



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. pharm M., Apotheker, Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 13. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. Oktober 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit 6.923,70 €. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer Außenprüfung enthielt der Bericht vom 2. Oktober 2006 (soweit für den Streitfall von Relevanz) folgende Prüfungsfeststellungen:

"Tz 6 Schenkung auf den Todesfall durch Mag. pharm C.
Mit 15.12.2002 wurden zwischen sämtlichen Beteiligten, jeweils mittels Gesellschaftsvertrag, Nachfolgeregelungen betreffend die Gesellschaftsanteile des Mag. pharm C. an der Apotheke-1, an der Apotheke-2 und an der Apotheke-3 getroffen, wonach im Falle des Ablebens des Gesellschafters C. der betr. Gesellschaftsanteil auf Herrn Mag. pharm M. übergehen sollte und eine Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens ausgeschlossen wäre.

Diese Sonderregelungen laut Gesellschaftsverträgen stellen steuerlich Schenkungen auf den Todesfall dar.

Gemäß § 2 (1) Zi 2 ErbStG entsteht bei diesen Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers bzw. Geschenkgebers, im gegenständlichen Fall mit 25.2.2003. Lediglich für die Apotheke-3. konnte ein positiver Wert festgestellt werden; der schenkungsgegenständliche Wert wurde festgestellt mit € 349.673,79."

Hinsichtlich Mag. pharm M. wurde unter Einbeziehung einer Vorschenkung und nach Abzug der Freibeträge gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG und gemäß § 15a ErbStG ein steuerpflichtiger Erwerb von 223.555 € festgestellt und die festzusetzende Erbschaftssteuer mit 16.716,46 € ermittelt (detaillierte Darstellung siehe Bp-Bericht).

Mit endgültigem Bescheid vom 9. Oktober 2006 folgte das Finanzamt diesen Prüfungsfeststellungen und setzte gegenüber Mag. pharm M. (im Folgenden: Bw) für den Rechtsvorgang "Erwerb von Todes wegen nach C verstorben am 25.2.2003" die Erbschaftsteuer in Höhe von 16.716,46 € fest. Unter Anrechnung der bislang mit vorläufigem Bescheid vorgeschriebenen Steuer von 794,44 € wurde eine Nachforderung von 15.922,02 € ausgewiesen. Als Begründung wurde auf den Bp- Bericht verwiesen.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung bekämpft ausschließlich die im Bp- Bericht für den Rechtsvorgang Schenkung aus den Todesfall mit 349.673,79 € festgestellte Bemessungsgrundlage ("Betriebsvermögen incl. Firmenwert" der Kommanditgesellschaft Apotheke-3.) mit der Begründung, bei den am 15. Dezember 2002 von C mit den Beteiligten jeweils mittels Gesellschaftsvertrag getroffenen Nachfolgeregelungen betreffend die übertragenen Gesellschaftsanteile, die steuerlich Schenkungen auf den Todesfall darstellen, liege auf Grund des sachlichen und persönlichen Zusammenhangs eine einheitliche Zuwendung vor. § 20 ErbStG unterstelle der Steuerpflicht jeweils den gesamten Erwerbstitel gemäß § 1 Abs. 1 Z 1-3 ErbStG. Auf Grund des Bereicherungsprinzips seien im Rahmen dieser einheitlichen Zuwendung positive und negative Werte intern zu saldieren. Demzufolge sei vom festgestellten positiven Wert der Anteile an der Apotheke-3. von 349.673,79 € der festgestellte negative Anteil an der Apotheke-1 im Betrag von 93.607 € abzuziehen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2006 begründete das Finanzamt wie folgt:

"Strittig ist die Aufrechnung auch negativer Erwerbe, im gegenständlichen Fall die Miteinbeziehung des negativen Wertes der Apotheke-1 in den Gesamterwerb des Mag. pharm M. aus Anlass der Verlassenschaft nach dessen Vater C.

Steuerlich ist in den Änderungen der betreffenden Gesellschaftsverträge eine Schenkung auf den Todesfall zu sehen, woraus sich grundsätzlich die – steuerlich maßgebliche – Bereicherung des Berufungswerbers ableiten lässt.

Durch die Tatsache, dass es sich bei den jeweiligen abgeänderten Gesellschaftsverträgen nach objektiven Gegebenheiten, sowohl untereinander als auch im Zusammenhang mit der Verlassenschaft, nicht um eine einheitliche Zuwendung gehandelt hat, ist lediglich von einzelnen Zuwendungen zu sprechen, welche eine Saldierung positiven Vermögens mit negativem Vermögen verbietet. Überdies wäre bei einer Aufspaltung eines einheitlichen Erwerbsvorganges in mehrere Vorgänge eine Berücksichtigung des (bewertungsrechtlich) negativen Vermögens unzulässig (Fellner, Rz 6a zu § 11 ErbStG).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden. "

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin replizierend wird noch vorgebracht, § 11 ErbStG

beziehe sich nur auf zeitlich getrennte Zuwendungen. Im vorliegenden Fall sei jedoch der einheitliche Zeitpunkt des Todes unstrittig. Das Finanzamt stelle keinerlei Wertungen an, warum Verträge vom selben Tag, mit einheitlicher Wirkung und derselben Ausgestaltung nach objektiven Verhältnissen keinerlei Zusammenhang haben sollten. Nach Ansicht des Bw. bestehe sowohl ein persönlicher (gleichlautende Personen) als auch ein sachlicher (gleichlautende Verträge vom selben Tag mit derselben Wirkung) Zusammenhang, womit eine einheitliche Schenkung vorliege. Der Hinweis des Finanzamtes auf den Zusammenhang mit der Verlassenschaft sei angesichts des Sachverhaltes nicht nachvollziehbar. Der VwGH führe im Erkenntnis vom 14.1.1998 (gemeint wohl vom 14.1.1988, 86/16/0035) aus: "Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb grundsätzlich der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Es handelt sich also um eine Anfallsteuer. Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen. Dies ergibt sich auch aus den Bestimmungen des § 20 Abs. 8 ErbStG, nach denen eine Zuwendung unter einer Auflage nur mit dem "Nettowert" steuerpflichtig ist. Das Prinzip der tatsächlich eingetretenen Bereicherung steht somit im Bereich des ErbStG im Vordergrund". Weiters wurde im Vorlageantrag auf die Ausführungen von Dorazil-Taucher, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Rz 2.62 zu § 3 ErbStG (betreffend Einheitlichkeit der Schenkung) und Rz 1.1.3 zu § 20 ErbStG (betreffend "Erwerb") verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Während im gegenständlichen Berufungsfall die steuerliche Qualifizierung der übertragenen Gesellschaftsanteile als Schenkung auf den Todesfall unstrittig blieb, bestreitet der Bw. die Rechtmäßigkeit des als Schenkung auf den Todesfall vorgenommenen Ansatzes von 369.673,79 € mit dem Vorbringen, da eine einheitliche Zuwendung vorliege, sei von dem für die Apotheke-3 festgestellten positiven Wert des Gesellschaftsanteiles in Höhe von 349.673,79 € noch der für den Gesellschaftsanteil an der Apotheke-1 festgestellte negative Wert von - 93.607 € in Abzug zu bringen, ergebe sich doch aus dieser Differenz der als Schenkung auf den Todesfall anzusetzende gesamte Vermögensanfall an den Bw.

Nach § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (vgl. VwGH 22.4.1986, 85/14/0167). Die Schenkung auf den Todesfall ist eine unbedingte, mit dem Tod des Erblassers (Geschenkgebers) terminierte Schenkung. Die Schenkung auf den Todesfall hat Vertragscharakter und begründet daher lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch des Beschenkten gegen den Schenker, der erst nach dessen Tod erfüllt werden soll. Die Schenkung entfaltet ihre eigentliche Wirkung erst beim Ableben des Geschenkgebers (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 46 zu § 2 ErbStG). Da es sich bei der Schenkung auf den Todesfall um eine Schenkung handelt, sind für die Steuerpflicht die objektive Bereicherung und der

subjektive Bereicherungswille des Geschenkgebers und Geschenknehmers voneinander (Dorazil-Taucher, ErbStG, Rz. 5.21 und 5.22 zu § 2 ErbStG).

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Daraus ist für den Bereich der Schenkungssteuer der Grundsatz der Einheitlichkeit der Schenkung abzuleiten. Mehrere schenkungsweise zugewendete Vermögensgegenstände bilden eine einheitliche Schenkung, wenn diese nach dem Willen der Parteien und den objektiven Gegebenheiten als einheitliches Rechtsgeschäft anzusehen ist. Nicht nur bei einem Nachlass sind positive und negative Werte zusammenzurechnen, sondern auch bei Schenkungen. Die Schenkung ist ein einheitlicher Vorgang, auch wenn einem Geschenknehmer mehrere, verschiedene oder verschiedenartige Gegenstände gleichzeitig zugewendet werden und etwa auch mehrere Verträge abgeschlossen werden, die aber dem Sinn der Zuwendung entsprechend objektiv und subjektiv als eine Einheit anzusehen sind, weil sie in einem sachlichen und persönlichen Zusammenhang stehen. Dazu gehört auch, dass die Vertragspartner trotz getrennter Vereinbarungen eine einheitliche Regelung wollen. Wird also mit mehreren Vorgängen ein einheitlicher Zweck verfolgt, kommt unter Bedachtnahme auf § 21 BAO eine Teilung der Rechtsvorgänge in mehrere Schenkungsvorgänge nicht in Betracht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 3 zu § 3 ErbStG und Dorazil-Taucher, ErbStG, Rz. 2.62 und 2.63 zu § 3 ErbStG).

Bei der Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfalles ist von folgendem unbestritten gebliebenen Sachverhalt auszugehen. C hat mit den jeweils anderen Gesellschaftern, und damit auch mit seinem Sohn Mag. pharm M., am 15. Dezember 2002 gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen abgeschlossen, die (neben anderen für den Streitfall nicht relevanten Bestimmungen) allesamt Regelungen der Rechtsnachfolge für den Todesfall in der Weise enthielten, dass mit dem Tod von C seine jeweiligen Gesellschaftsanteile an den genannten Personengesellschaften auf seinen Sohn Mag. pharm M. übergehen, während gegenüber den (anderen) Rechtsnachfolgern des Verstorbenen ein Anspruch auf Auszahlung eines Auseinandersetzungsguthabens ausgeschlossen worden war. Der Erwerb der Gesellschaftsanteile durch Mag. pharm M. bildete den Gegenstand der von Finanzamt und vom Bw. als Schenkung auf den Todesfall steuerrechtlich beurteilten Rechtsvorgänge.

Ist aber, wie oben ausgeführt, die Schenkung auf den Todesfall eine unbedingte, mit dem Tod des Erblassers (Geschenkgebers) terminierte Schenkung, die erst nach dem Tod des Erblassers aus dessen Nachlass erfüllt werden soll, weshalb diese Schenkung ihre eigentliche Wirkung erst beim Ableben des Geschenkgebers entfaltet, dann kann kein Zweifel darüber bestehen, dass der steuerpflichtige Erwerb in dem mit dem Tod des Geschenkgebers zeitlich festgelegten schenkungsweisen Vermögenszuwachs der Gesellschaftsanteile liegt. Die mit

dem Tod des Geschenkgebers anfallende Zuwendung der Gesellschaftsanteile bildet die objektive Bereicherung des Bw. Gilt aber nach § 20 ErbStG als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, dann ist darunter die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen. Daraus ist für den Bereich der Schenkungssteuer der Grundsatz der Einheitlichkeit der Schenkung abzuleiten. War daher wie im Streitfall unbedenklich gegeben durch die mehreren schenkungsweise auf den Todesfall zugewendeten Vermögensgegenstände (hier Gesellschaftsanteile eines Komplementärs und Anteile an einer OG) nach dem Willen von Geschenkgeber und Geschenknehmer und den objektiven Gegebenheiten eine einheitliche Nachfolgeregelung hinsichtlich dieser geschenkten Gesellschaftsanteile beabsichtigt, dann steht der Annahme einer einheitlichen Schenkung auch nicht der Umstand entgegen, dass auf Grund der vorliegenden Beteiligungen (notwendigerweise) mehrere getrennte Vereinbarungen abgeschlossen wurden, verfolgten doch diese am gleichen Tag getroffenen Vertragsbestimmungen allesamt den gemeinsamen Zweck der Herbeiführung einer Vermögensübertragung (Übertragung der Gesellschaftsanteile) im Todesfall vom Vater an den Bw. Wenn aber nach § 20 ErbStG als Erwerb der gesamte Vermögensanfall gilt, darunter die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen ist, dann ist im Gegenstandsfall der bei der einheitlichen Schenkung auf den Todesfall für die Apotheke-3. angefallene positiv bewertete Gesellschaftsanteil mit dem für die Apotheke-1 negativ bewerteten Gesellschaftsanteil zusammenzurechnen, bildet doch die Differenz die mit diesem Vermögensanfall eingetretene objektive Bereicherung des Bw. Der Hinweis auf Fellner, Rz. 6a zu § 11 ErbStG vermag die Rechtsansicht des Finanzamtes nicht zu stützen, denn diese gesetzliche Bestimmung normiert eine Zusammenrechnung von (innerhalb von 10 Jahren) zeitlich getrennt ausgeführter Zuwendungen, greift somit nur dann, wenn mehrere "Erwerbe" und nicht ein einzelner (zusammengefasster) Erwerb vorliegt. Gerade von Letzterem war jedoch im Streitfall auf Grund der vorliegenden Umstände des Einzelfalles auszugehen. Diesbezüglich führt die zitierte Literaturstelle aber selbst aus, dass bei einem einheitlichen Erwerb positives Vermögen und negatives Vermögen zu saldieren ist. Dem Berufungsbegehren als solchem war daher vollinhaltlich beizupflichten, dass der für den Gesellschaftsanteil an der Apotheke-3. festgestellte positive Wert von 349.673,79 € mit dem für den Gesellschaftsanteil an der Apotheke-1 festgestellten negativen Wert von 93.607 € zusammenzurechnen ist, wodurch sich als Schenkung auf den Todesfall ein gesamter Vermögensanfall von 256.066,79 € ergibt.

Über die Berufung war im Ergebnis als Folge nachstehend angeführter Richtigstellung der Steuerberechnung spruchgemäß durch Festsetzung der Erbschaftssteuer in Höhe von **6.923,70 €** zu entscheiden. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Steuer wurden wie folgt ermittelt:

Schenkung auf den Todesfall lt. Berufungsentscheidung	256.066,79 €
Anteiliges Reinvermögen Verlassenschaft (darin enthalten ein Gst mit dem halben 3-fachen EW in Höhe von 39.722,64 €)	15.289,32 €
Vorschenkung Grundstück (3 x EW von 20.514,05 €)	61.542,15 €
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00 €
- Freibetrag gem. § 15a ErbStG	- 200.750,00 €
Steuerpflichtiger Gesamterwerb (gerundet gemäß § 28 ErbStG)	129.948,00 €
Steuerberechnung für den Gesamterwerb	
Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 7 % von 129.948 €	9.096,36 €
*) gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom steuerlich maßgeblichen (gemäß § 28 ErbStG abgerundeten) Wert der Grundstücke von 101.264 € (= 39.722 € + Grundstück Vorschenkung 61.542 €).	2.025,28 €
Erbschaftssteuer Gesamterwerb	11.121,64 €
*) abzüglich die auf die Vorschenkung entfallende (fiktive) Steuer	
Berechnung:	
gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG: 5 % von 59.342 € (= 61.542 - 2.200)	2.967,10 €
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG: 2 % von 61.542 €	1.230,84 €
	*)- 4.197,94 €
Erbschaftssteuer	6.923,70 €
(ErbSt lt. bekämpften Bescheid: 16.716,46 €)	

*) Der Vollständigkeit halber bzw. zur Klarstellung obiger Steuerberechnung bleibt noch anzuführen, dass (unabhängig vom konkreten Berufungspunkt) vom Finanzamt die festgesetzte Steuer (siehe diesbezüglich den Bp- Bericht, Steuer gemäß § 8 (4) ErbStG angesetzt mit 794,45 € (= 2 % von 39.722,64) in Konnex gesehen mit abzüglich § 11 (1) ErbStG - 4.197,94 € fiktive Steuer aus Vorschenkung) insoweit rechnerisch unrichtig ermittelt worden ist, wurde doch in die Berechnung der Erbschaftssteuer Gesamterwerb die für die Vorschenkung (Grundstück) gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG festzusetzende Steuer nicht einbezogen, hingegen war bei der für die Vorschenkung abgezogenen fiktiven Steuer von 4.197,94 € die darauf gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG entfallende Steuer von 1.230,84 € (= 2 % von 61.542) sehr wohl enthalten. Diese (rechnerische) Unrichtigkeit war gemäß § 289 Abs. 2 BAO im Rahmen der Berufungsentscheidung von Amts wegen aufzugreifen und zu bereinigen, weshalb über die Berufung insgesamt teilweise stattgebend abzusprechen war.

Innsbruck, am 13. Oktober 2009