



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Werner Poindl, Notar, 1010 Wien, Riemergasse 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 11. Februar 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der bekämpfte Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung, (BAO), wie folgt abgeändert: Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG mit € 4.433,38 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

A.B. trat im März 1982 der H. als stiller Gesellschafter bei und zeichnete eine Beteiligung mit einer Vertragssumme von über achtzig Anteile. A.B. verstarb am 4. April 2006. Zu diesem Zeitpunkt waren sämtliche Gesellschaftsanteile in gestaffelter Form zur Kündigung vorgemerkt. Die Anteile 1-53 waren bereits vollständig zur Auszahlung gebracht worden. Die Anteile 54-63 waren am 2. Jänner 2002, die Anteile 64-72 waren am 2. Jänner 2003, die Anteile 73-78 waren am 2. Jänner 2004 und der Anteil 80 war am 2. Jänner 2005 kündigungswirksam.

Der Berufungswerber, (Bw.), als dessen erblicher Bruder, gab am 28. Juni 2006 vor dem Verlassenschaftsgericht eine bedingte Erbantrittserklärung ab. In dem über das Nachlassvermögen am 9. Oktober 2006 errichteten Inventar wurde der Wert der o.a. Beteiligung mit € 0,00 angesetzt. Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes D. vom

28 .November 2006 wurde dem Bw. die Verlassenschaft seines Bruders aufgrund der von ihm abgegebenen bedingten Erbantrittserklärung zur Gänze eingewantwortet.

Mit dem im Spruch dieser Berufungsentscheidung angeführten Bescheid wurde gegenüber dem Bw. die Erbschaftssteuer mit € 4.415,01 festgesetzt. Dabei wurde für die Gesellschaftsanteile der Betrag von € 5.087,10 als Aktivpost in Ansatz gebracht. Grundlage dieser Bemessung war die schriftliche Mitteilung der H. an den rechtlichen Vertreter des Bw vom 6 .Februar 2008, mit welcher der Verkehrswert der Anteile 064-072 mit € 2.681,63, der Verkehrswert der Anteile 073-079 mit € 2.114,78 sowie der Verkehrswert des Anteils 080 mit € 290,69 bekannt gegeben wurde.

Dagegen erhob der Bw. durch seinen ausgewiesenen rechtlichen Vertreter fristgerecht Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er beantragte die Aufhebung des bekämpften Bescheides mit der Begründung, dass zum einen von der Gesellschaft an den Erblasser zu dessen Lebzeiten aufgrund der o.a. Anteilsaufkündigung diverse Akontozahlungen geleistet worden wären und zum anderen, dass auf Grund der fehlenden Testierung des Jahresabschlusses 2001 der Gesellschaft eine verlässliche Bewertung der Anteile nicht möglich wäre. Der Wert der streitverfangenen Gesellschaftsanteile wäre daher bei der Bemessung der Erbschaftssteuer mit Null anzusetzen.

Mit Schreiben vom 24 .Juni 2008 teilte die steuerliche Vertreterin des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat,(UFS), mit, dass zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers dessen noch offener Abfindungsanspruch mit € 5.262,47 zu beziffern wäre.

Zum Beweis für die Richtigkeit dieser Darstellung legte sie zum einen Subkontoauszüge zu den Gesellschaftsanteilen des Erblassers vor, woraus ersichtlich ist, dass zum Zeitpunkt dessen Todes für die Anteile 54-63 ein Erlös von € 3.799,00,für die Anteile 64-72 ein Erlös von € 2.681,63, für die Anteile 73-79 ein Erlös von 2.114,78 sowie für den Anteil 80 ein Erlös von € 290,69 vorlag.

Zum anderen wurde nachstehende Mitteilung der H. vom 18 .Juni 2008 vorgelegt:

Die gesamten gezeichneten Gesellschaftsanteile Nr. 001-080 zu o.a. Beteiligungsvertrag wurden verbindlich in gestaffelter Form zur Kündigung vorgemerkt (von Kündigungswirksamkeit 02.01.2001 bis Kündigungswirksamkeit 02.01.2005). Der entsprechende Erlös aus den Gesellschaftsanteilen Nr. 001-053 (Kündigungswirksamkeit 02.01.2001) wurde bereits zur Gänze zur Auszahlung gebracht. Dazu legen wir Ihnen einen Subkontoauszug zu Ihrer Information bei.

Die Anteile Nr.-054•063 wurden mit Kündigungswirksamkeit 02.01.2002, die Anteile Nr. 064-072 wurden mit Kündigungswirksamkeit 02.01.2003, die Anteile Nr. 073-079 wurden mit Kündigungswirksamkeit 02.01.2004 und der Anteil Nr. 080 wurde mit Kündigungswirksamkeit 02.01.2005 verbindlich zur Kündigung vorgemerkt.

Aufgrund der außergewöhnlichen Situation, in die die Gesellschaft durch die ausstehende Testierung des Jahresabschlusses 2001 gebracht wurde, konnten über einen längeren Zeitraum keine Prüfungshandlungen gesetzt werden. Um diesem unbefriedigenden Umstand ein Ende zu setzen, wurde schließlich ein anderer Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung der Folgejahre beauftragt.

Im Bestätigungsvermerk für das Geschäftsjahr 2002 wurde dem Umstand Folge getragen, dass das Geschäftsjahr 2001 ungeprüft ist. D.h. das Geschäftsjahr 2002 wurde zwar geprüft, aber der Bestätigungsvermerk hinsichtlich der Ertragslage eingeschränkt, da eine Änderung im Geschäftsjahr 2001 auch einen Einfluss auf die Folgejahre haben könnte.

Für die per 02.01.2002 gekündigten Gesellschaftsanteile Nr. 054-063 wurden bereits eine Vorauszahlung in Höhe von € 333,40 auf das Konto Nr. aaa f. Credit to A.B. , Account Nr. bbb bei der N. und drei 5%ige Vorauszahlungen auf das Nominale in Höhe von je € 363,36 auf das Mündelgeldkonto Nr. ddd bei der B., BLZ: fff, ltd. auf Herrn A.B. ausbezahlt.

Zwischenzeitlich liegt die Prüfung der Jahresabschlüsse 2002-2004 vor.

Gemäß Gesellschaftsvertrag hat die Gesellschaft das Recht, den Geschäftsanteil in bis zu acht Halbjahresraten auszubezahlen, wobei die erste Rate im darauf folgenden Monat nach Vorliegen der Anteilsbewertung fällig ist. Dies wäre für die per 02.01.2003 gekündigten Gesellschaftsanteilen Nr. 064-072 im August 2006 gewesen. Die Gesellschaft hat jedoch bereits im Juni 2004 die erste Akontozahlung (5% vom Nominale der gekündigten Anteile Nr. 064-072 in Höhe von € 326,97) auf das Konto Nr. aaa f. Credit to A.B. , Account Nr. bbb bei der N. geleistet, die als erste Halbjahresrate gilt. Zwischenzeitlich wurden drei weitere Vorauszahlungen in Höhe von € 327,02 auf das Mündelgeldkonto Nr. ddd bei der B., BLZ: fff , ltd. auf Herrn A.B. geleistet. Somit wäre die nächste Halbjahresrate erst im Februar 2009 fällig.

Für die per 02.01.2004 gekündigten Gesellschaftsanteile Nr. 073-079 wäre die erste Rate im November 2006 fällig gewesen. Es wurde jedoch bereits im Juni 2005 die erste Akontozahlung (5% vom Nominale der gekündigten Anteile Nr. 073-079 in Höhe von € 254,38) auf das Konto Nr. ggg bei der Y., BLZ: hhh, ltd. auf Herrn A.B. geleistet, die als erste Halbjahresrate gilt. Zwischenzeitlich wurden zwei weitere Vorauszahlungen auf das Mündelgeldkonto Nr. 285141/3/00 bei der Erste Bank, BLZ: 20111, ltd. auf Herrn Dkfm. Wilhelm Rötzer und eine

Vorauszahlung auf das Konto Nr. iii bei der Y. , BLZ: hhh, ltd. auf Herrn X.Y. geleistet. Somit wäre die nächste Halbjahresrate erst im November 2008 fällig.

Für den per 02.01.2005 gekündigten Gesellschaftsanteil Nr. 080 wäre die erste Rate im Juli 2007 fällig gewesen. Es wurde bereits im Oktober 2005 die erste Akontozahlung (5% vom Nominale des gekündigten Anteiles Nr. 080 in Höhe von € 36,34) auf das Mündelgeldkonto Nr. ddd bei der B., BLZ: fff , ltd. auf Herrn A.B. geleistet, die als erste Halbjahresrate gilt. Zwischenzeitlich wurden bereits zwei weitere Vorauszahlungen in Höhe von je € 36,34 auf das Mündelgeldkonto ddd bei der B. , BLZ: fff geleistet, weshalb die nächste Halbjahresrate erst im Jänner 2009 fällig wäre.

Nachdem die beiden vorstehend angeführten Schriftstücke dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zur Äusserung übermittelt wurden, erklärte dieses in seiner Stellungnahme vom 30 .Juli 2010, dass der im Schreiben vom 24 .Juni 2008 angeführte Abfertigungsanspruch von € 5.262,47 bei der Bemessung der Erbschaftssteuer als Aktivposten anzusetzen wäre.

Mit Schreiben des UFS vom 9 .August 2010 erging an den Bw, zu Händen von dessen rechtlichen Vertreter, nachstehender Vorhalt, wobei die vorstehend angeführten Unterlagen als Beilagen zur Kenntnis gebracht wurden.

Im Hinblick auf den Inhalt der o.a. Berufung, welche von ihrem bevollmächtigten Vertreter (ein Widerruf dieser Bevollmächtigung liegt dem UFS nicht vor) eingebracht wurde, ist seitens des Unabhängigen Finanzsenates, (UFS), als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz, nachstehendes festzustellen.

Aus der, im Abhandlungsakt 3A 47/06w des Bezirksgerichtes D. enthaltenen, Mitteilung der Imperialkapitalbeteiligungsgesellschaft m.b.H.& Co KG an den Gerichtskommissär Dr. Gerhard Berger ist ersichtlich, dass der, am 4.4.2006 verstorbene, Erblasser Dkfm. Wilhelm Rötzer im März 1982 der Gesellschaft als stiller Teilhaber beigetreten war, und eine Beteiligung mit einer Vertragssumme über 80 Anteile gezeichnet hatte. Sämtliche Anteile waren zum Bewertungsstichtag, dem 4.4.2006 (§ 12 Abs.1 ErbStG), bereits in gestaffelter Form zur Kündigung vorgemerkt. Davon waren die Anteile 1 bis 53 bereits vollständig zur Auszahlung gebracht. Die Kündigungswirksamkeit der übrigen Anteile betrug:

Anteil Nr.Kündigungswirksamkeit

54-63:02.01.2002

64-72:02.01.2003

73-78:02.01.2004

80:02.01.2005

Zum o.a. Stichtag waren somit sämtliche Anteile bereits aufgekündigt. Gemäß § 12 Abs.1 ErbStG, wonach der Besteuerung nach dem ErbStG die zum Todestag des Erblassers bestehenden Verhältnisse zu Grunde zu legen sind, ist der der Bemessung der Erbschaftssteuer daher kein zu bewertender Gesellschaftsanteil sondern der zum Stichtag bestehende Abfindungsanspruch aus den nicht zur Auszahlung gebrachten Anteilen des Erblassers zu Grunde zu legen.

Mit den unter 2),3),4, 5), angeführten Unterlagen hat die von Ihnen in Steuersachen bevollmächtigte Vertreterin (Siehe o.a. Vollmacht) den, zum Stichtag 04.04.2006, bestanden habenden Abgabenanspruch mit € 5.262,47 bekannt gegeben.

Da durch die Erteilung einer weiteren Vollmacht die früher erteilte Vollmacht nicht erlischt (vgl. VwGH 17.3.1986, 85/15/0180,0183), werden die als Beilage angeführten Unterlagen hiermit Ihrem weiteren, von Ihnen zu Ihrer rechtlichen Vertretung in diesem Verfahren bevollmächtigten Vertreter, Mag.Werner Poindl,(ein Widerruf dieser Vollmacht ist dem UFS nicht bekannt)), bekannt gegeben.

Unter Zugrundelegung des, nunmehr bekannt gegebenen, zum Stichtag bestanden habenden, Abfindungsanspruches von € 5.262,47 wäre die auf Sie entfallende Erbschaftssteuer, in Berücksichtigung des übrigen, gerichtlich genehmigten, Hauptinventars vom 9.10.2006, wie folgt zu berechnen:

Steuerlich maßgeblicher Wert der Liegenschaft:17.768,52 €

Geld:133,46 €

Lebensversicherung Sterbegeld:23.273,36 €

Guthaben bei Banken: 853,14 €

Sonstige Forderungen: 4.714,86 €

Abfindungsanspruch: 5.262,47 €

Kosten der Bestattung: -2.003,00 €

Kosten der Regelung des nachlasses: -1892,32 €

Sonstige Kosten: -4.248,04 €

Finanzamtsverbindlichkeiten: -4.104,85 €

Sonstige Verbindlichkeiten: -2.164,00 €

Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG: -440,00 €

Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG: 853,14 €

Steuerpflichtiger Erwerb: 36.300,46 €

Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse III) vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in der Höhe von € 36.300,00 : 3.811,50 €

Zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in der Höhe von € 17.768,00: 621,88 €

Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO): 4.433,38 €

Der Unterschiedsbetrag zu der mit dem bekämpften Bescheid festgesetzten Erbschaftssteuer in der Höhe von € 4.415,01 ist ein Mehrbetrag von € 18,37.

Im Hinblick auf Seite 2 oben des ,als Beilage 5) angeführten, Schreibens der Imperialkapitalbeteiligungsgesellschaft m.b.H. & Co KG ist festzustellen, dass eine Änderung im Wert des Abfindungsanspruches durch eine erforderliche Änderung der Bilanz 2001 einen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 BAO darstellen würde.

Es wird Ihnen Gelegenheit gegeben, sich innerhalb einer Frist von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu diesen Feststellungen zu äußern. Sollte Ihnen dieses innerhalb der gesetzten Frist nicht möglich sein, so wird um entsprechende Mitteilung innerhalb der gesetzten Frist ersucht. Diese Frist wird sodann verlängert werden.

Sollte innerhalb der gesetzten Frist keine schriftliche Äußerung bzw. keine auf eine Fristerstreckung hinzielende Mitteilung h.o. einlangen, so wird voraussichtlich mit Berufungsentscheidung die Erbschaftssteuer, aus den aufgezeigten Gründen, mit € 4.433,38 festgesetzt werden.

Seitens des Bw. wurde zu diesem Vorhalt keine Stellungnahme abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die auf den vorliegenden Fall bezogenen wesentlichen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes 1955, (ErbStG), und des Bewertungsgesetzes 1955, (BewG), lauten in ihrer verfahrensrelevanten Form wie folgt:

Die Steuerschuld entsteht bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers. (§ 12 Abs.1 Z 1 ErbStG)

Für die Wertermittlung ist, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. (§ 18 ErbStG)

Die Bewertung richtet sich soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. (Allgemeine Bewertungsvorschriften) (§ 19 Abs.1 ErbStG)

Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. (§ 10 Abs.1 BewG)

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. (§ 10 Abs.2 BewG)

Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, werden nicht berücksichtigt. (§ 6 Abs.1 BewG)

Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu beurteilen. (VwGH 27.1.1999,98/16/0361)

Änderungen im Zusammenhang des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung. (vgl. BFH 17.4.1996, II R 15/93, DStZ 1997, 384)

Im vorliegenden Fall ist der Zeitpunkt des Todes des Erblassers, somit der 4. April 2006 als maßgeblicher Stichtag für die Bemessung der Steuerschuld bzw. für die Bewertung des Nachlassvermögens, als Gegenstand des Erwerbes, anzusehen.

Der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bildet im Sinne des § 10 Abs.1 BewG grundsätzlich die Bemessungsgrundlage für die Erbschafts- und Schenkungssteuer,

Zum Stichtag 4. April 2006 waren sämtliche streitverfangenen Gesellschaftsanteile bereits gekündigt und zu einem Erlös von € 8.866,10 veräußert worden. Von diesem Erlös war der Erblasser zum Stichtag bereits mit einem Betrag von € 3.603,23 abgefunden worden. (Siehe Schreiben vom 18.6.2008 und vom 24.6.2008)

Der Bemessung der Erbschaftssteuer ist daher nicht der gemeine Wert der zum Stichtag bereits gekündigten Gesellschaftsanteile als Nachlassforderung (Aktivpost) zugrunde zu legen, sondern der zum Stichtag noch offene Abfindungsanspruch des Erblassers im Betrage von € 5.262,47, welcher sich als Differenz zwischen dem gesamten Verkaufserlös von € 8.866,10 und der, dem Erblasser bereits ausbezahlten, Abfindungssumme von € 3.603,23 darstellt.

Im Schreiben vom 18.6.2008 wird festgehalten, dass das Geschäftsjahr 2001 ungeprüft ist und eine Änderung im Geschäftsjahr 2001 auch einen Einfluss auf die Folgejahre haben könnte. Sollte durch eine erforderliche Änderung in der Bilanz 2001 ein Rückforderungsanspruch an den ehemaligen stillen Gesellschafter eintreten, so wäre dieses eine aufschiebend bedingte Last im Sinne des § 6 Abs.1 BewG.

Eine Änderung im Wert des Abfindungsanspruches, welche sich als Folge der Änderung der Bilanz 2001 darstellt stellt ein Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Bundesabgabenordnung,(BAO), dar.

Im Lichte der vorstehenden Ausführungen ist daher der zum Stichtag offene Abfindungsanspruch des Erblassers bei der Bemessung der Erbschaftssteuer als Aktivpost in Ansatz zu bringen.

Die auf den Bw. entfallende Erbschaftssteuer bist daher wie folgt zu berechnen:

Steuerlich maßgeblicher Wert der Liegenschaft: 17.768,52 €

Geld: 133,46 €

Lebensversicherung Sterbegeld: 23.273,36 €

Guthaben bei Banken: 853,14 €

Sonstige Forderungen: 4.714,86 €

Abfindungsanspruch: 5.262,47 €

Kosten der Bestattung: -2.003,00 €

Kosten der Regelung des Nachlasses: -1892,32 €

Sonstige Kosten: -4.248,04 €

Finanzamtsverbindlichkeiten: -4.104,85 €

Sonstige Verbindlichkeiten: -2.164,00 €

Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG: -440,00 €

Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG:-853,14 €

Steuerpflichtiger Erwerb: 36.300,46 €

Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse III) 10,5% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in der Höhe von € 36.300,00: 3.811,50 €

Zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in der Höhe von € 17.768,00: 621,88 €

Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO):4 433,38 €

Der Unterschiedsbetrag zu der mit dem bekämpften Bescheid festgesetzten Erbschaftssteuer in der Höhe von € 4.415,01 ist ein Mehrbetrag von € 18,37.

Aus den aufgezeigten gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. September 2010