

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Weger & Comp., gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 28. Juli 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet **abgewiesen**.

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

In seiner gültigen letztwilligen Verfügung vom 6. November 1997 hatte der am 21. Dezember 2001 verstorbene E.S. (in der Folge: Erblasser, Erbl.) seine Tochter, die nunmehrige Bw., und seinen Enkel P.S., den Neffen der Bw., je zur Hälfte als Erben seines Vermögens eingesetzt. Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung gaben die beiden Testamentserben in der Tagsatzung vom 4. November 2002 je zur Hälfte des Nachlasses bedingte Erbserklärungen ab, welche mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 13. November 2002

angenommen wurden. Das in der weiteren Tagsatzung vom 10. Juni 2003 von den erbserklärten Erben erstellte Inventar umfasste auch den im Alleineigentum des Erbl. gestandenen Gewerbebetrieb "H.P.", bestehend aus einem Betriebsgrundstück mit einem zuletzt festgestellten und daher maßgeblichen Einheitswert von € 26.816,28 sowie sonstigem Betriebsvermögen im Wert von € 38.390,00. Weiters finden sich im Vermögensbekenntnis noch endbesteuertes Kapitalvermögen und Steuerguthaben sowie unter den Passiven Todfallskosten u.a., sämtliche in hier nicht entscheidungsrelevanter Höhe. Nach Erstattung des Vermögensbekenntnisses schlossen die beiden erbserklärten Erben, ebenfalls in der Tagsatzung vom 10. Juni 2003, ein Erbteilungsübereinkommen. Demnach übernahm der erbl. Enkel P.S. mit Zustimmung der miterbenden Bw. den gesamten beweglichen und unbeweglichen Nachlass, sohin auch den der Bw. bis dahin zustehenden Hälftenanteil am Gewerbebetrieb "H.P.", mit Last und Vorteil in seinen Besitz und in sein Alleineigentum. Er verpflichtete sich im Gegenzug dafür, seiner Tante, der Bw., einen Barbetrag von € 265.000,00 zu bezahlen und sämtliche mit der Verlassabhandlung verbundenen Kosten und Gebühren sowie die Erbschaftssteuer der Bw. zu tragen. Der Nachlass des E.S. wurde den beiden Erben mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 13. Juni 2003 je zur Hälfte eingeantwortet.

Nach form- und fristgerecht erfolgter Anzeige setzte das Finanzamt Klagenfurt (FA), ohne die beantragte Befreiung gemäß § 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 idG (ErbStG) zu gewähren, der Bw. gegenüber für deren Hälftenwert mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von € 2.853,93 fest. Die Berechnung der ErbSt legte das FA, in Schillingbeträgen ausgedrückt, wie folgt dar:

• Grundstücke, dreifacher Einheitswert, davon 1/2	S	553.500,09
• Guthaben bei Banken	S	419.806,11
• Guthaben Finanzamt	S	24.756,98
• sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei)	S	18.950,00
• Betriebsvermögen – Einzelfirma	S	264.128,96
• abzüglich Kosten der Bestattung	S	46.551,37
• abz. Kosten des Grabdenkmals	S	13.760,30
• abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	S	46.940,51
• abz. sonstige Kosten	S	104,99
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	S	30.000,00

• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	S	438.756,11
• steuerpflichtiger Erwerb S 705.028,86, gerundet	S	705.020,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 4%	S	28.200,80
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von S 553.500,00	S	11.070,00
• Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	S	39.271,00
• entspricht in Euro	€	2.853,93

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, dass, ungeachtet des Umstandes, dass sämtliche Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrages nach § 15a ErbStG vorgelegen wären, diese Begünstigungsbestimmung nicht berücksichtigt worden sei. Die Steuerschuld entstehe bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers, sofern der Bedachte vom Erbanfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch mache. Dieser Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld sei auch für den Umfang und die Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sowie für die Anwendung einer allfälligen Steuerbefreiung maßgebend. Es wären daher die Positionen "*Grundstück*" und "*Betriebsvermögen-Einzelfirma*" steuerfrei zu belassen und die Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG nicht festzusetzen.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung stimmte das FA zunächst der Ansicht der Bw., wonach die Steuerschuld mit dem Tode des Erbl. entstanden sei und auch die übrigen Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines aliquoten (Anm.: des halben) Freibetrages grundsätzlich vorlägen, zu. Die durch das Erbteilungsübereinkommen erfolgte *entgeltliche* Übernahme des Hälftenanteiles durch den Miterben P.S. führe jedoch zu einer Nacherhebung der Steuer nach § 15a Abs. 5 ErbStG, da ein derartiges Rechtsgeschäft unter Lebenden eine begünstigungsschädliche Übertragung im Sinne der zuletzt zitierten Gesetzesbestimmung darstellen würde.

Nach teilweiser Wiederholung des bisherigen Vorbringens wendete die Bw. in ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ergänzend noch ein, eine Nacherhebung der ErbSt gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG könne nicht erfolgen, da nach der für die Erbschaftsbesteuerung maßgeblichen zivilrechtlichen Betrachtungsweise die Bw. nie Eigentümerin oder Erwerberin des (halben) Betriebsvermögens gewesen sei, weshalb sie dieses Vermögen im Erbteilungsübereinkommen auch nicht übertragen hätte können. Der Miterbe P.S. habe vielmehr das Vermögen direkt von seinem Großvater, dem Erblasser, erworben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass zwischen den Streitparteien, gestützt auf die herrschende Ansicht von Lehre und Rechtsprechung, Einigkeit darüber besteht, dass durch die gültige letztwillige Verfügung in Verbindung mit den von den Testamentserben abgegebenen und vom Gericht angenommenen Erbserklärungen die Steuerschuld für den Erwerb von Todes wegen nach dem am 21. Dezember 2001 verstorbenen E.S. mit diesem Zeitpunkt entstanden ist. Unstrittig ist weiters, dass sämtliche Voraussetzungen für die Gewährung des (anteiligen) Freibetrages nach § 15a Abs. 1 bis 4 ErbStG im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, nämlich am Todestag, vorgelegen sind, weshalb, der ziffernmäßig und dem Berechnungsmodus samt den anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen nach unbestrittenen rechnerischen Ermittlung zufolge, eine ErbSt zunächst nicht festzusetzen war (steuerpflichtiger Erwerb gerundet S 705.020,00 abzüglich anteiliger Freibetrag S 817.629,00). In Zweifel gezogen wird von der Bw. mit der oben bereits angeführten Argumentation lediglich die Gesetzmäßigkeit der vom FA nach § 15 a Abs. 5 ErbStG vorgenommenen Nachversteuerung.

Hiezu wird ausgeführt:

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern (...), nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von "365.000 Euro" (Freibetrag) steuerfrei.

Gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG ist die Steuer nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Teile davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

Entsprechend der Bestimmung des § 15a Abs. 6 ErbStG gilt Abs. 5 ua. nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt.

Im hier zu beurteilenden Fall hat nun die Bw. durch die testamentarische Berufung zur Erbin und die Abgabe der vom Gericht in der Folge angenommenen Erbserklärung von Todes wegen einen Hälftenanteil am Gewerbebetrieb "H.P." erworben. Da es sich hiebei um einen begünstigten Betriebsanteil handelte und auch die übrigen Voraussetzungen gegeben waren, wurde dieser Vorgang richtigerweise vom FA vorerst steuerfrei belassen. In der Tagsatzung vom 10. Juni 2003 indes hat die Bw. ihren Hälftenanteil am Nachlassvermögen, sohin auch den Hälftenanteil am Gewerbebetrieb "H.P.", durch eine Rechtsgeschäft unter Lebenden entgeltlich, nämlich gegen Bezahlung eines Betrages von € 265.000,00 sowie Übernahme bestimmter

Kosten, Gebühren und Steuern, an den miterbenden P.S. übertragen. Wenn auch sich die im § 15a Abs. 5 ErbStG zwingend vorgeschriebene Nachversteuerung als solche dem angefochtenen Bescheid explizit nicht entnehmen lässt, sondern aus dem sonstigen Akteninhalt, insbesondere der Begründung der Berufungsvorentscheidung, ableitbar ist, war das FA bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation dennoch zu einer derartigen Vorgangsweise verpflichtet.

So hat die Bw. durch die am 4. November 2002 zur Hälfte des Nachlasses abgegebene, am 13. November 2002 vom Gericht mit Beschluss angenommene, Erbserklärung von Todes wegen mit Wirkung zum Todestag, sohin zum 21. Dezember 2001, begünstigtes Betriebsvermögen erworben. Innerhalb der im § 15 Abs. 5 ErbStG normierten Frist von fünf Jahren, nämlich am 10. Juni 2003, hat die Bw. ua. dieses Vermögen entgeltlich an ihren Neffen P.S. übertragen. Damit war das FA aber schon von Gesetzes wegen gehalten, die für den Ewerb von Todes wegen vorerst (in Ermangelung eines steuerpflichtigen Erwerbes) nicht festzusetzende ErbSt mit dem bekämpften Bescheid nachzuerheben. Die Steuerschuld hinsichtlich des Nacherhebungstatbestandes ist nach § 4 Abs. 1 BAO im Zeitpunkt des Abschlusses des entgeltlichen Rechtsgeschäftes, somit mit 10. Juni 2003, entstanden.

Ausgeschlossen von der Nacherhebung sind nach § 15a Abs. 6 ErbStG Vorgänge, die ihrerseits einen steuerbegünstigten Erwerb im Sinne des § 15a Abs. 1 bis 3 leg. cit. darstellen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 27 zu § 15a). Derartige steuerbegünstigte Erwerbe sind aber nach dem klaren Wortlaut des Abs. 1 lediglich der Erwerb von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden unter bestimmten Voraussetzungen. Entgeltliche Rechtsgeschäfte unter Lebenden, wie im gegenständlichen Fall, sind davon eindeutig nicht umfasst. Die im § 15 a Abs. 6 ErbStG festgeschriebene Ausnahme von der Nachversteuerung konnte daher nicht Platz greifen.

In ihrem Vorlageantrag wendet die Bw. diesbezüglich ein, im Lichte der hier maßgeblichen zivilrechtlichen Betrachtungsweise wäre sie gar nicht Eigentümerin oder Erwerberin des (halben) Betriebsvermögens geworden, weshalb sie dieses auch nicht an ihren Neffen P.S. begünstigungsschädlich übertragen hätte können. Mit dieser Argumentation jedoch begibt sich die Bw. auf den Boden der Widersprüchlichkeit. Einerseits begeht sie mit Vehemenz den Ansatz des (anteiligen) Freibetrages nach § 15a Abs. 1 ErbStG beim ursprünglichen Erwerb von Todes wegen, welcher, wie bereits oben ausgeführt, auch zu gewähren war. Hinsichtlich der hier in Rede stehenden Nachversteuerung indes behauptet die Bw., sie wäre gar nie Erwerberin des streitgegenständlichen Betriebsvermögens geworden. Damit misst die Bw. dem in ein und derselben Gesetzesnorm, nämlich im § 15a ErbStG, mehrfach verwendeten

Terminus "Erwerber" jeweils unterschiedliche Bedeutungen zu. Dem verfehlten Vorbringen der Bw. folgend wäre ihr, mangels Erwerbereigenschaft, der Freibetrag nach Abs. 1 leg. cit. von Anfang an gar nicht zugestanden, da das Gesetz als eine Voraussetzung ausdrücklich von einem Erwerber (der eine natürliche Person sein muss) spricht, welcher die Bw. bei der Nachversteuerung aber gerade nicht sein möchte. Die Berufungsbehörde hingegen vertritt die Ansicht, dass sich eine solch unterschiedliche Auslegung des Begriffes "Erwerber" weder dem Gesetz noch den Materialien oder der Lehre und Rechtsprechung hiezu auch nur ansatzweise entnehmen lässt, weshalb dieser Einwand der Bw. ins Leere gehen musste.

Dem weiteren Vorbringen der Bw. betreffend den Einfluss des Privatrechtes auf die Steuerrechtsmaterie ist entgegenzuhalten, dass keine Vermutung gilt, dass ein dem Zivilrecht entlehntes Tatbestandsmerkmal iSd. zivilrechtlichen Verständnisses zu interpretieren wäre. Ein Vorrang oder eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Würdigung der von den Parteien gewählten Sachverhaltsgestaltung für die Auslegung der betreffenden steuerrechtlichen Vorschrift besteht schon deshalb nicht, weil Zivilrecht und Steuerrecht nebengeordnete, gleichrangige Rechtsgebiete sind, die denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Wertungsgesichtspunkten beurteilen. Das Steuerrecht prägt, wie jedes andere Rechtsgebiet, seine eigenen Tatbestände. Steuerrechtliche Tatbestandsmerkmale sind demnach, auch wenn sie einem anderen Rechtsgebiet entnommen sind, nach dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Steuergesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung zu interpretieren (Fellner, a.a.O., Rz 30 zu § 1; VwGH vom 14.5.1992, 92/16/0015; VwGH vom 18.11.1993, 92/16/0177; VwGH vom 24.3.1994, 94/16/0026; VwGH vom 3.10.1996, 94/16/0225). Bei Wahrung des Grundsatzes des § 6 ABGB können Normen und Begriffe des Abgabenrechtes im Hinblick auf die Arteigenheiten des Abgabenrechtes nicht jedenfalls nach ähnlichen oder sogar wortgleichen Begriffen aus anderen Rechtsgebieten des Verwaltungs- oder Zivilrechtes ausgelegt werden. Der österreichischen Verfassungslage ist dabei ein Grundrecht der Einheitlichkeit der Rechtsordnung fremd (Fellner, a.a.O.; VfGH vom 8.3.1978, B 437/75; VwGH vom 18.12.1997, 97/16/0083, 0084). Im Lichte dieser herrschenden, einhelligen Auffassung von Lehre und Rechtsprechung ist nun aber davon auszugehen, dass, wie bereits oben ausführlich dargelegt wurde, die Bw. aus der hier maßgeblichen steuerrechtlichen Sicht heraus sehr wohl als Erwerberin des Hälftenanteiles am Betriebsvermögen anzusehen ist, welche auch befugt und berechtigt war, diesen weiter zu übertragen. Folgte man hingegen der Ansicht der Bw., müsste man die zahlreiche Judikatur des VwGH (vgl. stellvertretend etwa das Erkenntnis vom 28.9.2000, 2000/16/0327), wonach ein Vorgang, bei dem einem Miterben vom anderen

Miterben auf Grund eines zwischen ihnen nach Abgabe der Erbserklärungen abgeschlossenen Erbübereinkommens Teile der Erbschaft unentgeltlich überlassen werden, nach dem ErbStG, sohin nach einer steuerrechtlichen Norm, zu beurteilen ist, als verfehlt anzusehen, da es den damals Beteiligten, bei Anwendung der von der Bw. vertretenen Ansicht, an der rechtlichen Möglichkeit, Nachlassvermögen vor der Einantwortung zu übertragen, gemangelt hätte, was aber im Hinblick auf die einschlägige Judikatur und Lehre gerade nicht der Fall war. Gleiches, nämlich die Beurteilung nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten, muss nach Meinung der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch für den hier vorliegenden Fall einer entgeltlichen Übertragung des (anteiligen) Nachlassvermögens gelten.

Abrundend ist noch zum Standpunkt der Bw., sie wäre aus zivilrechtlicher Sicht nicht Erwerberin und daher nicht berechtigt, Nachlassvermögen zu übertragen, gewesen, zu bemerken, dass eine derartige Möglichkeit sogar durch das Privatrecht eingeräumt wird. So kann der Erbe über das ihm angefallene Erbrecht, also über das ausschließende Recht, die ganze Verlassenschaft oder einen in Beziehung auf das Ganze bestimmten Teil derselben in Besitz zu nehmen, ebenso wie über jedes andere Recht frei verfügen (Fellner, a.a.O., Rz 25 zu § 2; OGH vom 30.10.1979, 1 Ob 718/79). Ist also die Erbschaft angefallen, dann kann der Erbe bis zur Einantwortung sein Recht entgeltlich oder unentgeltlich veräußern (Fellner, a.a.O.; VwGH vom 3.10.1996, 95/16/0191). Durch diese der Bw. auch vom Zivilrecht zuerkannte Möglichkeit, über ihren Hälftenanteil an der Verlassenschaft zu verfügen, war es ihr sohin auch ermöglicht, über den von ihrem Verlassenschaftsanteil umfassten (Hälften-) Anteil am Betriebsvermögen unentgeltliche oder, wie hier, entgeltliche Verfügungen zu treffen. Damit erweist sich aber der auf ihre privatrechtliche Sichtweise, wonach sie mangels rechtlicher Möglichkeit, den ihr zustehenden Anteil am Betriebsvermögen zu erwerben, diesen auch nicht übertragen hätte können, gestützte Vorwurf der Bw., das FA wäre gesetzwidrig von einer Verwirklichung des Nacherhebungstatbestandes gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG ausgegangen, auch aus zivilrechtlicher Sicht als unberechtigt.

Endlich ist noch zum Begehr der Bw., die Steuer gemäß § 8 Abs. 4 und Abs. 5 ErbStG nicht festzusetzen, auszuführen, dass bei Erfüllung eines Nachversteuerungstatbestandes nach § 15a Abs. 5 leg. cit. die Steuer auf der Grundlage des (ursprünglichen) Erwerbsvorganges neu zu bemessen ist, und somit auch die für diesen Zeitpunkt anzuwendenden gesetzlichen Regelungen, etwa die Höhe des Steuersatzes oder die Anwendung allfälliger sonstiger Befreiungsbestimmungen, maßgebend sind (idS Fellner, a.a.O., Rz 30 zu § 15a). Im Zuge der Nacherhebung war daher auch die Steuer nach § 8 Abs. 4 und Abs. 5 ErbStG mit zu bemessen.

Insgesamt gesehen entspricht der angefochtene Bescheid in jeder Hinsicht dem Gesetz, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, 16. Dezember 2003