



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 7

Leonhardstraße 104
8010 Graz

GZ. RV/0158-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P., vertreten durch Hubner & Allitsch SteuerberatungsgesmbH, Leonhardstraße 104, 8010 Graz, vom 6. Dezember 2002 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. November 2002 und gegen den endgültigen Bescheid vom 29. September 2006 betreffend Erbschaftssteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Die Erbschaftssteuer wird gem. § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG festgesetzt mit € 43.560,53.

Entscheidungsgründe

Am 13. Jänner 2000 verstarb der Kaufmann X.. Laut Testament waren die Ehegattin zur Hälfte und die beiden Kinder zu je einem Viertel als Erben berufen. Im Verlassenschaftsverfahren gaben die Gattin und die Kinder entsprechend ihrem Anteil unbedingte Erbserklärungen ab.

Der Aktiva des Verlasses bestanden nach dem eidesstättigen Vermögensbekenntnis aus mehreren Liegenschaften, Girokonten, einem Sparbuch, Wertpapieren und einem Geschäftsanteil an der Fa. Y., den der erbl. Wirtschaftstreuhänder mit einem gemeinen Wert von 7,681.500,00 S in Ansatz brachte. Mit Erbübereinkommen vom 24. April 2001 übernahm die erbl. Witwe ua. 1/3 und der erbl. Sohn 2/3 des Geschäftsanteiles, die erbl. Tochter und Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt, dagegen Liegenschaften, Wertpapiere und Konten.

Auf Grund der abgegebenen Erbserklärung wurde für die Bw. von einem Viertel des erbl. Vermögens zuzüglich zweier Voranfälle mit Bescheid vom 7. November 2002 vom Finanzamt Graz-Umgebung Erbschaftssteuer in Höhe von 58.408,32 € festgesetzt. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht und begehrt, dass hinsichtlich des im Erbwege erworbenen Geschäftsanteiles ein anteiliger Freibetrag gemäß § 15 a ErbStG in Höhe von 1,250.000,00 S zu berücksichtigen sei. Die Bw. berief sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 25. Februar 1999, aus dem der Grundsatz zu entnehmen sei, dass der Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch dann ein erbrechtlicher bleibe, wenn er nicht (allein) auf Testament (Erbvertrag) oder gesetzlicher Erbfolge beruhe, sondern (auch) auf ein Erb- oder Pflichtteilsübereinkommen zurückzuführen ist. Für den Erwerb von endbesteuertem Vermögen bedeute dies, dass die Erbschaftssteuer auch dann im Sinne des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG abgegolten sei, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruches oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen werde.

Analog dürfe es auch bei der Anwendung des Freibetrages gemäß § 15 a ErbStG nicht von der zufälligen erbrechtlichen Lage abhängen, ob bei der unentgeltlichen Übertragung von Vermögen iSd § 15 a Abs. 2 ErbStG der Freibetrag zur Anwendung komme oder nicht. Der Nachversteuerungstatbestand nach Abs. 5 ErbStG sei nicht anzuwenden.

Am 4. April 2003 erging eine abweisliche Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes. Der Freibetrag nach § 15 a ErbStG wurde mit der Begründung versagt, dass die Bw. auf Rechnung ihres Erbteiles andere Vermögenswerte übernommen habe, nicht aber das begünstigungsfähige Vermögen des Geschäftsanteiles. Der Erwerb des begünstigungsfähigen Vermögens sei mit Tode des Erblassers erfolgt und durch das abgeschlossene Erbübereinkommen am 24. April 2001 weitergegeben worden, weshalb das ursprünglich begünstigungsfähige Vermögen nicht mehr von der Erbschaftssteuer befreit sei.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und nochmals darauf verwiesen, dass die Bw. den Geschäftsanteil nie erworben habe und der Nachversteuerungstatbestand nicht zum Tragen kommen dürfe.

Hinsichtlich der vorläufigen Festsetzung der Erbschaftssteuer erging an das Finanzamt ein Auskunftersuchen des unabhängigen Finanzsenates. Mit 25. Juli 2006 fand eine Außenprüfung des Verlasses nach § 147 Abs. 1 BAO statt. Mit Bescheid vom 29. September 2006 setzte das Finanzamt unter Berücksichtigung der Wertpapiere und unter Änderung der Bewertung der Liegenschaften und des Geschäftsanteiles die Erbschaftssteuer endgültig mit 52.175,32 € fest. Die Berechnung ging von folgenden Bescheidgrundlagen aus:

Verlassaktiva

Einheitswerte Liegenschaften abzügl. Superädifikat	S 12,939.252,00
Wertpapiere pflichtig	S 4,274.562,00
Geschäftsanteile gemeiner Wert	S 8,648.800,00
Steuerguthaben	S 195.012,00
Gesamtaktiva	S 26,057.626,00

Verlasspassiva

lt. Erklärung	S 114.175,00
Abhandlungskosten	S 292.980,00
Kosten Steuerberater	S 68.801,00
Forderung GesmbH	S 550.000,00
Gesamtpassiva	S 1,025.956,00
Reinnachlass	S 25,031.670,00

Der Bw. wurden $\frac{1}{4}$ des Reinnachlasses in Höhe von S 6,257.917,00 zugerechnet und unter Berücksichtigung von Vorschenkungen in Höhe von S 422.275,00 nur der persönliche Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG in Höhe von S 30.000,00 in Abzug gebracht. Eine Berücksichtigung eines Freibetrages nach § 15 a ErbStG erfolgte zwar bei der Mutter und dem Bruder, nicht jedoch bei der Bw, weil das Finanzamt davon ausging, dass das ursprünglich begünstigungsfähige Vermögen auf Grund der gänzlichen Weitergabe im Erbübereinkommen nicht mehr von der Erbschaftssteuer befreit sei.

Nach § 274 BAO gilt die Berufung gegen den vorläufigen Bescheid nun auch gegen den endgültigen Bescheid gerichtet. Nach einem Wechsel in der Vertretung erfolgte mit Schreiben vom 15. Jänner 2007 eine Zurücknahme des Antrages auf mündliche Senatsverhandlung. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich, ob der Bw. ein Freibetrag nach § 15 a ErbStG zusteht oder nicht und damit speziell die Frage, ob die in einem Erbübereinkommen erfolgte Weitergabe eines durch Erbanfall erworbenen GesmbH-Anteiles einen Nachversteuerungstatbestand nach Abs. 5 leg. cit. erfüllt.

§ 15 a ErbStG vor der Novelle BGBl I Nr. 59/2001 besagt: „Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von fünf Millionen Schilling (Freibetrag) steuerfrei.“

Zum Vermögen zählen nach Abs. 2 Z 3 leg. cit. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel des gesamten Nennkapitals unmittelbar beteiligt ist.

Abs. 4 Z 3 leg. cit. lautet: „Der Freibetrag steht beim Erwerb eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) oder Kapitalanteiles (Teil eines Kapitalanteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft entspricht.“

Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Z 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.“

Abs. 5 leg. cit. besagt: „Die Steuer ist nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.“

Abs. 6 leg. cit. lautet: „Abs. 5 gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein im Abs. 5 angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.“

Als Erwerb von Todes wegen gilt nach den Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches (§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG). Nach §§ 536 und 545 ABGB bedeutet „Erbfall“ die Entstehung des Erbrechtes, die grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers eintritt (vgl. VwGH 14.11.1978, 2751/76). Um einen die Steuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, bedarf es neben dem gültigen Erbrechtstitel bloß der Erbserklärung (seit dem 1. Jänner 2005 Erbantrittserklärung genannt), mit deren Abgabe der

Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen ist (vgl. VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327).

Am 2. Oktober 2000 gaben die Bw. und ihr Bruder zu je einem Viertel, die Mutter zur Hälfte eine unbedingte Erbserklärung ab. Mit Gerichtsbeschluss vom 18. Oktober 2000 wurden diese angenommen. Damit ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Tatbestand des Erwerbes von Todes wegen, nämlich durch Erbanfall, erfüllt (siehe Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschaft und Schenkungssteuer, § 2 ErbStG, Rz 12) und ist die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers (§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG) entstanden. Nach diesen vorangestellten gesetzlichen Grundlagen stünde der Bw. – gleich ihrem Bruder – grundsätzlich ein anteiliger Freibetrag nach § 15 a Abs. 1 ErbStG von einem Viertel für den erworbenen Anteil an der Kapitalgesellschaft (94,833 %) in Höhe von 1,185.417,00 S zu.

Allerdings ist im Abs. 5 des § 15 a ErbStG eine „Behaltefrist“ von fünf Jahren normiert, wonach eine Nachversteuerung Platz zu greifen hat, wenn das zugewendete Vermögen entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird. Nach dem Akteninhalt hat der Erblasser in seinem Testament die Bw. zu einem Viertel als Erbin eingesetzt und den Wunsch ausgesprochen, dass sie an der Kapitalgesellschaft nicht beteiligt werden soll. Eine schriftliche Anordnung zur Erbteilung hat er nicht getroffen. Eine Aufteilung des erbl. Vermögens erfolgte erst nach Abgabe der Erbserklärung mittels Erbübereinkommen vom 24. April 2001, wonach die Bw. zwei Liegenschaften, Bargeld und Wertpapiere, nicht aber einen Gesellschaftsanteil erhalten sollte. Ein über die Erbquote hinausgehender Erwerb wurde vom Finanzamt nicht behauptet. Mit Beschluss vom 6. Mai 2001 wurde der Nachlass unter Hinweis auf das abgeschlossene Erbübereinkommen der Bw. zu einem Viertel eingewantwortet.

Die Ansicht des Finanzamtes, das in der Übertragung eines Unternehmensanteiles durch ein Erbübereinkommen einen freibetragsschädlichen Tatbestand erblickte, stützt das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. November 2004, 2004/16/0038, das die Nacherhebung der Steuer in einem Fall bejaht, wo es zu einer entgeltlichen Übertragung von einem Hälfteanteil an einem Gewerbebetrieb durch ein Erbteilungsübereinkommen gekommen ist, weil davon ausgegangen wurde, dass durch die Erbserklärung der Erwerb durch Erbanfall vollzogen worden ist und durch die Übertragung mittels Übereinkommen die Behaltefrist nicht gewahrt wurde.

Der Bw. beruft sich auf eine Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes (25.2.1999, B 128/97), die zum Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ergangen ist und sich vor allem mit der Abgeltungswirkung der KEST beschäftigt. Eine analoge Heranziehung der verfassungskonformen Interpretation des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zur Deutung des

§ 15 a ErbStG ist auf Grund des unterschiedlichen Normzwecks und –inhaltes der beiden Bestimmungen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht möglich. Der Freibetrag für endbesteuertes Vermögen soll die Abgeltungswirkung der KEST sicherstellen und eine Mehrfachbesteuerung verhindern, während der Freibetrag nach § 15 a ErbStG eine steuerliche Begünstigung für bestimmte unentgeltliche Übertragungen von Betriebsvermögen bewirken soll und ergibt sich aus dem Nachversteuerungstatbestand des Abs. 5 leg. cit. eine weitere Anspruchsvoraussetzung für die endgültige Gewährung des Freibetrages, die nur Betriebsübergaben von einer gewissen Dauerhaftigkeit begünstigen soll und die der § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht kennt. So ist Betriebsvermögen nicht in jedem Fall durch einen Freibetrag von der Steuer auszunehmen, sondern lässt der Gesetzgeber die Steuerbefreiung bewusst nur in den Fällen zu, in denen der Betrieb noch 5 Jahre weiterbesteht oder das betriebliche Vermögen nicht weiterübertragen oder zweckentfremdet wird.

Was unter einer freibetragsschädlichen Übertragung zu verstehen ist, ist im Wege der Auslegung zu erschließen. In einem erst jüngst zu einem ähnlichen Fall ergangenen Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vom 29.9.2006, B3551/05, ist zu entnehmen, dass die Nacherhebung der Erbschaftssteuer auf Grund einer Übertragung von Gesellschaftsanteilen im Zuge eines Erbübereinkommens eine sachlich nicht gerechtfertigte Auslegung des Gesetzes darstellt. Der Verfassungsgerichtshof stellt in diesem Erkenntnis aber auch klar, dass er gegen eine Bemessungsgrundlage, die auf die quotenmäßige Aufteilung des Nachlasses zwischen den Miterben – ohne Rücksicht auf ein nachfolgendes Erbteilungsübereinkommen – abstellt, keine Bedenken hegt. Aus dem Zweck des § 15 a ErbStG „die Übergabe von Betrieben (gleichgültig, ob diese in Form eines einzelkaufmännischen Unternehmens oder einer Personen- oder Kapitalgesellschaft geführt werden) im Interesse der Substanzerhaltung und der Sicherung von Arbeitsplätzen zu erleichtern“ schließt der Verfassungsgerichtshof, dass eine Zuteilung von Vermögenswerten im Zuge eines Erbübereinkommens nicht als eine Übertragung im Sinne des § 15 Abs. 5 ErbStG anzusehen ist, weil dem Gesetz sonst ein gleichheitswidriger Inhalt beigemessen werden würde. So heißt es in dieser Entscheidung:

„Während ein die Unternehmensfortführung wahrer Übergang im Fall der Schenkung jedenfalls ein einstufiger Vorgang ist, kann dasselbe Ergebnis beim Erwerb von Todes wegen bei Fehlen einer testamentarischen Verfügung zwangsläufig nur durch Zuteilung des Unternehmens im Rahmen der Erbauseinandersetzung (zivilrechtlich gesehen also durch einen zweiaktigen Vorgang) erreicht werden. Aus dem Zweck der Begünstigung folgt aber dann, dass eine „Übertragung“, die die Unternehmenserhaltung durch den oder die begünstigten Erwerber nicht nur nicht gefährdet, sondern sich auf eine Aufteilung des Nachlasses zwischen diesen Erwerbern reduziert und die Erhaltung des Unternehmens (teils) sogar typischerweise

sichert, sachlicher Weise nicht zu einer Nacherhebung der Steuer (oder einer Versagung des Freibetrages) führen darf. Dazu käme es aber, würde man als (steuerschädliche) „Übertragung“ im Sinne des Abs. 5 des § 15 a leg. cit. auch eine im Zuge der Erbauseinandersetzung vereinbarte Zuteilung des Vermögens ansehen.“

Im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation des § 15 a ErbStG stellt die Zuteilung von GesmbH-Anteilen an einen weiteren Miterben im Rahmen eines Erbübereinkommens keine freibetragsschädliche Übertragung dar und war der angefochtene endgültige Bescheid nach folgender Berechnung abzuändern. Eine andere Weiterübertragung im Sinne des Abs. 5 hat innerhalb der 5-jährigen „Behaltefrist“ nicht stattgefunden, weshalb die Vorschreibung endgültig erfolgt:

Gesamterwerb lt. endgültigem Bescheid	S 6,680.192,00
abzügl. Freibetrag gem. § 14 ErbStG, StKI. I	S 30.000,00
abzügl. Freibetrag gem. § 15a ErbStG	S 1,185.417,00
steuerpflichtiger Erwerb	S 5,464.775,00
§ 8 Abs. 1 ErbStG: 10% v. 5,464.770,00	S 546.477,00
§ 8 Abs. 4 ErbStG 2% v. 3,457.080,00	S 69.142,00
	S 615.619,00
abzüglich § 11 ErbStG für Vorerwerb	S 16.213,00
Erbschaftssteuer gesamt	S 599.406,00
entspricht €	€ 43.560,53
bisher vorgeschrieben	€ 52.175,32
Guthaben	€ 8.614,79

Graz, am 22. Jänner 2007