



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IH, Adresse, vertreten durch Dr. Wallisch Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4070 Eferding, Bahnhofstraße 2, vom 21. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes U, vertreten durch RR P, vom 21. Jänner 2002 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird mit 118.668,12 € (1.632.908,90 S) festgesetzt.

Das entspricht der Summe von 11 % (§ 8 Abs. 1 ErbStG) des gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerbes von 14.792.500,00 S zuzüglich 2 % (§ 8 Abs. 4 ErbStG) vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 286.680,00 S.

Entscheidungsgründe

DI HH verstarb am 8. Dezember 2000 unter Hinterlassung eines Testamentes, mit welchem er seine Ehegattin, die Berufungswerberin (= Bw) als Alleinerbin einsetzte. Der Verstorbene hatte keine Kinder, seine Eltern entzögten sich ihres gesetzlichen Pflichtteilsrechtes.

Die erbliche Witwe gab eine unbedingte Erbserklärung ab, wobei sich in den Nachlassaktivia neben unstrittigen Erträgnissen aus Lebensversicherungsverträgen, Guthaben bei Banken, bei der OÖ Gebietskrankenkasse und dem Finanzamt, Wertpapieren, einem PKW, mit dem (anteiligen) Einheitswert bewertete Grundstücke, der Geschäftsanteil an der Patentanwaltskanzlei H sowie diversen anderen Beteiligungen die im Berufungsverfahren

strittige Termingeldeinlage-Nr. 1 bei der Allgemeinen Sparkasse OÖ Bank AG, lautend auf DI JH und DI HH, mit 50 % von 3.976.979,75 S, ein Guthaben auf Girokonto Nr. 2, ebenfalls lautend auf DI JH und DI HH, bei der Allgemeinen Sparkasse OÖ Bank AG mit 50 % von 1.458.002,86 S und das Wertpapierdepot-Nr. 3 mit 50 % von 295.906,58 S befanden. Auch dieses Wertpapierdepot lautete auf DI JH und DI HH.

Das Finanzamt schrieb der Bw mit Bescheid vom 21. Jänner 2002 Erbschaftssteuer in Höhe von 111.701,34 € vor und ermittelte diese – in Schillingbeträgen ausgedrückt - wie nachfolgend dargestellt:

Einheitswert der Grundstücke	286.683,19
bezugsberechtigte Versicherungen	5.710.841,67
Guthaben bei Banken	3.774.889,93
Guthaben beim Finanzamt	207.550,04
sonstige Forderungen	2.513,04
sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei)	3.296.486,41
sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerpflichtig)	1.573.737,99
Aktien	615.027,62
andere bewegliche Gegenstände (z.B. Schmuck, PKW)	349.999,97
Betriebsvermögen – Anteil an Personengesellschaften	5.466.166,34
Betriebsvermögen – Anteil an Kapitalgesellschaften	625.538,56
Kosten der Bestattung	-83.722,48
Kosten des Grabdenkmals	-34.465,97
Kosten der Regelung des Nachlasses	-161.584,45
Darlehen	-426.310,61
betriebliche Verbindlichkeiten	-160.970,60
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-30.000,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG	-20.000,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-7.071.376,34

steuerpflichtiger Erwerb	13.921.004,31
steuerpflichtiger Erwerb in Euro	1.011.678,84 €

Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer:

gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 11 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 13.921.000,00 S	1.531.310,00
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 286.680,00	5.733,60
Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	1.537.044,00
entspricht in Euro	111.701,34

Da das Finanzamt eine Überprüfung des Teilwertes des Geschäftsanteiles an der Patentanwaltskanzlei H sowie eine Überprüfung der anderen Beteiligungen des Verstorbenen beabsichtigte und der Umfang der Abgabepflicht demgemäß noch ungewiss war, erfolgte die Festsetzung vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO.

Die Bw erhab durch ihre steuerliche Vertretung gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung und brachte im Wesentlichen vor, dass die o.a. Termingeldeinlage, das genannte Girokontoguthaben sowie das angeführte Wertpapierdepot irrtümlich doppelt erfasst worden seien. Bei allen drei Konten handle es sich um betriebliche Bankkonten, die in der Einheitswerterklärung des Betriebsvermögens zum 8. Dezember 2001 (richtig wohl: 2000) zur Gänze erfasst und daher im anteiligen Einheitswert an der Patentanwaltskanzlei H ebenfalls mit 50 % enthalten seien. In der Bilanz seien die obigen Konten mit 1.466.929,68 S, 3.916.660,24 S und 302.816,00 S, zusammen daher mit 5.686.405,92 S, enthalten; davon seien 50 % (das sind 2.843.202,96 S) aus dem erklärten Geschäftsanteil an der Patentanwaltskanzlei von 4.948.000,00 S laut Vermögensbekenntnis auszuscheiden. Die geringe Differenz zu den im Vermögensbekenntnis angeführten Werten erkläre sich daraus, dass die Bank vermutlich die aktuellen Salden inklusive der bis 8. Dezember 2000 aufgelaufenen Zinsen bestätigt habe.

Darüber hinaus sei der der Bw zustehende Freibetrag gemäß § 15a ErbStG nicht berücksichtigt worden. Der Wert des Betriebsvermögens betrage nach dem Ausscheiden von 50 % der o.a. Bankkonten 2.137.000,00 S, sodass in dieser Höhe – maximal 50 % von 5 Mio S – der Freibetrag nach § 15a ErbStG zu verrechnen sei. Der Einheitswert des

Betriebsvermögens sei damit zur Gänze aus der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden.

Die Bw legte zum Nachweis ihrer Darstellung eine Kopie der Bilanz der Patentanwaltskanzlei zum 8. Dezember 2000 sowie eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 9. Dezember 2000 vor.

Der Bilanz ist zu entnehmen, dass unter der Position "Wertpapiere Abfertigungsvorsorge" ein Betrag von 302.816,00 S aufscheint und unter der übergeordneten Bezeichnung "Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten" das Konto 2 mit einem Betrag von 1.466.929,68 S und das Termingeldkonto 1 mit einem Bestand von 3.916.660,24 S enthalten sind. Als steuerfreier Betrag nach § 14 Abs. 6 EStG ist unter der Bezeichnung "Vorsorge für latente Ansprüche" ein Betrag von 811.318,00 S ausgewiesen.

Die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens weist unter "Postscheck- und Bankguthaben" einen Betrag von 5.625.422,83 S auf.

In einer Berufungsergänzung vom 5. Juni 2002 brachte die steuerliche Vertretung der Bw vor, dass das Finanzamt am 17. Mai 2002 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 für die Verlassenschaft nach DI HH erlassen habe, woraus sich eine Gutschrift von 61.401,28 € zuzüglich 1.933,32 € Anspruchszinsen – insgesamt daher 63.334,60 € - ergeben hätten. Dieses nachträglich hervorgekommene und in einer Nachtragsabhandlung erfasste Guthaben sei daher ebenfalls zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2004 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid ab und setzte die Erbschaftssteuer mit 118.668,12 € - wiederum vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO – fest. Das Finanzamt gab dabei dem Berufungsbegehren insoweit statt, als es – bei im Übrigen unveränderten Aktiva und Passiva – das bisherige Abgabenguthaben in Höhe von 207.550,04 S antragsgemäß um 871.503,10 S (das sind 63.334,60 €) auf 1.079.053,14 S erhöhte. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die in der Berufung vorgebrachte doppelte Besteuerung nicht erfolgt sei. Sowohl die Termingeldeinlage-Nr. 1 als auch das Guthaben auf dem Girokonto Nr. 2 und die Wertpapiere (Wertpapierdepot-Nr. 3) seien steuerfrei im Sinne des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG behandelt worden. Für die im Betriebsvermögen enthaltenen Konten sei die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht anzuwenden, da das zu einem Betriebsvermögen gehörende Kapitalvermögen erbschaftssteuerpflichtig sei. Ebenso wenig könne die Befreiung nach § 15a ErbStG zuerkannt werden, da die Bw den Betrieb mit Leibrentenvertrag vom 5.November/13.Dezember 2002 weiter veräußert habe. Die Einkommensteuergutschrift in Höhe von 63.334,60 € sei berücksichtigt worden.

Mit Schreiben vom 5. Februar 2004 stellte die Bw einen Vorlageantrag und beantragte die Anerkennung des Freibetrages gemäß § 15a ErbStG sowie die Nichterfassung der in Streit stehenden Wertpapiere im Betriebsvermögen.

Zur Nichtanerkennung des Freibetrages nach § 15a ErbStG führte die Bw aus, dass die Feststellung, sie habe den Betrieb mit Leibrentenvertrag weiter veräußert, unrichtig sei. Richtig sei, dass der Mitunternehmeranteil an der Patentanwaltskanzlei unentgeltlich in Form einer gemischten Schenkung weiter gegeben worden sei. Gemäß § 15a Abs. 6 ErbStG gelte § 15a Abs. 5 ErbStG nicht, wenn eine dem Erbanfall folgende Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstelle. Dieser Fall liege hier vor, weil die dem Erbfall nachfolgende Vermögensübertragung eine Schenkung unter Lebenden sei und die Bw das 55. Jahr vollendet habe. Die Zuerkennung des Freibetrages im Ausmaß von 50 % des höchstmöglichen Betrages werde daher beantragt. Die unentgeltliche Weitergabe des Mitunternehmeranteils sei deshalb erfolgt, weil die Bw im Sinne des § 15a Abs. 1 ErbStG hinsichtlich der Patentanwaltschaftskanzlei "erwerbsunfähig" und nicht in der Lage gewesen sei, den Betrieb fortzuführen oder die mit der Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, weil sie die Berufsbefugnis als Patentanwalt nicht gehabt habe und diese auch nicht habe erlangen können.

Zur Erbschaftssteuerpflicht der im Betriebsvermögen ausgewiesenen Wertpapiere wurde vorgebracht, dass die in Rede stehenden Wertpapiere tatsächlich im Vermögensbekenntnis zweimal erfasst worden seien, nämlich einmal als Privatvermögen und ein zweites Mal als Teil des Betriebsvermögens. Daran ändere rechtlich auch der Abzug dieses Vermögens als steuerfrei im Sinne des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nichts, weil die Steuerfreistellung eines nicht vorhandenen Vermögens undenkbar sei. An dieser Feststellung ändere auch die Tatsache nichts, dass durch den Abzug bei Berechnung der Erbschaftssteuer keine Doppelbesteuerung erfolgt sei. Die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise und damit die doppelte Erfassung bei der Feststellung des gesamten geerbten Vermögens habe aber Bedeutung im Zusammenhang mit der Frage, ob die zu Unrecht im Betriebsvermögen ausgewiesenen Wertpapiere tatsächlich zum Betriebsvermögen gehörten und damit erbschaftssteuerpflichtig, oder ob sie sonstige Wertpapiere und damit nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG erbschaftssteuerfrei seien. Wie schon in der Berufung angeführt, seien die in Rede stehenden Wertpapiere aus dem erklärten Betriebsvermögen auszuscheiden und nur als Privatvermögen anzusetzen, weil sie tatsächlich und rechtlich nicht zum Betriebsvermögen gehörten. Nach allen einschlägigen Kommentarmeinungen, so auch nach den Einkommensteuerrichtlinien, RZ 554, gehörten Wertpapiere dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie zur Deckung von Abfertigungs- oder Pensionsrückstellungen erforderlich seien, was hier nicht der Fall sei. Seien die Wertpapiere aber nicht unmittelbar für Zwecke des Betriebes eingesetzt worden, was hier

der Fall sei, könnten diese nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zugerechnet werden. Die Mitunternehmerschaft – die Patentanwaltskanzlei – sei § 4/3 EStG-Ermittler, sodass die Wertpapiere steuerrechtlich auch nicht durch Aufnahme in die Betriebsvermögenserklärung – eine Bilanz im steuerrechtlichen Sinn sei nicht erstellt worden – zum Betriebsvermögen gehören hätten können, weil gewillkürtes Betriebsvermögen nur bei einem § 5 EStG-Ermittler denkbar sei. Der Steuerberater habe die Wertpapiere irrtümlich in die Betriebsvermögenserklärung aufgenommen. Die Notarin habe davon keine Kenntnis gehabt und die vorhandenen Wertpapiere daher richtig als sonstige Wertpapiere des Privatvermögens in das erblasserische Vermögen aufgenommen. Durch die Aufnahme auch des Betriebsvermögens – mit den Wertpapieren – sei es zu einer doppelten Erfassung gekommen. Beantragt werde daher, den Wert des Betriebsvermögens um den Wert der Wertpapiere zu vermindern, wie dies bereits in der Berufung beantragt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Art. IX Z 4 StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, wurde § 15a ErbStG mit Wirkung vom 1. Jänner 2000 in das ErbStG eingefügt.

Gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG bleiben 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, nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

Gemäß Abs. 2 Z 2 dieser Bestimmung zählen zum Vermögen 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.

Gemäß § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG steht der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ein Mitunternehmeranteil in dem im Abs. 2 Z 2 angeführten Ausmaß ist.

Nach § 15a Abs. 4 Z 3 ErbStG steht der Freibetrag beim Erwerb eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht.

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 (§ 15a Abs. 5 ErbStG).

Abs. 5 gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt (§ 15a Abs. 6 ErbStG).

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass die Bw den ihr eingeantworteten Mitunternehmeranteil innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb übertragen hat und damit § 15a Abs. 5 ErbStG

grundsätzlich zum Tragen kommt. Strittig ist allerdings, ob gegenständlich die Ausnahmebestimmung des Abs. 6 der genannten Bestimmung anzuwenden ist.

Dem Gesetzeswortlaut ist zu entnehmen, dass zum einen Erwerbe von Todes wegen und zum anderen Schenkungen unter Lebenden – unter den im Gesetz näher bezeichneten Voraussetzungen - begünstigt sind. Der Begriff der Unentgeltlichkeit schließt aber bereits eine teilweise Entgeltlichkeit aus. Das Vorbringen der Bw, der Mitunternehmeranteil sei unentgeltlich in Form einer gemischten Schenkung weiter gegeben worden, ist in sich widersprüchlich, da eine gemischte Schenkung keinen unentgeltlichen Erwerb darstellt, sondern vielmehr eine Sache zwar teils unentgeltlich, teils aber auch entgeltlich übertragen wird.

Wie aus dem Einkommensteuerakt der Bw zu St.Nr. xxx/xxxx und dem darin befindlichen Leibrentenvertrag vom 5.11./13.12.2002 zu entnehmen ist, übergab die Bw den ihr eingeantworteten Hälftenanteil an der Patentanwaltskanzlei an DI JH gegen Einräumung einer monatlichen Leibrente von 4.900,00 € monatlich. In Punkt VII. dieses Vertrages ist festgehalten, dass Leistung und Gegenleistung laut Erklärung der Vertragsparteien in einem ortsüblichen angemessenen Verhältnis stehen. Die Bw erklärte in den Einkommensteuererklärungen diese Zahlungen aus dem Leibrentenvertrag als sonstige Einkünfte.

Hinsichtlich des Vorliegens einer gemischten Schenkung im Zusammenhang mit einem Leibrentenvertrag hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis vom 3.6.1971, 1055/70, ausgesprochen, dass bei der Beurteilung, ob ein derartiger Vertrag einer Rechtsgebühr nach dem GebG oder der Schenkungssteuer nach dem ErbStG unterliege, maßgeblich sei, ob der Wert der Leistung annähernd den Wert der Gegenleistung erreiche. Sei dies der Fall, so sei keine Schenkungssteuerpflicht, sondern Gebührenpflicht gegeben.

Dafür, dass bei vorliegendem Leibrentenvertrag das Verhältnis Leistung und Gegenleistung annähernd gleich sind, spricht somit nicht nur der Vertragstext, sondern auch, dass auf Grund dieses Leibrentenvertrages ein Gebührenbescheid (vom 5. Mai 2003, Erf.Nr. Y) und kein Schenkungssteuerbescheid an DI JH ergangen ist und dieser Bescheid unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist. Der Leibrentenvertrag ist daher als entgeltlicher Vertrag aufzufassen.

Der Bw ist zuzustimmen, dass sie zum Zeitpunkt der Übertragung des ihr im Erbweg zugekommenen Mitunternehmeranteils das 55. Lebensjahr vollendet hatte und diese in § 15a Abs. 6 iVm Abs. 1 ErbStG normierte Voraussetzung damit erfüllt hätte. Als weitere Voraussetzung ist aber in Abs. 1 das Vorliegen einer Schenkung (oder eines Erwerbes von Todes wegen) gefordert, welche im gegenständlichen Fall jedoch, wie oben dargestellt, nicht

vorliegt. Die Bw hat den ihr im Erbwege zugekommenen Hälftenanteil an der Patentanwaltskanzlei vielmehr entgeltlich, nämlich gegen Erhalt einer monatlichen Leibrente von 4.900,00 €, übertragen. Da entgeltliche Rechtsgeschäfte weder von § 15a Abs. 1 ErbStG noch von Abs 6, der auf Abs. 1 verweist, umfasst sind, konnte im vorliegenden Fall die in Abs. 6 normierte Ausnahme von der Nacherhebung nicht zum Tragen kommen (vgl. VwGH 11.11.2004, 2004/16/0038). Mangels eines bereits erlassenen Erbschaftssteuerbescheides wurde der beantragte Freibetrag daher zu Recht von Anfang an nicht gewährt.

Dem Begehrn der Bw, den Wert des Betriebsvermögens um den Wert der Wertpapiere zu vermindern, da diese rechtlich und tatsächlich als Privatvermögen anzusetzen und vom Steuerberater irrtümlich in die Betriebsvermögenserklärung aufgenommen worden seien, ist Folgendes zu entgegnen:

Laut Mitteilung der Allgemeinen Sparkasse OÖ Bank AG lautete das in Streit stehende Wertpapierdepot 3 auf DI HH und DI JH und trug die Zusatzbezeichnung "Abfertigungsrückstellung".

In Übereinstimmung damit ist auch im eidesstättigen Vermögensbekenntnis vom 5. November 2001 unter Punkt 4.) h.) ausdrücklich festgehalten, dass diese Wertpapiere als Absicherung zur Abfertigungsrücklage für die Patentanwaltskanzlei dienten.

Darüber hinaus waren die im Anlagevermögen der Patentanwaltskanzlei befindlichen Wertpapiere unmissverständlich als "Wertpapiere Abfertigungsvorsorge" deklariert und erklärte die steuerliche Vertreterin der Bw noch in der Berufung – unter Anschluss einer Kopie der Bilanz und der Einheitswerterklärung zum Beweis – dass es sich bei allen drei Konten um betriebliche Konten handle. Aus welchen Gründen sie dennoch als Schlussfolgerung daraus beantragte, die genannten Beträge aus dem festgestellten Wert des Betriebsvermögens auszuscheiden, ist nicht nachvollziehbar.

Die formalen Voraussetzungen für die Bildung eines steuerfreien Betrages für die am Schluss eines Wirtschaftsjahres bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, regelt § 14 Abs. 6 EStG näher. Durch § 14 Abs. 6 iVm Abs. 5 ist normiert, dass eine Wertpapierdeckung auch für § 4 Abs. 3-Ermittler notwendig ist. Die zur Wertpapierdeckung angeschafften Wertpapiere gehören aber – wie auch die Bw zugesteht - zum notwendigen Betriebsvermögen (vgl. VwGH 15.9.1999, 94/13/0098).

Der erstmals im Vorlageantrag aufgestellte Behauptung, die in Rede stehenden Wertpapiere seien als Privatvermögen anzusetzen, widerspricht der dargestellten Aktenlage. Mangels über diese Darstellung hinausgehender Anhaltspunkte, die geeignet gewesen wären, das

Vorbringen der Bw zu stützen, waren die Wertpapiere als für die Wertpapierdeckung angeschafft und daher als notwendiges Betriebsvermögen zu qualifizieren.

Dem Argument der steuerlichen Vertreterin, die Aufnahme der Wertpapiere in die Betriebsvermögenserklärung sei irrtümlich erfolgt, ist zudem entgegen zu halten, dass, wie aus dem Feststellungsakt der Patentanwaltskanzlei, St.Nr. yyy/yyyy, ersichtlich ist, diese Wertpapiere mit der Bezeichnung "Austrorent" zumindest seit dem Veranlagungsjahr 1994 in der Aufstellung zur Abfertigungsrückstellung als der Wertpapierdeckung dienend und sich im Anlagevermögen der Patentanwaltskanzlei befindlich deklariert worden sind und diese langjährige, ausdrückliche Zweckbestimmung einer irrtümlichen Zurechnung zum Anlagevermögen der Patentanwaltschaftskanzlei entgegen steht.

Die Berufungseinwendungen zur Termingeldeinlage Nr. 1 und zum Girokonto-Nr. 2 wurden im Vorlageantrag ausdrücklich nicht mehr aufrechterhalten, sodass diesbezügliche Ausführungen entbehrlich sind. Diese Kontonummern waren eindeutig in der Position "Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten" in den Aktiva der Patentanwaltskanzlei erfasst, sodass deren Eigenschaft als Betriebsvermögen unzweifelhaft feststeht.

Außer Streit steht, dass zum Betriebsvermögen gehörende Wertpapiere mangels Vorliegens der Voraussetzungen nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht steuerfrei bleiben und der Wert dieser Wertpapiere in die Bemessungsgrundlage bei der Erbschaftssteuervorschreibung mit einzubeziehen ist.

Richtigerweise waren im Ergebnis daher alle drei in Streit stehenden Vermögenswerte -somit sowohl die Termingeldeinlage-Nr. 1 (50 % von 3.976.979,75 S, das sind 1.988.489,87 S) als auch das Guthaben auf dem Girokonto 2 (50 % von 1.458.002,86 S, das sind 729.001,43 S) und das Wertpapierdepot-Nr. 3 (50 % von 295.906,58 S, das sind 147.953,29) – als dem Betriebsvermögen zugehörig zu betrachten und aus den Positionen "Guthaben bei Banken" bzw. "sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei) im Erbschaftssteuerbescheid auszuscheiden. Gleichzeitig war aber der Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG um diese Beträge – insgesamt S 2.865.444,59 S – zu reduzieren, sodass sich diesbezüglich keine steuerliche Auswirkung ergab.

In der Berufungsentscheidung war daher von den nachfolgenden, in Schillingbeträgen dargestellten Werten auszugehen:

Einheitswert der Grundstücke	286.683,19
bezugsberechtigte Versicherung	5.710.841,67
Guthaben bei Banken	1.057.398,63

Guthaben beim Finanzamt	1.079.053,14
sonstige Forderungen	2.513,04
sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei)	3.148.533,12
sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerpflichtig)	1.573.737,99
Aktien	615.027,62
andere bewegliche Gegenstände (z.B. Schmuck, PKW)	349.999,97
Betriebsvermögen – Anteil an Personengesellschaften	5.466.166,34
Betriebsvermögen – Anteil an Kapitalgesellschaften	625.538,56
Kosten der Bestattung	-83.722,48
Kosten des Grabdenkmals	-34.465,97
Kosten der Regelung des Nachlasses	-161.584,45
Darlehen	-426.310,61
betriebliche Verbindlichkeiten	-160.970,60
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-30.000,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG	-20.000,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-4.205.931,75
steuerpflichtiger Erwerb	14.792.507,41
steuerpflichtiger Erwerb in Euro	1.075.013,44 €

Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer:

gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 11 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 14.792.500,00 S	1.627.175,00
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 286.680,00	5.733,60
Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	1.632.909,00

entspricht in Euro	118.668,12
--------------------	------------

Als zusätzliches Aktivum wurde dabei, analog zur Berufungsvorentscheidung und wie in der Berufungsergänzung angeführt, eine nachträgliche Steuergutschrift in Höhe von 63.334,60 € (871.503,09 S), insgesamt daher 1.079.053,14 S, anstelle der im bekämpften Bescheid angesetzten Gutschrift von 207.550,04 S berücksichtigt.

Linz, am 30. März 2006