

GZ. RV/0184-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Denk Wirtschaftstreuhand KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 21. Oktober 1997 betreffend Erbschaftssteuer 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Erbschaftssteuerbescheid angeführte Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
steuerpflichtiger Erwerb	988.230,00 S	Erbschaftssteuer	52.561,00 S
Erbschaftssteuer		3.819,76 €	

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe sind der Begründung zu entnehmen.

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

Mit Bescheid vom 21. Oktober 1997 hat das Finanzamt für den Erwerb von Todes wegen nach dem am 4. Juni 1995 verstorbenen Vater dem Bw. Erbschaftssteuer in Höhe von 53.045,00 S vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. mit der Begründung berufen, die im eidesstättigen Vermögensbekenntnis ausgewiesenen S-Immobilienfondsanteile in Höhe von 177.000,00 S seien endbesteuert - es handle sich um Gewinnscheine und sei auch eine Optionserklärung abgegeben worden - und daher aus dem steuerpflichtigen Erwerb auszuscheiden. Der Bw. verweist diesbezüglich auf die vom BMF am 14. Juni 1997 vertretene Rechtsansicht, dass obligationenähnliche Genussrechte als Forderungswertpapiere iSd § 93 Abs. 3 EStG 1988 zu qualifizieren seien.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 27. November 1997 stellt sich das Finanzamt auf den Standpunkt, gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 1. Satz ErbStG blieben nur Kapitalvermögen im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 in der - historischen - Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr. 12/1993 steuerfrei. Spätere Änderungen des EStG vermöchten keine Änderung der Endbesteuerungswirkung für die Erbschaftsbesteuerung bewirken. Der Verweis des § 15 ErbStG sei ein statischer. Dafür spreche auch die durch das Strukturangepassungsgesetz 1996 vorgenommene Änderung des § 15 ErbStG, wo nur von Forderungswertpapieren gesprochen werde, wohingegen die Bestimmung des EStG auch um "diese entsprechenden Genussrechte" erweitert worden sei. Obligationenähnliche Genussrechte seien daher weiterhin nicht von der Erbschaftssteuer befreit.

Mit Antrag vom 3. Dezember 1997 hat der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt, weil durch die Auslegung des BMF vom 14. Juni 1997 obligationenähnliche Genussrechte grundsätzlich unter die Forderungswertpapiere im Sinne des EStG 1988 fielen. Bei der textlichen Änderung des Abgabenänderungs-

gesetzes 1996 seien Genussrechte nicht neu als unter die Steuerbegünstigung fallend hinzugefügt worden, vielmehr sei nur sichergestellt worden, dass diese von der Endbesteuerung auszunehmen seien, wenn sie nicht an einen unbestimmten Personenkreis angeboten würden. Im Übrigen verweise der Bw. auf die in der Zeitschrift RdW 1997/495 enthaltene Anmerkung, wonach die zitierte Meinung des BMF Bedeutung für die Endbesteuerung im Bereich der Erbschaftssteuer erlange.

Als Nachtrag zu der gegenständlichen Berufung hat der Bw. am 22. Jänner 1998 die Berichtigung der Passiven bei der Ermittlung der Erbschaftssteuer um den bisher ausgesetzten Einkommensteuerbetrag von 32.134,00 S beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl Nr. 12/1993, unterliegen, steuerfrei (BGBl 1994/680).

Nach § 97 EStG in der Fassung von 1993 gilt die Einkommensteuer als abgegolten, für Kapitalerträge, die der KESt unterliegen (Abs. 1) und für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die nicht der KESt unterliegen, für die aber durch die kuponauszahlende Stelle ein Betrag in Höhe der KESt freiwillig abgeführt wird (Abs. 2).

Forderungswertpapiere in diesem Sinne sind gemäß § 93 Abs. 3 EStG Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbrieften, Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen und Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds, wenn sich die kuponauszahlende Stelle im Inland befindet.

Dem Finanzamt ist insofern rechtfertigt, als für das Erbschaftssteuerrecht die Verweisung im § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG als eine statische anzusehen ist. Spätere gesetzliche Änderungen haben den Inhalt der Z 17 nicht verändert.

Die zentrale - letztlich strittig gebliebene - Frage ist jedoch, ob obligationenähnliche Genussrechte - schon nach der historischen Gesetzeslage - unter die Forderungswertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 EStG einzuordnen gewesen sind.

Die herrschende Lehre (Gassner, Quantschnigg-Schuch) verneinte dies, weil infolge der undifferenzierten Nennung im § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG alle Genussrechte dieser Bestimmung zuzuordnen seien. Das BMF vertrat im Durchführungsverlasse zur Endbesteuerung von

Kapitalanlagen vom 8. April 1994 (SWK 1994, A 329) ebenso den Standpunkt, dass Wertpapiere, in denen ein Genussrecht verbrieft werde, nicht zu den Forderungswertpapieren zählen. Die Endbesteuerung privater Kapitalanlagen beziehe sich ausschließlich auf die Einkommensteuer, nicht hingegen auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer für Erwerbe von Todes wegen. Dies ergäbe sich aus dem Endbesteuerungsgesetz im Zusammenhang mit dem Umstand, dass der Verweis des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG statisch zu verstehen sei.

Demgegenüber unterschied eine weitere Meinung (Bauer, Kirchmayr) zwischen soziätären und obligationenähnlichen Genussrechten. Danach würden nur soziätäre Genussrechte der Kapitalertragsteuer nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG unterliegen, hingegen fielen obligationenähnliche Genussrechte, wenn sie als Inhaber- oder Namensschuldverschreibungen verbrieft seien, unter die Kapitalertragsteuer nach § 93 Abs. 3 EStG. Diese Auslegung sei auch vom Gesetzeswortlaut gedeckt, weil zivilrechtlich Genussrechte schuldrechtliche Ansprüche seien und daher im Fall der wertpapiermäßigen Verbriefung auch den Begriff Forderungswertpapier erfüllten. Im Privatvermögen gehaltene obligationenähnliche Genussrechte (=Genussscheine) seien daher sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer als auch hinsichtlich der Erbschaftssteuer endbesteuert (ÖStZ 1996, 289).

Gestützt wurde diese Auslegung unter anderem auf die Gesetzesmaterialien zum Endbesteuerungsgesetz 1992 (810 BlgNR 18. GP), wonach unter Forderungswertpapieren alle Papiere zu verstehen seien, die keine Anteilsrechte, sondern nur Forderungsrechte verbrieften. Es seien dies vor allem Schuldverschreibungen, Pfandbriefe, Schatzscheine, Kassenobligationen.....*sowie obligationenähnliche Genussrechte.*

Diese Auffassung hat einiges für sich und hat sich offenbar in der Folge durchgesetzt, was auch in der weiteren, legistischen Entwicklung zum Ausdruck kommt (siehe daher spätere, vom Bw. zitierte, BMF Meinung, RdW 1997, 495; Doralt, Kommentar zum EStG, zu § 27 Rz 28 und 45; ebenso Fellner, Kommentar zum ErbStG, RZ 63 zu § 15).

Geht man aber davon aus, dass obligationenähnliche Genussrechte in jedem Fall bereits per se den Forderungswertpapieren zuzuordnen sind, so geht die Argumentation des Finanzamtes ins Leere. Auch unter der Prämisse, dass im Erbschaftssteuerrecht bei Verweisungen das statische Prinzip zum Tragen kommt und alle späteren Änderungen durch das StruktAnpG 1996 und das AbgÄG 1996 ohne Belang sind, waren obligationenähnliche Genussrechte - entgegen der vom BMF damals vertretenen Ansicht - bereits aus historischer Sicht (vor allem in Anbetracht der ausdrücklichen Nennung in den Gesetzesmaterialien) der Endbesteuerung zugänglich.

Der Erwerb von Todes wegen von Kapitalvermögen soll insoweit steuerfrei sein, als die Erträge tatsächlich einer Steuerabgeltung nach § 97 unterliegen. Nach der Auskunft der Allgemeinen Sparkasse OÖ handelt es sich bei den streitgegenständlichen Wertpapieren um 20 Stk. S-Immobilien Fonds 1 Gewinnscheine, welche als "obligationenähnliches Genussrecht" gelten. Hiefür wurde eine 22 %-ige KESt abgeführt, sodass in Anbetracht der letztlich ungelösten Rechtsfrage keine Bedenken bestehen, die Begünstigung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG im gegenständlichen Fall zuzuerkennen.

Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer ist daher um den Wert der Genussscheine in Höhe von 177.000,00 S zu verringern.

Allerdings sind bei der Berechnung der Erbschaftssteuer als Nachlassaktiven zusätzlich jene Einkommensteuergutschriften auf dem Abgabenkonto des Erblassers zu berücksichtigen, welche im Jahr 1998 nachträglich festgesetzt worden sind. Der Erblasser hatte hinsichtlich der Steuerpflicht einer Rente berufen und letztendlich Recht bekommen, sodass sich Einkommensteuerguthaben für die Jahre 1990 bis 1994 in Höhe von insgesamt 167.314,00 S ergeben haben (lt. Abfrage der Verrechnungsdaten 1990 40.874,00 S, 1991 38.286,00 S, 1992 35.506,00 S, 1993 27.128,00 S, 1994 25.520,00 S).

Der steuerpflichtige Erwerb aufgrund dieser Berufungsentscheidung beträgt daher 988.230,00 S (997.916,66 S lt. Bescheid, abzüglich 177.000,00 S Genussscheine, zuzüglich 167.314,00 S Einkommensteuerguthaben), sodass sich eine Erbschaftssteuer in Höhe von 52.561,00 S, das sind 3.819,76 €, ergibt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, 20. April 2004