



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.Z., inO., vertreten durch Dr. Günter Wappel, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Landskrongasse 8/1a, vom 17. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 1. Dezember 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Verlass nach dem am 25. Dezember 2002 verstorbenen J.Z. gaben die gesetzlichen Erben, die erbl. Tochter Mag. N.Z., die erbl. Tochter Ch.Z., der erbl. Sohn J.Z. und der erbl. Sohn M.Z. je zu einem Viertel des Nachlasses die unbedingten Erbserklärungen ab. Im eidesstättigen Vermögensbekenntnis scheint in den Aktiva insbesonders die Liegenschaft xy mit dem Pensionsbetrieb B., einem Einfamilienhaus, einem Grundstück mit Gartenhaus und einem landwirtschaftlichen Betrieb auf. Im Erbübereinkommen vereinbaren dann die Erben, dass der erbl. Sohn J.Z. den gesamten Nachlass einschließlich des Pensionsbetriebs samt allem Betriebsvermögen und allen Betriebsschulden gegen Bezahlung von Erbteilsbeträgen an

M.Z. in Höhe von 22.000,00 €, an Ch.Z. in Höhe von 14.000,00 € und an Mag. N.Z. in Höhe von 14.000,00 € zur gänzlichen Abgeltung der Erbansprüche, übernimmt. Mit Schreiben vom 29. November 2004 wurde die Teilwert-Bilanz des Unternehmens zum Stichtag 31. Dezember 2002 vorgelegt.

Das Finanzamt setzte für die Erben auf Grund der abgegebenen Erbserklärungen unter Heranziehung von je einem Viertel des erbl. Vermögens als Bemessungsgrundlage mit Bescheid vom 1. Dezember 2004 die Erbschaftssteuer fest.

Gegen diese Bescheide erhoben die Erben Berufungen mit der Begründung, dass zwei der Forderungen des Erblassers sowohl im eidesstättigen Vermögensbekenntnis als auch in der Teilwert-Bilanz enthalten seien und dadurch eine doppelte Erfassung vorliege. Weiters sei bei der Berechnung der Erbschaftssteuer der Freibetrag nach § 15 a ErbStG nicht berücksichtigt worden.

Das Finanzamt gab den Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen teilweise statt, wobei bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage die Doppelerfassung der Forderungen berücksichtigt wurde. Den anteiligen Freibetrag gemäß § 15 a ErbStG wurde aber nur J.Z. , der nach dem Erbübereinkommen die Betriebe übernommen hat, gewährt, den drei anderen erbl. Kindern wurde der Freibetrag bei der Berechnung der Erbschaftssteuer versagt, da sie zwar das begünstigungsfähige Vermögen mit dem Tod des Erblassers erworben haben, aber durch die Weitergabe an den Miterben J.Z. im Erbübereinkommen die Steuer nachzuerheben ist.

Daraufhin stellten die erbl. Tochter Mag. N.Z. , die erbl. Tochter Ch.Z. und der erbl. Sohn M.Z. die Anträge auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass im Zuge des Erbübereinkommens nicht über Betriebsweitergabe und Betriebsvermögen von den Berufungswerbern disponiert, sondern das Erbrecht an sich geregelt worden sei, und um dem vereinbarten Übernehmer das Fortführen des Betriebes zu ermöglichen. Die Regelung im Erbübereinkommen stelle in rechtlicher Hinsicht keine Veräußerung dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich, ob die Berufungswerber ein Freibetrag nach § 15 a ErbStG zusteht, bzw. ob die im Erbübereinkommen erfolgte Weitergabe des durch Erbanfall erworbenen Anteils am Betrieb einen Nachversteuerungstatbestand nach Abs. 5 leg. cit. erfüllt.

Gemäß § 15 a ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen von inländischen Betrieben bis zu einem Wert von 365.000,00 € steuerfrei.

Nach Abs. 5 dieser Bestimmung ist die Steuer jedoch nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

Als Erwerb von Todes wegen gilt nach den Bestimmungen des ErbStG der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Zivilrechtlich tritt der Erbanfall grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers ein. Steuerrechtlich ist der Erwerb durch Erbanfall mit Abgabe der Erbserklärung vollzogen.

Die Berufungswerber haben aufgrund des Gesetzes die unbedingten Erbserklärungen je zu einem Viertel des Nachlasses abgegeben. Damit war nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Tatbestand des Erwerbes von Todes wegen - durch Erbanfall - erfüllt und ist die Steuerschuld entstanden. Demnach hätte den Berufungswerbern hinsichtlich des erworbenen Anteils am Betrieb auch ein aliquoter Freibetrag nach § 15 a ErbStG zugestanden.

Allerdings ist im Abs. 5 der maßgeblichen Bestimmung des § 15 a ErbStG eine Behaltefrist von 5 Jahren normiert, wonach eine Nachversteuerung zu erfolgen hat, wenn der zugewendete Betrieb innerhalb dieses Zeitraumes entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird. Im Erbübereinkommen vereinbarten dann die Erben, dass der erbl. Sohn J.Z. den gesamten Nachlass einschließlich des Pensionsbetriebs samt Betriebsvermögen und Betriebsschulden übernimmt.

Aufgrund dieser Ausgangslage hat das Finanzamt im Sinne der damaligen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in der mittels Erbübereinkommen erfolgten Übertragung des durch Erbserklärung bereits zuvor erworbenen Anteils am Betrieb einen freibetragsschädlichen Vorgang erblickt.

Demgegenüber hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) in seinem Erkenntnis vom 29. September 2006, B 3551/05, ausgesprochen, dass die Nacherhebung der Erbschaftssteuer auf Grund einer Übertragung von Gesellschaftsanteilen im Zuge eines Erbübereinkommens eine sachlich nicht gerechtfertigte Auslegung des Gesetzes darstellt. Aus dem Zweck des § 15 a ErbStG, die Übergabe von Betrieben im Interesse der Substanzerhaltung und der Sicherung von Arbeitsplätzen zu erleichtern, schließt der VfGH, dass eine Zuteilung von Vermögenswerten im Zuge eines Erbübereinkommens nicht als eine Übertragung im Sinne des § 15 a ErbStG anzusehen ist, weil dem Gesetz sonst ein gleichheitswidriger Inhalt beigemessen werden würde.

Beim Erwerb von Todes wegen könne in gewissen Fällen die Unternehmensfortführung zwangsläufig nur durch Zuteilung des Unternehmens im Rahmen der Erbauseinandersetzung (zivilrechtlich gesehen also durch einen zweiaktigen Vorgang) erreicht werden. Aus dem Zweck der Begünstigung folge aber dann, dass eine solche Übertragung in sachlicher Weise nicht zu einer Nacherhebung der Steuer führen dürfe. Vielmehr sei in solchen Fällen die Unternehmenserhaltung durch den oder die begünstigten Erwerber nicht gefährdet, sondern sogar typischerweise die Erhaltung des Unternehmens durch das Erbübereinkommen sichergestellt.

Im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation des § 15 a ErbStG stellt somit die Zuteilung von Betriebsvermögen an einen Miterben im Rahmen eines Erbübereinkommens keine freibetragsschädliche Übertragung dar und ist daher der angefochtene Bescheid wie folgt abzuändern:

Steuerpflichtiger Erwerb lt. BVE vom 16.2.2005	93.768,90 €
abzüglich Freibetrag nach § 15 a ErbStG	- 443,53 €
abzüglich Freibetrag nach § 15 a ErbStG	- 84.440,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	8.885,37 €
Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerkl. I) 2,5 %	222,13 €
Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG	283,40 €
Summe Erbschaftssteuer	505,53 €

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 7. Februar 2008