



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., X., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Februar 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG wird festgesetzt mit € 29.277,65
(2,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 1.171.106,--)

die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit € 1.926,65
(3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 55.047,--)

Summe	€ 31.204,30
-------	-------------

Entscheidungsgründe

Frau F.G. ist am 1. mit Hinterlassung mehrerer letztwilliger Verfügungen verstorben. Von der Bw., der Berufungswerberin, wurde auf Grund des Testamentes vom 19. Juli 2002 zum gesamten Nachlass die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Die Berufungswerberin erklärte, das in diesem Testament enthaltene Barvermächtnis in der Höhe von S 200.000,-- erfüllen zu wollen.

Im Protokoll, aufgenommen am 19. Oktober 2007, erklärte Frau D.K. namens sämtlicher auf Grund des Testamentes vom 1.1.1993 Berechtigten, dass das Testament vom 19. Juli 2002 als gültig anerkannt wird und wurde das Erbrecht der Berufungswerberin anerkannt. Die Berufungswerberin verpflichtete sich, binnen vier Wochen nach Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses folgende Leistungen an Frau D.K. als Vertreterin der Berechtigten zu erbringen:

„1. Ausfolgung der Sparbücher gemäß Punkt 5. a), b) und e) des Inventars bzw. des auf diesen Sparbüchern befindlichen Guthabens auf Grund des Kraftloserklärungsverfahrens im Gesamtbetrag von € 300.000,- (Euro dreihunderttausend). Die Steuerbefreiung des § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG soll für diesen Betrag den Berechtigten Herrn zukommen. Im Falle des Verzuges werden 10% p.a. Verzugszinsen vereinbart.

2. Hingabe des gesamten erbl. Schmuckes."

Vorweggenommen wird, dass das im Inventar unter 5. a) angeführte Sparbuch im Vermögen der Firma aufscheint. Beteiligt an dieser Firma waren die Verstorbene (auch als Nachfolgerin ihrer vorverstorbenen Mutter) als Kommanditistin und die GmbH. als unbeschränkt haftender Gesellschafter. Dieser Kommanditanteil wurde im Inventar mit € 843.551,45 angesetzt.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Berufungswerberin mit Bescheid vom 16. Februar 2009 für diesen Erbanfall die Erbschaftssteuer mit € 34.217,88 vorgeschrieben. An die abgefundenen Erbberechtigten und die Vermächtnisnehmerin ergingen gesonderte Bescheide.

In der von der Berufungswerberin gegen den an sie ergangenen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass es sich bei den in der Todestagsbilanz aufgelisteten Guthaben (Konto, Sparbuch, Girokonto und Erfolgssparbuch) um bereits endbesteuerte Beträge handelt und diese Beträge nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer miteinzubeziehen sind.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass sich im Berufungsfall die Bankguthaben zweifelsfrei im Umlaufvermögen der Personengesellschaft und somit im Betriebsvermögen befanden. Der todeswegige Erwerb von Betriebsvermögen ist selbst dann, wenn er Vermögen betrifft, das Werte iSd § 97 Abs. 1 erster Satz oder Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG 1988 idF BGBl. Nr. 12/1993 enthält, erbschaftssteuerpflichtig und nicht von der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG erfasst.

In dem gegen diese Erledigung eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt:

„Die erblasserische G.F., verstorben am 1., war alleinige Kommanditistin der eingetragenen Firma =Firma (in der Form einer KG). In dieser Eigenschaft war sie zu 100 % am Gesellschaftsvermögen beteiligt.

Betriebsgegenstand der Firma, die über einen ausgedehnten Liegenschaftsbesitz verfügte, war seit Jahrzehnten ausschließlich die Vermietung; und zwar von Autoabstellplätzen ohne jegliche Nebenleistungen und von einem Verkaufsgeschäft an Z.. Aus diesem Grund wurde die Tätigkeit der Gesellschaft ebenfalls seit Jahrzehnten von der Finanzverwaltung als reine Vermietung angesehen und keinerlei gewerbliche Tätigkeit unterstellt. Das führte auch dazu, dass zu Zeiten der Gewerbesteuer diese nicht erhoben wurde. In der Steuerberatungskanzlei der Firma sind zahlreiche Unterlagen zum Beweis dieser Sachlage vorhanden.

Die Gesellschaft wurde von den betagten Eltern der Erblasserin und schließlich lange von dieser geführt. Der Betriebsgegenstand Vermietung veränderte sich in all diesen Jahren nicht. Es wurden regelmäßig sehr gute laufende Erträge erzielt und aus diesen konnten alle laufenden Kosten getilgt, Instandhaltungsmaßnahmen gesetzt und beträchtliche Reserven angesammelt werden.

Der Zustand hatte sich bewährt, es waren auch keine Veränderungen geplant.

Auf Grund dieser Verhältnisse ergibt sich der relativ seltene Fall, dass diese eingetragene Gesellschaft ihren Gewinn nicht nach § 5 EStG, sondern zwingend nach § 4. (I) zu ermitteln hatte.

Daraus wieder ergibt sich, dass die Gesellschaft nicht berechtigt war, gewillkürtes Betriebsvermögen zu halten.

Das bilanzierte Girokonto der Postsparkasse, mit welchem die betrieblichen Zahlungen und Einnahmen laufend abgehandelt wurden, kann man aus organisatorischen Gründen als notwendiges Betriebsvermögen ansehen.

Jedoch sind die aus langjährigen Gewinnen angesammelten Konten bei der Bank im Gesamtbetrag von € 256.455,36, welche keinerlei betriebliche Notwendigkeit hatten und von Frau =F.G. als persönliche Reserve angesehen wurden, - da willkürliches Betriebsvermögen der Gesellschaft versagt bleibt – als notwendiges Privatvermögen anzusehen.

Aus diesem Grund bestragen wir, sie im erbschaftssteuerlichen Verfahren aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden und die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs I Z 17 ErbStG anzuwenden."

Im Laufe des weiteren Verfahrens hat sich herausgestellt, dass zwei Sparbücher sowohl im Inventar als auch in der Todestagsbilanz aufscheinen. Bei einem dieser Sparbücher handelt es sich um das im Punkt 5. a) des Inventars angeführte Sparbuch, welches an die weiteren Erbberechtigten auszufließen war.

Mit Vorhalt vom 19. September 2013 wurden der Berufungswerberin die Neuberechnung der Erbschaftssteuer mit € 31.204,30 sowie eine Begründung, warum die Berufung als unbegründet abzuweisen wäre, mitgeteilt. Eine Stellungnahme dazu wurde von der Berufungswerberin bis zum heutigen Tag nicht abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955](#) (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Diese Bestimmung und damit den Erbschaftssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06-15 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 23. März 2007 (BGBl. I 2007/9) wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des [Art. 140 Abs. 5 B-VG](#) kundgemacht. In dieser Kundmachung ist - entsprechend den Bestimmungen des B-VG - auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#), dass diese Bestimmung des ErbStG auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden ist. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall - weder im engeren noch im weiteren Sinne - gemäß [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#) ist.

Das bilanzierte Girokonto der Postsparkasse ist nach den Ausführungen im Vorlageantrag als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen. Strittig ist, ob es sich bei den in der Bilanz angeführten Konten bei der CA-BV um Kapitalvermögen handelt, für welches gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG eine Steuerbefreiung vorgesehen ist.

Wie im Vorlageantrag ausgeführt wurde, war Betriebsgegenstand der Firma seit Jahrzehnten ausschließlich die Vermietung. Auf Grund dieser Verhältnisse hatte die eingetragene Gesellschaft ihren Gewinn nicht nach § 5 EStG, sondern zwingend nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 erster Teilstrich ErbStG in der zum Todestag geltenden Fassung sind von der Erbschaftsteuer befreit:

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, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß [§ 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

Voraussetzung für die Zuerkennung der Steuerfreiheit des bezeichneten Kapitalvermögens ist, dass die Erträge daraus im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin der Steuerabgeltung gemäß [§ 97 EStG 1988](#) unterliegen. Daraus folgt, dass es sich bei diesem so genannten endbesteuerten Kapitalvermögen zur Erlangung der Steuerbefreiung um konkretes, der Erblasserin im Zeitpunkt ihres Todes zugerechnetes Vermögen gehandelt haben muss (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 72 zu § 15 und die dort zitierte Judikatur).

Bei der Beurteilung, ob Kapitalvermögen zum Betriebsvermögen der Erblasserin gehört hat, ist zu unterscheiden, ob der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG einerseits oder nach § 5 EStG andererseits ermittelt worden ist. Während bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, die für Gewerbetreibende, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist, anzuwenden ist, auch gewillkürtes Betriebsvermögen einzubeziehen ist, sind andere Gewerbetreibende, aber auch Land- und Forstwirte sowie einen freien Beruf Ausübende auf die Aufnahme notwendigen Betriebsvermögens beschränkt (vgl. Fellner, aaO, Rz 64 zu § 15). Im gegenständlichen Fall war, da Betriebsgegenstand der Firma die Vermietung war, der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Als notwendiges Betriebsvermögen werden alle Wirtschaftsgüter angesehen, die ihrem Wesen bzw. ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich verwendet werden (vgl. Fellner, aaO, Rz 64a zu § 15 und die dort zitierte Judikatur).

Handelt es sich um Bargeld, das aus Betriebseinnahmen stammt, so ist es solange als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen, als dieses Bargeld nicht aus dem betrieblichen Kreis entnommen wird. Anhaltspunkt hierfür kann aber, dem Wesen des Geldes entsprechend und eine ordnungsgemäße Geldkontenführung vorausgesetzt, grundsätzlich nur die buchmäßige Behandlung sein. Nicht ausschlaggebend ist, ob das Bargeld in näherer Zukunft tatsächlich betrieblich verwendet werden wird. Nichts anderes als für Bargeld gilt aber für ein Sparbuch. Werden Gelder von einem betrieblichen Girokonto auf ein Sparbuch überwiesen, so verlässt es durch diesen Wechsel der Veranlagungsform nicht den betrieblichen Kreis. Erst wenn die Widmung zum privaten Bereich nach außen hin klar dokumentiert ist, und zwar insbesondere durch die buchmäßige Behandlung (Erfassung als Privatentnahmen) oder allenfalls durch die private Verwendung der Geldmittel, liegt Privatvermögen vor. Gleiches gilt, wenn Geldmittel von der Betriebskasse auf ein Sparbuch transferiert werden. Entscheidend ist, dass die Widmung zum Privatvermögen – etwa durch die Verbuchung eines Entnahmevorganges als laufenden Geschäftsfall – nach außen hin klar dokumentiert wird. Erst ab dem Zeitpunkt einer solchen klaren Dokumentation darf das Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen angenommen werden (Fellner, aaO, Rz 66 zu § 15).

Im gegenständlichen Fall erzielte die Gesellschaft regelmäßig sehr gute Erträge und konnten beträchtliche Reserven angesammelt werden. Die langjährigen Gewinne wurden auf den Konten (Sparbüchern) der Bank angesammelt. Diese Konten sind in der Todesbilanz noch immer enthalten. Diese Beträge wurden noch nicht aus dem betrieblichen Kreis entnommen und bilden daher notwendiges Betriebsvermögen. Eine klare Dokumentation nach außen, dass diese Beträge aus dem Betriebsvermögen entnommen wurden, ist bis zum Todestag nicht erfolgt.

Die Konten (Sparbücher) befanden sich zweifelsfrei im Umlaufvermögen der Firma. Sie wurden bis zum Todestag in den Bilanzen ausgewiesen und wurden diese nach den Ausführungen im Vorlageantrag aus den Erträgen gespeist. Zum Todestag waren diese Konten (Sparbücher) dem Betrieb zuzurechnen, weshalb es sich nicht um solches Vermögen handelt, welches zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin zuzurechnen war.

Aus dem Gesagten folgt, dass im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin auf den in der Bilanz ausgewiesenen Konten (Sparbüchern) Kapitalvermögen vorhanden war, dessen – der Endbesteuerung unterliegenden – Erträge einkommensteuerrechtlich nicht der Erblasserin zuzurechnen waren. Für diese Guthaben wäre sie nicht die Schuldnerin einer allenfalls abzuführenden Kapitalertragsteuer gewesen, sondern die Gesellschaft. Im gegenständlichen Verfahren kann für diese Vermögenswerte die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG nicht zur Anwendung kommen.

Dass die Sparbücher zum Betriebsvermögen gehören, lässt sich auch aus der Bewertung des Kommanditanteiles erschließen. Der Wert des Kommanditanteiles wurde laut dem vorgelegten Gutachten mit € 843.551,45 ermittelt und wurde dieser Wert in das Inventar aufgenommen. In diesem Wert sind auch die strittigen Konten (Sparbücher) enthalten.

Ein weiteres Indiz dafür, dass sich die gegenständlichen Konten im Betriebsvermögen befinden ist, dass diese in der Bilanz enthalten sind. In der Bilanz erfolgt die Zusammenfassung der Wirtschaftsgüter. Der Jahresabschluss hat dem Kaufmann ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Die Darstellung der Vermögenslage ist geprägt durch das Gebot der vollständigen Berücksichtigung der Vermögensgegenstände und Schulden. Durch die Aufnahme dieser Konten in der Bilanz wurde dokumentiert, dass diese dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind.

Die Berechnung der Erbschaftssteuer hat neu zu erfolgen, da zwei Sparbücher sowohl in das Inventar aufgenommen und auch in der Bewertung des Kommanditanteiles berücksichtigt wurden. Eines dieser Sparbücher wurde den weiteren Erbberechtigten ausgefolgt. Damit

ergibt sich nunmehr für den gesamten ausgefolgten Betrag in der Höhe von € 300.000,--, dass dieser nicht zur Gänze aus endbesteuertem Vermögen geleistet wurde. Das Sparbuch aus dem Betriebsvermögen, welches zur Ausfolgung verwendet wurde, hatte zum Todestag einen Guthabenstand von € 119.542,44. Für diesen Betrag steht die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG nicht zu. Dieser Betrag ist bei der Berechnung der Erbschaftssteuer bei der Erbin als Abzugspost zu berücksichtigen. Auf der anderen Seite sind die Guthaben bei den Banken um den Differenzbetrag auf € 300.000,--, nämlich um € 180.457,56 zu vermindern. Die Guthaben bei den Banken (ohne den beiden im Betriebsvermögen befindlichen Sparbüchern) setzen sich wie folgt zusammen:

Laut Inventar 5. b)	€ 158.118,87
laut Inventar 5. d)	€ 3.211,08
laut Inventar 5. e)	€ 44.548,45
laut Inventar 5. f)	€ 94.959,50
laut Inventar 5. g)	€ 78.025,94
laut Ergänzung	€ 11.746,49
Summe	€ 390.610,33
- Differenz für die weiteren Erbberechtigten (laut oben)	€ 180.457,56
der Erbin verbleibende Guthaben	€ 210.152,77

Die Erbschaftssteuer wird wie folgt berechnet:

Wert der Grundstücke	€ 55.047,81
Geld	€ 435.953,41
Guthaben bei Banken	€ 210.152,77
Hausrat einschließlich Wäsche	€ 14.965,00
Betriebsvermögen – Anteil an Personengesellschaft	€ 843.551,45
Betriebsvermögen – Anteil an Kapitalgesellschaft	€ 5.013,00
- Kosten der Bestattung	€ 7.636,00
- Kosten der Regelung des Nachlasses	€ 35.676,22
- Bankverbindlichkeiten	€ 448,86
- Finanzamtsverbindlichkeiten	€ 4.577,95
- sonstige Verbindlichkeiten	€ 895,02
- Vermächtnis	€ 14.537,57

- Ausfolgung (nicht befreit nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG)	€	119.542,44
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	110,00
- Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z.17 ErbStG	€	210.152,77
Summe	€	1,171.106,61

Die Bemessungsgrundlage beträgt gerundet gemäß § 28 ErbStG € 1,171.106,--. Davon gemäß § 8 Abs. 3 lit a ErbStG 2,5 % = € 29.277,65. Dazu gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % von € 55.047,-- = 1.926,65. Die Erbschaftssteuer beträgt daher insgesamt € 31.204,30.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2013