



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BfADR, vertreten durch Stemmer Bahl Fend Steuerberatungsgesellschaft OEG, 6830 Rankweil, Am Bühel 6, vom 22. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehle, vom 1. Dezember 2004 betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr 302.845/2004, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn nach der am 26. Jänner 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 23.9.1998 hat Frau BR ihren Geschäftsanteil an der Firma WG im Nominale von ATS 125.000 sowie ihre Vermögenseinlage an der Firma WK von ATS 100.000 an ihren Sohn, den Berufungsführer, schenkungsweise auf den Todesfall vermacht. Gleichzeitig mit der Anteilsübertragung hat Frau BR ihren 1/4 – Anteil an der im Sonderbetriebsvermögen der Firma WK befindlichen Liegenschaft GStNr. [...] in EZ [...] Grundbuch R als Schenkung auf den Todesfall an den Berufungsführer vermacht.

Mit Einbringungsvertrag vom 29.6.2000 wurde der Betrieb der Firma WK mit den Liegenschaften in EZ [...] mit Wirkung zum 30.9.1999 in die Firma WG eingebracht. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 80.000,00 €, davon entfallen 60.000,00 € auf den Berufungsführer und 20.000,00 € auf Frau BR. Aufgrund dieser Änderung wurde der Schenkungsvertrag auf den Todesfall mit Nachtrag vom 29.6.2000 angepasst, wonach Frau BR dem Berufungsführer ihren Geschäftsanteil im Nominalbetrag von 20.000,00 € bei Ableben als Schenkung auf den Todesfall überträgt.

Laut Abhandlungsprotokoll vom 15. Juli 2004 hat der Berufungsführer eine unbedingte Erbserklärung abgegeben. Punkt B 4. des Abhandlungsprotokolls vom 15. Juli 2004 lautet: *"Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 23.9.1998 samt Nachtrag vom 29.6.2000 hat die Verstorbene ihren unter den Aktiven angeführten Geschäftsanteil an der Firma WG entsprechend einer Stammeinlage im Nominalbetrag von 20.000,00 € an den Berufungsführer auf ihren Todesfall geschenkt. Der Berufungsführer macht aus diesem Titel eine Forderung an den Nachlass geltend, schränkt aber diese Forderung ein auf einen Geschäftsanteil an der Firma WG entsprechend einer Stammeinlage im Nominalbetrag von 19.000,00 €, was einem gemeinen Wert von 241.490,00 € entspricht."*

Mit Schreiben vom 21.7.2004 wurde im Zusammenhang mit der Verlassenschaftsabhandlung nach Frau BR (verstorben am 26.12.2003) um Bemessung der Schenkung auf den Todesfall ersucht und mitgeteilt, dass im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung ein Teil des erblichen Geschäftsanteiles der Firma WG vom Ehegatten der Verstorbenen, nämlich Herrn ER, übernommen wurde und hinsichtlich dieses Geschäftsanteiles zwischen ER und dem Berufungsführer ein Treuhandvertrag errichtet wurde.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 1. Dezember 2004 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Grunderwerbsteuer in Höhe von 54.034,43 € vorgeschrieben.

In der Berufung vom 22. Dezember 2004 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, die Schenkung auf den Todesfall sei nach hM eine unbedingte, mit dem Tod der Erblasserin (Geschenkgeberin) als Anfangstermin terminisierte Schenkung, die erst nach dem Tod der Erblasserin aus deren Nachlass erfüllt werden soll. Die geschenkte Sache gehe mit dem Tod der Geschenkgeberin nicht von selbst in das Eigentum des Beschenkten über. Die geschenkte Sache sei daher zunächst in das eidesstättige Vermögensbekenntnis als Aktivum aufgenommen worden (Stammeinlage im Nominalwert von 20.000,00 €: Gemeiner Wert: 254.200,00 €); auf der anderen Seite sei die Schuld an den Beschenkten unter den Passiven des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses ausgewiesen, wobei die Forderung des Beschenkten nur teilweise (Stammeinlage: 19.000,00 €, Gemeiner Wert: 241.490,00 €) geltend gemacht worden sei. Der nicht beanspruchte Teil der geschenkten Sache sei daher im Nachlass verblieben und sei mit Einantwortung des Nachlasses auf ER als unmittelbaren Rechtsnachfolger der BR übergegangen. Es sei daher zu keinem Zeitpunkt zu einer Vereinigung aller Anteile in der Hand des Berufungsführers gekommen, zumal der Geschäftsanteil der Verstorbenen bis zur Einantwortung der ruhenden Verlassenschaft gehört habe. Nach Koziol-Welser in "Grundriss des bürgerlichen Rechts" Seite 374 sei die Rechtsnatur der Schenkung auf den Todesfall ein besonderes Geschäft, das eine Mittelstellung zwischen den Geschäften unter Lebenden und jenen von Todes wegen einnehme. Die Schenkung auf den Todesfall sei bei Lebzeiten des Erblassers als Vertrag, nach seinem Tode aber als Vermächtnis zu behandeln. Laut OGH sei die Schenkung auf den Todesfall in das Inventar als Aktivum aufzunehmen und gleichzeitig als Passivum auszuweisen. Dieselbe Rechtsansicht werde von Taucher, Steuerrechtliche Probleme bei Erbvereinbarungen und

Erbauseinandersetzungen, in Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 927ff vertreten. "Nach dem Tod des Schenkers falle die geschenkte Sache in den Nachlass. Sie sei in das Nachlassinventar als Aktivum aufzunehmen, gleichzeitig müsse aber der Anspruch des Beschenkten als Erblasserschuld ausgewiesen werden. Der Anspruch des Beschenkten richte sich gegen den Nachlass und nach der Einantwortung gegen die Erben." Da die Schenkung auf den Todesfall nach dem Tod der Erblasserin als Vermächtnis zu behandeln sei, sei der Geschäftsanteil mit einer Stammeinlage von 20.000,00 € in das Aktivvermögen aufgenommen worden. Im Rahmen des Erbübereinkommens habe der Berufungsführer seine Forderung an den Nachlass geltend gemacht, seine Forderung auf einen Geschäftsanteil an der Firma WG entsprechend einer Stammeinlage im Nominalbetrag von 19.000,00 € eingeschränkt. Der verbleibende Geschäftsanteil von 1.000,00 € sei im Rahmen des Erbübereinkommens vom Miterben ER übernommen worden. Die Übernahme dieses Geschäftsanteils durch den Ehegatten sei aufgrund des mehrfach geäußerten Wunsches der Erblasserin erfolgt. Herr ER habe zu Lebzeiten seiner Gattin stets an wichtigen Entscheidungen der Firma WG entweder gemeinsam mit seiner Gattin oder in Vertretung teilgenommen. Mit der Übernahme dieses Geschäftsanteiles im Rahmen des Erbübereinkommens habe die rechtliche Basis für die Teilnahme an der Generalversammlung bzw. die Mitwirkung an wesentlichen Entscheidungen der Gesellschaft geschaffen werden sollen. Da Frau BR ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorben sei, hätten die Erben ein Erbübereinkommen getroffen. Die Übernahme des Geschäftsanteils im Nominalwert von 1.000,00 € durch den Erben ER sei im Punkt I des Erbübereinkommens geregelt worden. Der Berufungsführer habe somit im Rahmen des Erbübereinkommens auf seinen Anspruch auf den erblichen Anteil von 1.000,00 € verzichtet. Somit sei der Tatbestand der Vereinigung aller Anteile in einer Hand gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG nicht verwirklicht. Eine Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft trete erst dann ein, wenn der letzte bisher noch ausstehende Anteil in die Hand eines einzigen Erwerbers gelangt. Im Zuge der Verlassenschaftsabwicklung sei ein Gesellschaftsanteil in der Hand einer anderen Person belassen worden. Eine zivilrechtliche Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des Berufungsführers sei daher nicht erfolgt. Er stelle daher den Antrag den GrESt-Bescheid vom 1.12.2004 aufzuheben.

Das Finanzamt Feldkirch hat die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2005 als unbegründet abgewiesen. In den Entscheidungsgründen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass aufgrund des Schenkungsvertrages auf den Todesfall und des eingetretenen Todes der Geschenkgeberin die Festsetzung der GrESt vom Wert der im Besitz der Gesellschaft stehenden Grundstücke gem. § 1 Abs 3 GrEStG erfolgt sei. Gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG unterliege ein Rechtsgeschäft das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile an einer Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile

der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden. Im Gegensatz zur Z 2 der Bestimmung sei also nicht Voraussetzung, dass eine tatsächliche (rechtliche) Vereinigung in einer Hand erfolgt, sondern für das Entstehen der Steuerschuld genüge es, dass ein Rechtsgeschäft rechtsgültig zustande kommt, das die Vereinigung aller Anteile in einer Hand bewirken würde. Dass daraufhin eine tatsächliche Vereinigung der Anteile auch etwa im Firmen- oder Anteilsbuch eingetragen wird oder ob dies nach Abschluss bzw. Wirksamwerden des Rechtsgeschäftes etwa durch weitere Vorgänge nicht erfolgt, komme es daher nicht an. § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG besteuere schon das Rechtsgeschäft, das durch Erfüllung zu einer Vereinigung führen würde (Fellner, Geb u VerkSt, Bd. 11, GrEStG, § 1, Rdz. 291 unter Hinweis auf die st. RSpr. des VwGH). Dass aber das Rechtsgeschäft zwischen der Geschenkgeberin und dem Berufungsführer nicht rechtsgültig und -wirksam zustande gekommen wäre, sei nicht eingewendet worden und wäre auch nicht ersichtlich, zumal der Vertrag in der zivilrechtlich notwendigen Notariatsaktform errichtet wurde und der Anspruch des Berufungsführers, wie auch in der Berufung angeführt, gegen den Nachlass, infolge des Eintritts des Todes der Geschenkgeberin tatsächlich und rechtsgültig zustande gekommen sei. Gemäß § 8 Abs 2 GrEStG entstehe die Steuerschuld, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung abhängt, mit dem Eintritt der Bedingung. Der Übergang der Anteile sei vertragsgemäß mit dem Tod der Geschenkgeberin vereinbart worden. Damit sei die Vereinbarung unter der aufschiebenden Bedingung gestanden, dass der Berufungsführer die Geschenkgeberin überlebt. Mit Eintritt dieser Bedingung sei die Steuerschuld für den Erwerb gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG daher gemäß § 8 Abs 2 GrEStG, das ist mit dem Tod der Geschenkgeberin am 26.12.2003, entstanden. Die Steuerschuld entstehe dabei kraft Gesetzes. Sei einmal ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung die Abgabenvorschrift Abgabenrechtsfolgen schuldrechtlicher Art verbindet, verwirklicht, dann entstehe die Abgabenschuld unabhängig vom Willen des Abgabenschuldners oder der Abgabenbehörde. Daran änderten auch die eingewendeten, im Abhandlungsverfahren zu beachtenden Regelungen, die nicht auf das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes abstellen, sondern auf die Erfüllung des Rechtsgeschäftes, nichts. Nachträgliche Vereinbarungen, wie die Überlassung eines Teiles des Anteiles an den Vater des Berufungsführers als Treuhänder im späteren Abhandlungsverfahren könnten daher die kraft Gesetzes entstandene Steuerschuld nicht beseitigen, auch wenn ihnen privatrechtlich Rückwirkung beigelegt wurde. Spätere Änderungen könnten eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllten (Fellner, aaO, § 8 Rdz 3, 14). Wenngleich nicht ausdrücklich eingewendet, stelle aber auch die nachträgliche Abänderung in der Form, dass nur ein (Haupt-)Teil des Anteils ins Eigentum des Berufungsführers übernommen wird, ein Teil von Nominale 1.000,00 € aber ins rechtliche

Eigentum des Vaters als Treuhänder des Berufungsführers übergeht, keine Auflösung oder Rückgängigmachung des Rechtsgeschäftes, das den Anspruch iSd § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG begründete, in der Weise dar, dass damit die Anwendungsvoraussetzungen des § 17 GrEStG im Hinblick auf die steuervernichtende Wirkung erfüllt wären. Die Bestimmungen des § 17 Abs 1 GrEStG würden zwar auch für Rechtsgeschäfte gelten, durch die ein Anspruch auf Übertragung eines Gesellschaftsanteiles begründet wird, durch den Anteilsvereinigung eintritt oder durch den ein Anspruch auf Übertragung aller Anteile entsteht (§ 1 Abs 3 Z 1 und 3). Bei der Anteilsvereinigung könne von einer Rückgängigmachung bzw einem Rückerwerb aber nur dann gesprochen werden, wenn der bzw. einer der Erwerbsvorgänge, die zur Anteilsvereinigung geführt haben, deckungsgleich wieder rückgängig gemacht wird. Ebenso könnten alle Erwerbsvorgänge – vorausgesetzt es liege Deckungsgleichheit vor – rückgängig gemacht werden. Andernfalls liege aber nicht Rückerwerb, sondern Weiterveräußerung vor (RFH 21. 1. 1938 II 293/37, RStBI S 190) (Arnold/Arnold, GrEStG, § 17). Die Anwendung des § 17 Abs 1 Z 1 und 2 GrEStG habe die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges zur unabdingbaren Voraussetzung (Hinweis E 25. Oktober 1990, 88/16/0153; E 25. Oktober 1990, 89/16/0029). Das bedeute, dass der Erwerbsvorgang auf Grund eines nachfolgenden gesonderten Willensaktes der Parteien oder auch nur einer Partei hinfällig geworden sein muss (Hinweis E 19. Oktober 1959, 462/59, VwSlg 2091 F/1959). Eine solche Parteienvereinbarung müsse dabei zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen werden, zwischen denen der seinerzeitige Erwerbsvorgang vereinbart wurde (Hinweis E 29. Oktober 1998, 98/16/0115, 0116). Diese Voraussetzungen seien bei der gegebenen Sachlage nicht erfüllt, da sich die Weitergabe bzw. treuhändige Überlassung eines Anteils am Geschäftsanteil nicht als Rückgängigmachung der Schenkung auf den Todesfall insgesamt darstelle, sondern als weiterer Vorgang, nach Erwerb des Grunderwerbsteuer auslösenden Anspruches, auch wenn in der Berufung andere Gründe als die Treuhandenschaft für die "Einbindung" des Vaters des Berufungsführers in die rechtliche Gestaltung angeführt werden. Zudem sei die weitere Vereinbarung auch nicht zwischen denselben Personen geschlossen und könne bei einer nur "treuhändigen (Teil-)Auflösung" grundsätzlich nicht von einer tatsächlichen Rückgängigmachung ausgegangen werden. Bei einer treuhändigen "Auflösung" verbleibe die tatsächliche Verfügungsmacht über den Anteil beim Treugeber. Es könne daher schon grundsätzlich nicht, wie in der Berufung eingewendet, von einem teilweisen Verzicht auf die Schenkung auf den Todesfall ausgegangen werden.

Im Vorlageantrag vom 20. Juni 2005 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen ergänzend vor, dass die Schenkung auf den Todesfall gemäß § 956 ABGB ein besonderes Geschäft sei, das eine Mittelstellung zwischen den Geschäften unter Lebenden und jenen von Todeswegen einnehme. Die Schenkung auf den Todesfall sei bei Lebzeiten des Erblassers als Vertrag, nach

seinem Tod aber als Vermächtnis zu behandeln. Laut Taucher sei die Schenkung von Todeswegen eine "Schenkungen gegenüber dem Schenker, Vermächtnis gegenüber dem Nachlass, also Schenkung, solange der Schenker lebt und Vermächtnis, sobald er verstorben ist." (Seite 929 letzter Absatz). Nach dem Tod des Schenkers falle die geschenkte Sache in den Nachlass. Sie sei in das Nachlassinventar als Aktivum aufzunehmen, gleichzeitig sei der Anspruch des Beschenkten als Erblasserschuld auszuweisen. Der Anspruch des Beschenkten richte sich gegen den Nachlass und nach der Einantwortung gegen die Erben. Der Erwerb von Todes wegen basiere auf der Annahme des Legates. Mit dem Tod des "Geschenkgebers auf den Todesfall" stehe dem Geschenknehmer wohl ein Anwartschaftsrecht auf das Vermächtnis zu. Der Geschenknehmer erlange das Recht, das Vermächtnis durch Annahmeerklärung zu erwerben oder darauf zu verzichten. Laut Torggler, Erbausschlagung und Erbschaftssteuer in ÖStZ 1969, 140: "Das Recht, erwerben zu können, könne dem Erwerb noch nicht gleichgesetzt werden. Erst mit der Abgabe der Erbserklärung gebe der präsuntive Erbe zu erkennen, dass er gewillt und bereit sei, in die Rechte und Pflichten des Erblassers einzutreten, weshalb erst mit dieser unwiderruflichen Erklärung der Tatbestand "Erwerb durch Erbanfall" erfüllt sei". Was für den Erben gelte, müsse auch für einen Vermächtnisnehmer (Geschenknehmer auf den Todesfall) sinngemäß gelten. Der Vermächtnisnehmer könne auf die Ausübung seines Rechtes durch Ausschlagung gem. § 805 ABGB zur Gänze oder zu einem bestimmten Teil verzichten. (siehe auch Taucher Seite 917: Das Vermächtnis sei ein obligatorischer Anspruch des Legatars gegen die Erben. Der Legatar könne das Vermächtnis ausschlagen.) Im gegenständlichen Fall habe der Beschenkte als Gläubiger des Nachlasses im Rahmen des Erbüberkommens seine Forderung an den Nachlass um einen Geschäftsanteil reduziert. Dieser Geschäftsanteil sei daher nicht in das Eigentum des Geschenknehmers gelangt. Daher sei der Tatbestand gem. § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG – die Vereinigung aller Anteile in einer Hand – nicht verwirklicht. Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 14.06.1984 (VwGH/F82/16/0069) befänden sich die Anteile in der Hand des Erwerbers nur dann, wenn er selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben habe, nicht aber bereits dann, wenn er aufgrund welcher Rechtsbeziehung auch immer (etwa aufgrund eines Treuhandverhältnisses) auf diese Anteile greifen, dh. allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte. Die Worte "in der Hand des Erwerbers allein" sei, so der VwGH zur Grunderwerbsteuerpflicht im Zusammenhang mit dem § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG strikt auszulegen. Fellner in Geb u VerkSt, Bd 11, GrESt G, § 1, Rdz 319: "Mit der im § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG enthaltenen bedingenden Ausdrucksweise "vereinigt werden würden" bringe dabei der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass er die Steuerbarkeit an einen Rechtsvorgang binden wollte, der die tatsächliche Vereinigung von Anteilen an einer Gesellschaft in einer Hand erst als Folge dieses Rechtsvorganges herbeiführe (vgl. VfGH vom 6. Oktober 1972, B 240/71). Gegenstand des Rechtsgeschäftes sei also der

Erwerb eines oder mehrerer Gesellschaftsanteile, durch deren Übertragung an den Erwerber eine Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers eintrete. Die Steuerpflicht werde nicht durch den Erwerb der Anteile, sondern durch die dadurch herbeigeführte Vereinigung aller Gesellschaftsanteile in der Hand des Erwerbers ausgelöst (vgl. VwGH vom 2.5.1963, 1103/62, vom 11.5.1967, 252/67 und vom 7.12.1972, 857/71).

"Bei der gegebenen Sachlage habe der Beschenkte im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens nicht sämtliche Anteile erworben, er habe einen Geschäftsanteil zugunsten des Miterben ausgeschlagen. Bei einer Schenkung auf den Todesfall werde im Zusammenhang mit dem § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG nicht das Rechtsgeschäft (zu Lebzeiten), das durch Erfüllung zu einer Vereinigung führen würde, besteuert. Mit dem Tod der Geschenkgeberin sei die geschenkte Sache nicht von selbst in das Eigentum des Beschenkten übergegangen. Die Forderung des Beschenkten sei im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens nur teilweise geltend gemacht. Das Vermächtnis sei ein obligatorischer Anspruch des Legatars gegen die Erben. Der Legatar habe das Vermächtnis im gegenständlichen Fall aus den dargelegten Gründen nicht zur Gänze angenommen. Eine Vereinigung aller Anteile in der Hand des Erwerbers allein (§ 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG) sei daher nicht erfolgt, der Erwerber habe nicht an sämtlichen Anteilen Eigentum erworben, auch wenn er die Übertragung an ihn fordern könnte (siehe VwGH 14.6.1984, 84/16/0069). Zur Frage der Entstehung der Steuerschuld nach § 8 Abs. 2 iVm § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG sei aufgrund der Rechtsnatur einer Schenkung auf den Todesfall wegen der Qualifikation nach dem Ableben als Vermächtnis, nicht allein der Eintritt der Bedingung (Ableben der Geschenkgeberin), sondern die Genehmigung des Verlassenschaftsgerichtes mit dem Tag des Einantwortungsbeschlusses maßgebend. Laut Czurda, Kommentar zum GrEStG, § 3 Anm 50 im Zusammenhang mit der Erbschaftssteuerpflicht: "Die Erbschaftssteuerpflicht tritt aber nicht schon mit dem Tod des Erblassers ein, sondern mit der Geltendmachung des Anspruches auf Ausführung der Schenkung." Selbst wenn man die Ansicht vertrete, dass die Steuerschuld für den Erwerb gemäß § 1 Abs. 3 Ziffer 1 GrEStG mit dem Tod der Geschenkgeberin entstanden ist, liege im Verzicht des Berufungsführers auf die Stammeinlage im Nominalbetrag von 1.000,00 € an der Firma WG (siehe Punkt B 4. der Eingabe vom 15.7.2004 an das Bezirksgericht Feldkirch) eine teilweise Rückgängigmachung des die Grunderwerbsteuerpflicht auslösenden Rechtsgeschäftes, womit eben keine Vereinigung aller Anteile in einer Hand erfolgt (siehe hierzu Dorazil/Takacs, Grunderwerbsteuergesetz (2004), § 1, Rz 13.58, wonach die nach Absatz 3 begründete Steuerpflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 17 wieder wegfällt, wenn die Anteilsvereinigung durch eine fristgerecht erfolgende Rückübertragung auch nur eines Teiles der Anteile wieder aufgehoben wird). Dieser Verzicht des Berufungsführers sei im Zuge der Verlassenschaftsabwicklung nach BR gegenüber der

ruhenden Verlassenschaft nach BR erfolgt und in weiterer Folge dieser "frei gewordene" Geschäftsanteil Gegenstand des Erbenübereinkommens. Es liege sohin eine Parteienvereinbarung zwischen dem Berufungsführer und der ruhenden Verlassenschaft nach BR vor. Da es sich bei der ruhenden Verlassenschaft nach BR um die Gesamtrechtsnachfolgerin der BR handle, sei § 17 anzuwenden, auch wenn keine direkte Personenidentität zwischen Veräußerer und Erwerber bei beiden Erwerbsvorgängen besteht (siehe hiezu Dorazil/Takacs Grunderwerbsteuergesetz (2004) § 17 Rz 1.10 b) und c)). Es könne auch keine Rolle spielen, ob das Rechtsgeschäft zur Gänze oder nur teilweise rückgängig gemacht wurde, da die teilweise Rückgängigmachung in § 17 Grunderwerbsteuergesetz nicht ausgeschlossen werde. Der Tatbestand der Vereinigung aller Anteile in einer Hand gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG sei daher nicht verwirklicht worden. Im übrigen sei er der Auffassung, dass bei der gegenständlichen Schenkung auf den Todesfall, auch wenn alle Anteile in einer Hand vereinigt worden wären, die Befreiungsbestimmung gem. § 3 Z 2 GrEStG zur Anwendung gelangen müsste. Gemäß § 3 Z 2 GrEStG würden Grundstückserwerbe von Todeswegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 befreit. Er verweise diesbezüglich auf die Ausführungen in Gassner, Anteilsvereinigung im Grunderwerbsteuerrecht 1970 (Seite 99 ff). Mit dieser Befreiungsbestimmung habe der Gesetzgeber Doppelbelastungen durch Grunderwerbsteuer und Erbschafts- und Schenkungssteuer ausschließen wollen. Eine Doppelbelastung könnte bei allen drei Gruppen von Erwerbsvorgängen eintreten, auch wenn die bisherige Rechtsprechung der Rechtsmeinung zuneige, dass nur der unmittelbare Anfall von Liegenschaften durch § 3 Z 2 GrEStG befreit würde, sei er der Auffassung, dass im gegenständlichen Fall eine Doppelbelastung eintreten würde. Es wäre verfassungsmäßig bedenklich, wenn die Befreiungsbestimmung bei erbschaftssteuerpflichtigen Anteilsvereinigungen nicht gewährt würde, während der erbschaftsteuerpflichtige Erwerb eines Grundstückes selbst von der Grunderwerbsteuer befreit werde. Eine Nichtgewährung der Befreiungsbestimmung bei einem erbschaftsteuerpflichtigen Anteilserwerb, wo das Grundstück nur indirekt erworben werde, würde gegen den Gleichheitssatz verstoßen. Es dürfe auch darauf hingewiesen werden, dass die Anwendung des § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG im gegenständlichen Fall zu einer Mehrfachbesteuerung führen würde. Die von der Firma WG in den Jahren 1991 -2000 anlässlich der Betriebsübersiedlung und Betriebserweiterung erworbenen Grundstücke seien beim Erwerb der Grundstücke der Grunderwerbsteuer unterworfen worden, des weiteren seien anlässlich der Einbringung der früheren Firma WK in die Firma WG gemäß Art. III UmgrStG per 31.12.1999 die Betriebsliegenschaften mit dem zweifachen Einheitswert nochmals versteuert worden. Bei Vorliegen einer Anteilsvereinigung würde die Grunderwerbsteuer für die selben Grundstücke ein drittes Mal vom selben

Eigentümer erhoben. Er beantrage die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 19.5.2005. Gleichzeitig stelle er den Antrag auf eine mündliche Verhandlung.

In der am 26. Jänner 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt: Der Notar Dr. Winsauer brachte im Wesentlichen vor:

Der Treuhandvertrag sei zwischen Hrn. ER und dem Berufungsführer abgeschlossen worden. Dem Ganzen sei der Verzicht des Berufungsführers auf einen Teil des Schenkungsobjektes vorausgegangen. Damit sei dieser nicht angenommene Teil im Nachlass verblieben, und sei dann zivilrechtlich im Rahmen des Erbenübereinkommens von ER übernommen worden. Es sei nicht einzusehen, warum es nicht möglich sein sollte, dass der Vermächtnisnehmer nur einen Teil des Vermächtnisses annimmt. Er könne auf alles verzichten, könne auch alles annehmen und er könne auch nur einen Teil annehmen. Das unterscheide ihn vom Erben. Der Berufungsführer habe nur einen Teil des Geschenkes angenommen, so dass es nicht zu einer Vereinigung aller Anteile gekommen sei. Da es zivilrechtlich zu keiner Vereinigung aller Anteile gekommen sei, liege keine Grunderwerbsteuerpflicht vor. Zivilrechtlich sei es nicht zu einer tatsächlichen Anteilsvereinigung gekommen.

Dr. Stemmer brachte im Wesentlichen vor:

Es liege eine Schenkung auf den Todesfall vor; dabei handle es sich um eine Schenkung unter Lebenden, die nach dem Ableben des Geschenkgebers als Vermächtnis zu behandeln sei. Die geschenkte Sache falle daher in das Nachlassinventar. Er sei der Meinung, dass auch § 1 Abs. 3 Z. 1 voraussetze, dass tatsächlich alle Anteile vereinigt werden. Zur Beurteilung der Frage, ob der Steuertatbestand gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG 1987 verwirklicht worden ist, seien die Tatbestandsmerkmale dieser Gesetzesbestimmung im Einzelnen zu prüfen. Im gegenständlichen Fall sei vor allem das zugrunde liegende Rechtsgeschäft zu untersuchen, welches den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden. Die Schenkung auf den Todesfall sei ein durch das Zivilrecht geregelter Tatbestand. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung habe bei Abgabenvorschriften, die an Begriffe und Rechtsgestaltungen des Privatrechtes anknüpfen, die steuerrechtliche Beurteilung der privatrechtlichen zu folgen. Nach der Rechtsprechung des OGH sei die vertragliche Schenkung auf den Todesfall ein besonderes Rechtsgeschäft, das eine Mittelstellung zwischen den Geschäften unter Lebenden und jenen von Todeswegen einnehme. Sie sei Schenkung gegenüber dem Schenker, Vermächtnis gegenüber dem Nachlass, also Schenkung, solange der Schenker lebt und Vermächtnis, sobald er verstorben ist. Wenn nach der herrschenden Lehrmeinung und Rechtsprechung die Schenkung auf den Todesfall zu Lebzeiten des Geschenkgebers als Vertrag, nach dem Tod als Vermächtnis zu

qualifizieren ist, seien für die steuerrechtliche Beurteilung die Rechtsfolgen bei Vermächtnissen anzuwenden. Nach der ständigen Judikatur des OGH sei die geschenkte Sache bei einer Schenkung auf den Todesfall in das Inventar als Aktivposten aufzunehmen. Der Beschenkte habe einen Anspruch gegen den Nachlass, der Geschenknehmer habe das Recht, das Vermächtnis durch Annahmeerklärung anzunehmen oder darauf zu verzichten. Die geschenkte Sache bleibe bis zur Erfüllung im Nachlass. Es erfolge kein ipso iure Eigentumserwerb des Geschenknehmers mit dem Tod des Erblassers. Bis zum Verfügungsgeschäft gehöre die Sache zum Nachlass. Das Rechtsgeschäft einer Schenkung auf den Todesfall habe im gegenständlichen Fall zwar den Anspruch auf Übertragung der restlichen Gesellschaftsanteile zu Lebzeiten der Geschenkgeberin vermittelt, nach dem Ableben würden jedoch die Rechtsbeziehungen eines Vermächtnisses gelten. Eine Steuerpflicht werde erst durch die Annahme des Vermächtnisses ausgelöst. Im Schenkungsvertrag auf den Todesfall samt Nachtrag vom 29. Juni 2000 habe der Berufungsführer die Schenkung der restlichen Gesellschaftsanteile zwar angenommen, diese Verpflichtung sei jedoch bis zum Tod der Geschenkgeberin begrenzt, nach dem Ableben werde das Rechtsgeschäft zum Vermächtnis. Das Vermächtnis müsse vom Legatar nicht oder nicht zur Gänze angenommen werden. Liege dem Rechtsgeschäft eine Schenkung auf den Todesfall zugrunde, komme es nicht zwangsläufig zu einer Vereinigung aller Anteile, auch wenn der Anspruch auf Übertragung der restlichen Anteile zu Lebzeiten besteht. Zur Frage des Zeitpunktes der Verwirklichung des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges nehme Fellner Stellung und stelle fest, dass der Zeitpunkt bei den einzelnen Tatbeständen des § 1 GrEStG nicht immer der Gleiche sei. Der Zeitpunkt ergäbe sich vielmehr aus den einzelnen Tatbeständen. Czurda führe im Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz aus: "Die Erbschaftsteuerpflicht tritt aber nicht schon mit dem Tod des Erblassers ein, sondern mit der Geltendmachung des Anspruches auf Ausführung der Schenkung". Im gegenständlichen Fall habe der Geschenknehmer laut Schenkungsvertrag auf den Todesfall zwar das Recht, die restlichen Gesellschaftsanteile nach Ableben der Mutter zu übernehmen, die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges sei nicht allein vom Eintritt der Bedingung (Tod der Geschenkgeberin) abhängig, sondern trete erst im Zeitpunkt der Erbantrittserklärung ein. Im vorliegenden Fall habe der Beschenkte als Gläubiger des Nachlasses im Rahmen des Erbübereinkommens seine Forderung gegen den Nachlass um einen Geschäftsanteil im Nominale von 1.000,00 € zu Gunsten seines Vaters (Miterbe) reduziert. Das Erbübereinkommen stelle keine nachträgliche Verfügung dar, die Aufteilung des Nachlassvermögens sei im Rahmen eines Erbübereinkommens erfolgt. Er sei aus den dargelegten Gründen daher der Auffassung, dass das Rechtsgeschäft einer Schenkung auf den Todesfall im gegebenen Fall kein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG darstelle. Es gäbe keinen Sinn, dass es

auf Grund eines Rechtsgeschäftes, das tatsächlich nicht ausgeführt wird, zu einer Grunderwerbsteuerpflicht kommt. Die Steuerpflicht trete erst mit der Einantwortungserklärung ein. Der Anteil in Höhe von 1.000,00 € sei in der Verlassenschaft verblieben, und im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens von Hrn. ER übernommen worden. Der Treuhandvertrag sei nicht entscheidungsrelevant. Er beantrage der Berufung Folge zu geben.

ADir Rehleandt führte im Wesentlichen aus:

Er verweise auf die Berufungsvorentscheidung und die Begründung des Vorlageberichtes. Gegenstand der Z. 1 sei das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf die Vereinigung aller Anteile begründet. Die Ausführungen des Berufungsführers beträfen nur die Ausführung des Rechtsgeschäftes, hätten aber keine Auswirkung auf den Bestand des Rechtsgeschäftes. Die Steuerschuld sei mit dem Ableben der Steuerschuldnerin entstanden. Diese könne durch nachträgliche Disposition nicht mehr beseitigt werden, außer es werde ein gesetzlicher Steuervernichtungstatbestand erfüllt. § 17 verlange die gänzliche Rückgängigmachung des Rechtsgeschäftes, was hier nicht erfolgt sei. Vielmehr habe der Berufungsführer nur einen Teil seines Erwerbes an seinen Vater abgetreten, der diesen für ihn treuhändig halte. Hier werde keine wirtschaftliche Anteilsvereinigung besteuert, sondern das Rechtsgeschäft, das zu einer Anteilsvereinigung geführt hätte. Sinn des Gesetzes sei es, eine Steuerpflicht eintreten zu lassen, unabhängig vom Willen oder nachträglichen Dispositionen der Vertragsparteien. Der Berufungsführer habe einen Teil seines Erwerbes an Hrn. ER weitergegeben. Er beantrage die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Schenkungsvertrag auf den Todesfall:

Außer Streit steht, dass der Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 23. September 1998 zivilrechtlich wirksam zu Stande gekommen ist. Nach § 2 Abs 1 Z 2 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall, sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden. Die Schenkung auf den Todesfall nimmt eine Mittelstellung zwischen den Geschäften unter Lebenden und von Todes wegen ein. Sie besteht in einem unter Lebenden geschlossenen Schenkungsvertrag der erst nach dem Tod des Geschenkgebers aus dessen Nachlass erfüllt werden soll. Nach § 956 ABGB sind Schenkungen, die erst nach dem Tode des Versprechenden erfüllt werden sollen, als Vermächtnis aufzufassen. Das Recht des Vermächtnisnehmers entsteht mit dem Tod des Erblassers. Gemäß § 684 ABGB erwirbt der Legatar zivilrechtlich gleich nach dem Tod des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis. Dieses wird somit durch den Anfall ohne Rechtshandlung des

Vermächtnisnehmers erworben. Das Vermächtnis bedarf keiner besonderen Annahme. Im gegenständlichen Fall hat der Berufungsführer im Abhandlungsprotokoll seinen Anspruch aus dem Schenkungsvertrag auf den Todesfall zumindest teilweise geltend gemacht. Er hat dadurch klar zum Ausdruck gebracht, dass er auf der Erfüllung des Schenkungsvertrages auf den Todesfall besteht. Dadurch ist aber dem Berufungsführer bereits mit dem Tod der Geschenkgeberin das Recht aus diesem Schenkungsvertrag auf den Todesfall angefallen. Nur wenn der Berufungsführer zur Gänze auf die Erfüllung des mit der Erblasserin abgeschlossenen Schenkungsvertrages auf den Todesfall verzichtet hätte, könnte dies als einvernehmliche Aufhebung des Schenkungsvertrages auf den Todesfall gedeutet werden. Aus der gewählten Vorgangsweise, nämlich dass der Berufungsführer nur einen Anteil im Nominale von 19.000,00 € geltend macht, der Berufungsführer und seine beiden Miterben ein Erbübereinkommen schließen demzufolge der Miterbe ER einen Anteil im Nominale von 1.000,00 € erhält und sich dieser noch am selben Tag verpflichtet hat diesen Anteil nur treuhändig für den Berufungsführer zu halten, geht klar hervor, dass der Berufungsführer gar nicht die Absicht hatte den Anspruch aus dem Schenkungsvertrag auf den Todesfall auszuschlagen.

Anteilsvereinigung:

Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1955 unterliegt der Grunderwerbsteuer, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, auch ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden. Die Z 1 besteuert also schon das Rechtsgeschäft, das durch Erfüllung zu einer Vereinigung führen würde. Das Grunderwerbsteuergesetz knüpft somit im Anwendungsbereich des § 1 Abs 3 Z 1 die Abgabepflicht an Vorgänge des rechtlichen Verkehrs. Durch § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG soll verhindert werden, dass auch ein völliger Wechsel aller Mitglieder der Gesellschaft niemals zur Einhebung einer Grunderwerbsteuer vom Grundbesitz führen könnte. Ob ein Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist, ist ausschließlich nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu beurteilen (vgl. VwGH vom 30. Mai 1994, Zl. 89/16/0061). Ein Erwerbsvorgang wird bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (vgl. hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1982, Zlen. 81/16/0239, 0241). Im gegenständlichen Fall haben BR und der Berufungsführer einen rechtswirksamen Schenkungsvertrag auf den Todesfall abgeschlossen, bei dessen Erfüllung der Berufungsführer das Eigentum an sämtlichen Anteilen an der WG erlangt hätte. Durch die Nichtausschlagung des Schenkungsvertrages auf den Todesfall wurde ein Erwerbsvorgang verwirklicht. Die Tatsache, dass der Berufungsführer nicht den gesamten Geschäftsanteil, der

ihm laut Schenkungsvertrag auf den Todesfall zugestanden ist, in sein Eigentum übernommen hat, ändert nichts daran, dass im gegenständlichen Fall ein Rechtsgeschäft vorliegt, das den Anspruch auf Übertragung eines Anteiles an einer Gesellschaft begründet, wobei durch die Übertragung dieses Anteiles alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden. Somit ist § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG erfüllt. Auf die tatsächliche Durchführung der Anteilsvereinigung kommt es gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG gerade nicht an.

Rückgängigmachung gemäß § 17 GrEStG:

§ 17 Abs 1 GrEStG 1987 lautet:

Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,

1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,

2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,

3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird.

Die Begünstigung des § 17 GrEStG ist auch auf Tatbestände im Sinne des § 1 Abs 3 GrEStG anzuwenden. Die durch mehrere Anteilserwerbe herbeigeführte Vereinigung aller Anteile in einer Hand fällt wieder weg, wenn mindestens einer der Übertragungsakte die schließlich zur Anteilsvereinigung geführt haben, in vollem Umfang aufgehoben wird, wenn also dieser Erwerbsvorgang in seinen rechtlichen und tatsächlichen Wirkungen schlechthin beseitigt wird, dh wenn alle Anteile die durch einen Übertragungsakt übergangen sind, fristgerecht zurückübertragen werden. Wird hingegen nur ein Teil der Anteile zurückgegeben, so wird nicht einer der Übertragungsakte, die zur Anteilsvereinigung geführt haben, vollständig, sondern nur zum Teil beseitigt. Es wird ein neuer Übertragungsakt begründet, der nicht als Rückerwerb im Sinn des § 17 GrEStG anzusehen ist. Wollte man in der Rückübertragung irgendeines beliebigen Teiles eines Anteils einen Rückerwerb im Sinne des § 17 GrEStG sehen, so wäre der Steuerumgehung Tür und Tor geöffnet. Da der Berufungsführer nur 5% des im Schenkungsvertrag auf den Todesfall von BR erworbenen Anteiles an ER übertragen hat, kann von einer Rückgängigmachung des Schenkungsvertrages auf den Todesfall zur Gänze nicht gesprochen werden. § 17 GrEStG ist daher im gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Zudem wird der Berufungsführer noch darauf aufmerksam gemacht, dass § 17 GrEStG voraussetzt, dass die Rückgängigmachung zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen wird, zwischen denen der seinerzeitige Erwerbsvorgang vereinbart wurde. Die "Rückgängigmachung" wurde aber nicht zwischen BR und dem Berufungsführer abgeschlossen sondern beruht auf einem einseitigen Willensentschluss des Berufungsführers nur einen Teil seiner Forderung geltend zu machen. Eine weitere Tatbestandsvoraussetzung

des § 17 GrEStG ist, dass der Veräußerer die volle Verfügungsmacht zurückerhält. Selbst wenn man ER als Gesamtrechtsnachfolger von BR ansieht, hat dieser nicht die volle Verfügungsmacht über den Gesellschaftsanteil mit einem Nominalwert von 1.000,00 € erlangt, da er diesen nur treuhändig für den Berufungsführer gehalten hat.

Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG:

Gemäß § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG sind der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung, von der Besteuerung ausgenommen.

Dem Erwerber fallen nur die Geschäftsanteile unmittelbar von Todes wegen zu, nicht aber die im Betriebsvermögen enthaltenen Grundstücke. Im § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG ist die Steuerfreiheit ausdrücklich auf Erwerbsvorgänge im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes eingeschränkt. Daher kann auch nicht die der Grunderwerbsteuer unterliegende Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft mit dem Erwerb von Todes wegen oder auf Grund von Schenkungen unter Lebenden gleichgesetzt werden (VwGH vom 11. Mai 1967, 252/67).

Zwischen dem unmittelbaren Eigentum an Grundstücken und den Gesellschaftsrechten an Gesellschaften besteht ein Unterschied; der Gesetzgeber handelt daher nicht sachwidrig, wenn er diesen Unterschieden rechtliche Relevanz verleiht. Wenn der Gesetzgeber an der Vereinigung sämtlicher Anteile in einer Hand als Tatbestandserfordernis festhält und hievon keine Ausnahme zulässt, also die Anwendbarkeit des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG betreffend die Steuerfreiheit für den Grundstückserwerb von Todes wegen ausschließt, so hält er an seiner grundsätzlichen Auffassung fest und verstößt nicht gegen das Gleichheitsgebot.

(VfGHSlg 6271). Auf Grund der oa Judikatur des VwGH und des VfGH ist für den UFS die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG bei der Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft nicht anwendbar; eine Verfassungswidrigkeit der Nichtanwendung der Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG auf Anteilsvereinigungen nicht erkennbar.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 1. Februar 2006