



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/2135-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Brandner & Brandner, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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 Berufungswerberin (Bw.) übermittelte in einer Beilage die Einkommensteuererklärung 1998 und stellte den Antrag auf Anrechnung der Erbschaftssteuer für die im Erbweg erworbene Anteile an der B & H GesmbH.

In einem Schreiben an das Finanzamt wurde folgendes mitgeteilt:

Bis 1998 hatte die Bw nur Einkünfte, die der Endbesteuerung unterlagen. Sie besaß seit vielen Jahren 10% der Anteile an der B & H GesmbH. Seit dem Ableben ihres Vaters im Jahr 1994 bestand für weitere 25% der Anteile eine fideikommissarische Substitution.

Das Unternehmen wurde nun verkauft. Der Bw stehen jedenfalls 10% des Kaufpreises zu, betreffend der restlichen Anteile muss noch geklärt werden, inwieweit der Erlös der Bw. bzw. den fideikommissarischen Erben der Anteile zusteht.

Im Jahr 1998 wurden bereits S 1.325.000,- ( das sind 10% der Anteile S 378.000,-) als erste Rate des Kaufpreises überwiesen, weitere Zahlungen sollen je zur Hälfte noch 1998 und 1999 zur Auszahlung kommen. Die Höhe der Zahlungen ist auf Grund diverser Vertragsklauseln nicht genau bekannt. In Anbetracht der oben angeführter Umstände ist derzeit noch nicht geklärt, inwieweit diese Beträge der Bw zuzuordnen sind.

Laut einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998 hat die Bw im Jahr 1998 35% der Anteile an der B & H GesmbH verkauft:

Die Bw. war schon lange im Besitz von 10% der Anteile. Nach dem Tod ihres Vaters 1994 gingen weitere 25 % der Anteile auf die Bw. über, mit der Auflage, diese Erbwege an ihren Neffen und ihre Nichten weiter zu geben (fideikommissarische Substitution).

Kaufpreis der Anteile	S 3.340.279,72
Anwaltskosten	S 98.484,12
Auszahlungsbetrag	S 3.241.795,60
Zufluss des Kaufpreises 1998	S 1.902.150,40
Zufluss des Kaufpreises 1999	S 1.339.645,20

Es wurde der Antrag auf Anrechnung der Erbschaftssteuer für die im Erbwege erworbenen Anteile auf die Einkommensteuer gestellt. Die Einantwortung erfolgte mit 25.1.1996. Die Höhe der auf die Anteile entfallende Erbschaftssteuer war noch nicht bekannt.

In der Einkommensteuererklärung 1998 wurden bei den sonstigen Einkünften S 1.902.150,- erklärt. Für die Einkünfte wurde der halbe Steuersatz beantragt.

Weiters wurden Sonderausgaben für Versicherungen und Steuerberatungskosten geltend gemacht.

Das Finanzamt errechnete die zu anrechnende Erbschaftssteuer in Höhe von S 1.274,48, das sind 20,53% der gesamten angefallenen Erbschaftssteuer (S 125.000,- sind 20,53% der Aktive S 608.762,-). Der ermäßigte Steuersatz wurde nicht anerkannt, da durch die Zahlung des Kaufpreises in 2 Jahresraten die Voraussetzungen für "außerordentliche Einkünfte" i.S.d. § 37 EStG nicht vorliegen.

Dagegen wurde Berufung eingebracht. Eine mündliche Berufungsverhandlung wurde beantragt.

Es wurde der Antrag gestellt, die Einkommensteuer mit Null festzusetzen.

Begründend wurde folgendes ausgeführt:

"Seit dem Tod der Mutter der Bw. war die Bw zu 10% (Geschäftsanteil entsprechend einer Stammeinlage von S 50.000,-) Gesellschafter der B & H GesmbH. Die Bw. hielt diesen Geschäftsanteil (weit über die gesetzliche Jahresfrist hinaus) im Privatvermögen.

Der am 13.11.1994 verstorbene Vater vermachte der Bw in Bezug auf seine 25%ige Beteiligung eine jährliche Ausschüttung von maximal S 100.000,- netto. Formell vermachte der Erblasser diesen Anteil mit der Anordnung der fideikommissarischen Substitution und der weiteren Anordnung, dass bei einer auf den 25 %-igen Anteil entfallenden jährlichen Anteil entfallenden jährlichen Ausschüttung von mehr als S 100.000,- netto der übersteigende Betrag zu je einem Drittel zwischen den drei erblasserischen Enkelkindern aufzuteilen, zu deren Gunsten auch die fideikommissarischen Substitution erfolgte.

Laut Amtsbestätigung des Verlassenschaftsgerichtes vom 25.1.1996 wurde hinsichtlich der Geschäftsanteiles von S 125.000,- die Anmerkung der Beschränkung durch die fideikommisarische Substitution verfügt.

Das Finanzamt sieht einen abgabenpflichtigen Tatbestand darin, dass am 8.7.1998 sämtliche Geschäftsanteile an der bereits genannten GmbH an einen Dritten verkauft wurden, unter anderem auch

- der 10%ige Anteil ( S 50.000,-), an dem ich Volleigentum besaß, und
- die 25%ige Beteiligung, die mit einer fideikommissarischen Substitution belastet war, für die ich also in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur Treuhänderin ( § 24 BAO ) war.

Beim Verkauf des 25 %igen Geschäftsanteiles ist die Bw als Bevollmächtigte der drei Kinder ihres Bruders (der durch die fideikommissarische Substitution Begünstigten) mit entsprechender Vollmachtsurkunde eingeschritten. Die Bw. hat auch nur den auf sie entfallenden Kaufpreis vereinnahmt und getrennt davon für die Substitutionsberechtigten als Ersatz für das Substitutionsgut im Einverständnis mit ihren Wertpapieren angelegt, von deren jährlichen Ertrag die Bw maximal S 100.000,- erhält.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist daher die 25% Beteiligung den Substitutionsberechtigten zuzurechnen. Die vom angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsansicht führt zu – schon allein progressionsbedingt – de facto kaum lösbarer zivilrechtlichen Regresssituation (wenn die Bw. auch für die Veräußerung des Substitutionsgutes, dessen Erlös den Substitutionsberechtigten zukommt und auf einem den Substitutionsberechtigten gehörendes Wertpapierdepot liegt, volle Einkommensteuer mit den entsprechenden Progressionsauswirkungen zahlen soll). Die richtige und zivilrechtliche problemfreie Lösung ist die, dass mir allein meine 10%ige Beteiligung, die ich von meiner Mutter 1981 ererbt habe und die ich im Volleigentum besessen habe, zugerechnet wird und das Substitutionsgut den Substitutionsberechtigten (je zu einem Drittel).

Demzufolge steht fest, dass die Bw für 5/7 (25%) nicht steuerpflichtig ist. Hinsichtlich der 25%igen Beteiligung hat die Bw. kein Veräußerungsgeschäft getätig. Der Bw ist auch kein Veräußerungserlös zugekommen.

Was die restlichen 2/7 (10%) des ausgewiesenen Verkaufserlöses anlangt, so stehen diese der Bw zu. Da die hier maßgebliche 10%-Grenze jedoch nicht überschritten ist, ist insoweit Steuerfreiheit gegeben.

Unverständlich ist die Begründung, mangels Zusammenballung in einem einzigen Jahr, liegen keine "außerordentlichen Einkünfte" nach § 37 EStG vor. Verfahrensgegenständlich ist Einkommensteuer 1998. Auf Grund der in diesem Kalenderjahr maßgeblichen Rechtslage er-

mäßigt sich der Steuersatz gemäß § 37 Abs.1 iVm Abs.4 Z 2 lit. a 1 Teilstrich EStG1988 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallende Durchschnittsteuersatz. Es hätte daher – äußerstenfalls – der Steuersatz von 22,18 % Anwendung finden dürfen."

Es erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Begründend wurde ausgeführt:

"Auszugehen ist zunächst von dem Umstande, dass in der Regel Wirtschaftsgüter demjenigen zuzurechnen sind, der zivilrechtlich Eigentümer ist (VwGH 24.11.1982, 81/13/21). Nur wenn einem anderen Rechte eingeräumt sind, die dazu führen, dass er über ein ihm zivilrechtlich nicht gehörendes Wirtschaftsgut tatsächlich wie ein Eigentümer verfügt. (vgl. VwGH 23.11.1987, 87/15/68,76) und der zivilrechtliche Eigentümer von der das Substantielle des Eigentums ausmachenden Verfügungsmacht auf Dauer und wirksam ausgeschlossen ist. (VwGH 12.2.1986, 84/13/34), kann das Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum überhaupt erst in Erwägung gezogen werden. Ist der zivilrechtliche Eigentümer hingegen selbst in der Lage, den positiven (Sachherrschaft, Gebrauch, Verfügungsgewalt) und den negativen (Ausschluss Dritter) Inhalt des Eigentums gegenüber Dritten gesichert auszuschöpfen, entsteht das Problem des wirtschaftlichen Eigentums nicht.

Die erblasserischen Enkel besitzen keinerlei Verfügungsrrechte und üben keinerlei Sachherrschaft aus. Auch sind ihre Nutzungsansprüche nur bedingt; ihnen kommt gegenüber der zivilrechtlichen Eigentümerin keine Rechtsposition zu, die dem negativen Inhalt des Eigentums entspricht. Bei der Berufungswerberin hingegen treffen alle positiven und negativen Elemente des Eigentumsbegriffes zu. Wenn auch gewisse Elemente auch durch die fideikommissarische Substitution beschränkt sind, so sind doch sämtliche Komponenten des Eigentumsbegriffes bei ihr ungleich stärker als bei den Substitutionsbegünstigten ausgeprägt, sodass ein wirtschaftliches Eigentum der erblasserischen Enkel erst gar nicht in Betracht kommt. Der Berufungswerberin ist daher auch steuerlich dieser Anteil von 25%, folglich auch dessen Veräußerung, zuzurechnen.

Die Berufungsausführungen zu § 37 EStG erkennen, dass der zit. § nur bei Zusammenballen der Einkünfte innerhalb eines Steuerjahres angewandt werden darf. So steht die Begünstigung nach dieser Gesetzesbestimmung nicht zu, wenn der Veräußerungserlös in mehr als einem Jahr anfällt. Ausschlaggebend ist, dass es in mehr als einem Besteuerungszeitraum zu einer tatsächlichen Besteuerung eines dieser Vorgänge kommt (BMF, RdW 1992,60)."

Es wurde ein Antrag gestellt, auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz; bei vollinhaltlicher Stattgabe wurde das Einverständnis einer 2. Berufungsvorentscheidung gegeben.

Ausgeführt wurde zu dem ermäßigten Steuersatz:

Unter die Halbsatzbegünstigung fällt auch die Veräußerung von Beteiligungen; damit wird eine Gleichstellung zwischen thesaurierten und ausgeschütteten Gewinne hergestellt.

Die Halbsatzbegünstigung kommt bei der Beteiligungsveräußerung auch dann zur Anwendung, wenn der Gewinn aus der Veräußerung über mehrere Jahre zufließt.

Unter den Hälftesteuersatz fällt auch die Veräußerung von Beteiligungen nach § 31 EStG im Privatvermögen.

§ 31 EStG 1988 bestimmt, dass zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteiles an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war, gehören.

Wenn es in § 31 Abs.1 Satz 2 EStG 1988 heißt, eine solche Beteiligung liege auch dann vor "wenn der Veräußerer mittelbar zB durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft beteiligt war", so stellt sich diese gesetzliche Aussage als keine Einbahnstraße zu Lasten des Abgabepflichtigen dar.

Steuerlich (§ 24 BAO) ist der Treugeber nicht mittelbar, sondern ohnedies schon unmittelbar beteiligt. Wenn hier der Gesetzgeber eine Trennung vornimmt und auch in der Treuhänderschaft schon bloß eine mittelbare Beteiligung als gegeben ansieht und diese in der Tat mittelbare Beteiligung "durch eine Körperschaft" in ihren Rechtswirkungen gleichsetzt, so bedarf es wohl keiner weitwendigen Ausführungen, dass die durch die eine fideikommissarische Substitution gebundenen Anteile jemandem anderen als dem zivilrechtlichen (durch das Substitutionsband gebundenen) Eigentümer zuzurechnen sind, was zur Negativaussage führt, dass sie nicht der Bw zuzurechnen sind.

Soweit die Berufungsvorentscheidung insoweit in ihren Ausführungen gegenteilige Sachverhaltselemente enthalten sollte, so widerspreche die Bw. denen unter Beweisanbieten, nämlich durch meine Einvernahme, durch den Hinweis auf das Testament, die Einantwortungsurkunde und den bereits erwähnten Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes betreffend Anmerkung der fideikommissarischen Substitution im Firmenbuch, durch den Hinweis, dass ich die Veräußerung nicht ohne Zustimmung der aus der fideikommissarischen Substitution Berechtigten vornehmen konnte bzw. vorgenommen habe und durch den Hinweis auf die Vollmacht, die ich damals für diesen Schritt hatte.

Die Sonderregelung in § 31 Abs.1 EStG 1988, die sich sogar von der des § 24 BAO in Hinblick auf Treuhandverhältnisse entfernt, macht jedweden Rekurs auf das wirtschaftliche Eigentum – nicht auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise! – entbehrlich. Die erblasserischen Enkel haben sehr wohl Verfügungsrechte gehabt und auch eine Sachherrschaft ausgeübt, was sich auch darin dokumentiert, dass in Weiterverfolgung der von der Bw. treuhändergleich gehaltenen Anteile das Realisat aus dem Verkauf des durch das Substitutionsland gebundenen Geschäftsanteiles auf entsprechenden Konten der erblasserischen Enkel liegt.

Den Argumenten der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich des rechtlichen (treuwidrigen) Könnens hält die Bw das Argument des durch die Fideikommission gebundenen rechtlichen Dürfens entgegen. Insoweit sind sehr wohl, und zwar gerade auf dem Gebiet des Ertragssteuerrechtes – nicht zuletzt angesichts der Sonderregelung des § 31 Abs.1 Satz 2 EStG 1988 – entsprechende Rechtsfolgen gegeben.

Nicht übersehen werden darf, dass der Bw letztwillig viel weniger Rechte zugekommen sind, als bei einer gängigen fideikommissarischen Substitution, nämlich bloß ein mit S 100.000,- im Jahr limitierter Ertrag aus dem Substitutionsgut. Für den Erblasser mag die Minderjährigkeit der Kinder von Bedeutung gewesen sein, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise hat die Bw einen beträchtlich limitierten Fruchtgenuss an diesem (unter den erblasserisch aufzuteilenden) Geschäftsanteil geerbt und in ertragssteuerlichen Sicht durch Jahre hindurch die Anteile höchstens als Treuhänder für die erblasserischen Enkel gehalten.

Es erging eine Berufungsvorentscheidung. Es wurde der ermäßigte Steuersatz anerkannt, jedoch wurde der gesamte Verkaufserlös der Bw. zugesprochen.

Es wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Eine weitere Berufungsvorentscheidung war rechtswidrig, da eine Zustimmung zur Erlassung einer 2. Berufungsvorentscheidung nur gegeben worden ist bei vollinhaltlicher Stattgabe.

In einem Schreiben vom 11. Sept. 2003 wurde vom Vertreter der Bw. festgehalten, dass für den Fall der vollinhaltlichen Stattgabe der Berufung der Verzicht auf mündliche Verhandlung erklärt wurde.

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

Gemäß § 284 Abs.1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

- 1.) wenn es in der Berufung (§250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs.2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs.1) beantragt wird oder
- 2.) wenn es der Referent (§ 270 Abs.3 ) für erforderlich hält.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zurücknehmbar (BAO-Handbuch, Ritz, S 213).

Da wie vorstehend ausgeführt, der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen wurde, wurde keine mündliche Verhandlung durchgeführt.

Gemäß § 31 Abs.1 EStG gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, so tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10 % beteiligt war.

Im vorliegenden Fall war die Bw. seit mehr als 10 Jahren mit 10 % an der veräußerten Gesellschaft beteiligt. Im Jahr 1994, 4 Jahre vor der Veräußerung, vererbte Vater der Bw. dieser 25 % an der Gesellschaft, jedoch mit dem Zusatz, dass die Bw auf Ihren Todesfall verfügen muss, dass diese ihre Anteile zu gleichen Teilen an die Enkel des Bw. zu vererben sind.

Gemäß § 608 ABGB kann der Erblasser seinen Erben verpflichten, dass er die angetretene Erbschaft nach seinem Tode, oder in anderen bestimmten Fällen, einem zweiten ernannten Erben überlasse. Diese Anordnung wird eine fideikommissarische Substitution genannt. Die fideikommissarische Substitution begreift stillschweigend die gemeine in sich.

§ 613 ABGB: Bis der Fall der fideikommissarischen Substitution eintritt, kommt dem eingesetzten Erben das eingeschränkte Eigentumsrecht, mit den Rechten und Verbindlichkeiten eines Fruchtnießer zu.

Der Vorerbe wird mit der Einantwortung Eigentümer des Nachlasses, doch ist sein Recht durch den Nacherbfall auflösend bedingt oder befristet.

Der Vorerbe kann die Erbschaft unbeschränkt nutzen. Weil er sie aber später an den Nacherben herausgeben muss, hat er die Substanz zu schonen. Seine Rechtstellung ist ähnlich der eines Fruchtnießers, daher finden weitgehend die Vorschriften über den usus fructus Anwendung.

Der Vor- und Nacherbe gemeinsam haben die Rechte eines freien Eigentümers. Insgesamt ist das Eigentumsrecht zwischen Vorerben und Nacherben funktionell geteilt. Beide zusammen haben die Rechte eines freien Eigentümers. ( Bürgerliches Recht, Koziol-Welser, Band II, S 463 ff).

Die Bw. konnte zwar im gegenständlichen Fall als Vorerbin über die Erbschaft verfügen jedoch unter Schonung der Substanz. Weiters war die Verfügungsmacht der Bw. noch eingeschränkt, indem sie maximal über einen Ertrag von S 100.000,- verfügen durfte, der darüber hinausgehende Ertrag war unter Enkelkindern des Erblassers aufzuteilen gewesen.

Im gegenständlichen Fall kann die Bw. als Vorerbin über den 25%-igen Anteil nur insofern verfügen, dass ihr jährlich maximal eine Ausschüttung von S 100.000,- zusteht. Der darüber liegende Betrag war je zu einem Drittel zwischen den drei erblasserischen Enkelkindern aufzuteilen.

Der Berufung wurde im gegenständlichen Fall stattgegeben. Die vererbten Anteile von 25 % sind den drei Enkelkindern zuzurechnen und damit auch der darauf entfallende Veräußerungsgewinn.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 16. September 2003