

GZ RV/0229-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Dr. Uta Straka, Dr. Walter Zisler und Dr. Otmar Sommerauer im Beisein der Schriftführerin Roswitha Mohr am 13. November 2003 über die Berufung der Bw, vertreten durch H. P. in F., gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, Gebühren und Verkehrsteuern, vertreten durch Mag. Heinrich Schmutzhart, betreffend Erbschaftssteuer nach in Salzburg durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs 4 und 5 ErbStG beträgt Euro 404,06 (S 5.560,00).

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

Die Erblasserin war langjährige Gesellschafterin (Mehrheitsgesellschafterin) der GmbH. Mit Abtretungsverträgen bzw. mit Schenkungsverträgen auf den Todesfall hatte sie über ihren Geschäftsanteil dergestalt verfügt, dass mit Rechtswirksamkeit mit ihrem Tode ohne jede weitere Mitwirkung und ohne Zustimmung ihrer Erben oder sonstigen Rechtsnachfolger die Gesellschaftsanteile an die Übernehmer abgetreten werden.

Die Beteiligungsverhältnisse stellen sich wie folgt dar:

zum Bilanzstichtag 31. März 1994 bzw. unmittelbar bis zum Ableben der Erblasserin:

Erblasserin, L.B., I.B.

Verfügung der Erblasserin über ihre Anteile an:

L.B., H.B., G.B. jeweils durch Schenkungsverträge auf den Todesfall

Stand der Gesellschafter nach Ableben der Erblasserin:

L.B., I.B., H.B. (Abtretungsvertrag vom 9. Februar 1995 an I.B. mit Wirkung 30.Juni1994),
G.B.

zum Zeitpunkt des Umlaufbeschlusses (15. Februar 1995):

L.B., I.B., G.B.

Die testamentarische Alleinerbin und Bw, welche zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung abgegeben hatte, war zu keinem Zeitpunkt Gesellschafterin der GmbH. Der Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens mit Einantwortung des Nachlasses erfolgte am 28. März 1996. Zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin (29. Juni 1994) war der Jahresabschluss der GmbH für das Geschäftsjahr 1993/1994 (Bilanzstichtag 31. März 1994) noch nicht erstellt worden.

Gemäß Gesellschaftsvertrag ist die Verwendung des Geschäftsergebnisses (Gewinnausschüttung) der Beschlussfassung durch die Generalversammlung vorbehalten. Die durch die Erblasserin geschlossenen Abtretungsverträge und Schenkungsverträge auf den Todesfall beinhalten aber keine Regelung hinsichtlich jener Gewinne betreffend ein vor dem Todesfall endendes Geschäftsjahr, hinsichtlich derer erst nach dem Todeszeitpunkt ein Gewinnverteilungsbeschluss gefasst worden ist.

In Form eines Umlaufbeschlusses vom 15. Februar 1995, an dem die Bw mangels Gesellschafterstellung nicht teilgenommen hatte, wurde seitens der Gesellschafter der GmbH

(L.B., I.B. und G.B.) ein Gewinnverteilungsbeschluss gefasst, wonach " aus dem Bilanzgewinn ein Betrag von S 5.053.000,00 an die zum Stichtag der Bilanz (31.3.1994) in der Gesellschaft gewesenen Gesellschafter, das sind die verstorbene Erblasserin – vertreten durch die erbserklärte Alleinerbin (Bw) – und L.B. und I.B. im Verhältnis ihrer seinerzeitigen Beteiligung ausgeschüttet wird. Dementsprechend entfällt auf die Verlassenschaft ein Betrag von S 2.981.000,00 abzüglich 22% Kapitalertragsteuer, und somit netto S 2.325.180,00. Die Auszahlung hat bis längstens 17.2.1995 zu erfolgen. Soweit das Verrechnungskonto der verstorbenen Erblasserin, das bei der GmbH geführt wird, auf Grund der gleichzeitig vorzunehmenden Abrechnung einen Minussaldo enthält, ist dieser aus dem Ausschüttungsbetrag abzudecken. Ein allfälliges Guthaben aus dem Verrechnungskonto ist gleichzeitig mit dem Ausschüttungsbetrag auf das o.a. Konto der Bw zur Auszahlung zu bringen. Allfällige Steuern, die im Zusammenhang mit Gutschriften aus der seinerzeitigen Pensionszusage an die Erblasserin entstehen und die auf den Ausschüttungsbetrag und die auszubezahlenden Beträge entfallende Erbschaftssteuer hat die Alleinerbin zu tragen."

Im von der Alleinerbin erstatteten eidesstättigen Vermögensbekenntnis vor dem Verlassenschaftsgericht vom 5. März 1996 ist ua. als Aktivposten ein Anwartschaftsrecht auf Gewinnausschüttung an der GmbH enthalten. Diese auf Grund des Gesellschafterbeschlusses der Alleinerbin auch tatsächlich zugeflossene Gewinnausschüttung in Höhe von S 2.325.180,00 für das Geschäftsjahr 1993/1994 wurde in die Erbschaftssteurbemessungsgrundlage im Rahmen des ErbSt-Bescheides einbezogen.

In der abweislichen Berufungsentscheidung wurde der Gewinnauszahlungsanspruch der Erblasserin und in der Folge der Verlassenschaft und somit als Ausfluss der Gesamtrechtsnachfolge der Alleinerbin zugerechnet, zumal die tatsächliche Bereicherung unbestritten und aus der Diktion des Gewinnverteilungsbeschlusses (Gewinnausschüttung zum Stichtag der Bilanz im Verhältnis der seinerzeitigen Beteiligung) die Forderung auf Gewinnauszahlung rückwirkend auf den Bilanzstichtag entstanden sei.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht, dass zum Todestag der Erblasserin noch kein Forderungsrecht der Erblasserin auf Gewinnauszahlung bestanden habe, sondern zum Zeitpunkt des Erbanfalls (Todestag) lediglich ein abstraktes, gesellschaftsrechtliches Gewinn- und Dividendenbezugsrecht bestanden habe.

Der VwGH 14.10.1999, 98/16/0288) gab der Beschwerde nun insofern Folge, als auf Grund der Abtretungsverträge "sowohl das mit dem Geschäftsanteil verbundene, einen vermögensrechtlichen Bestandteil der Mitgliedschaftsrechte bildende allgemeine

Gewinnbezugsrecht der Erblasserin als auch der seit ihrem Tod aus dem allgemeinen Gewinnbezugsrecht erfließende konkrete Anspruch auf die nach der Beschlussfassung der Gesellschafter über die Gewinnausschüttung sofort fällige und klagbare Gewinnauszahlung als jeweils mit dem Geschäftsanteil verbundene Rechte mit dem Stichtag des Todes der Erblasserin auf die mit dem Abtretungsvertrag bedachten Personen übergegangen ist. Diesen als Sonderrechtsnachfolgern und nicht der Beschwerdeführerin stand daher der Gewinnauszahlungsanspruch für das Wirtschaftsjahr 93/94 zu."

Im fortgesetzten Verfahren wurden der belannten Behörde vom VwGH noch weitere Ermittlungen aufgetragen.

Die im VwGH-Erkenntnis näher ausformulierten Fragen wurden der Berufungswerberin mit Schreiben der belannten Behörde vom 9. März 2000 vorgehalten und seitens der Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 27. März 2000 wie folgt beantwortet:

1. Frage des VwGH:

Aus welchen Gründen haben sich die Gesellschafter (Geschenknehmer) bereit erklärt, entgegen der dargestellten Rechtslage auf den ihnen zustehenden Gewinn zu verzichten?

Die besondere Stellung der Erblasserin mit dem Recht auf Entnahmen auf zukünftige Gewinne vor Gewinnfeststellung hätte die Gesellschafter veranlasst, den Bestand eines abstrakten prospektiven Dividendenbezugsrechts als Ausfluss des Erbrechts anzuerkennen. Die Bw legt zur Untermauerung dieses Vorbringens eine Gesellschaftervereinbarung zwischen der Erblasserin und L.B. vom 18.Juni 1991 vor.

Darin "verpflichtet sich L.B. als Mitgesellschafter der GmbH, gegen Entnahmen der Gesellschafterin (Erblasserin) bis zu einer Höhe von ATS 2,000.000,00 in Anrechnung auf den bereits aufgelaufenen oder späteren Gewinn deren Geschäftsanteiles keinen Einspruch zu erheben. Gewinnentnahmen darüberhinaus der Erblasserin, aber auch des L.B. sind nur aufgrund entsprechender Gewinnausschüttungsbeschlüsse der Gesellschaft zulässig.

Das vorne bezeichnete Entnahmerecht der Erblasserin geht nicht auf deren Rechtsnachfolger über. Mit deren Ableben steht deren Rechtsnachfolger das Entnahmerecht nur entsprechend den jeweiligen Gewinnausschüttungsbeschlüssen der Gesellschaft in gleichen, den jeweiligen Geschäftsanteilen entsprechenden Quoten wie L.B. zu."

Da die Alleinerbin (Bw) zu keinem Zeitpunkt Gesellschafterin der GmbH gewesen sei, hätte sie auch kein Mitwirkungsrecht an Gesellschafterbeschlüssen (somit auch nicht an Gewinnfeststellungsbeschlüssen) gehabt. Die Nichtausschüttung des Bilanzgewinns 1993/1994

wäre jedoch einem Missbrauch gegenüber der mit dem abstrakten Dividendenbezugsrecht ausgestatteten Alleinerbin gleichgekommen.

2. Frage des VwGH:

Warum wurde dieser Betrag sowohl in das eidesstättige Vermögensbekenntnis als auch in den Testamentserfüllungsausweis aufgenommen?

Der Notar sei zunächst der Ansicht gewesen, dass auf Grund der personalistischen Struktur der Gesellschaft eine Todesfallsbilanz zu erstellen wäre und allfällige Gewinnanteile bis zum Todestag auch dem Nachlass zukämen und deshalb auch mit Wertansatz vorgenommen würden, weil in das eidesstättige Vermögensbekenntnis auch bestrittene und bedingte Forderungen voll aufzunehmen seien. (argumentum: Gewinnvorab)

Die Bw sei jedoch der Ansicht, dass diesem Anwartschaftsrecht mangels Vorliegens eines Gewinnfeststellungsbeschlusses kein Wert zum Todeszeitpunkt zukäme und mit null anzusetzen sei.

3. Frage des VwGH:

Waren die Schenkungsverträge auf den Todesfall im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin noch wirksam?

Es wird auf die von der Bw beigebrachte Aufstellung betreffend den Stand der Gesellschafter zum Bilanzstichtag, zum Todeszeitpunkt und zum Zeitpunkt der Fassung des Umlaufbeschlusses (siehe oben) verwiesen.

4. Frage des VwGH:

Von welchen Personen der Umlaufbeschluss gefasst wurde:

L.B., I.B. und G.B.

5. Wurde ein außergerichtlicher Vergleich über zwischen ihnen (den Gesellschaftern und der Alleinerbin) strittigen Rechten an der Verlassenschaft (also hinsichtlich der Dividendenausschüttung) abgeschlossen?

Der Abschluss eines außergerichtlichen Vergleiches scheide aus, da das Verhältnis zwischen Erbin und Gesellschaftern erheblich belastet gewesen sei, sodass ebenso aus diesen Gründen auch das Vorliegen auch nur irgendeiner Bereicherungsabsicht seitens der Gesellschafter zu verneinen sei.

Nach Prüfung und Berichtigung des Verrechnungskontos der Erblasserin zur Gesellschaft, der Feststellung aushaltender Kaufpreisforderungen aus der Anteilsabtretung und der

Berichtigung der Pensionsansprüche hätten keine weiteren strittigen Forderungen oder Verbindlichkeiten zwischen Gesellschaft, Gesellschafter und der Alleinerbin bestanden, die eines Vergleiches bedurft hätten.

Die Bw führt schließlich aus, dass, trotzdem lt. Ausführung des VwGH der jeweils mit den Geschäftsanteilen verbundene Gewinnauszahlungsanspruch den Gesellschaftern und nicht der Alleinerbin zukäme, dies nichts am Beweggrund der Gesellschafter ändere, die zu Recht oder zu Unrecht die Leistung in Meinung der Erfüllung einer rechtlich bestehenden Pflicht bzw. aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht erbrachten hätten.

Die Bw erweiterte im Schriftsatz vom 26. Juni 2002 ihr Berufungsbegehren, in dem sie die Anerkennung der Erhaltungskosten für das erblasserische Wohnhaus, zu deren Tragung die Bw als Alleinerbin testamentarisch zugunsten der K., welcher die Erblasserin das unentgeltliche Wohnrecht an dieser Liegenschaft auf Lebensdauer vermachte, verpflichtet worden wäre, als wiederkehrende Last beantragt.

Die Amtspartei stellte dazu am 11. November 2003 den Antrag, den steuerrechtlichen Ansatz des Wohnrechts bei den Nachlasspassiva und somit Ermittlung der ErbSt-Bemessungsgrundlage mit dem Einheitswert der Liegenschaft zu deckeln bzw. in eventu über den Einheitswert hinaus lediglich jene Betriebskosten, welche im Zusammenhang mit der Wohnungsnutzung nicht jedoch mit der Erhaltung bzw. Instandsetzung des Gebäudes stünden, als Abzugspost anzuerkennen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hielt die Bw ihr bisheriges Vorbringen aufrecht und führte dazu noch ergänzend aus, dass das allgemeine Gewinnbezugsrecht ihrer Ansicht nach aus den Schenkungsverträgen nach dem Todesfall und der Vereinbarung der Gesellschafter auf das Recht auf Gewinnentnahme auf bereits aufgelaufene oder spätere Gewinne begründet sei. Diese Rechtsansicht wäre ihres Wissens auch von den Geschenknehmern (Gesellschaftern) geteilt worden. Das allgemeine Gewinnbezugsrecht bestünde daher zum Todestage der Erblasserin, würde aber noch kein Forderungsrecht darstellen. Dieses habe erst nach Feststellung des Jahresabschlusses 31.3.1994 und Fassung eines Gewinnausschüttungsbeschlusses entstehen können. Auf die Feststellung des Jahresabschlusses und den Ausschüttungsbeschluss hätte die Bw (Alleinerbin) mangels Gesellschafterstellung keinen Einfluss gehabt. Die Ausschüttung wurde offensichtlich in Anlehnung an vergangene Ausschüttungen getroffen, wobei das ganz offensichtlich Wille der Erblasserin gewesen sei, um das Unternehmen kapitalkräftig zu erhalten.

Die Amtspartei brachte vor, dass der gegenständliche Vorgang dem Tatbestand des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG unterliege. Das Recht auf Auszahlung aus dem gegenständlichen Bezugsrecht wäre strittig gewesen, dieses strittige Recht mündete letztlich im Vergleich, dass der Alleinerbin ein Dividendenbezugsrecht in Höhe von 2,325.180,00 Schilling zustehe. Ein Vergleich sei auch deshalb anzunehmen, weil für die Alleinerbin zum Zeitpunkt der Geltendmachung ihres Anspruchs nicht bekannt gewesen sei, wie hoch dieser wäre.

In diesem Zusammenhang wäre auf § 12 Abs. 1 Z 1 lit. f ErbStG zu verweisen, wo die Entstehung der Steuerschuld mit dem Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung festgelegt sei. Durch den Umlaufbeschluss sei der Tatbestand des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG erfüllt, sodass zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld die Höhe des Dividendenbezugsrechts konkretisiert und werthaltig wäre.

Die Bw wies die Ausführungen des Amtsbeauftragten entschieden zurück, zumal der Alleinerbin stets klar gewesen sei, dass sie nur anteilmäßig an der Gewinnausschüttung teilnehmen, die Höhe der Ausschüttung aber nicht beeinflussen könne. Auf die Frage eines Senatsmitglieds, was gewesen wäre, wenn das Gewinnvorab ausgeschöpft gewesen wäre und die Gesellschaft Verluste erwirtschaftet hätte, repliziert die Bw, dass Gewinnvorträge in hohem Ausmaß vorhanden gewesen wären, die Frage somit nur hypothetisch sei. Die Alleinerbin hätte, wenn Schulden vorhanden gewesen wären, diese genauso übernehmen müssen.

Der im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung über Beschluss der Vorsitzenden einvernommene Zeuge L.B. gibt an, dass er die Verhandlungen bezüglich der berufungsgegenständlichen Dividende geführt habe, wobei hinsichtlich der Gewinnausschüttung 1993/1994 noch zu Lebzeiten der Erblasserin mit dieser im Frühjahr 1994 abgesprochen worden sei, diese in Höhe der Vorjahresgewinne durchführen zu wollen. Man wäre auf Grundlage von Geschäftsunterlagen und Saldenlisten von einem Betrag zwischen 15% und 20% des Geschäftserfolges ausgegangen und habe indirekt einen Betrag von etwa S 2,300.000,00 Dividende zugunsten der Erblasserin vorbesprochen. Der Bw wäre diese Absprache bekannt gewesen, sodass sie als Alleinerbin an ihn herangetreten sei und die Auszahlung der Dividende beansprucht habe. L.B. habe hierauf seinen Steuerberater und Notar kontaktiert, welche ihm die Auskunft gaben, dass die Bw einen Rechtsanspruch auf die Dividende hätte und er, ebenso wie die Mitgesellschafter I.B. und G.B. daher in Anerkennung dieses Rechtsanspruches die Dividende an die Bw ausgezahlt hätten. Warum der Dividendenanspruch in das Eidesstättige Vermögensbekenntnis aufgenommen worden wäre, konnte er nicht angeben, allerdings bestätigte L.B., dass die Schenkungsverträge auf den Todesfall im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin noch wirksam gewesen wären, sich die

Beteiligungsstruktur unmittelbar nach Ableben der Erblasserin wie oben angeführt (L.B., H.B., G.B. und I.B.) dargestellt habe und der Umlaufbeschluss vom 15. Februar 1995 von I.B., G.B. und L.B. gefasst worden wäre. Die Frage, ob es einen außergerichtlichen Vergleich zwischen den beteiligten Personen (Gesellschafter und Alleinerbin) über strittige Rechte an der Verlassenschaft gegeben habe, verneinte L.B., zumal man von einem Rechtsanspruch der Alleinerbin auf die Dividende – resultierend aus der oben erwähnten Vereinbarung mit der Erblasserin vom Frühjahr 1994 – ausgegangen wäre. Über Vorhalt des Erkenntnisses des VwGH 14.10.1999, 98/16/0288, wonach den Geschenknehmern als Sonderrechtsnachfolgern und nicht der Alleinerbin der Gewinnauszahlungsanspruch für das Wirtschaftsjahr 1993/1994 und somit auch die berufungsgegenständliche Dividende zugestanden wäre, gibt L.B. an, dass seiner Meinung ein Rechtsanspruch der Alleinerbin auf die Dividende bestanden und man daher die Gewinnausschüttung akzeptiert habe.

Die ebenfalls im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung einvernommene Zeugin I.B. gibt an, dass ihr Ehegatte L.B. die Verhandlungen bezüglich der berufungsgegenständlichen Dividende geführt habe und bestätigt, dass es zwischen L.B. und der Erblasserin eine Besprechung bezüglich der Gewinnaufteilung bzw. Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 1993/1994 gegeben habe, bei der sie allerdings nicht anwesend gewesen sei, hinsichtlich derer sie allerdings L.B. informiert habe. Sie habe den Umlaufbeschluss vom Februar 1995 nach Rücksprache mit L.B. unterschrieben, ohne allerdings zu hinterfragen, ob der Bw tatsächlich die Dividende zustünde. Über Befragen gibt der Zeuge G.B. schließlich an, dass er hinsichtlich des Gespräches seines Vaters L.B. mit der Erblasserin im Frühjahr 1994 nichts sagen könne, bestätigt allerdings, dass L.B. die Verhandlungen bezüglich der Dividende geführt habe, und ihm der Umlaufbeschluss zur Unterschrift vorgelegt worden wäre.

Abschließend führt die Bw aus, dass weder eine freigebige Zuwendung der Gesellschafter an die Alleinerbin noch eine Schenkung oder ein Vergleich vorliege. Die vor dem Todestag mit der Erblasserin stattgefundenen Gespräche über die beabsichtigte Gewinnausschüttung stellen keinen formellen Beschluss dar, zumal nur die Erblasserin und L.B. daran teilgenommen hätten und keine Generalversammlung abgehalten worden wäre. Die Bw zieht den Begriff eines allgemeinen Dividendenbezugsrechts an, das zum Todestag noch keinen Wert gehabt hätte. Für die Erbschaftssteuer gelte das Stichtagsprinzip. Unter Verweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 20 führt die Bw aus, dass Umfang und Zusammensetzung des Vermögens zum Zeitpunkt des Todestages zu beurteilen wären, sodass Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die

nach dem Todeszeitpunkt des Erblassers einträten, für die Erbschaftssteuer ohne Bedeutung seien.

Zu den Ausführungen des Amtsbeauftragten in Bezug auf die Abzugsposten lt. Erstbescheid (siehe Beilage Amtsbeauftragter vom 11.11.2003) verweist die Bw in einem ergänzenden Schriftsatz, welcher im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegt worden war, dass die Alleinerbin neben der Einräumung des unentgeltlichen Wohnrechts gemäß § 521 ABGB auf Lebensdauer der Legatarin testamentarisch zur Tragung der Erhaltungskosten etc. lt. Testament Punkt III verpflichtet wäre. Diese von der Alleinerbin zu übernehmenden Kosten stünden untrennbar mit dem Erwerb der Verlassenschaft in Zusammenhang.

Der Senat hat erwogen:

Im zur gegenständlichen Berufungssache bereits ergangenen Erkenntnis vom 14. Oktober 1999 Zl. 98/16/0288 hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Begründung ausgeführt:

"Im Beschwerdefall wurde die Übertragung des Geschäftsanteiles mit den Notariatsakten ausdrücklich geregelt. Der Geschäftsanteil solle danach mit Rechtswirksamkeit mit dem Tode der Erblasserin ohne jede weitere Mitwirkung und ohne die Zustimmung der Erben oder sonstigen Rechtsnachfolger auf die im Abtretungsvertrag genannten Personen übergehen. Auf Grund dieser Vereinbarung ist sowohl das mit dem Geschäftsanteil verbundene, einen vermögensrechtlichen Bestandteil der Mitgliedschaftsrechte bildende allgemeine Gewinnbezugsrecht der Erblasserin als auch der seit ihrem Tod aus dem allgemeinen Gewinnbezugsrecht erfließende konkrete Anspruch auf die nach der Beschlussfassung der Gesellschafter über die Gewinnausschüttung sofort fällige und klagbare Gewinnauszahlung als jeweils mit dem Geschäftsanteil verbundene Rechte mit dem Stichtag des Todes der Erblasserin auf die mit dem Abtretungsvertrag bedachten Personen übergegangen. Diesen als Sonderrechtsnachfolgern und nicht der Beschwerdeführerin stand daher der Gewinnauszahlungsanspruch für das Wirtschaftsjahr 1993/94 zu (vgl. Entscheidung des OGH 30.10.1990, 8 Ob 643/90, EvBl. 1991/53)."

Dennoch gab der im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung als Zeuge einvernommene Gesellschafter und Geschenknehmer L.B. im Rahmen seiner Zeugenaussage, welche inhaltlich auch von den Zeugen, den Gesellschaftern I.B. und G.B bestätigt wurde, an, über Auskunft seines Steuerberaters und Notars der Meinung gewesen zu sein, die Alleinerbin habe einen Rechtsanspruch auf den auf die Erblasserin entfallenden aliquoten Gewinnanteil betreffend das Wirtschaftsjahr 1993/1994 gehabt. Die Annahme des Bestandes eines Rechtsanspruches

gründet er überdies auf eine Unterredung, welche zwischen ihm und der Erblasserin im Frühjahr 1994 stattgefunden hat, anlässlich derer eine Gewinnausschüttung für 1993/1994 in Höhe der Gewinnausschüttungen der Vorjahre vorvereinbart worden war. Aus den übereinstimmenden Aussagen der Geschenknehmer (Gesellschafter) und der Bw geht hervor, dass von beiden Seiten ein Rechtsanspruch der Erbin auf die Dividende angenommen wurde, dessen Höhe deshalb nicht strittig war, zumal sich die Erbin bewusst war, nur anteilmäßig an der Gewinnausschüttung teilnehmen zu können, aber mangels Gesellschafterstellung auf die Höhe der Ausschüttung keinen Einfluss zu haben.

Einen Erwerb des Gewinnbetrages auf Grund eines außergerichtlichen Vergleiches unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmung des § 2 Abs 2 Z 4 ErbStG, wie sie in diesem Zusammenhang im Verwaltungsgerichtshofgerkenntnis angezogen wurde, unterstellen zu wollen, scheidet mangels Tatbestandsmäßigkeit somit aus.

Auch für die Annahme einer freigebigen Zuwendung gemäß § 3 Abs 1 Z 2 leg. cit. der Gesellschafter (Geschenknehmer) an die Erbin ist kein Raum, zumal sie – zwar zu Unrecht, da allein nur ihnen in ihrer Stellung als Sonderrechtsnachfolger der Gewinnauszahlungsanspruch für das Wirtschaftsjahr 1993/1994 zustand – der Meinung waren, in Erfüllung einer bestehenden rechtlichen Verpflichtung die aliquote Dividende an die Erbin ausbezahlt zu haben. Damit fehlte der Zuwendung in subjektiver Hinsicht das Moment der Freiwilligkeit und Freigebigkeit (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 3 ErbStG Rz 11 ff und dort angeführter höchstgerichtlicher Judikatur).

Eine Gesamtrechtsnachfolge der Erbin in den Rechtsanspruch auf die Dividende gemäß § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG verneinte der Verwaltungsgerichtshof jedoch auf Grund der Sonderrechtsnachfolge der Geschenknehmer in den Gewinnauszahlungsanspruch für das Wirtschaftsjahr 1993/1994.

Die Bw brachte nun vor, dass das allgemeine Gewinnbezugsrecht aus den Schenkungsverträgen auf den Todesfall und der Gesellschaftervereinbarung vom 18. Juni 1991 zwischen den Gesellschaftern L.B. und J.G. begründet sei.

Darin wurde folgendes geregelt:

"L.B. als Mitgesellschafter der GesmbH verpflichtet sich hiemit, gegen Entnahmen der Gesellschafterin J.G. bis zu einer Höhe von S 2.000.000,00 in Anrechnung auf den bereits aufgelaufenen oder späteren Gewinn deren Geschäftsanteiles keinen Einspruch zu erheben. Gewinnentnahmen darüber hinaus der J.G. (Erblasserin), aber auch des L.B. sind nur aufgrund entsprechender Gewinnausschüttungsbeschlüsse der Gesellschaft zulässig.

Das vorne bezeichnete Entnahmerecht der J.G. geht nicht auf deren Rechtsnachfolger über. Mit deren Ableben steht deren Rechtsnachfolger das Entnahmerecht nur entsprechend den jeweiligen Gewinnausschüttungsbeschlüssen der Gesellschaft in gleichen, den jeweiligen Geschäftsanteilen entsprechenden Quoten wie L.B. zu."

Der Erwerb der Dividende durch die Erbin könnte allenfalls als Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden (Schenkungsverträge auf den Todesfall in Zusammenschau mit der Gesellschaftervereinbarung vom 18. Juni 1991 und der Vorabsprache im Frühjahr 1994) von einem Dritten (Alleinerbin) mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird (vgl. § 2 Abs 1 Z 3 ErbStG), angesehen werden.

Der Senat hatte dagegen jedoch folgende Vorbehalte:

- Die vom Zeugen und Gesellschafter L.B. angesprochene Vorabsprache mit der Erblasserin im Frühjahr 1994 bezüglich der geplanten Gewinnausschüttung 1993/1994 ist handelsrechtlich irrelevant, da sie noch vor Erstellung des Jahresabschlusses bzw. Gewinnfeststellung und nicht im Beisein aller an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter erfolgte.
- Das Recht auf Gewinnentnahmen auf bereits aufgelaufene oder spätere Gewinne war als höchstpersönliches Recht der J.G. (Erblasserin) konzipiert.
- In dieser Vorabsprache im Frühjahr 1994 wurde naturgemäß nicht die Nachfolgefrage nach J.G. (Erblasserin) betreffend die Gewinnquote 1993/1994 angesprochen, sodass der Senat daraus nicht den Bereicherungswillen der Erblasserin zugunsten der Alleinerbin und Bw betreffend diese Dividende annehmen konnte. Dies insbesonders deshalb, da die Erblasserin in ihren letztwilligen Verfügungen betreffend ihr Vermögen dezidiert die Alleinerbin nicht an der Nachfolge in die ihr gehörigen Geschäftsanteile an der Gesellschaft teilnehmen ließ. Auch wenn man aus dem tatsächlichen Handeln der Gesellschafter, welche der Alleinerbin letztlich die Dividende der J.G. (Erblasserin) für 1993/1994 zukommen ließen, einen solchen erschließen wollte, wog für den Senat das Argument, dass die Erblasserin bewusst durch unterschiedliche letztwillige Verfügungen (Testament, Legate, Schenkungsverträge auf den Todesfall) die Nachfolge in ihre verschiedenen Vermögensbereiche regelte und daher der Erblasserin nicht ohne weiteres ein Bereicherungswillen zugunsten der Alleinerbin bezüglich der berufungsgegenständlichen Dividende unterstellt werden könne, stärker.

Der berufungsgegenständliche Erwerb der Dividende 1993/1994 durch die Alleinerbin kann somit unter keinen der in § 2 ErbStG genannten Erwerbstatbestände von Todes wegen

subsumiert werden. Die von der Bw im Verfahren vorgebrachte Frage der Werthaltigkeit der Dividende zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin ist somit obsolet.

Wie bereits oben ausgeführt, konnte die Vorabsprache vom Frühjahr 1994 entgegen der Ansicht der Gesellschafter keinen Anspruch der Alleinerbin auf die Dividende 1993/1994 begründen. Dieser stand vielmehr ihnen als Geschenknehmer (Schenkungsverträge auf den Todesfall) auf Grund der Sonderrechtsnachfolge in die Geschäftsanteile der Erblasserin mit dem Stichtag des Todes zu.

Die Gesellschafter leisteten somit die Dividende an die Alleinerbin, ohne dass diese einen Rechtsanspruch darauf gehabt hätte. Weitere Schritte im Hinblick auf die Frage, ob die Gesellschafter von einer Rückforderung der Dividende von der Bw absehen, bleiben daher dem Finanzamt vorbehalten.

Hinsichtlich der Ergänzung bzw der Erweiterung des Berufungsbegehrens und des dazu gestellten Antrages der Amtspartei wird erwogen:

Gemäß § 521 iVm § 508 ABGB muss der Eigentümer ein Gebäude in jenem brauchbaren Zustand erhalten, in dem es sich bei Einräumung des Gebrauchsrechtes befand bzw. muss er den eingeräumten Ausstattungsstandard aufrechterhalten (vgl Petrasch in Rummel, Rz 2 zu § 508 und Rz 4 zu § 521).

Der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen ist nach § 16 BewG zu bestimmen, allerdings kann der Wert des Nutzungsrechtes nicht größer sein als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst. Dies gilt selbst in jenen Fällen, in denen das genutzte Wirtschaftsgut ein Gebäude ist, für dessen Erwerb die Erbschaftssteuer vom Einheitswert festzusetzen ist. Im Bereich der Erbschaftssteuer kann demnach für ein von Todes wegen erworbenes Gebäude nicht deswegen ein negativer Wert ausgewiesen werden, weil der Nutzungswert, der letztwillig einem anderen eingeräumt wurde, höher ist als der Wert der Substanz, im vorliegenden Fall also als der Wert des Gebäudes, dessen Nutzungswert einem anderen eingeräumt wurde. Denn es wäre denkunmöglich, dass derjenige, der das Eigentum an einer Sache erworben hat, durch seinen Erwerb im steuerlichen Ergebnis eine Vermögensverminderung erleidet, während der Nutzungsberechtigte den Wert der Nutzung mit einen Betrag zu versteuern hätte, der über dem Wert der Sache bzw der Substanz liegt (vgl Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts-und Schenkungssteuer, Rz 84 zu § 19 ErbStG und VwGH 17.5.2001, 98/16/0311, VwGH 2.3.1972, 0929/71).

Da das Wohnungsrecht, wie oben ausgeführt, auch die Verpflichtung der Instandhaltung seitens des Eigentümers mitumfasst, sind derartige Instandhaltungskosten im steuerrechtlichen Wert mitinkludiert, dessen Höhe mit dem Einheitswert der Liegenschaft, im Gegenstandsfall somit mit S 278.000,00 nach oben hin begrenzt ist.

Im Testament wurde unter Punkt III. der Erbin und deren Rechtsnachfolgern auch die Tragung aller Betriebskosten und Kosten der Beheizung aufgetragen. Diese Nebenverpflichtungen können zusätzlich vereinbart werden, sind jedoch nicht mehr als Teil des Wohnrechts anzusehen (vgl Petrasch in Rummel, Rz 1 zu § 521 und dort referierte Rechtsprechung), sondern betreffen die Sphäre der Nutzung der Liegenschaft und belasten daher die Bw zusätzlich über das Wohnrecht hinaus. Es wird daher dem von der Amtspartei eingebrachten Eventualantrag, als Passivpost betreffend die Liegenschaft neben dem mit dem Einheitswert der Liegenschaft bewerteten Wohnrecht lediglich die kapitalisierten Betriebs- und Beheizungskosten anzuerkennen, gefolgt.

Die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage (in ATS) errechnet sich daher wie folgt:

Reinnachlass	20.019.197,63
abzüglich: Wohnrecht	- 278.000,00
Legat K	- 436.251,56
Legat N	- 436.251,56
Kleidung	- 10.000,00
Vermögen § 15 Abs1Z17 ErbStG	- 15.686.273,05
Betriebs- u. Beheizungskosten lt Antrag der Amtspartei	- 334.054,00
Dividende	- 2.325.180,00
Kosten Nachlassregelung	- 494.820,00
Freibetrag § 14 Abs1 ErbStG	- 6.000,00
Freibetrag § 15 Abs1 Z1 lita	- 20.000,00
Freibetrag § 15 Abs1 Z1 litb	- 8.000,00

sohin	- 15.632,54

Es war daher dem Berufungsbegehren auf Festsetzung der Erbschaftssteuer in Höhe der Mindeststeuer von S 5.560,00 (vgl. § 8 Abs. 4 und 5 ErbStG) Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden

Salzburg, 13. November 2003