



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 22. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20. Juni 2005 betreffend Erbschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftsteuer wird festgesetzt mit 40.574,68 €.

Die Bemessungsgrundlagen sowie die Steuerberechnung sind der Begründung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Erbin nach dem am 8.1.2002 verstorbenen T und hat auf Grund des Testamentes zu 1/3 des Nachlasses die unbedingte Erbserklärung abgegeben; außerdem verfügte der Erblasser zugunsten der Erben verschiedene Legate (der Berufungswerberin wurden dabei - insoweit auch verfahrensgegenständlich - Geschäftsanteile an der Welser GmbH vermacht).

Das Finanzamt setzte die Erbschaftsteuer (unter Zusammenrechnung von Vorerwerben gem. § 11 ErbStG sowie unter Berücksichtigung der Begünstigung gem. § 17 ErbStG) fest.

In der Berufung wird insbesondere Verfassungswidrigkeit des § 16 Abs. 3 BewG eingewendet; außerdem wird geltend gemacht, dass nach § 2 Abs. 3 ErbStG das Erlöschen von Leibrenten und anderen von dem Leben einer Person abhängige Lasten nicht als Erwerb von Todes wegen gilt und § 16 Abs. 3 BewG gleichsam ein unzulässiges Nachholen durch die Belastung mit Schenkungsteuer ermögliche.

Mit Eingabe vom 2.8.2007 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

Gem. § 11 Abs. 1 ErbStG werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerbe die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Werte zugerechnet werden und von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abgezogen wird, welche für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten zu erheben gewesen wäre.

Diese Zusammenrechnungsvorschrift soll gewährleisten, dass einerseits die Freibeträge nur einmal zur Anwendung kommen und sich für mehrere Erwerbe innerhalb dieses Zeitraumes gegenüber einem einzigen Erwerb in diesem Zeitraum weder ein steuerlicher Vorteil noch ein Nachteil ergibt.

Den vorangegangenen Bescheiden, mit welchen eine Steuer für frühere Zuwendungen festgesetzt wurde, kommt nach dem Gesetz keine Bindungswirkung (etwa im Sinn eines Grundlagenbescheides) für die Steuerfestsetzung nach § 11 Abs. 1 ErbStG zu. Die früheren Erwerbe werden nur zur Steuerberechnung für den letzten Erwerb herangezogen, es wird nicht die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe tatsächlich erhoben wurde, sondern die für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten Erwerbes zu erheben gewesen wäre.

Bei einer Änderung der Steuertatbestände ist § 11 ErbStG weder dann anzuwenden, wenn der frühere Erwerb nach dem damals geltenden Recht nicht der Erbschaftsteuer unterlag, noch dann, wenn der frühere Erwerb zwar nach dem damals geltenden Recht der Steuer unterlag, nicht aber nach dem zur Zeit des späteren Erwerbes geltenden Recht der Steuer unterliegt. Sie kann deshalb nicht eingreifen, weil sich die Besteuerung des letzten Erwerbes nach dem zu dessen Zeitpunkt geltenden Rechte bestimmt und zu diesem Zeitpunkt der Erwerbsbegriff des Gesetzes diesen Vorgang nicht mehr erfasst.

Im Erkenntnis vom 28.6.2007, B 703/07-6 führt der Gerichtshof aus: "Gem. 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 dem Rechtsbestand angehört hätte."

Das Finanzamt hat im Verfahren zu ENr. 354.857/1999, St.Nr.: 250/1967 folgenden, mit 20.6.2005 datierten Bescheid erlassen:

"Berichtigter Schenkungssteuerbescheid gem. § 16 Abs. 3 BewG

Betrifft: Schenkungsvorgänge vom 14.10.1999 mit T.

Der Schenkungsteuerbescheid vom 30.5.2000 wird gem. § 16 Abs. 3 BewG berichtigt und die Schenkungsteuer mit 644.858,76 € festgesetzt.

Bisher war mit Bescheid vom 30.5.2000 vorgeschrieben 168.036,60 €.

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in der Höhe von 476.822,16 €.

Die festgesetzte Abgabe wird ... fällig."

Da der VfGH im zitierten Erkenntnis bei einem Anlassfall davon spricht, dass so vorzugehen ist, als ob die als verfassungswidrig erkannte Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Tatbestandes nicht mehr dem Rechtsbestand angehört hätte, erscheint die Zusammenrechnung des gesamten Erwerbes (auf Grund der Schenkungsvorgänge vom 14.10.1999) im Sinne des § 11 ErbStG unzulässig.

§ 17 ErbStG lautet:

Wenn Personen der Steuerklassen I oder II Vermögen anfällt, das in den letzten fünf Jahren vor dem Anfall von Personen der gleichen Steuerklassen erworben worden ist und der Besteuerung nach diesem Bundesgesetz unterlegen hat, wird die auf dieses Vermögen entfallende Steuer um die Hälfte und, wenn der frühere Steuerfall mehr als fünf Jahre, aber nicht mehr als zehn Jahre zurückliegt, um ein Viertel ermäßigt.

Der Erwerb der Anteile an der W-GmbH im Nominale von 560.000,00 S durch den Erblasser erfolgte – wie aus dem Arbeitsbogen ABNr.: 12024/04 hervorgeht – im Jahr 1997 und ist somit begünstigungsfähig im Sinne des § 17 ErbStG.

Bei der Berechnung wurde das begünstigungsfähige Vermögen (GmbH-Anteile) dem Gesamterwerb gegenübergestellt und die Steuer im unten dargestellten Ausmaß gekürzt.

Steuerberechnung:

Erbteil 1/3 (wie Bescheid v. 20.6.2005)	452.322,09
Legat (Firmenbeteiligungen, davon Anteil an GmbH 375.271,71)	380.049,63
Summe	832.371,72
Freibetrag gem. § 15/1/17	492.265,18
Freibetrag gem. § 15/1/1a	1.500,00
Freibetrag gem. § 15/1/1b	1.460,00
Summe	337.146,54

dazu Vorschenkung 1994	2.170.744,82
Vorschenkung 1996	18.120,03
Vorschenkung 1999	3.815,32
ab Freibetrag StKl. I	2.200,00
Summe (gerundet)	2.527.626,00
davon 13 % ErbSt	328.591,38
zuzügl. gem. § 8 Abs. 4 ErbStG v. EW iHv. 18.120,03	362,40
Zwischensumme 1	328.953,78

Steuer für Vorerwerbe:

Vorschenkung 1994	2.170.744,82
Vorschenkung 1996	18.120,03
Vorschenkung 1999	3.815,32
ab Freibetrag gem. § 14 ErbStG	2.200,00
gerundet	2.190.480,00
davon 13 % ErbSt	284.762,40
zuzüglich gem. § 8 Abs. 4 ErbStG (w.o.)	362,40
Zwischensumme 2	285.124,80

Steuer für den begünstigten Erwerb (begünstigter Erwerb: Nominale 560.000,00 S an GmbH = 375.271,71 im Verhältnis zum Gesamterwerb iHv. 2.257.626,00 = 14,85 %, Begünstigung nach § 17 ErbStG in diesem Ausmaß = 6.508,60 €, davon 50 % = 3.254,30 € (Zwischensumme 3).

Die festzusetzende Erbschaftsteuer beträgt daher

Zwischensumme 1	328.953,78 €
- Zwischensumme 2	285.124,80 €
- Zwischensumme 3	3.254,30 €
Gesamtsumme	40.574,68 €

Linz, am 14. August 2007