

GZ. RV/1492-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Schwarz & Kallinger Wirtschaftstreuhand GesmbH, gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die vorläufige Abgabenfestsetzung wird durch eine endgültige Festsetzung ersetzt.

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit S 8,233.924,--

(14 % von einer Bemessungsgrundlage von S 58,813.740,--)

entspricht € 598.382,59

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaftssache der am 11. März 1998 verstorbenen Adoptivmutter gab der Berufungswerber (Bw.) als Alleinerbe auf Grund einer letztwilligen Anordnung zum gesamten Nachlass eine unbedingte Erbserklärung ab.

Im Verlassenschaftsvermögen befand sich neben anderen Vermögenswerten auch ein Kommanditgesellschaftsanteil an einer GmbH & Co KG. Diesen Gesellschaftsanteil hat der Erbe mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 18. Juli 1994 geschenkt erhalten.

Mit vorläufigem Bescheid setzte das Finanzamt Urfahr gegenüber dem Bw. Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG für einen Erwerb der Steuerklasse I mit 14 % von S 59,813.090,--, sohin mit S 8,373.833,-- fest. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Erbschaftssteuer wurde der Gesellschaftsanteil mit einem Wert von S 60,338.220,23 angesetzt.

In der dagegen eingebrauchten Berufung wird vorgebracht, das bewertungsrechtliche Gesamtvermögen der Kommanditgesellschaft betrage S 80,582.685,18, davon sei in endbesteuerten Wertpapieren ein Betrag von S 47,846.047,-- angelegt gewesen. Die Erblasserin hätte ein positives Verrechnungskonto in Höhe von S 47,167.964,69 gehabt. Die Wertpapiere seien als Kapitalvermögen zu sehen, da sie über das genannte Verrechnungskonto zumindest in dessen Höhe dem Privatvermögen der Verstorbenen zuzurechnen wären. Die verbleibende Differenz zwischen Wertpapieren und Verrechnungskonto wäre durch die Kommanditeinlage gedeckt gewesen. Aus dieser Sicht seien die Wertpapiere nicht als Betriebsvermögen zu betrachten, sondern als Kapitalvermögen der Erblasserin. Die Tatsache der Zugehörigkeit zum Privatvermögen werde auch durch die Überliquidität dokumentiert und durch die in der Berufungsschrift angeführten Kennzahlen untermauert.

Auch wenn man davon ausgehe, dass diese Wertpapiere dem Betriebsvermögen zugehörig seien, so stelle sich die Frage nach deren Erbschaftssteuerpflicht. Das Wort "Kapitalvermögen" in § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG könne auch auf Kapitalvermögen in Gesellschaften und Unternehmen bezogen werden und müsse nicht unbedingt im technischen Sinne des § 27 EStG ("Einkünfte aus Kapitalvermögen") gesehen werden. Weiters weise § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG auf § 97 Abs. 1 erster Satz EStG hin, welcher die Endbesteuerung für das Vermögen natürlicher Personen sowohl im privaten als auch im betrieblichen Bereich der einkommenssteuerlichen Endbesteuerung unterwerfe. Der Kommentierung von Doralt, wonach nur die Erbschaftssteuer im außerbetrieblichen Bereich abgegolten sei, werde im

weiteren wegen dort nicht angeführter Begründung nicht weiter gefolgt (Doralt, Einkommensteuergesetz, § 97 Tz. 5). Auch nicht zu überzeugen möge Punkt 11.3 "Reichweite der Endbesteuerung" des Endbesteuerungserlasses AÖF 1994/175, wonach der Verweis des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG als statisch zu sehen sei und daher auf die Fassung des § 97 Abs. 1 und 2 EStG idF BGBl. Nr. 12/1993 abziele. In Punkt 3.1 des zitierten Erlasses (Abgrenzung zwischen den Vermögensphären) seien die Kriterien für die Zugehörigkeit angeführt. Die gegenständlichen Wertpapiere dienten zweifelsfrei nicht zur Abwicklung betrieblicher Geschäftsfälle und auch nicht einer betriebsnotwendigen anderen Finanzierung. Ein Betrag von rund S 632.000,-- diene der Deckung von Abfertigungs- und Pensionsverpflichtungen.

Durch die Ausnahme solcher Wertpapierkonten von der Endbesteuerungswirkung komme es zu einer sachlich ungerechtfertigten Ungleichbehandlung solcher Steuerpflichtiger, auf die der genannte Vorgang zutreffe, im Vergleich zu anderen, die Wertpapiere außerhalb des Zusammenhangs mit betrieblichem Vermögen von Todes wegen erwerben.

Im Zuge einer von der Betriebspprüfung des Finanzamtes Urfahr am 6. Dezember 2000 durchgeföhrten Nachschau gemäß § 144 BAO wurde ein steuerpflichtiger Erwerb von S 59,873.745,-- (darin Anteil an der GmbH & Co KG in Höhe von S 60,344.015,--) ermittelt. Seitens des Finanzamtes Urfahr ist keine Berufungsvorentscheidung ergangen.

In einer Berufungsergänzung vom 29. Mai 2002 wurde eine weitere Passivpost (Schadenersatzforderung) im Betrage von S 1,060.000,-- geltend gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG (idF Art 48 StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201) bleiben steuerfrei:

Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

Diese Fassung der Z. 17 ist gem. § 34 Abs. 1 Z. 3 ErbStG anzuwenden auf alle Erwerbe von Todes wegen nach Personen, die in der Zeit vom 1. Juni 1996 bis 31. Dezember 1999 verstorben sind.

§ 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG lautete in der ursprünglichen Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993:

Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Einkommensteuergesetz 1988 unterliegen.

Durch das Steuerreformgesetz (StRefG) 1993, BGBl. Nr.818, wurde die Bestimmung des § 97 EStG 1988 über die Steuerabgeltung (mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1994) wesentlich ausgeweitet. Insbesondere wurden damit auch betriebliche Bankeinlagen und Forderungswertpapiere und ebenso Anteile an Kapitalgesellschaften im Betriebs- und Privatvermögen in die Endbesteuerung einbezogen. Eine Änderung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG gleichzeitig mit der Änderung des § 97 EStG 1988 durch das StRefG 1993 ist jedoch unterblieben.

Daraufhin wurde § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG durch das Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 1994, BGBl. Nr.680, einer Neufassung unterzogen. Die Erläuterungen der Regierungsvorlage zu Art. VIII AbgÄG 1994 lauten (1624 Blg NR 18. GP):

"Die Zitierungsergänzung dient der – sich ohnehin aus der Judikatur des VfGH ergebenden (vgl. VfGH 29.11.1994, G 175/84; 27.2.1986, B 457/85) – Klarstellung, dass es sich im § 15 Abs. 1 Z. 17 um einen statischen Verweis handelt. Es kommt dadurch (noch) klarer zum Ausdruck, dass die mit dem StRefG 1993 im Einkommensteuerrecht vorgenommene Ausweitung der Endbesteuerung (betriebliche Bankeinlagen und Forderungswertpapiere,) für die Erbschafts- und Schenkungssteuer keine Wirkung hat. Weiters wird klargestellt, dass"

Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG (nunmehr nach dessen erstem Teilstrich) ist, dass die Erträge aus dem Kapitalvermögen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung nach § 97 Abs. 1 erster Satz sowie Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG 1988 idF Bundesgesetz BGBl. Nr.12/1993 unterliegen. § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG umschreibt jenes Vermögen, dessen todeswegiger Erwerb steuerfrei bleibt, durch Verweisung auf § 97 Abs. 1 und 2 EStG idF BGBl. Nr. 12/1993, der auf § 93 EStG 1988 weiterverweist. Er verweist ausdrücklich auf eine bestimmte – feststehende – Fassung, die somit zu seinem eigenen Inhalt wird; die Verweisung ist also – statisch – und durch die späteren Änderungen des EStG 1988 nicht berührt worden (VfGH 12.10.1998, G 170/96 u.a.).

Im Hinblick darauf, dass die geltende Fassung eine statische Verweisung enthält, haben die Änderungen des § 97 EStG durch das StRefG 1993, BGBl. Nr.818, und durch das StruktAnpG 1996, BGBl. Nr.201, für die Erbschaftssteuer keine Wirkung.

Voraussetzung für die Erbschaftssteuerbefreiung der bezeichneten Kapitalvermögen ist weiters, dass die Erträge daraus zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 - § 97 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 12/1993 verweist ausdrücklich auf § 27 EStG 1988 - gehören. Ausgeschlossen ist die Steuerbefreiung also dann, wenn die Erträge zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 EStG 1988, das sind die – betrieblichen – Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit sowie die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, gehören.

Die Erblasserin war Kommanditistin der vorliegenden im Firmenbuch des Landes- als Handelsgericht Steyr eingetragenen GmbH & Co KG (siehe Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 18. Juli 1994). Bei Unternehmen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und deren Gewinn somit nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln ist, gehört neben dem notwendigen auch das gewillkürte Vermögen zum Betriebsvermögen. Lt. Bilanz zum 31. Jänner 1998 gehören die berufungsgegenständlichen Wertpapiere zum Anlagevermögen der vorliegenden GmbH & Co KG und gehört das Kapitalvermögen somit zu einem Betriebsvermögen.

Der todeswegige Erwerb von (notwendigem oder gewillkürtem) Betriebsvermögen ist selbst dann, wenn er Vermögen betrifft, das Werte iSd § 97 Abs. 1 erster Satz oder Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG 1988 idF BGBl. Nr. 12/1993 enthält (Sparbücher, Wertpapiere), erbschaftssteuerpflichtig und nicht von der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG erfasst (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 15 ErbStG; Rz. 64; Dorazil/Taucher, MAG, ErbStG, Anm 20.1 zu § 15 ErbStG).

Wertpapiere, die zur Deckung von Abfertigungs- oder Pensionsrückstellungen dienen, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen.

§ 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG setzt das Gebot des Endbesteuerungsgesetzes , eine Abgeltungswirkung vorzusehen, in der Weise um, dass er eine Steuerbefreiung normiert. Soweit der einfache Gesetzgeber den Vorgaben des Endbesteuerungsgesetzes entspricht, ist ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht zu beanstanden. § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG hat genau jenen Inhalt, den er nach dem Endbesteuerungsgesetz haben muss (VfGH 12.10.1998, G 170/96 u.a., und 27.9.1999, B 129/97, B 130/97, B 132/97). Die Befreiungsbestimmung erfasst nämlich jene und nur jene Vorgänge, die gemäß dieser – im Verfassungsrang stehenden – Vorschrift des Endbesteuerungsgesetzes unter die dort vorgesehene

Abgeltungswirkung fallen müssen (VfGH 27.9.1999, B 129/97, B 130/97, B 132/97). Der Verstoß der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 (nunmehr nach dessen erstem Teilstrich) gegen den Gleichheitsgrundsatz ist im Hinblick auf die Erfüllung der Vorgaben des im Verfassungsrang stehenden Endbesteuerungsgesetzes nicht zu beanstanden (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0089).

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist.

Die Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG errechnet sich nunmehr wie folgt:

Bemessungsgrundlage lt. Niederschrift vom 6. Dezember 2000	S 59,873.745,--
abzüglich weiterer Passivpost (Schadenersatzford.) lt. Nachtrag zur Berufung	S -1,060.000,--
	S 58,813.745,--

Der Berufung war somit teilweise statzugeben und der Bescheid abzuändern wie im Spruch erfolgt.

Linz, 18. Juni 2003