

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin, vertreten durch Stb., vom 30. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 17. Jänner 2006, StNr. xxx/yyyy, ErfNr xxx.xxx/yyyy, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Erbschaftssteuer wird mit € 9.118,17 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer beträg € 123.536,13.

### **Entscheidungsgründe**

In der Verlassenschaft nach Erblasser, gab die Berufungserwerberin (in der Folge: Bw) am 7.5.2004 eine unbedingte Erbserklärung ab. Nach der gesetzlichen Erbfolge war sie zum einem Drittel als Erbin berufen.

Am 7.10.2005 schlossen die Bw und ihre drei ebenfalls erbserklärten Söhne ein Erbübereinkommen.

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte mit Bescheid vom 17.1.2006, StNr. xxx/yyyy, die Erbschaftssteuer in Höhe von € 17.976,24 fest.

In der Berufung vom 30.1.2006 begehrte die Bw die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG für den erworbenen Anteil an der GmbH in Höhe von € 95.284,00.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6.2.2006 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung ab, weil § 15a ErbStG nicht anwendbar sei, da die Gesellschaftsanteile im Erbübereinkommen an die Söhne weiterübertragen wurden.

Im Vorlageantrag vom 2.3.2006 führte die Bw aus, dass die Übertragungen an die Söhne wiederum einen begünstigten Erwerb darstellten, weshalb § 15a Abs. 6 ErbStG die Nachversteuerung zu unterbleiben habe.

Im Vorhalt vom 25.4.2006 wurde der Bw das Erk. des VwGH 11.11.2004, 2004/16/0038, zur Kenntnis gebracht und dargelegt, dass ein Erbübereinkommen als ein entgeltliches Rechtsgeschäft anzusehen sei, weshalb die Weiterübertragung durch das Erbübereinkommen keinen begünstigten Erwerb darstelle.

In der Vorhaltsbeantwortung führte die Bw aus, dass aufgrund der ungleichen Vermögensaufteilung das Erbübereinkommen als Schenkung der GmbH-Anteile an ihrer Söhne zu werten sei.

Aufgrund dieser Vorhaltsbeantwortung erging ein neuerlicher Vorhalt am 10.8.2006 mit dem der Bw zur Kenntnis gebracht worden ist, dass unentgeltliche Zuwendungen aufgrund des Erbübereinkommens nur hinsichtlich der Söhne J.uH. vorlägen und nur in diesem Ausmaß eine Nachversteuerung zu unterbleiben habe.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 21.8.2006 stimmte die Bw der Erlassung einer 2. Berufungsvorentscheidung zu, welche durch die Abgabenbehörde I. Instanz am 22.8.2006 erlassen wurde. Dabei wurde die Erbschaftssteuer auf € 12.894,40 herabgesetzt.

Mit Aufhebungsbescheid vom 3.10.2006 hob die Abgabenbehörde I. Instanz die 2. Berufungsvorentscheidung vom 22.8.2006 auf, wodurch die Berufung vom 26.1.2006 und der Vorlageantrag vom 2.3.2006 wiederum unerledigt sind.

Die Aufhebung der 2. Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde I. Instanz erfolgte, weil in den Berufungen der Söhne der Bw gegen die Schenkungssteuerbescheide das Vorliegen von Schenkungen seitens der Bw an die beiden Söhne bestritten worden ist. Demnach sei die (inhaltlich teilweise) stattgebende 2.Berufungsvorentscheidung zu unrecht erlassen worden, da aufgrund des – als entgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilenden – Erbübereinkommens ein Nachversteuerungstatbestand gesetzt worden sei.

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

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

Nach § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

§15a ErbStG 1955 lautet in der Fassung BGBl. I 59/2001:

"§15a. (1) 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 365.000,00 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;
2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an inländischen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist;
3. 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.

(3) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist

1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,
2. ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,
3. ein Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil in dem im Abs. 2 Z. 2 und 3 angeführten Ausmaß.

(4) Der Freibetrag steht beim Erwerb

1. eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;
2. eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht;
3. 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.

(5) 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.

(6) 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.

(7) Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen."

Aufgrund dieser Gesetzeslage hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.9.2006, B 3551/05 ausgesprochen:

*„Die belangte Behörde hat angenommen, dass eine von der Erbserklärung abweichende Aufteilung der zum Nachlass zählenden Gesellschaftsanteile zwischen den Erbbeteiligten mittels Erbübereinkommens eine Übertragung dieser Gesellschaftsanteile innerhalb der 5-jährigen Behaltefrist darstelle, die nach §15a Abs. 5 ErbStG 1955 zum Entfall der Steuerbegünstigung für Unternehmensübertragungen bzw. einer Nacherhebung der Steuer führen müsse. Nun ist es offenkundiger Zweck des §15a ErbStG 1955, 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 (vgl. Dorazil/Taucher, ErbStG, §15a 1.1). Begünstigt ist dabei einerseits der Erwerb durch Erbfall, andererseits die Schenkung durch die ältere bzw. nicht mehr erwerbsfähige Generation an die nächste Generation, somit typischerweise die Betriebsfortführung in der Familie. Vor dem Hintergrund des - an sich sachlichen - Zweckes der Begünstigung ist die Bestimmung des Abs. 5 leg.cit. auszulegen, der zufolge es zu einer Nacherhebung der Steuer kommt, wenn eine (Weiter)Übertragung bzw. betriebsfremde Verwendung des erworbenen Vermögens innerhalb von 5 Jahren derart erfolgt, dass die Fortführung des Betriebes durch die vom Freibetrag begünstigten Personen gerade nicht mehr gesichert erscheint. Während ein die Unternehmensfortführung wahrender 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 Freibetrags) führen darf. Dazu käme es aber, würde man als (steuerschädliche) "Übertragung" im Sinne des Abs. 5 des §15a leg.cit. auch eine im Zuge der Erbauseinandersetzung vereinbarte Zuteilung des Vermögens ansehen.*

*Mit der im angefochtenen Bescheid vertretenen Auslegung, die auch eine Zuteilung der Vermögenswerte im Zuge eines Erbübereinkommens als "Übertragung" betrachtet, wurde dem Gesetz daher ein gleichheitswidriger Inhalt unterstellt: Es käme bei dieser Interpretation zur Nacherhebung der Steuer in Fällen, in denen eine solche nach dem Zweck der Begünstigung sachlich nicht gerechtfertigt ist. Eine - nach dem Gesetzeswortlaut nicht ausgeschlossene - verfassungskonforme Auslegung muss demgegenüber zum Ergebnis führen, dass solche Vermögenszuteilungen, die die Kontinuität des Betriebes typischerweise erst ermöglichen, vom Nacherhebungstatbestand ausgeschlossen sind."*

Ein diesem vom VfGH entschiedenen Fall gleichgelagerter Fall eines Erwerbes von Todes wegen bei Fehlen einer testamentarischen Verfügung liegt im gegeständlichen Fall vor.

Im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist daher § 15a ErbStG zur Gänze anwendbar.

Die Erbschaftssteuer ist daher wie folgt zu berechnen:

Steuerpflichtiger Erwerb lt. Bescheid vom 17.1.2006	218.820,13
abzüglich Freibetrag nach § 15 a ErbStG	- 95.284,00
Steuerpflichtiger Erwerb	123.536,13
Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerkl. I) 7 %	8.647,53
Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG lt. Bescheid	580,64
abzüglich Begünstigung nach § 8 Abs. 6 ErbStG	- 110,00
Summe Erbschaftssteuer	9.118,17
bisher war vorgeschrieben	17.976,24
Minderung	8.858,07

Da der erworbene Gesellschaftsanteil (€ 95.284,00) im anteiligen Freibetrag im Ausmaß von einem Drittel von € 365.000,00, das sind € 121.666,67, seine Deckung findet, war der Wert

des erworbenen Gesellschaftsanteiles zur Gänze aus der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer auszuscheiden.

Salzburg, am 23. Jänner 2007