betriebsvermögens ist.

Zweitens:

Unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z 2 des Apothekengesetzes in der derzeit geltenden Fassung tritt H.H. auf seinen Todesfall an und übergibt hiermit an dessen Sohn, Bw., und der Letztgenannte übernimmt auf den Todesfall des Erstgenannten in sein volles und unwiderrufliches Eigentum von dem Erstgenannten

a

die H.H. gehörigen Anteile am Betriebsvermögen derbisher in der Form eines Einzelunternehmens und ab dem 1. April 1986 in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft betriebenen öffentlichen Apotheke mit allen anteiligen Aktiven und Passiven laut der zum Todestag des Übergebers zu erstellenden Steuerbilanz sowie

b

die H.H. gehörigen 3/4-Anteile der Liegenschaft EZ 12....

je mit allen Rechten und Nutzen und Lasten, wie der Übergeber diese Betriebsvermögens- und Liegenschaftsanteile im Zeitpunkte seines Ablebens besitzen und benützen oder doch zu besitzen und benützen berechtigt sein wird, um den beiderseits vereinbarten Übergabspreis von 300.000,00 S, gegen Bezahlung der im Punkte "Viertens" dieses Vertrages vereinbarten wertgesicherten monatlichen Versorgungsrente, gegen Einräumung des im Punkte "Fünftens" dieses Vertrages festgelegten Wohnungsrechtes sowie gegen Übernahme der im Punkt "Sechstens" dieses Vertrages festgelegten Verpflichtung.

.....

Neuntens:

Der Übergeber verzichtet hiermit ausdrücklich auf das Recht, dieses Rechtsgeschäft, soweit dasselbe eine Schenkung auf den Todesfall darstellt, aus welchem Grunde immer anzufechten oder zu widerrufen.

....."

Am 2. Juni 1997 ist H.H. verstorben.

Am 13. März 2002 wurde an Bw. ein Erbschaftssteuerbescheid betreffend den Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 6. Februar 1986 mit H.H. abgefertigt.

Darin wurde die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 mit 8% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 2,462.130,00 S mit 14.314,40 € bzw. 196.970,00 S festgesetzt.

Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Der Bemessung seien die beiliegenden Berechnungen (Anlage I und II) zu Grunde gelegt worden. Diese würden insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bilden. Die Abweichungen zur Niederschrift vom 14. Dezember 2001 würden wegen des Vorranges der Rechtsrichtigkeit wie folgt begründet werden:

Die entscheidende Frage für die Steuerberechnung sei, ob im Zeitpunkt des Todes des H.H. der ihm gehörige Kommanditanteil noch als komplexes Recht zu behandeln und zu bewerten sei und erst in Folge ein Einzelunternehmen im Wege der Geschäftsübernahme durch den verbleibenden Gesellschafter entstanden sei, oder ob die KG im Todeszeitpunkt des H.H. unmittelbar zerfallen sei und die zum Gesellschaftsvermögen gehörigen einzelnen Aktiven und Passiven einzeln, wenn auch im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, übergegangen seien. Während das HGB für den Todesfall eines OHG-Gesellschafters ebenso wie den eines Komplementärs die Auflösung der Gesellschaft grundsätzlich vorsehe, trete eine Auflösung beim Tod eines Kommanditisten zufolge § 177 HGB nicht ein. Jedoch bewirke der Tod eines Gesellschafters einer OHG nicht die Auflösung einer Gesellschaft, sondern den Eintritt in das Auflösungsstadium (Liquidation) (VwGH 15.10.1970, 1237/69, 9.11.1972, 537/71 und 4.7.1974, 1967/73, 1077/73).

Im Fall des Todes eines Kommanditisten würden die Erben des Verstorbenen an seine Stelle treten und es werde die Gesellschaft mit diesen fortgesetzt.

Daraus ergebe sich, dass weder der Tod eines OHG-Gesellschafters, noch eines Komplementärs oder Kommanditisten ex lege den Untergang der Gesellschaft unmittelbar zur Folge habe.

Die Bestimmung des § 131 Z 4 HGB stelle aber dispositives Recht dar. Es könne daher gesellschaftsrechtlich eine andere Rechtsfolge an den Todesfall eines Gesellschafters geknüpft werden (z.B. Fortsetzungsklausel, Eintrittsklausel) (VwGH 15.10.1970, 1237/69, OGH

13.9.1961, 6 Ob 300/61). Gleiches gelte für den Todesfall eines Komplementärs oder eines Kommanditisten.

Eine weitere gesellschaftsrechtliche Möglichkeit bestehe in der Vereinbarung der liquidationslosen Geschäftsübernahme durch einen Gesellschafter analog zu § 142 HGB.

Würde ein Gesellschafter einer Zwei-Personen-Gesellschaft (2PGes) sterben, so sei die Auflösung/Liquidation bei OHG und Komplementär die zwingende Folge, beim Kommanditisten die Fortsetzung mit den Erben, sofern er sein Erbe antrete.

Zur Vermeidung einer Liquidation einer 2PGes (oder zur Verhinderung der Fortsetzung der Gesellschaft mit dem Erben im Falle eines Kommanditisten) könne durch eine Fortsetzungsklausel im Gesellschaftsvertrag die Übernahme des Geschäftes mit allen Aktiven und Passiven mit den Wirkungen des § 142 HGB vereinbart werden (VwGH 9.1.1972, 537/71). Die liquidationslose Übernahme der OHG (gelte auch für die KG) durch einen Gesellschafter bewirke die Beendigung der Gesellschaft und den Untergang der Beteiligung. Es liege in diesem Fall nicht die Nachfolge in den Anteil des Ausscheidenden vor, auch nicht die Überführung des Gesamthand Eigentums von der Personengesellschaft in das Alleineigentum des übernehmenden Gesellschafters, ohne dass es eines weiteren Übertragungsaktes bedürfe (VwGH 29.11.1978, 2149/1975 und 19.3.1981, 80/16/0981).

Sei bei einer 2PGes der überlebende Gesellschafter Erbe des verstorbenen Gesellschafters, erlösche die Gesellschaft im Augenblick des Todes des Gesellschafters. Eine Fortsetzung der Gesellschaft sei unmöglich. Sie bestehe auch nicht bis zur Einantwortung fort (VwGH 9.12.1963, Slg.2988 F, 22.4.1959, Slg.1999 F, 15.9.1986, 86/15/0028, 4.7.1974, 1076/73).

Für den vorliegenden Fall bedeute dies, dass zufolge der Vereinbarung im Übergabsvertrag und im Gesellschaftsvertrag aus dem Jahr 1986 ein erbrechtlicher Übergang des Kommanditanteiles des Mag. H.H. (da Bw. nicht Erbe sei) ausgeschlossen sei.

Vielmehr vollziehe sich der Übergang des Gesellschaftsvermögens auf Grunde der schuldrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Regelungen unter der Bedingung des Eintrittes des Todes des Gesellschafters. Diese Vereinbarungen würden den Übergang des Gesellschaftsvermögens als Ganzes, mit allen Aktiven und Passiven, bewirken. Nicht jedoch erfolge die Übertragung eines Kommanditanteiles, da die Geschäftsübernahme nach § 142 HGB die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses voraussetze. Die Beendigung der Gesellschaft erfolge bereits im Augenblick des Todes. Wann die Geschäftsübernahme tatsächlich erfolgt sei und wann bzw. ob der übernehmende Gesellschafter eine Erklärung diesbezüglich abgebe, sei unbeachtlich, weil die Vollbeendigung der Gesellschaft ohne Liquidation ipso iure stattfinden würde, ohne dass der übernehmende Gesellschafter noch etwas dazu beitragen müsse.

Da das gesellschaftsrechtliche Band bereits "im Augenblick des Todes" gelöst werde, sei eine

Bewertung einer "Gesellschaftsanteiles" nicht zulässig. Es müssten alle Aktiva und Passiva des "ehemaligen" Gesellschaftsvermögens einzeln mit dem Teilwert bewertet werden. Die Zahlreichen Judikate des VwGH zur Grunderwerbsteuer würden deutlich aufzeigen, dass einerseits der einzelne Gegenstand "Liegenschaft" ex lege (!) übergehe und andererseits Grunderwerbsteuer zu erheben sei, was nicht der Fall sei, wenn ein komplexes (KG-)Recht einschließlich der im Gesellschaftsvermögen befindlichen Grundstücke Gegenstand eines Erwerbes von Todes wegen sei.

Eine Auslegung des Vertragswillens der Parteien betreffend die Bestimmung im Gesellschaftsvertrag, wonach "der Kommanditanteil" dem überlebenden Gesellschafter anwachsen solle, könne kein anderes Ergebnis herbeiführen. Da die Beendigung der KG durch den Tod eines der beiden Gesellschafter zufolge der Vereinbarung der Geschäftsübernahme mit den Wirkungen des § 142 HGB ex lege eintrete, könne eine Übernahme eines Gesellschaftsanteiles auch nicht rechtswirksam vereinbart werden. Es könne daher nur die Anwachsung des gesellschaftsrechtlichen Vermögens gemeint sein.

Darüber hinaus könne auch aus den Worten "Anwachsung", "sodann Alleininhaber des Unternehmens", "Auseinandersetzungsguthaben" in Punkt XIII des Gesellschaftsvertrages und der eingangs zitierten Bestimmung im Übergabsvertrag zweifelsfrei entnommen werden, dass den Parteien die Vertragsabschluss bewusst gewesen wäre, dass das vom Rechtsübergang betroffene Vermögen durch die Vereinbarung der Geschäftsübernahme nicht in Form eines Gesellschaftsanteiles übergehen habe können und sollen.

Die bisherige Vorgangsweise (laut Niederschrift vom 14. Dezember 2001), die nicht aufrecht erhalten werden könne, müsse außerdem im Berechnungsteil "Aufteilung des Einheitswertes auf die Gesellschafter" dahingehend berichtigt werden, dass H.H. zu 3/4 beteiligt gewesen wäre und daher der Mehrwert entsprechend aufzuteilen sei. Dies gehe auch aus der letzten von Bw. eingereichten Einheitswerterklärung zum 1. Jänner 1993 eindeutig hervor.

(Neuaufteilung der Mehrwertes sei in der Berechnung "TWBV zum 1. April 1997" in der Anlage II ersichtlich.)

Im Übrigen werde auf das Telefonat vom 4. März 2002 verweisen.

Als Anlage I wurde Folgendes dem obigen Bescheid beigelegt:

Mit Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 6. Februar 1986 hätte H.H. seinen 3/4-Anteil an der bisher als Kommanditgesellschaft betriebenen Apotheke, sowie den 3/4-Anteil an der Liegenschaft EZ 12, KG T., gegen nachstehend beschriebene Gegenleistungen an seinen Sohn Bw. übertragen.

Bisher wären H.H. und Bw. an der oben genannten Kommanditgesellschaft beteiligt gewesen. Die Apotheke werde nach der Übernahme (mit Todestag) als Einzelunternehmen weitergeführt, Bw. erwerbe auch das Alleineigentum an der Liegenschaft, welche sich im

Sonderbetriebsvermögen der KG befinde.

Übergebenes Vermögen	Einheitswert	Verkehrswert	%
3/4 Anteil EZ 12, KG T.	292.500,00 S	1.500.000,00 S	19,87
3/4 Aktiva KG	<u>6.050.234,00 S</u>	<u>6.050.234,00 S</u>	<u>80,13</u>
	6.342.734,00 S	7.550.234,00 S	100,00
Gegenleistung:			
3/4 Passiva KG		483.255,00 S	
Übergabpreis (wertgesichert)		349.950,00 S	
Versorgungsrente für G.H. (17.000,00 S/Monat, 13-fach gemäß BewG)		2.652.000,00 S	
Wohnrecht für G.H. (amtl. bewertet 3.000,00 S/ Monat, 13-fach)		<u>468.000,00 S</u>	
		3.953.205,00 S	

Berechnung der Grunderwerbsteuer:

Von der allgemeinen Gegenleistung entfallen	19,87% auf den Erwerb der Liegenschaft:	
	785.381,00 S davon 2% GrESt	15.708,00 S
	entspreche	1.141,52 €

Berechnung der Erbschaftssteuer:

Übergebenes Vermögen	6.342.734,00 S			
+ Pflichtteil aus der Verlassenschaft	102.608,00 S			

- Gegenleistung	-3,953.205,00 S			
- Freibetrag gemäß § 14 ErbStG 1955	<u>-30.000,00 S</u>			
	2,462.136,00 S			
gerundet	2,462.130,00 S	8%	ErbSt	196.970,00 S
			entspreche	14.314,40 €
	vor BP	nach BP	+/- S	+/- €
Grunderwerbsteuer	25.901,00 S	15.708,00 S	-10.193,00 S	-740,78 €
Erbschaftssteuer	0,00 S	196.970,00 S	<u>196.970,00 S</u>	<u>14.314,40 €</u>
			186.777,00 S	13.573,62 €

Als Anlage II wurde Folgendes dem obigen Bescheid beigelegt:

TWBV zum 1. April 1997

FW 50% durchschn. Umsatz	5,337.333,00 S	Umsatz 94/95	10,437.849,00 S
Aktiva laut Erklärung	<u>2,729.645,00 S</u>	Umsatz 95/96	10,714.730,00 S
	8,066.978,00 S	Umsatz 96/97	<u>10,871.420,00 S</u>
Passiva laut Erklärung	644.340,00 S		32,023.999,00 S
TWBV zum 1. April 1997	7,422.638,00 S	Durchschn. Umsatz 95/97	10,674.666,00 S

Aufteilung auf die Gesellschafter:

	gesamt	1/4 50%	3/4 50%	Vermögen Gewinnaufteilung
Fixkapital	500.000,00 S	0,00 S	500.000,00 S	
Verrechnungskonto	1,269.224,00 S	839.176,00 S	430.047,00 S	
Anp.z.Todestag (Gewinnanteil bis	106.807,00 S	53.404,00 S	53.404,00 S	

6/97)				
Mehr-/Minderwert	<u>5,546.608,00 S</u>	<u>1,386.652,00 S</u>	<u>4,159.956,00 S</u>	
Teilwert	7,422.638,00 S	2,279.232,00 S	5,143.407,00 S	

2,700.000,00 S VKW (1989)

1,950.000,00 S (Hochrechnung vom EW wie vorl. Bescheid 5-fach)

Dieser Bescheid wurde nach Durchführung einer Nachschau erlassen.

Aus der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 141 Abs. 1 BAO vom 14. Dezember 2001 geht Folgendes hervor:

Mit Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 6. Februar 1986 hätte H.H. seinen 3/4-Anteil an der bisher als Kommanditgesellschaft betriebenen Apotheke, sowie den 3/4-Anteil an der Liegenschaft EZ 12, KG T., gegen nachstehend beschriebene Gegenleistungen an seinen Sohn Bw. übertragen.

Bisher wären H.H. und Bw. an der oben genannten Kommanditgesellschaft beteiligt gewesen. Die Apotheke werde nach der Übernahme (mit Todestag) als Einzelunternehmen weitergeführt, Bw. erwerbe auch das Alleineigentum an der Liegenschaft, welche sich im Sonderbetriebsvermögen der KG befinde.

Übergebenes Vermögen	Einheitswert	Verkehrswert	%
3/4 Anteil EZ 12, KG T.	292.500,00 S	1,500.000,00 S	28,53
3/4 Aktiva KG	<u>3,756.755,00 S</u>	<u>3,756.755,00 S</u>	<u>71,47</u>
	4,049.255,00 S	5,256.755,00 S	100,00
Gegenleistung:			
Übergabspreis (wertgesichert)		349.950,00 S	
Versorgungsrente für G.H. (17.000,00 S/Monat, 13-fach gemäß BewG)		2,652.000,00 S	
Wohnrecht für G.H. (amtl. bewertet 3.000,00 S/ Monat, 13-fach)		<u>468.000,00 S</u>	

	3,469.950,00 S
--	----------------

Berechnung der Grunderwerbsteuer:

Von der allgemeinen Gegenleistung entfallen	28,53% auf den Erwerb der Liegenschaft:	
	990.140,00 S davon 2% GrESt	19.803,00 S

Berechnung der Schenkungssteuer:

Übergebenes Vermögen	4,049.255,00 S			
+ Pflichtteil aus der Verlassenschaft	102.608,00 S			
- Gegenleistung	-3,469.950,00 S			
- Freibetrag gemäß § 14 ErbStG 1955	<u>-30.000,00 S</u>			
	651.912,00 S			
gerundet	651.910,00 S	4%	ErbSt	26.076,00 S
	vor BP	nach BP	+/- S	
Grunderwerbsteuer	25.901,00 S	19.803,00 S	-6.098,00 S	
Erbschaftssteuer	0,00 S	26.076,00 S	<u>26.076,00 S</u>	
			19.978,00 S	

Mit Schreiben vom 5. April 2002 wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht wie folgt:
Es werde beantragt, die aufgrund der todfallsbedingten Übernahme des Liegenschafts- sowie des Gesellschaftsanteiles (bzw. des (anteiligen) Gesellschaftsvermögens im Wege des § 142 HGB) vorgeschriebene Erbschaftssteuer anstatt mit 14.314,40 € mit 11.851,80 € zu veranlagern.

Zum Sachverhalt sei festzustellen, dass sich hinsichtlich des Rechtstitels für den Anteils-/Vermögenserwerb durch Bw. zwei unterschiedliche Vertragsbestimmungen überlagern würden. Einerseits sehe der Gesellschaftsvertrag (wechselseitig) die Anwachsung der Anteile des ablebenden Gesellschafters gegen Zahlung des in Punkt XII. spezifizierten

Auseinandersetzungsguthabens (Maßstab seien die "Bestimmungen des BewG") an die Erben vor. Andererseits hätte der zwischenzeitig verstorbene Kommanditist, H.H., seinen Anteil dem Sohn mittels Übergabsvertrages auf den Todesfall gegen Leistung eines Barbetrages, einer Leibrente und gegen Einräumung eines Wohnrechtes (jeweils an die Witwe und sonstige Pflichtteilsberechtigte) teilentgeltlich zugewendet.

Gesellschaftsvertrag und Übergabsvertrag seien zwischen denselben Vertragsparteien zeitgleich abgeschlossen worden. Letzterer derogiere hinsichtlich der spezifischen Übergabsbestimmungen (unter Anderem Ausmaß der "Gegenleistung") die konkurrierenden Regelungen des Gesellschaftsvertrages in Punkt XIII. und entfalte somit Tatbestandswirkung hinsichtlich der Erbschaftssteuer. Die Anwachsungsbestimmung im Gesellschaftsvertrag sei im konkreten Fall keine Bedeutung beizumessen, da sie durch den Übergabsvertrag verdrängt worden wäre. Andernfalls würde der Übernehmer dem/den Erben einen Abschichtungsanspruch in dem in Punkt XII. quantifizierten Ausmaß zu leisten gehabt haben, der der Nachlassmasse zuzurechnen gewesen und bei den Erben zur Besteuerung gelangt sein würde. Das im Gesellschaftsvertrag wechselseitig für den Fall des Ablebens vereinbarte Anwachsungsrecht habe ausschließlich eine ungehinderte Fortführung durch den überlebenden Gesellschafter zum Zweck gehabt, was die Annahme einer Schenkung (freigiebigen Zuwendung) an den Mitgesellschafter von vornherein ausgeschlossen haben würde.

Gegenstand des Übergabsvertrages seien neben den Grundstücksanteilen auch die H.H. gehörigen "Anteile am Betriebsvermögen" der gegenständlichen Apotheke "mit allen Rechten, Nutzen und Lasten, wie der Übergeber diese Betriebsvermögens- und Liegenschaftsanteile im Zeitpunkte seines Ablebens besitzen, benützen oder doch zu besitzen und benützen berechtigt sein wird" (Punkt Zweitens). Ungeachtet der Frage, ob der Kommanditanteil als komplexes Recht oder infolge der wegen Wegfalls der Gesellschaftermehrheit stattgefundenen Anwachsung nach § 142 HGB die zum Gesellschaftsvermögen gehörigen Aktiven und Passiven als zugewendet gelten würden, sie zu berücksichtigen, dass der Bereicherungswille auf die dem Übergeber im Ablebenszeitpunkt zustehende Rechtsposition gerichtet gewesen wäre. Deren Quantifizierung hätte auf Basis des Gesellschaftsvertrages zu erfolgen. Der Anteil des Kommanditisten am Betriebsvermögen umfasse demnach den Stand seiner Kapitalkonten (starr und variabel) zuzüglich eines Anteiles von 75% an den stillen Reserven einschließlich eines Firmenwertes. Im Falle der Auflösung der Gesellschaft würde er hierauf Anspruch gehabt haben und ausschließlich hierüber hätte er im Rahmen des Übergabsvertrages verfügt. Dieser Anspruch sei auf den Zeitpunkt des Ablebens auf Basis der von den Prüfern getroffenen Wertfeststellungen wie folgt zu ermitteln (in ATS):

Teilwert des Betriebsvermögens gesamt	7,422.638,00
abzüglich Kapital/Verrechnungskonten und Gewinnanteil bis 6/97 gesamt	<u>-1,876.031,00</u>
Mehr-/Minderwert (stille Reserven, Firmenwert) gesamt	5,546.607,00
Kapital/Verrechnungskonto H.H.	930.047,00
Gewinnanteil bis 6/97 Bw. (50%)	53.404,00
Anteil am Mehr/Minderwert (stille Reserven, Firmenwert) (75%)	<u>4,159.956,00</u>
Anteil am Betriebsvermögen H.H.	5,143.407,00

Der Differenzbetrag auf den gesamten Teilwert (2,379.231,00 S) wäre im Ablebenszeitpunkt auf Grund der Vertragslage vermögensrechtlich dem Komplementär zuzurechnen. Ein todeswegiger Erwerb hätte durch die Anwachsung des Gesellschaftsvermögens, insoweit hierauf ohnehin schon ein gesellschaftsrechtlicher Anspruch des Bw. bestanden hätte, nicht stattgefunden haben können.

Die Erbschaftssteuer lasse sich demnach wie folgt berechnen:

Liegenschaftsanteil	292.500,00
Anteil am (Rein)Vermögen der Gesellschaft	5,143.407,00
Pflichtteil aus der Verlassenschaft	102.608,00
abzüglich Gegenleistung	-3,469.950,00
abzüglich Freibetrag	-30.000,00
Bemessungsgrundlage gerundet	2,038.560,00
8% Erbschaftssteuer	163.085,00
In €	11.851,80

Am 11. April 2002 wurde von der Prüferin folgende Stellungnahme zur Berufung abgegeben: Das vom Steuerberater verwendete Zahlenmaterial für den Anteil am Betriebsvermögen des Bw. entspreche den Feststellungen im Zuge der Prüfung.

Die beantragte Berechnung der Erbschaftssteuer sei ebenfalls mit korrekten, im Zuge der Prüfung festgestellten Zahlen erstellt worden.

Der festgestellte Teilwert des Betriebsvermögens sowie der Firmenwert und die Bewertung der Gegenleistung seien in der Berufung auch nicht beeinsprucht worden.

Der Unterschied zwischen der vom Berufungswerber beantragten Berechnung und der mittels Bescheid vorgeschriebenen ergebe sich aus dem Ansatz der einzelnen Aktiven und Passiven in der Berechnung der Amtspartei, wogegen von Seiten des Berufungswerbers der Kommanditanteil noch als komplexes Recht angesehen werde und so angesetzt worden sei.

Am 5. Jänner 2006 wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2006 wurde die Berufung wie folgt ergänzt:

1.

Übergang des Kommanditanteiles vs. Übernahme "Gesellschaftsvermögen als Ganzes"

Die im angefochtenen Bescheid getroffene Annahme, es würde jeweils ein 3/4 Anteil von Aktiva und Passiva übergegangen sein, dürfe – wenn Gewinnverteilung und Entnahmen jeweils dem 25:75%-Verhältnis folgen würden, zu keinem anderen Ergebnis führen als der Übergang des Anteiles. Doch schon aus dem Stand des fixen Kapitalkontos bzw. der Verrechnungskonten zum Bilanzstichtag 31. März 1997 sei zu ersehen, dass diese starre Verhältnisrechnung zu einem unrichtigen Ergebnis führe. Diese Annahme entspräche einem Eigenkapital (Verrechnungskonto)-Anteil für Bw. von nur 442.305,00 S (laut Bilanz 31. März 1997 jedoch 839.176,00 S). Der Vergleich der Konten ergebe Anteile von circa 53% (H.H.) bzw. 47% (Bw.). Dieser Vergleich widerlege die Annahme, es würden 3/4 von Aktiva und Passiva übergegangen sein.

Es sei nicht berücksichtigt worden, dass beide Gesellschafter laut Gesellschaftsvertrag vom 6. Februar 1986 von Beginn an – 1. April 1986 – zu je 50% am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt gewesen wären.

Im Falle eines Verkaufes mit Realisierung der stillen Reserven würde also Bw. Anspruch auf 50% am entsprechenden Gewinn gehabt haben, das hieße, dass der Anteil des Kommanditisten am Betriebsvermögen den Stand seiner Kapitalkonten (starr und variabel) zuzüglich seines Anteils von 50% an den stillen Reserven einschließlich Firmenwert umfasst habe.

Der Firmenwert werde als Hilfswert aus dem Durchschnittsumsatz der Jahre 1994/97 ermittelt. Bw. wäre seit Beginn der Gesellschaft, somit auch im genannten Zeitraum Gesellschafter mit 50% Gewinnbeteiligung gewesen. In der Niederschrift vom 14. Dezember 2001 sei dieser Sachverhalt durch die Prüferin somit richtig beurteilt worden. Es werde daher beantragt, die Erbschaftssteuer wie folgt zu veranlagen (sämtliche Beträge in ATS):

Firmenwert 50% vom Durchschnittsumsatz 1994/95 bis 1996/97		5,337.333,00	
Aktiva laut BV-Erklärung		<u>2,729.645,00</u>	
		8,066.978,00	
Passiva laut BV-Erklärung		<u>-644.340,00</u>	
		7,422.638,00	
Gewinnanteile 4-5/1997		<u>106.807,00</u>	
Teilwert Betriebsvermögen zum Todestag		7,529.445,00	
Aufteilung:	gesamt	Bw.	H.H.
Fixkapital	500.000,00		500.000,00
Verrechnungskonto	1,269.224,00	839.176,00	430.047,00
Gewinnanteile 4-5/97	106.807,00	53.404,00	53.403,00
Mehrwert	<u>5,653.415,00</u>	<u>2,826.707,00</u>	<u>2,826.708,00</u>
	7,529.446,00	3,719.287,00	3,810.158,00
Übergebenes Vermögen	Einheitswert	Verkehrswert	
3/4 Anteil EZ 12	292.500,00	1,500.000,00	28 %
KG-Anteil	<u>3,810.158,00</u>	<u>3,810.158,00</u>	27%
	4,102.658,00	5,310.158,00	
Gegenleistung:			
Übergabspreis		349.950,00	
Versorgungsrente G.H.		2,652.000,00	
Wohnrecht G.H.		<u>468.000,00</u>	<u>-3,469.950,00</u>
			632.708,00
+ Pflichtteil			102.608,00
- Freibetrag			<u>-30.000,00</u>

Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer		705.316,00
---	--	-------------------

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist das Vorliegen eines Erwerbes von Todes wegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955.

Es handelt sich um eine Schenkung auf den Todesfall iSd § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955.

Der Berufungswerber war als Komplementär mit einem 1/4-Anteil an einer KG beteiligt, der Erblasser als Kommanditist zu einem 3/4-Anteil. Ebenso verteilen sich die Anteile in Bezug auf eine betrieblich genutzte Liegenschaft (Sonderbetriebsvermögen der KG).

Laut Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 6. Februar 1986 hat der Berufungswerber vom Erblasser die diesem gehörigen Anteile am Betriebsvermögen der KG *"mit allen anteiligen Aktiven und Passiven"* sowie den 3/4-Anteil an der Liegenschaft übernommen.

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 die Erkenntnisse vom 25.5.2000, 2000/16/0066, vom 11.7.2000, 99/16/0440 und vom 17.3.1986, 84/15/0113) ergibt sich der Wert 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.

Außer Streit gestellt wurde dieser Teilwert in Höhe von 7,422.638,00 S, der Gewinnanteil 4-5/1997 in Höhe von 106.807,00 S, weiters die Gegenleistung von 3,469.950,00 S und der Pflichtteil aus der Verlassenschaft in Höhe von 102.608,00 S.

Strittig ist, ob im Zuge der Berechnung der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage ein 3/4-Anteil am Teilwert des Betriebsvermögens anzusetzen ist, oder ob dieser durch den Ansatz des Standes von Kapital- und Verrechnungskonten zu korrigieren ist.

Nun führt der VwGH in ständiger Rechtsprechung (etwa vom 11.7.2000, 99/16/0440) aus, dass *"nach einhelliger handelsrechtlicher Lehre der im Kapitalkonto ausgewiesene so genannte Kapitalanteil des Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft kein selbständiges Recht darstellt. Dem Kapitalkontostand kommt vielmehr nur die beschränkte Funktion zu, die Berechnung des Vorzugsgewinnes gemäß § 121 Abs. 1 und 2 HGB, das*

Entnahmerechtes gemäß § 122 Abs. 1 HGB und des Auseinandersetzungsguthabens gemäß § 155 Abs. 1 HGB zu ermöglichen."

Die Kapitalkontostände sowie etwaige Gewinnanteile sind folglich bei Ermittlung der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen.

Diese lässt sich daher wie folgt darstellen:

3/4-Anteil Liegenschaft	292.500,00 S
3/4 Anteil Teilwert Betriebsvermögen samt Rumpfgewinn 4-5/1997 (zum Todestag)	<u>5,647.083,75 S</u>
Übergebenes Vermögen	5,939.583,75 S
minus Gegenleistung	-3,469.950,00 S
plus Pflichtteil	102.608,00 S
minus Freibetrag	<u>-30.000,00 S</u>
steuerpflichtiger Erwerb	2,542.241,75 S

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen, die Erbschaftssteuer mit 8% von 2,542.240,00 S in Höhe von 14.780,14 € festzusetzen.

Linz, am 21. Februar 2007