



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.P., Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft.X, vom 31. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 3. Mai 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit "Schenkungsvertrag, Änderung des Gesellschaftsvertrages" vom 9. November 2001 und dem dazu ergangenen Nachtrag vom 20. Dezember 2001, abgeschlossen zwischen den Ehegatten A.P. und O.P. einerseits und J.P. andererseits wurde auszugsweise Folgendes vereinbart:

#### "1. Status

- 1.) Vorausgeschickt wird, dass die Firma "XY.KG" mit dem Sitz in Ort.X im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Innsbruck zu FN Zahl eingetragen ist.
- 2.) Komplementär ist einerseits Herr O.P., geb. 31.1.1932, und andererseits Herr J.P., geb. 14.3.1961. Frau A.P., geb. F., geb. 30.11.1932, ist Kommanditistin mit einer Vermögenseinlage von S 180.417,-- (€ 13.111,41). Die genannten Gesellschafter sind an der Kommanditgesellschaft zu gleichen Teilen, somit je zu 1/3, beteiligt.

#### 3. Abtretungen/Änderungen des Gesellschaftsvertrages

- 1) Die Ehegatten A.P. und O.P. übergeben hiermit unentgeltlich, somit geschenkweise von ihrer Beteiligung von jeweils 1/3 (8/24) an der "XY.KG ", **je 5/24** an ihren Sohn J.P. und letzterer übernimmt diese zusammen 10/24 Anteile in sein Eigentum.

2) Somit ist der Komplementär J.P. – im Zusammenhang mit seiner bisherigen Beteiligung von  $\frac{1}{3}$  ( $\frac{8}{24}$ ) – nunmehr zu  $\frac{3}{4}$  ( $\frac{8}{24} + \frac{10}{24} = \frac{18}{24}$ ) an der gegenständlichen Kommanditgesellschaft beteiligt.

3) Durch diese Abtretung verringert sich der Anteil des Komplementärs O.P. von bisher  $\frac{1}{3}$  ( $\frac{8}{24}$ ) um  $\frac{5}{24}$  auf  $\frac{1}{8}$  ( $\frac{3}{24}$ )

4) (ho. Anmerkung: in der Fassung des Nachtrages) Weiters verringert sich der Anteil der Kommanditistin A.P. von bisher  $\frac{1}{3}$  ( $\frac{8}{24}$ ) um  $\frac{5}{24}$  auf  $\frac{1}{8}$  ( $\frac{3}{24}$ ). Dadurch verringert sich auch die Vermögenseinlage der A.P. von derzeit S 180.417,-- (€ 13.111,41) um  $\frac{5}{24}$ , also um S 112.760,63 (€ 8.194,63) auf S 67.656,37 (€ 4.916,78)"

Laut Nachtrag und der einen integrierenden Bestandteil des Nachtrages bildenden beigelegten Einheitswertberechnung ergab sich der "Einheitswert des übertragenen Betriebsvermögens" in Höhe von zusammen 2,560.212,45 S und ein anteiliger Freibetrag gemäß § 15a ErbStG ( $\frac{10}{24}$ - tel) von 2,083.333,33 S.

Mit der Abgabenerklärung Erb 2 vom 30. März 2005 wurde die zwischen O.P. als Zuwendender und J.P. als Empfänger erfolgte Schenkung unter Lebenden eines Geldbetrages von 70.000 € angezeigt.

Mit Schenkungssteuerbescheid vom 3. Mai 2005 (Erf. Nr. 123) wurde gegenüber dem J.P. (Bw.) hinsichtlich des Rechtsvorganges "Nachtrag vom 20.12.2001 und Schenkungsvertrag vom 9. November 2001 mit O.P." ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 1,250.100,00 S (Ermittlung dieser Bemessungsgrundlage: Anteil an der Personengesellschaft 1,280.106,26 S - Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG) mit 5.450,90 € (Steuerklasse I, 6 %) festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, der Freibetrag gem. § 15a ErbStG könne nicht berücksichtigt werden, da vom Geschenkgeber nicht mindestens  $\frac{1}{4}$  des Betriebes übertragen worden sei.

Mit einem weiteren Schenkungssteuerbescheid vom 3. Mai 2005 (Erf. Nr. 456) wurde gegenüber dem Bw. für den Rechtsvorgang "Schenkungen vom 30. März 2005 mit O.P." zum einen der nunmehr geschenkte Geldbetrag von 70.000 € und zum anderen als früherer Erwerb obige Schenkung des Anteiles an einer Personengesellschaft im Betrag von 93.028,95 € angesetzt. Nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG ergab sich ein steuerpflichtiger Gesamterwerb von 160.828,95 €, während der steuerpflichtige frühere Erwerb mit 90.828,95 € (= 93.028,95 € minus Freibetrag) ermittelt wurde. Die Steuer für diesen Gesamterwerb betrug 12.866,24 € (Steuerklasse I, 8 % von 160.828 €). Unter Abzug der anrechenbaren Steuer für den früheren Erwerb von 5.449,68 € (Steuerklasse I, 6 % von 90.828 €) wurde für den angeführten Rechtsvorgang eine Schenkungssteuer von 7.416,56 € festgesetzt.

Gegen diese beiden Schenkungssteuerbescheide wurden in einem einheitlichen Schriftsatz jeweils Berufungen eingebracht. Die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid (Erf. Nr.

123 ) wurde damit begründet, das Finanzamt habe den Freibetrag gemäß § 15a ErbStG deshalb nicht berücksichtigt, da die Geschenkgeber nicht mindestens 1/4 des Betriebes übertragen hätten. Das Finanzamt habe dabei den § 15a ErbStG in einer derart strengen Auslegung interpretiert, welche dem Gesetzeszweck widerspreche. Der § 15a ErbStG sehe für die Anwendung des Freibetrages unter anderem zwei Kriterien vor, nämlich dass die Geschenkgeber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld mindestens zu 1/4 unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt seien (§ 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG) und dass der übertragene Mitunternehmeranteil einem Anteil von mindestens 1/4 des Betriebes entspreche (§ 15a Abs. 3 Z 3 iVm § 15a Abs. 3 Z 1 ErbStG). Im Streitfall betrage die Beteiligung der A.P. und des O.P. im Zeitpunkt der Schenkung je 8/24. Die Eltern des Geschenknehmers J.P. wären somit mit je 1/3 an der Firma XY.KG beteiligt gewesen. Die Höhe der Beteiligung übersteige daher die vom § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG geforderte Viertel- Grenze. A.P. und O.P. hätten von ihren Anteilen von je 8/24 jeweils 5/24, somit in Summe 10/24, an J.P. übergeben. Damit übersteige der übertragene Mitunternehmeranteil von 10/24, das seien 41,76 %, jedenfalls die Viertel-Grenze gem. § 15a Abs. 3 Z 1 ErbStG. Eine Auslegung dahingehend, dass sich der Viertel- Betrag ausschließlich aus Sicht der Übergeber, somit isoliert auf die jeweiligen Mitunternehmeranteile beziehe, sei dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen und wäre eine derartige Gesetzesauslegung sachlich nicht gerechtfertigt.

Die Berufung gegen den Schenkungsteuerbescheid (Erf.Nr. 456) wurde im Wesentlichen darauf gestützt, auf Grund dieser vom Finanzamt vorgenommenen Auslegung sei die Vorschenkung ohne Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 15a ErbStG angesetzt worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung, die sich im Ergebnis auf beide bekämpfte Schenkungssteuerbescheide bezog, enthielt folgende Begründung:

"Aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRG 2000 (1766 BlgNr 20.GP siehe auch Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuer Fellner § 15a III) ist zu entnehmen, dass die Schenkungsteuerbefreiung nach § 15a ErbStG nur dann zutrifft, wenn grundsätzlich mindestens 1/4 des betreffenden Betriebes bezogen auf den Geschenkgeber übertragen werden. Es muss demnach der Geschenkgeber 1/4 des gesamten Betriebes übertragen- egal ob an eine Person oder an Mehrere- nur dann wird der Vorgang im Sinne des § 15a ErbStG von der Schenkungssteuer anteilig befreit. Da im Berufungsfall zwar der Geschenknehmer in Summe mehr als 1/4 des Betriebes erhält- dies jedoch als Resultat von zwei Schenkungsvorgängen je zur Hälfte von seinen Eltern, kann die beantragte Befreiung nicht gewährt werden. Die Berufung war daher abzuweisen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird darin noch vorgebracht, dass dem Finanzamt darin beizupflichten sei, dass die Erläuterungen zu Art IX Z 4 des Steuerreformgesetzes 2000 (§ 15a) ein Fallbeispiel präsentieren würde, wonach der Wert des übertragenen Vermögens eines Geschenkgebers

mindestens 1/4 des Wertes des Gesamtbetriebes betragen müsse. Es handle sich jedoch bei dieser Erläuterung ausschließlich um ein Fallbeispiel und gehe dies schon aus der Textierung des dritten Absatzes der Erläuterungen "Der Freibetrag (Freibetragsteil) soll grundsätzlich immer dann zustehen....." hervor. Das ErbStG verwende in § 15a Abs. 3 den Begriff Erblasser (Geschenkgeber) offensichtlich synonym für singular und plural. Dies ergebe sich zweifelsfrei daraus, da die Viertelgrenze des Mitunternehmeranteiles sowohl in § 15a Abs. 2 Z 2 (Geschenkgeber) als auch in § 15a Abs. 3 Z 2 (Betrieb) normiert sei. Würde sich die Viertelgrenze des § 15a Abs. 3 Z 2 ErbStG nicht ausschließlich auf den Betrieb, sondern auch auf die Person des Geschenkgebers beziehen, wäre die Normierung einer Viertelgrenze in § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG überflüssig. Wäre es Absicht des Gesetzgebers gewesen, die Viertelgrenze der Beteiligung des Geschenkgebers (§ 15a Abs. 3 Z 2 ErbStG) ident mit der Viertelgrenze des übertragenen Vermögensanteiles (§ 15a Abs. 3 Z ErbStG) gleichzustellen, hätte es der Differenzierung in diesen beiden Absätzen nicht bedurft, da ein Geschenkgeber nur dann einen Viertelanteil übertragen könne, wenn er auch mit einem Viertelanteil beteiligt sei. Eben weil der Gesetzgeber die Viertelgrenze personen- und betriebsbezogen differenziere, sei es möglich, dass mehrere zu einem Viertel beteiligte Personen insgesamt einen Viertelanteil übertragen und der Freibetrag trotzdem zustehe. Jede andere Auslegung des § 15a ErbStG wäre sachlich nicht gerechtfertigt.

Mit Berufungsentscheidung vom 11. Mai 2006, RV/0380-I/05 wurden die Berufungen gegen die beiden Schenkungsteuerbescheide als unbegründet abgewiesen im Wesentlichen mit der Begründung, das Finanzamt habe zu Recht auf die gegenständlich versteuerte Schenkung eines 5/24-Anteiles an einer Kommanditgesellschaft nicht die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG angewandt. Hinsichtlich der dafür ins Treffen geführten konkreten Argumente wird auf die ausführliche Begründung verwiesen.

Die gemäß Art. 144 B-VG am 26. Juni 2006 gegen diesen Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, erhobene Verfassungsgerichtshofbeschwerde (dort protokolliert unter B 1093/06-6) stützt den Vorwurf der Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte sowie der Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes im Wesentlichen auf das Vorbringen, der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG sei zu Unrecht nicht berücksichtigt worden, werde doch der Bestimmung des § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG von der belangten Behörde aus den in der Beschwerde dargestellten Gründen ein Inhalt beigemessen, welcher den Beschwerdeführer im Gleichheitsrecht sowie im Eigentumsrecht verletzt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua., §1 Abs. 1 Z 2 ErbStG und damit den Schenkungssteuer- Grundtatbestand als verfassungswidrig aufgehoben.

Gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG wirkt die Aufhebung eines Gesetzes auf den Anlassfall zurück. Es ist daher hinsichtlich des Anlassfalles so vorzugehen, als ob die als verfassungswidrig erkannte Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Tatbestandes nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte. Dem in Art 140 Abs. 7 B-VG genannten Anlassfall (im engeren Sinn), anlässlich dessen das Gesetzesprüfungsverfahren tatsächlich eingeleitet worden ist, sind all jene Beschwerdefälle gleichzuhalten, die zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung im Gesetzesprüfungsverfahren (bei Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung) beim Verfassungsgerichtshof bereits anhängig waren.

Die nichtöffentliche Beratung im Gesetzesprüfungsverfahren begann am 15. Juni 2007. Die oben angeführte Beschwerde ist beim Verfassungsgerichtshof am 26. Juni 2006 eingelangt, war also zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung schon anhängig; der dieser Verfassungsgerichtshofbeschwerde zugrunde liegende Fall ist somit einem Anlassfall gleichzuhalten.

Da die belange Behörde bei Erlassung des beschwerdegegenständlichen Bescheides die als verfassungswidrig aufgehobene Gesetzesbestimmung anwendete und es nach der Lage des Falles offenkundig ist, dass diese Gesetzesanwendung für die Rechtsstellung des Beschwerdeführers nachteilig war, wurde der Beschwerdeführer somit wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten verletzt. Der Verfassungsgerichtshof hat aus diesem Grund mit Erkenntnis vom 28. Juni 2007, B 1093/06-6 den Bescheid vom 11. Mai 2006, RV/0380-I/05 des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren war auf Grund der eingangs dargestellten Sach- und Gesetzeslage bei der neuerlichen Entscheidung über die Berufung gegen den angefochtenen Schenkungssteuerbescheid davon auszugehen, dass dieser Schenkungssteuerfall einem Anlassfall gleichzuhalten war. Nach Art. 140 Abs. 7 B-VG ist demzufolge auf Grund der Anlassfallwirkung im Streitfall so vorzugehen, als ob diese als verfassungswidrig erkannte Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Tatbestandes nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte. Diese aufgehobene Gesetzesbestimmung (= Schenkungssteuer-Grundtatbestand) ist damit auf den gegenständlichen Schenkungsfall nicht mehr anzuwenden. Dadurch, dass das Finanzamt den

angefochtenen Schenkungsteuerbescheid offenkundig auf diese die Abgabenvorschrift tragende als verfassungswidrig aufgehobene Gesetzesstelle des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG gestützt hat, liegt eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Schenkungsteuerbescheides begründet. Allein aus diesem Grund war wie im Spruch ausgeführt unter Aufhebung des angefochtenen Bescheides der Berufung stattzugeben.

Innsbruck, am 26. Juli 2007