



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 16. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. November 2008, ErfNr. betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert und die Erbschaftssteuer

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 3 % von dem

gemäß § 28 ErbStG gerundeten Betrag in Höhe von € 25.084,-- mit € 752,52 und

gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2% vom gemäß § 28 ErbStG gerundeten steuerlich

maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 26.561,-- mit € 531,22

sohin im Gesamtbetrag von **€ 1.283,74**

festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Am 7. September 2007 verstarb Dr. X. Seine Witwe – in der Folge Berufungswerberin (Bw.) genannt war auf Grund des Gesetzes zu einem Drittel zur Erbin berufen.

Neben dem Drittelanteil aus dem Nachlassvermögen gelangte seitens der Rechtsanwaltskammer ein einmaliges Sterbegeld (Todfallsbeitrag) im Nettobetrag von € 6.153,75 an die Bw. zur Auszahlung und es ging ein Anspruch auf einen Gewinnanteil aus

einem Gesellschaftsvertrag, der zwischen dem Erblasser und einem Rechtsanwaltskollegen am 3.11.1986 abgeschlossen worden war, auf die Bw. über.

Dieser Anspruch war in der Vermögenserklärung mit einem Betrag von € 35.962,24 bewertet worden. Der Bewertung zugrunde gelegt wurden die zuletzt erfolgte Auszahlungen des Gewinnanteils in Höhe von monatlich € 500,- und die Dauer wurde mit der voraussichtlichen Emeritierung des Kollegen im März 2015 angenommen.

Mit Bescheid vom 12. November 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Erbschaftssteuer in Höhe von € 1.593,58 fest und zwar:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG in Höhe von € 1.062,36, wobei von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 30.353,00 ausgegangen wurde und
vom Wert des Grundstückes: gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von € 531,22.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung führte die Bw. aus, dass hinsichtlich der Besteuerung des Todfallsbeitrages, den die Rechtsanwaltskammer geleistet hatte eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege, da von dem Beitrag der brutto € 10.900,- betragen hatte an Lohnsteuer bereits € 4.746,25 einbehalten worden sei. Hinsichtlich eines Betrages in Höhe von € 12.396,68 führt die Berufung aus: „Diese Forderung betrifft hauptsächlich einen Witwenfortbetrieb hinsichtlich der Kanzlei, gemeinsam mit dem Rechtsanwaltspartner, der diese Kanzlei seit 1.1.1987 alleine führt und nur für den Fall von Betriebsgewinnen Einkünfte an den Verstorbenen und dann in der Folge nach dessen Todesfall an die Witwe abgeliefert, wobei lediglich eine Fortsetzung der Kanzleigemeinschaft mit der Witwe vorgesehen ist. Die Bemessungsgrundlage erscheint daher unzureichend ermittelt und hätte die Bemessungsgrundlage ausschließlich für die erbliche Witwe stattfinden müssen.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und setzte die Erbschaftssteuer nunmehr in Höhe von € 2.898,22 fest. Die Bemessungsgrundlage hatte sich auf € 58.431,- erhöht, da das Finanzamt nunmehr – anders als im Bescheid - den Anspruch auf Gewinnbeteiligung alleine der Bw. zurechnete und ebenso den Todfallsbeitrag.

In der Folge beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und verweist dabei u.a. noch auf die Umsatzabhängigkeit der Gewinnbeteiligung und bringt hinsichtlich des Todfallsbeitrages der Rechtsanwaltskammer vor, dass dieser endbesteuert sei.

Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde sodann über Vorhalt bekanntgegeben, dass mit dem Tod des Erblassers, der die Kanzleigemeinschaft auch nach seiner Pensionierung geführt hatte, die Gewinnbeteiligung einvernehmlich für erloschen

erklärt wurde, da durch das Ableben des Erblassers entsprechende Umsatzeinbußen eingetreten sind, die eine weitere Geltendmachung nicht mehr zuließen.

Der Gesellschaftsvertrag, der dem Anspruch auf Gewinnbeteiligung zu Grunde liegt, erliegt im Akt des Finanzamtes. Es handelt sich dabei um einen Vertrag in dem die Errichtung einer Erwerbsgesellschaft nach bürgerlichem Recht zur Fortführung auch der vom Erblasser bisher betriebenen Rechtsanwaltskanzlei, und zwar in Form einer Innengesellschaft, für welche Herr Dr. ... nach außen auftritt – vereinbart wurde.

Nach Punkt 3. des Vertrages ist der Erblasser nicht am Verlust der Gesellschaft wohl aber am Gewinn derselben beteiligt, wobei er während der ersten drei Jahre ohne Rücksicht auf das Jahresergebnis Anspruch auf einen Gewinnanteil in der Höhe von monatlich S 15.000, -- (das entspricht € 1.090,09) zuzüglich jeweiliger Umsatzsteuer hatte. Für die folgende Zeit verminderte sich dieses monatliche Fixum am Gewinn der Gesellschaft auf S 5.000,-- (das entspricht € 363,36) zuzüglich jeweiliger Ust.

Darüber hinaus war der Erblasser in den ersten 5 Jahren mit 3 % an dem S 2,500.000,-- (das entspricht € 181.682,09) übersteigenden Teil des Jahresbruttoertrages der Gesellschaft (Einnahmen aus der Tätigkeit der zusammengeschlossenen Rechtsanwaltskanzleien ohne Ust und vor Abzug der Betriebsausgaben bzw. steuerlichen Abschreibungen jeder Art) beteiligt. Ab dem Geschäftsjahr 1992 sank diese Beteiligung auf 1 %.

In Punkt 4.2. war vereinbart, dass für den Fall eines Ablebens des Erblassers dessen Gesellschaftsanteile mit allen Rechten und Pflichten auf seine Ehegattin bzw. nach deren Ableben auf seine beiden Kinder übergehen.

Eine Kündigung ist ab dem 1.1.1997 jeweils zum Ende eines Kalendermonates mit 6-monatiger Kündigungsfrist beiderseits möglich.

Die Einsichtnahme in die steuerliche Datenbank im Februar 2010 (sowohl in Bezug auf den Erblasser als auch auf die Bw.) hat ergeben, dass die Einkünfte aus der Gewinnbeteiligung (als Einkünfte aus selbständiger Arbeit) bis zum Tod des Erblassers der Einkommensteuer unterzogen wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 ErbStG 1955 unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz u.a. der Erwerb von Todes wegen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches und nach Z. 3 leg cit auch, der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser

geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 leg.cit. entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Der Steuerpflicht unterliegt somit jenes Vermögen (das heißt, Besitzposten abzüglich Schuldposten) das am Stichtag dem Erblasser gehörte.

Gemäß § 19 Abs. 1 richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 16 Abs. 1 ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden. Gemäß § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiß sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Gemäß § 5 Abs. 1 BewG werden Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, wie unbedingt erworbene behandelt. Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen (Abs. 2 leg.cit.).

Der Verwaltungsgerichtshof hat festgestellt, dass einem Antrag, die Erbschaftssteuer nach § 6 Abs. 2 BewG 1955 iVm § 5 Abs. 2 leg. cit. nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen, ist auch zu entsprechen, wenn er im Verfahren über die Berufung gegen die (ursprüngliche) Steuervorschreibung gestellt wird (vgl. Fellner, aaO, Rz 15 zu § 19 ErbStG, mwN). Tritt die Bedingung ein, sind die nicht laufend veranlagten Abgaben, also auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer, auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen (vgl. VwGH vom 7.9.2006, ZI 2006/16/0035).

Die Erbschaftsteuer stellt eine Erbanfallsteuer dar; sie ist grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht wird einerseits vom Bereicherungsprinzip andererseits vom Stichtagsprinzip beherrscht. In diesem Sinne wird in § 20 Abs. 1 ErbStG bestimmt, dass als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde (vgl. VwGH 4.11.1971, 850/70). Der Steuerpflicht unterliegt damit grundsätzlich jenes Vermögen (Besitz- weniger Schuldposten), das am Stichtag (= Todestag) dem Erblasser gehörte (VwGH 19.3.1964, Slg. 3050/F) und damit als von Todes wegen an den Erwerber (Erben) angefallen gilt. Für dessen Bewertung ist zufolge der Bestimmung des § 18 ErbStG der Zeitpunkt des Todes des Erblassers maßgeblich.

Nun ist im gegenständlichen Fall grundsätzlich ein Anspruch auf einen Gewinnanteil aus dem Gesellschaftsvertrag von Todes wegen auf die Bw. übergegangen. Die streitige Beteiligung war bezüglich des Ausmaßes von zwei Faktoren abhängig. Zum Einen war ein monatliches Fixum von € 363,36 (das entspricht S 5.000,--) zuzüglich jeweiliger Umsatzsteuer vereinbart, zum Anderen war der Gewinnanteil vom Ertrag abhängig. Der Vorteil aus dieser Gewinnbeteiligung stand aber auch unter einer auflösenden Bedingung. Die Gesellschaft konnte (seit dem 1.1.1997) jederzeit zum Ende eines Kalendermonates mit einer 6-monatigen Kündigungsfrist beiderseits gekündigt werden. Von dieser Kündigungsmöglichkeit wurde mit dem Tod des Erblassers Gebrauch gemacht und das Vertragsverhältnis aufgelöst. Die Wirkungen des Vertrages endeten somit mit Ablauf der 6 monatigen Kündigungsfrist. Wenn die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung auch vorbringt, dass es durch den Tod ihres Ehegatten zu entsprechenden Umsatzeinbußen gekommen sei, die eine Geltendmachung auf Grund der Umsatzeinbußen nicht mehr zuließen, so ist ihr auf Grund dieses Vertrages zu Gunsten Dritter jedenfalls für 6 Monate ein Vermögensvorteil als Erwerb von Todes wegen in Höhe des Fixum zuzüglich Umsatzsteuer zugekommen und es ist dieser Betrag der Besteuerung zu unterziehen.

Mit Ablauf der Kündigungsfrist ist die Bedingung im Sinne des § 5 Abs. 2 BewG eingetreten und es kann das Berufungsbegehren als Antrag auf Berichtigung im Sinne dieser Gesetzesstelle gewertet werden und es ist diesem in der Berufungsentscheidung Rechnung zu tragen.

Was die Einbeziehung des Todfallsbeitrages in die Bemessungsgrundlage betrifft und den Einwand der Doppelbesteuerung, da dieser Beitrag bereits der Lohnsteuer unterlegen wäre, ist auch auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, dernach die Doppelbelastung durch Schenkungs(Erbschafts)steuer und Einkommensteuer nicht rechtswidrig ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat so in seinem Erkenntnis vom 17.03.1994,

Zl. 91/14/0076 ausgeführt, dass es durchaus denkbar ist, dass Einnahmen zunächst im Sinn des EStG zufließen und sodann einer Schenkung zugeführt werden.

Die Bw. wurde durch die Auszahlung des Todfallsbeitrages (im Nettobetrag) jedenfalls bereichert und es ist ihr dieser Vermögensvorteil auf Grund des Ablebens des Erblassers zugeflossen. Dieser Beitrag bildet somit einen Teil des Vermögensanfalls im Sinne des § 20 Abs. 1 ErbStG, der der Erbschaftssteuer zu unterziehen ist. Soweit die Bw. vermeint der Beitrag wäre endbesteuert, ist auf die Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 zu verweisen. Diese Bestimmung, sieht - in verfassungskonformer Umsetzung des Endbesteuerungsgesetzes (vgl. Erkenntnis des VfGH vom 22. Juni 2005, Zl. B 1349/04, u.a.) – vor, welche Vermögenserwerbe auf Grund der „Endbesteuerung“ von der Steuer befreit sind. Die Auszahlung eines Todfallsbeitrages fällt jedoch nicht unter dieses so begünstigte Vermögen.

Die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Steuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG ermittelt sich nach dem Obgesagten wie folgt:

steuerpflichtiger Erwerb lt. Berufungsvorentscheidung	€	58.431,02
abzüglich Vorteil aus dem Gesellschaftsvertrag in Höhe der ursprünglichen Bewertung	€	35.962,54
zuzüglich Vorteil aus dem Gesellschaftsvertrag für 6 Monate (€ 363,36 +20% Ust = € 436,03 x 6)	€	2.616,18
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet gemäß § 28 ErbStG)	€	25.084,---

Die Festsetzung der Steuer nach § 8 Abs. 4 bleibt unverändert.

Zusammenfassend war der Berufung, wie im Spruch ausgeführt teilweise Folge zu geben.

Wien, am 12. Februar 2010