



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 24. Jänner 2008 durch die Vorsitzende Dr. Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder HR Mag. Ilse Rauhofer (§ 270 Abs. 1 Z. 4 BAO), Dkfm. Dr. Peter Bernert und Mag. Marion Ibetsberger über die Berufung der W , Z1.5, Z2, vertreten durch Geyer & Geyer Wirtschaftstreuhand GmbH, 1030 Wien, Rudolf von Altplatz 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Mai 2002 ErfNr. Z3, StNr. Z4 betreffend Schenkungssteuer (Geschenkegeber: Sohn1) nach der am 24. Jänner 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Schenkungssteuerbescheid abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit **Euro 1.074,34** (7,5% von einer Bemessungsgrundlage Euro 14.324,54).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Schenkungssteuerberechnung ist den Ausführungen in der Begründung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Fall

1.) die Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren für Zwecke der Erbschaftssteuer, Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer (und Grunderwerbsteuer),

- 2.) die Berechnung der Erbschaftssteuer für je 1/3 Erwerb von Todes wegen (siehe UFS vom 28.1.2008, RV/3818-W/02, RV3819-W/02, RV/3820-W/02) sowie der Schenkungssteuer (und Grunderwerbsteuer) und Börsenumsatzsteuer (siehe UFS vom 28.1.2008, RV/3936-W/02) für das zwischen den Erben unter Lebenden abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen, da nach Ansicht der Bw. Erwerb von Todes wegen und Erbteilungsübereinkommen nicht zwei (2) Rechtsvorgänge, sondern gemeinsam einen (1) Rechtsvorgang darstellten und
- 3.) das Vorliegen der Bereicherungsabsicht, da sich rechnerisch für das zwischen den Erben abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen eine „gemischte Schenkung“ ergibt.

Verfahrensablauf

In der Verlassenschaft nach dem am 17. Mai 1997 verstorbenen E waren aufgrund des Gesetzes die Witwe, die Bw., und die beiden Söhne Sohn1 und Sohn2 zu je ein Drittel zu Erben berufen und gaben vor dem Notar als Gerichtskommissär zu je ein Drittel die unbedingte Erbserklärung ab. Der Nachlass bestand aus Liegenschaftsanteilen und den Hälfteanteilen an der AGmbH und an der BGmbH. Darüber hinaus fielen einige Versicherungserlöse und ein Bausparvertrag an.

Die drei Erben schlossen am 12. Mai 2000 ein Erbteilungsübereinkommen ab. Die Witwe übernahm das gesamte aktive sowie passive bewegliche bzw. unbewegliche Verlassenschaftsvermögen des Erblassers, womit sich die beiden Söhne für einverstanden erklärten. Zur Abgeltung sämtlicher Erbansprüche der beiden erblasserischen Söhne verpflichtete sich die Witwe an diese bis längstens 30.6.2007 je einen Bargeldbetrag von S 4,000.000,00 zu bezahlen.

Am 17. Jänner 2001 erließ das Finanzamt den Erbschaftssteuerbescheid vorläufig und setzte die Erbschaftssteuer fest. Das Finanzamt errechnete die Erbschaftssteuer pro Erbe zu je 1/3 des Anfalles. Das Finanzamt nahm am 11. Jänner 2002 eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO vor und errechnete den gemeinen Wert der AGmbH mit S 31,847.081,00 und den gemeinen Wert der StahlbaugmbH mit S 776.698,00. Aufgrund dieser Ergebnisse erließ das Finanzamt am 17. Mai 2002 den endgültigen Erbschaftssteuerbescheid (Dazu siehe RV/3818-W/02, RV/3819-W/02 und RV/3820-W/02).

Das Finanzamt beurteilte das Erbteilungsübereinkommen als weiteres Rechtsgeschäft unter Lebenden. Die Übernahme des aktiven und passiven Verlassenschaftsvermögens gegen Bezahlung eines Bargeldbetrages von je S 4,000.000,00 (zusammen S 8,000.000,00) durch die Bw. stellte sich für das Finanzamt als teilweise entgeltlichen und teilweise unentgeltlichen Vorgang dar. Der Erwerb der Liegenschaftsanteile wurde gemäß § 3 Abs. 1 Z. 3 GrEStG als steuerfrei belassen. Die entgeltliche Anschaffung der anteiligen GmbH-Anteile löste Börsenumsatzsteuer aus, und für die rechnerische Differenz zwischen 1/3 Erbanteil und

Bargeldbetrag berechnete das Finanzamt die Schenkungssteuer als jeweils eine Schenkung des Sohnes an die Bw., an die Mutter.

Mit Bescheid vom 16. Mai 2002 setzte das Finanzamt die Schenkungssteuer (Sohn1 an Bw.) in Höhe von € 32.948,77 (S 453.385,00) fest.

Pro Geschenkgeber: Gemäß § 8 Abs. 2 (Steuerklasse III) vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von S 2,026.950,00 = S 446.950,00 zuzüglich § 8 Abs. 4 ErbStG (33,33%) Grundstücke in Höhe von S 396.740,00x 2% = S 7.935,00 abzüglich der Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG - S 1.500.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass die Regelung im Erbteilungsübereinkommen deshalb getroffen worden sei, weil zu diesem Zeitpunkt noch nicht absehbar gewesen sei, welcher der beiden Söhne in die Gesellschaft eintreten werden. Zwischen den Gesellschaftern bestehe die mündliche Vereinbarung, dass immer nur ein Nachkomme der jeweiligen Gesellschafterseite in die GmbH eintreten könne. Somit hätte ein Sohn immer den GmbH-Anteil an einen anderen Gesellschafter zum Buchwert abtreten müssen. Da sich beide Söhne noch in Ausbildung befänden, sei nicht möglich, zu entscheiden, welcher Sohn die GmbH-Anteile übernehmen solle. Im Zusammenhang mit der strengen Nachfolgeregelung werde daher deutlich, warum im Erbteilungsübereinkommen ein Abfindungswert von je S 4,000.000,00 festgehalten sei.

Die Festsetzung der Schenkungssteuer widerspräche den tatsächlichen Gegebenheiten. Wenn daher ein Erbteilungsübereinkommen noch vor Abgabe einer Erbserklärung abgeschlossen werde und den sich vorläufig entschlagnenden Erben ein Bargeldbetrag in Höhe der ideellen Nachlassquote zugesprochen werde, könne daraus nicht ein zweiter schenkungssteuerpflichtiger Vorgang konstruiert werden.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, gab aber am 14. Juni 2002 eine Stellungnahme zur Berufung ab. Der Erwerb der Anteile durch die Bw. von ihren Söhnen stelle nach Ansicht der Finanzverwaltung ein Rechtsgeschäft unter Lebenden dar. Die Ermittlung des Buchwertes ergäbe sich nicht durch einfache quotenmäßige Aufteilung des Stammkapitals, sondern es seien Vermögen und Schulden der Gesellschaft zu berücksichtigen, ohne dass steuerliche Sondervorschriften zum Tragen kommen.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Entscheidungsbefugnis über die Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

Am 31. Jänner 2003 wurde vom damaligen Parteienvertreter der Bw. aufgrund der geänderten Rechtslage im § 323 Abs. 12 BAO für alle gestellten Vorlageanträge und noch

unerledigten Berufungen der Antrag auf Entscheidung des gesamten Berufungssenates und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat wurde der Bw. und dem Finanzamt mit Vorhalten vom 30. August 2007 mitgeteilt, welche Beweismittel dem unabhängigen Finanzsenat vorlagen und wie sich aufgrund dieser Beweismittel die Sach- und Rechtslage darstellte. Den Parteien wurde zur Stellungnahme eine Frist von sechs Wochen ab Zustellung eingeräumt. Aufgrund der Komplexität der gesamten Erbschaftssteuer-Börsenumsatzsteuer und Schenkungssteuerangelegenheit wurde zusätzlich noch ein Termin gemäß § 279 Abs. 3 BAO zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie eine Parteienvernehmung von W, Sohn1 und Sohn2 in Aussicht gestellt. Zusätzlich zur Ausfertigung des Vorhaltes wurde dem Finanzamt eine Aufstellung der Berechnung des gemeinen Wertes, der Erbschaftssteuern, Börsenumsatzsteuer und der Schenkungssteuern überreicht, da der vorläufige und der endgültige Bescheid die Erbschaftssteuer aufgrund unterschiedlicher Berechnungsmodalitäten festsetzten. Die Fragestellungen wurden in Fußnoten festgehalten.

Am 3. Oktober 2007 wurde mit dem Finanzamt eine Berechnungsbesprechung abgehalten und eine Niederschrift darüber aufgenommen.

Das Finanzamt gab am 25. Oktober 2007 unter Berücksichtigung des Zahlenmaterials, das Gegenstand der Berechnungsbesprechung war, eine Stellungnahme ab. In Teil A ist die Neuberechnung der Erbschaftssteuer enthalten, in Teil B und C die Neuberechnung der Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer für das Erbteilungsübereinkommen.

Die Bw. ersuchte um Fristverlängerung bis 30. November 2007. Am 29. November 2007 wurde zwar keine Stellungnahme zu den Vorhalten abgegeben, aber um Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ersucht.

Mit dem jetzigen Parteienvertreter wurde der Termin 8. Jänner 2008 für das Erörterungsgespräch vereinbart. Zur Vorbereitung auf das Erörterungsgespräch wurden der Bw. mit den Ladungen vom 4. Dezember 2007 1 Ausdruck: Aufstellung der Berechnung des gemeinen Wertes, der Erbschaftssteuern, Börsenumsatzsteuer und Schenkungssteuer, 1 Kopie der Niederschrift über die mit dem Finanzamt dazu geführte Berechnungsbesprechung, 1 Kopie der Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. Oktober 2007 zum Vorhalt zur Vorbereitung auf die von der Bw. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat und zur Berechnung, mitgereicht. Anlässlich des Erörterungsgespräches waren die Bw., Sohn2, deren Vertreter die Herren Geyer und Herbst, sowie der Vertreter des Finanzamtes, Herr ADir. Josef Bartl anwesend, erläutert wurde die Neuberechnung der Erbschaftssteuer, Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer. Im Lauf des Erörterungsgespräches fokussierte sich der

Schwerpunkt auf die Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer für das Erbteilungsübereinkommen. Bezüglich der Erbschaftssteuer (aber auch der anderen Steuern) bestritt die Bw. weiterhin den Ansatz des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren. Sie übergab eine Stellungnahme zum Prüfungsbericht des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 26.4.2002 von Dr. Ernst Otto Röhrling. Der Termin für die mündliche Verhandlung vor dem Senat wurde mit den Parteien einvernehmlich für 24. Jänner 2008 festgelegt.

Beweis wurde im zweitinstanzlichen Verfahren erhoben

- durch Einsicht in den Verlassenschaftsakt nach E, Z6 des Bezirksgerichtes Z7,
- in das Internet (Internetrecherche), Zugriffsdatum vom 24. April 2007, <http://www.AB/>,
- in das Firmenbuch AGmbH (Z17) und BGmbH (Z18),
- in die Gesellschaftsverträge der AGmbH und der BGmbH ,
- in den Akt der Betriebsprüfung, ABNr. Z9, in den Körperschaftsteuerakt der AGmbH StNr. Z10) des Finanzamtes Z12 und in den Körperschaftsteuerakt BGmbH StNr. Z11 des Finanzamtes Z12,
- durch Vorhalteverfahren mit der Bw. und dem Finanzamt,
- Berechnungsbesprechung mit dem Finanzamt am 3. Oktober 2007 und Erörterungsgespräch vom 8. Jänner 2008, sowie
- durch Einsicht in die Stellungnahme zum Prüfungsbericht des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 26.4.2002 von Dr. Ernst Otto Röhrling
- Mündliche Verhandlung vor dem Senat am 24. Jänner 2008

Festgestellt wurde folgender Sachverhalt

- Verlassenschaftsakt nach E , Z6 des Bezirksgerichtes Z7

In der Verlassenschaft nach dem am 17. Mai 1997 verstorbenen E wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes Z7 vom 25. Juli 1997 die Witwe, die Bw., zum Verlassenschaftskurator bestellt. Festgestellt wurde, dass aus der Ehe mit dem Erblasser drei Kinder (Sohn1 , Sohn2 und Sohn3) entstammen. Der erbl. Sohn Sohn3 ist am 17. Mai 1997 verstorben. Eine letztwillige Verfügung liegt nicht vor, weswegen die gesetzliche Erbfolge eintritt. Das Pflschaftsgericht erklärte Sohn2 mit Beschluss vom 25. August 1998 für volljährig. Die Bw. gab mit Niederschrift vom 16. Oktober 1998 die bedingte Erbserklärung zu einem Drittel des Nachlasses ab. Nachdem die beiden Söhne zugestimmt hatten, wurde ihr mit Beschluss vom 4. November 1988 die Besorgung und Verwaltung und Benützung der (gesamten) Verlassenschaft überlassen. Als die Todfallsbilanz fertig gestellt war, wurde die Verlassenschaftsabhandlung am 12. Mai 2000 durchgeführt; mit Niederschrift vom 12. Mai 2000 wandelte die Bw. ihre bedingte in eine unbedingte Erbserklärung und gaben die beiden Söhne zu je 1/3 des Nachlasses die Erbserklärung ab, legten ein Vermögensbekenntnis und schlossen obgenanntes Erbteilungsübereinkommen.

„1. Die Bw. übernimmt das gesamte aktive sowie passive bewegliche, bzw. unbewegliche Verlassenschaftsvermögen ihres verstorbenen Ehemannes....und erklären damit sich ihre Söhne, Sohn1 , geb. 22.10.1977 und Sohn2 , geb. 29.7.1980, ausdrücklich einverstanden.

2. Zur Abgeltung sämtlicher Erbansprüche der Söhne....verpflichtet sichdie Bw.... an diese bis längstens 30.6.2007 je einen Bargeldbetrag von S 4,000.000,00 zu bezahlen. Eine Verzinsung dieser Beträge ist nicht vorgesehen.....

Für den Fall, dassdie Bw.... ihren Söhnen....bis zum oben angeführten Fälligkeitstag Geschäftsanteile der Firmengruppe ABC übertragen sollte, haben sich die jeweiligen Übernehmer den Übergabewert auf obige Erbschaftsforderung anrechnen lassen. Sollte demnach der Wert des Anteils den Erbanspruch von S 4,000,000,00 übersteigen, entfällt die im Punkt 2. festgelegte Zahlungsverpflichtung zur Gänze. Ansonsten ist ein allenfalls niedrigerer Übergabswert von der Erbschaftsforderung in Abzug zu bringen.

Die für Sohn1 und Sohn2 anfallende Erbschaftssteuer bzw. die von diesen zu übernehmenden Kosten und Gebühren des Abhandlungsverfahrens werden vorerst von deren Mutter W aconto ihrer Zahlungsverpflichtung laut Ziffer 2. dieses Erbteilungsübereinkommens ausgelegt und sind bei Fälligkeit von dem dort festgesetzten Erbabfindungsbetrag in Abzug zu bringen."

- Internetrecherche, Zugriffsdatum vom 24. April 2007, <http://www.AB/>

Die Homepage nimmt im Großen und Ganzen keine Differenzierung zwischen der AGmbH und der BGmbH vor. Das Unternehmen beschreibt und bezeichnet sich selbst als Familienbetrieb. Sein Stammsitz in Z1.5 92 besteht seit 1856. Im Stammwerk Z52 sind 135 Mitarbeiter und 25 Mitarbeiter im Schwesterbetrieb in Z19 beschäftigt.

Der „Fahrzeug- und Anhängerbau“ steht im Mittelpunkt und macht auch das Gros der betrieblichen Tätigkeit aus. Der „Stahlbau“ entwickelte sich erst in den letzten Jahren als Zweig aus den Erfahrungen mit Fahrzeuge- und Anhängeraufbauten (Verwiesen wird auf die Darstellung in RV/3818-W/02 ua.).

- Einsicht in das Firmenbuch

Laut Einsicht vom 24. April 2007 sind Gesellschafter der AGmbH je zur Hälfte F und W . Gesellschafter der BGmbH sind ebenfalls je zur Hälfte F und W .

- Einsicht in die Gesellschaftsverträge der AGmbH und der BGmbH

Die AGmbH wurde mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom 27. September 1980 durch C (Vater des Erblassers, geb. 1925) und G (geb. 1928) zum ausschließlichen Zweck der Fortführung des Unternehmens CG G gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist die Erzeugung von landwirtschaftlichen und gewerblichen Fahrzeugen, Anhängern und Kippern, Dach-, Hallen- und Stahlkonstruktionen, das Profilierwerk für Stahlbordwände und der Handel mit landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten und Ersatzteilen.

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt S 24,231.724,00.

Die Gesellschaft wurde auf Dauer errichtet. Jedem Gesellschafter steht das Recht zu, die Gesellschaft am Ende eines Geschäftsjahres unter Einhaltung einer sechsmonatigen

Kündigungsfrist durch geschriebene Briefe an alle übrigen Gesellschafter zu kündigen. Die Kündigung hat die Auflösung der Gesellschaft zur Folge. Die übrigen Gesellschafter sind jedoch berechtigt, die Gesellschaft fortzusetzen, wenn sie den Geschäftsanteil des kündigenden Gesellschafters im Verhältnis ihrer übernommenen Stammeinlagen zu einem Abtretungspreis übernehmen, der dem Buchwert des Geschäftsanteiles entspricht. Lehnt ein Gesellschafter die Übernahme ab, so sind die übrigen übernahmswilligen Gesellschafter zur Übernahme des ganzen Anteiles im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile berechtigt.

Laut Punkt 8. sind die Geschäftsanteile übertragbar und teilbar. Die Abtretung von Teilen von Geschäftsanteilen an Personen, die der Gesellschaft nicht schon als Gesellschafter angehören, bedarf der Zustimmung der Generalversammlung. Den übrigen Gesellschaftern steht hinsichtlich des abzutretenden Teiles ein Aufgriffsrecht im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile zu, wobei als Abtretungspreis der Buchwert des Geschäftsanteiles maßgebend ist. Dies gilt nicht bei einer Abtretung an den Ehegatten, Kinder oder Enkelkinder des Abtretenden. Dieselbe Regelung besteht für die beabsichtigte Abtretung ganzer Geschäftsanteile an Nichtgesellschafter.

Die BGmbH wurde mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom 16. September 1980 durch C (Vater des Erblassers, geb. 1925), G (geb. 1928) und dem Erblasser gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist Erzeugung, Handel, Vertrieb und Montage von Stahlbauten, insbesondere von Dach- und Hallenkonstruktionen aus Stahl.

Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Dauer errichtet. Jedem Gesellschafter steht das Recht zu, zu kündigen, was die Auflösung der Gesellschaft zur Folge hat. Die übrigen Gesellschafter sind jedoch berechtigt, die Gesellschaft fortzusetzen, wenn sie den Geschäftsanteil des kündigenden Gesellschafters zu einem Abtretungspreis übernehmen, der dem Buchwert des Geschäftsanteiles entspricht. Die Geschäftsanteile sind übertragbar und teilbar. Im Falle der Abtretung von Geschäftsanteilen an Nichtgesellschafter steht den übrigen Gesellschaftern ein Aufgriffsrecht zu, wobei als Abtretungspreis der Buchwert des Geschäftsanteiles maßgebend ist.

- Akt der Betriebsprüfung, ABNr. Z9

Das Finanzamt nahm am 11. Jänner 2002 eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO vor, errechnete zum 1. April 1997 bzw. 1. Jänner 1997 die gemeinen Werte der AGmbH mit S 31,847.081,00 (1/2 S 15,923.540,50) und der BGmbH mit S 776.349,00 (1/2 S 388.349,00) und setzte aufgrund dessen die Erbschaftssteuer endgültig fest. Gegenüber dem vorläufigen Bescheid ergab sich eine Gutschrift von S 379.068,00

- Körperschaftsteuerakt AGmbH StNr. Z10 (Jahre 1993 bis 2005) des Finanzamtes Z12

Abschlussstichtag der AGmbH ist der 31. März jeden Jahres. Aus den Erläuterungen zu den Jahresabschlüssen 1993ff war folgendes zu ersehen:

1993 war gegenüber 1992 eine Umsatzsteigerung um 10% zu verzeichnen. 1994 kam es zu einer Umsatzverminderung von rund 22 Millionen durch Wegfall eines Großauftrages und durch rückläufige Umsätze im landwirtschaftlichen Bereich. Die Forderungsverluste wurden auch noch 1995 schlagend. 1996 kam es wieder zu einem Anstieg der Betriebsleistung. 1998 wurde unter Berücksichtigung des erhöhten Personalaufwandes und des gestiegenen betrieblichen Aufwandes ein negativer Betriebserfolg ausgewiesen.

Die Auftragslage blieb allerdings konstant. Der Anstieg im Jahr 2000 war durch eine Verminderung des sonstigen Aufwandes mitverursacht. 2001 war die Finanzlage durch eine Erhöhung der Lieferverbindlichkeiten, durch Forderungsverluste gekennzeichnet.

Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit AGmbH

1993 (Jahresgewinn S 3,665.240,00)	S 6,895.200,81
1994 (Jahresgewinn S 1,203.086,36)	S 6,549.158,01
1995 (Jahresgewinn S 855.631,42)	S 1,393.002,42
1996 (Jahresgewinn S 1,551.573,25)	S 2,442.340,25
1997 (Jahresgewinn S 445.495,50)	S 1,402.090,50
1998 (Jahresverlust -S 1,826.706,18)	S – 2,351.680,00
1999 (Jahresgewinn S 2,070.587,00)	S 1,317.602,00
2000 (Jahresgewinn S 3,496.776,00)	S 4,469.895,00
2001 (Jahresgewinn S 254.699,00)	S 867.957,00
2002 (Jahresgewinn € 130.924,00/S 1,801.553,52)	€ 82.269/S 1,132.046,12
2003 (Jahresgewinn € 119.459/S 1,643.791,68)	€ 110.204,00/S 1,516.440,10
2004 (Jahresgewinn € 91.830,00/S 1,263.608,35)	€ 107.700,00/S 1,481.984,31)

Anlässlich der Nachschau berechnete das Finanzamt den gemeinen Wert der GmbH-Anteile und zog für die Schätzung der Ertragsaussichten die Ergebnisse der Jahre 1995, 1996, 1997 heran. Für 12 Jahre errechnet sich ein durchschnittliches Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von +S 2,259.586,38. Die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 1995, 1996, 1997 ergeben demgegenüber einen Durchschnitt von S 1,745.477,72.

- Körperschaftsteuerakt BGmbH StNr. Z11 des Finanzamtes Z12

Im Gegensatz zur AGmbH hat die BGmbH kein abweichendes Wirtschaftsjahr, sondern bilanziert jeweils zum 31.12. des Jahres. Aus diesem Grund erfolgte die Berechnung des gemeinen Wertes durch Vergleich der Jahre 1994, 1995 und 1996.

Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der BGmbH

1993 (Jahresgewinn S 262.443,95)	S 441.867,43
1994 (Jahresgewinn - S 481.277,48)	- S 482.123,00
1995 (Jahresgewinn S 254.297,30)	S 284.494,30
1996 (Jahresgewinn - S 37.503,06)	S 12.496,94
1997 (Jahresgewinn - S 410.959,00)	S 507.959,00
1998 (Jahresgewinn S 296.793,00)	S 347.763,00
1999 (Jahresgewinn S 416.579,00)	S 638.199,00
2000 (Jahresgewinn S 124.200,00)	S 191.187,00
2001 (Jahresgewinn S 352.965,00)	S 534.791,00
2002 (Jahresgewinn € 5.106,00/S 70.260,09)	€ 7.736,00/S 106.449,68
2003 (Jahresgewinn € 10.783,00/S 148.377,31)	€ 16.284,00/S 224.072,73
2004 (Jahresgewinn € 9.168,00/S 126.154,43)	€ 13.968,00/S 192.203,97

Anlässlich der Nachschau berechnete das Finanzamt den gemeinen Wert der GmbH-Anteile und zog für die Schätzung der Ertragsaussichten die Ergebnisse der Jahre 1994, 1995, 1996 heran. Für 12 Jahre errechnet sich ein durchschnittliches Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von +S 249.946,75. Die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 1994, 1995, 1996 ergeben demgegenüber einen Durchschnitt von minus S 61.710,59.

- Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. Oktober 2007

Ausgehend von den rechnerisch bereinigten Werten aufgrund der Berechnungsbesprechung schlug das Finanzamt für Schenkungssteuer unter Teil B.) folgende Berechnung vor:

1/3 Aktiva	Verkehrswerte S 9,415.112,58	Steuerliche Werte S 7,065.791,25
1/3 Passiva	S 996.245,71	S 996.245,71
Abfindungsbetrag	S 4,000.000,00	S 4,000.000,00
Gegenleistung	S 4,996.245,71	S 4,996.245,71

Sowohl nach zivilrechtlichen als auch nach steuerrechtlichen Werten liegt eine gemischte Schenkung und somit teilweise unentgeltlicher Erwerb vor.

Im Aktivvermögen befinden sich Grundstücke (Verkehrswert 3,523.982,00), GmbH-Anteile (gemeiner Wert S 5,437.296,50), sowie sonstige Vermögenswerte (S 453.834,08). Die vereinbarte Gegenleistung ist daher im Verhältnis der Verkehrswerte zu splitten:

*1/3 VW Aktiva : 1/3 VW Liegensch = 1/3 Gegenleistung: X
 9,415.112,58 : 3,523.982,00 = 4,996.245,71 : X*

$X = \text{anteilige Gegenleistung für Liegenschaften} = S 1.870.044,55$ ist grunderwerbsteuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z. 3 GrEStG

$1/3 \text{ VW Aktiva} : 1/3 \text{ Wert GmbH-Anteile} = 1/3 \text{ Gegenleistung} : X$

$9.415.112,58 : 5.437.296,50 = 4.996.245,71 : X$

$X = \text{anteilige Gegenleistung für GmbH-Anteile} = S 2.885.368,51$

$1/3 \text{ VW Aktiva} : 1/3 \text{ Sonstiges V.} = 1/3 \text{ Gegenleistung} : X$

$9.415.112,58 : 453.834,08 = 4.996.245,71 : X$

$X = \text{anteilige Gegenleistung für Sonstiges Vermögen} = S 240.832,66$

Die auf das sonstige Vermögen entfallende Gegenleistung ist insoweit zu splitten, als die anteilige Gegenleistung nach § 15 (1)1a und § 15 (1)1b ErbStG befreite Vermögen zu ermitteln ist. Diese Vermögenswerte sind nur insoweit steuerfrei, als sie unentgeltlich erworben wurden.

$1/3 \text{ sonstiges Vermögen} : 1/3 \text{ Hausrat (§ 15 (1)1a)} = \text{anteilige Gegenleistung} : X$

$453.834,08 : 16.666,66 = 240.832,66 : X$

$X = 8.844,37$

$1/3 \text{ Hausrat } 16.666,66$ abzüglich der darauf entfallenden Gegenleistung $8.844,37 =$ nach § 15 (1)1a ErbStG befreites Vermögen (soweit dieses unentgeltlich zugewendet wird) $= S 7.822,29$

$1/3 \text{ sonstiges Vermögen} : 1/3 \text{ bewegl. Gegenstände (§ 15 (1)1b ErbStG)} = \text{antl. Gegenl.} : X$

$453.834,08 : 4.333,33 = 240.832,66 : X$

$X = 2.299,54$

$1/3 \text{ sonstige bewegliche körperliche Gegenstände } 4.333,33$ abzüglich darauf entfallender Gegenleistung $2.299,54 =$ nach § 15 (1)1b ErbStG befreites Vermögen (soweit dieses unentgeltlich zugewendet wird) $= 2.033,79$

Die Schenkungssteuer berechnet sich für jede Zuwendung wie folgt:

1/3 Aktiva (nach steuerrechtlichen Werten)	S 7.065.791,25
Abzüglich Gegenleistung	- S 4.996.245,71
Unentgeltlicher Erwerb	S 2.069.545,54
Abzüglich § 14 Abs. 1 Z. 2 ErbStG	- S 6.000,00
Abzüglich § 15 Abs. 1 Z. 1a ErbStG	- S 7.822,29
Abzüglich § 15 Abs. 1 Z. 1b ErbStG	- S 2.033,79
Steuerpflichtiger Erwerb (gerundet)	2.053.689,46
Steuerberechnung gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG	
a.) gemäß Tarif S 2.053.680 x 24% = 492.883,00, nach Abzug der Steuer vom Erwerb verbleibt S 1.560.797,00	
b.) vom höchsten Wert der nächst niedrigeren Tarifstufe: S 2.000.000 x 21% = 420.000,00, nach Abzug der Steuer verbleibt S 1.580.000,00	
c.) Im Sinne des § 8 (2) ErbStG muss dem Abgabepflichtigen im konkreten Fall nach Abzug der Steuer vom Erwerb ein Betrag in Höhe von S 1.580.000 übrig bleiben.	

Steuerbelastung daher S 2,053.680 abzüglich 1,580.000	Schenkungssteuer S 473.680 (€ 34.423,66)
--	---

Zur Börsenumsatzsteuer vertrat das Finanzamt in Teil C folgende Ansicht:

Die BUST berechnet sich gemäß § 21 KVG grundsätzlich vom vereinbarten Preis. Im Sinne der im Erbüberkommen getroffenen Vereinbarung entfällt laut Berechnung Teil B auf die GmbH-Anteile eine anteilige Gegenleistung von S 2,885.368,51. Dieser Gegenleistung steht ein gemeiner Wert von S 5,437.296,50 gegenüber. Es liegt also eine gemischte Schenkung vor. Eine gemischte Schenkung stellt einen entgeltlichen Vorgang dar. Im Sinne der Kommentarmeinung Brönnner-Kamprad, Kommentar zum KVG, 3. Auflage, ist in diesen Fällen mangels Gegenleistung der gemeine Wert des Geschäftsanteiles als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Börsenumsatzsteuer heranzuziehen.

- Stellungnahme zum Prüfungsbericht des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 26.4.2002 von Dr. Ernst Otto Röhrling, überreicht von der Bw.

Unter Bezugnahme auf Dorazil-Taucher, ErbStG, Kommentar, 54, wird der von den verbleibenden Gesellschaftern zu zahlende (reduzierte) Abfindungsbetrag (Übernahmspreis) als Erwerbsgegenstand iS § 2 Abs. 1 Z 1 angesehen und nicht der GmbH-Anteil als solcher. Setzt man bei Berechnung der Aktiva daher die GmbH-Anteile mit dem Buchwert (= fiktive Abfindung) an, Anteil AGmbH : S 12,115.862,00 und Anteil BGmbH S 83.333, könnte diese Ausgangsbasis, nämlich S 7,036.290 und S 5,665.392 für die Bw. und ihre Söhne, die Erbschaftssteuer erheblich reduzieren.

- Erörterungsgespräch, Befragung der Witwe, der Bw., und Sohn2

Frage 1.) Die Bw. waren zu je 1/3 Erben, warum haben Sie den Nachlass nicht so übernommen, sondern ein Erbteilungsübereinkommen abgeschlossen?

Sohn2 : Das Unternehmen ist durch den Tod des Vaters als eines Hauptgesellschafters unter Druck geraten. Unsere Klientel besteht hauptsächlich aus Landwirten. Von den Händlern wurde gebeten, so rasch wie möglich eine Klärung der Nachfolgesituation herbeizuführen. Es gab Schließungs- und Trennungsgerüchte über das Unternehmen und es drohten viele zu den 2 Konkurrenten abzuwandern. Bei uns ist es ein sehr persönliches Geschäft. Es steht zwar nicht in den Gesellschaftsverträgen, aber es ist Tradition, die Gesellschaften immer „50 zu 50“ weiterzugeben. Das heißt, der Vater hatte 50% Anteile an der Gesellschaft und wir wollten im Sinn dieser Familientradition den Anteil auch nicht splitten. Aus diesen Gründen übernahmen wir die Anteile nicht nach den Erbquoten. Da mein Bruder und ich damals noch in Ausbildung waren, kam damals nur unsere Mutter in Frage, die Anteile zu übernehmen.

W : Der damalige Partner, Herr F leitete im Unternehmen den technischen Bereich, mein Mann führte den kaufmännischen Teil und den Verkauf. In diesem Zeitraum Tod meines Mannes und Erbteilungsübereinkommen, war der damalige Partner krank. Da auch die „Außengeschäfte“ durch den Tod nicht weitergeführt wurden, kam es damals zu dieser Lage, dass wir unter Druck gerieten. Wir ließen uns vom damaligen Steuerberater beraten und dieser schlug diese Vorgangsweise vor, die Anteile mit S 4 Mio. pro Sohn abzugelten. Wir machten uns über die Details der Vereinbarung keine Gedanken, denn im Zentrum für uns stand das Unternehmen. Es musste rasch eine Lösung für die Nachfolge gefunden werden, da auch die Löhne für 130 Mitarbeiter ausgezahlt werden mussten.

Frage 2.) Die Gesellschaftsverträge aus dem Jahr 1980 sehen keine Regelung bei Tod eines Gesellschafters vor. Wurden damals die Kündigungsbestimmungen des Gesellschaftsvertrages: Die Gesellschafter sind berechtigt, die Gesellschaft fortzusetzen, wenn sie den Geschäftsanteil des kündigenden Gesellschafters im Verhältnis ihrer Stammeinlagen zu einem Abtretungspreis übernehmen, der dem Buchwert des Geschäftsanteiles entspricht - in Analogie herangezogen?

W : Darüber habe ich mit dem damaligen Steuerberater nicht gesprochen.

Frage 3.) Laut Gesellschaftsvertrag gilt diese Bestimmung, nämlich Übernahme des Geschäftsanteiles zu einem Abtretungspreis, der dem Buchwert entspricht, nicht bei einer Abtretung an den Ehegatten, Kinder oder Enkelkinder. Wurde im vorliegenden Fall dennoch diese Regelung herangezogen, weil an die „Mutter“ abgetreten wurde?

W : Darüber habe ich mit dem damaligen Steuerberater nicht gesprochen.

Frage 4.) Was war von Seiten der Witwe durch dieses Erbteilungsübereinkommen gewollt?

W : Für mich war das Wichtigste, dass das Unternehmen fortgeführt wird. Für meinen Mann und meinen Schwiegervater war das Unternehmen das Lebenswerk. Ich wollte das Unternehmen fortführen, bis einer meiner Söhne die Ausbildung abgeschlossen hat, um einsteigen zu können, das heißt, um den 50% Anteil von mir zu übernehmen.

Frage 5.) Was war von Seiten der Söhne durch dieses Erbteilungsübereinkommen gewollt? War Ihnen bekannt, dass der Erbteil einen höheren Wert hatte als die Abgeltung von S 4.000.000,00 zuzüglich 1/3 Passivposten?

Sohn2 : Bewusst war mir das am Anfang sicher nicht. Ich habe mich mit meinem Bruder zusammengesetzt. Für uns war es das Hauptaugenmerk, dass das Unternehmen fortgeführt wird.

Frage 6.) Warum wollten Sie die nachlassgegenständlichen Liegenschaften ebenfalls der Mutter überlassen?

Sohn2 : Die nachlassgegenständlichen Liegenschaften sind eng verwoben mit dem Betrieb, darauf stehen hauptsächlich Lager- und Produktionshallen. Für mich, aber auch für die anderen Familienmitglieder stellte der Erbteil, der aus Liegenschaftsanteilen, Versicherungen und GmbH-Anteilen besteht, immer eine Einheit dar. Über die Liegenschaftsanteile habe ich mir keine - extra - Gedanken gemacht.

Frage 7.) Wollten Sie Ihre Mutter bereichern, indem Sie ihr den wertvolleren Erbteil überlassen haben?

Sohn2 : Nein, ich wollte meine Mutter nicht bereichern, ich wollte sie nur mit dem nötigen Pouvoir ausstatten, um das Unternehmen weiterzuführen.

In der am 24. Jänner 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Verkehrsbesteuerung des Erbteilungsübereinkommens thematisiert, Fragen der Erbschaftssteuer wurden so gut wie nicht mehr erörtert. Zur Schenkungssteuer (und Börsenumsatzsteuer UFS vom 28. Jänner 2008, RV/3936-W/02) wurde ergänzend ausgeführt

Der Parteienvertreter (PV) brachte vor, dass von Gesetzes wegen und nach Kommentarmeinung keine Schenkungssteuer anfällt, weil kein Schenkungswillen und keine Bereicherungsabsicht gegeben ist und war. Er beantragte, dass die Schenkungssteuer maximal lediglich vom sonstigen Vermögen (Versicherungen, Bausparguthaben) zu berechnen sei, dann sei er mit der Berechnung der Börsenumsatzsteuer von der Bemessungsgrundlage gemeiner Wert zum Zeitpunkt des Erbteilungsübereinkommens im Jahr 2000, dessen Berechnung anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat von Seiten des UFS den beiden Verhandlungsparteien vorgelegt worden sei, grundsätzlich einverstanden. Er verwies auf die Berufungen und auf das Erörterungsgespräch. Die strittigen Punkte 1.) bis 3.) hielt er aufrecht und ersuchte um Erledigung der Berufungen in diesem Sinne.

Das Finanzamt wies auf den großen Wertunterschied zwischen Vermögensbekenntnis und dem Erbteilungsübereinkommen hin, der hätte auffallen müssen, da über beides eine (1) Niederschrift errichtet worden war: Reinnachlass S 33 Mio. gegenüber einer Abfindung pro Sohn mit S 4 Mio., wobei der aliquote Erbteil S 11 Mio. ausmachte. Das Schenkungssteuergesetz regelt auch die freigebige Zuwendung und dafür genügt nach der VwGH-Rechtsprechung das Inkaufnehmen der Bereicherung. Im Familienverband spricht die Vermutung für die Unentgeltlichkeit einer Zuwendung. Das Erbüberkommen als solches ist ein (1) Rechtsgeschäft. Es sei als einheitlicher Vorgang zu werten und keine Aufspaltung in Liegenschaften, GmbH-Anteile usw. vorzunehmen. Die Einheitlichkeit des Rechtsgeschäftes sei auch von Parteien- und PV-Seite geäußert worden. Es gäbe keinen gegenseitigen Ausschluss von Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer. Bei einer gemischten Schenkung von GmbH-Anteilen sei vom unentgeltlichen Teil Schenkungssteuer und vom entgeltlichen Teil Börsenumsatzsteuer festzusetzen. Im täglichen Leben gäbe es viele gemischte Schenkungen, etwa Übertragung von Liegenschaften gegen unzureichendes Entgelt, vom unentgeltlichen Teil werde die Schenkungssteuer vorgeschrieben. Würde man die gemischten Schenkungen als rein entgeltliche Geschäfte ansehen, wären die bisherigen Festsetzungen der Schenkungssteuer rechtswidrig.

Das Finanzamt beantragte, die Schenkungssteuer, wie in der Stellungnahme vom 25. Oktober 2007 berechnet, die Börsenumsatzsteuer vom Abtretungspreis, bzw. vom gemeinen Wert und die Erbschaftssteuer im Sinne dieser Stellungnahme festzusetzen. Bei der Erbschaftssteuer seien die GmbH-Anteile mit dem gemeinen Wert festzusetzen und nicht mit dem Buchwert – das ergibt sich aus den Bewertungsvorschriften.

Darüber hinaus kam es zu folgenden Aussagen:

Frage: Wurden Geschäftsanteile an den GmbHs in den letzten Jahren (Jahrzehnten) an Nichtfamilienmitglieder verkauft?

W , Sohn2 : *Nein.*

Frage: Wurden die Abfindungsbeträge von je S 4 Mio. bereits bezahlt?

W , Sohn2 : *Ja.*

Frage: In der Niederschrift vom 12.Mai 2000 sind Versicherungen erwähnt, die aber nicht in den Nachlass fielen. Stehen diese Versicherungen in irgendeinem Zusammenhang mit der Errechnung des Abfindungsbetrages von S 4 Mio. pro Sohn?

W : *nein.*

Sohn2 : *Ich glaube nicht.*

Frage: Ist es zu einer Abtretung von Geschäftsanteilen an einen der beiden Söhne, wie im Erbteilungsübereinkommen in Aussicht gestellt, bisher gekommen?

W : *Nein, zu einer solchen Abtretung ist es bisher nicht gekommen.*

Frage: Gibt es irgendeine Berechnung, wie man auf die Abfindung von S 4 Mio. gekommen ist.

W : *Nein, das wurde damals vom Steuerberater vorgeschlagen.*

PV: *Es fand ein Beraterwechsel statt, die nicht in gutem Einvernehmen war. Ich nehme an, dass es damals eine Berechnung gab, aber die Unterlagen wurden nicht übergeben.*

Frage: Was war die Zielvorgabe des Erbteilungsübereinkommens?

W : *Die Unternehmensfortführung.*

PV: *Der Mann ist gestorben, der für den kaufmännischen Bereich zuständig war, der andere Partner war krank. Die Konkurrenten warteten darauf, dass es zu Erbstreitigkeiten kommt. Man hat vorsichtshalber einen niedrigeren Wert genommen, weil man nicht wusste, wie es weitergeht mit dem Unternehmen. Der Großteil der Liegenschaften, um die es hier geht, sind betrieblich genutzt, natürlich waren sie miteinbezogen in den Abfindungsbetrag. Das Wohngebäude, steht auf einer Liegenschaft, auf der auch Unternehmensteile, Produktionshallen stehen.*

Frage: Hat damals Sanierungsbedarf nach dem Unternehmensreorganisationsgesetz bestanden?

PV: *Nein. Der PV legt dazu eine Aufstellung vor, betont aber dass es Einbrüche im Jahr des Ablebens gegeben hat.*

Frage: War Ihnen im Zeitpunkt des Erbteilungsübereinkommens die Wertediskrepanz bewusst?

Sohn2 : *Nein. Wir waren damals unter Zeitdruck. Welche Posten in die S 4 Mio. eingeflossen sind, kann ich nicht sagen. Ich weiß aber, dass es ein Erläuterungsgespräch gegeben hat, mit dem damaligen Vertreter.*

Frage: Was versteht man im Erbteilungsübereinkommen Punkt 2.) 2. Absatz unter Übergabewert?

PV: Man meinte damit, dass man das Unternehmen im Zeitpunkt zum Stichtag 30.6.2007 neu bewerten würde. Ich glaube, dass dieser Absatz so auszulegen ist. Dazu ist bis jetzt noch nicht sicher, welcher der beiden Söhne die Anteile übernehmen wird. Sohn2 war damals beim Bundesheer, Sohn1 besuchte damals die Fachhochschule.

Frage: Wurden von Seiten der Amtspartei Handlungen gesetzt, wie man zu den 2x 4 Mio. kommt?

Finanzamt: Es gab eine Betriebsprüfung. Die 4 Mio. stehen im Protokoll. Der damalige Prüfer ist nicht mehr in der Finanzverwaltung tätig. Auch von der Steuerberaterseite wurde nichts zum Abfindungspreis von S 4 Mio. vorgebracht.

W : Wir haben den Vertreter gewechselt, weil wir uns nicht gut beraten fühlten. Für mich ist es immer klar, dass die Firma einer der beiden Söhne bekommt. Wären die Söhne damals schon mit dem Studium fertig gewesen, wäre das kein Problem gewesen. Im Notfall könnten wir die Firma an "Fremde" verkaufen, allerdings unter den gesellschaftsvertraglichen Bedingungen des Aufgriffsrechtes. Das heißt, wenn beide verkaufen oder der andere zustimmt oder auf sein Aufgriffsrecht verzichtet. Das Hauptaugenmerk liegt auf der Firma. Mein Mann hat von seinem Vater die Firma bekommen, seine Schwester eine Eigentumswohnung. Der, der nicht die Firma übernimmt, steigt, das war schon immer so – "schlechter" aus.

PV: Die Niederschrift in der Verlassenschaft ist ein Rückbeziehen der Werte auf den Todestag. Wesentlich ist, dass nur einer der beiden Söhne die Firma übernehmen kann, der andere Sohn ist der "Benachteiligte". Im wirtschaftlichen Leben wird niemand etwas verschenken und das hat auch keiner der Söhne gemacht, eine Schenkung haben die Söhne auch nicht inkaufgenommen, denn in dem Fall hätten sie nicht unterschrieben. Die Wertediskrepanz resultiert daraus, dass zu dem damaligen Zeitpunkt die zukünftigen Werte nicht bekannt waren. Es war die Unternehmensfortführung im Blick und nicht die Schenkung. Es bestehen keine Unterlagen, dass der Betriebsprüfer sich mit den Berechnungen der Abschlagszahlungen in Höhe von S 4 Mio. auseinandergesetzt hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Überblick:

1.) Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren und nicht mit dem Buchwert

1.1.) Der Verkehrswert der Gesellschaftsanteile ist nach dem Wiener Verfahren und nicht nach den tatsächlichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu ermitteln

1.2.) Aus der Schätzung der GmbH-Anteile und Auslotung der Betriebsergebnisse ergeben sich ebenfalls keine Ansatzpunkte, diese mit dem Buchwert zu bewerten.

2.) Die Berechnung der Erbschaftssteuer für je 1/3 Erwerb von Todes wegen sowie der Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer für das zwischen den Erben unter Lebenden abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen erfolgte zu Recht, da der Erwerb von Todes wegen (Erblasser-> Erben) und das Erbteilungsübereinkommen unter Lebenden (Erben-> Erben) zwei Rechtsvorgänge, zwei verkehrsteuerlich bedeutsame Übergänge von Vermögen, darstellen.

3.) Schenkungssteuer aufgrund des Erbteilungsübereinkommens

3.1.) Allgemeines

3.2.) Mathematischer Wertevergleich (objektive Bereicherung)

3.3.) Bereicherungsabsicht des Gebers (subjektives Merkmal)

3.4.) Schlussfolgerungen

3.5.) Keine sachliche Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 19 ErbStG

3.6.) Keine sachliche Befreiung gemäß § 15a ErbStG

3.7.) Kein Absetzbetrag gemäß § 17 ErbStG

4) Berechnung Grunderwerbsteuer, Börsenumsatzsteuer und Schenkungssteuer lt. Erbenübereinkommen

5.) Zusammenfassung

1.) Berechnung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile nach dem Wiener Verfahren und nicht mit dem Buchwert

1.1.) Der Verkehrswert der Gesellschaftsanteile ist nach dem Wiener Verfahren und nicht nach den tatsächlichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu ermitteln

1.2.) Aus der Schätzung der GmbH-Anteile und Auslotung der Betriebsergebnisse ergeben sich ebenfalls keine Ansatzpunkte, diese mit dem Buchwert zu bewerten.

Zur Bewertung der GmbH-Anteile wird hier nur soviel bemerkt, dass die Vereinbarung, als Abfindungspreis hat der Buchwert des Geschäftsanteiles zu gelten, weil eine „Familiengesellschaft“ vorliegt, in den persönlichen Verhältnissen begründet ist. Persönliche Verhältnisse sind aber beim gemeinen Wert außer Betracht zu lassen. Es war daher richtig, dass für Zwecke des Erbschaftssteuerverfahrens der gemeine Wert der GmbH-Anteile nach der Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens berechnet und nicht der Buchwert herangezogen wurde. Im Übrigen wird auf das Erbschaftssteuerverfahren verwiesen (Dazu siehe UFS vom 28.1.2008, RV/3818-W/02 ua.).

Für Zwecke der Schenkungssteuer war nicht der für die Börsenumsatzsteuer berechnete gemeine Wert der GmbH-Anteile zum 1.1.2000, der anlässlich der mündlichen Senatsverhandlung den Parteien vorgelegt wurde, heranzuziehen, sondern der zum 1.1.1997. Dies deshalb, weil im Erbteilungsübereinkommen zum 12. Mai 2000 die Bw. das gesamten Verlassenschaftsvermögen übernimmt und zur Abgeltung sämtlicher Erbansprüche eine Abfindung zahlt. Vereinbart war die Übernahme der Erbteile – und nicht der GmbH-Anteile allein durch die Bw. Da im vorliegenden Fall Erbteile, Verlassenschaftsvermögen unmittelbar in Anschluss an die Verlassenschaftsabhandlung übernommen wurden, ist die Bewertung des Erbteils nicht auf den Tag des Erbteilungsübereinkommens bezogen, sondern ein historischer Wert, auf den Todestag des Erblassers bezogen. Das Finanzamt hat daher bei der Berechnung gemäß § 20 ErbStG und den Verhältnisrechnungen zu Recht den gemeinen Wert der GmbH-Anteile zum 1.1.1997 verwendet.

2.) Die Berechnung der Erbschaftssteuer für je 1/3 Erwerb von Todes wegen sowie der Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer für das zwischen den Erben unter Lebenden abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen erfolgte zu Recht, da der Erwerb von Todes wegen (Erblasser-> Erben) und das Erbteilungsübereinkommen unter Lebenden (Erben-> Erben) zwei Rechtsvorgänge, zwei verkehrsteuerlich bedeutsame Übergänge von Vermögen, darstellen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall.

Gegenstand des Erwerbes ist das Nachlassvermögen. Gegenstand der Erbschaftssteuer ist all das, was einem Erben, Legatar oder Pflichtteilsberechtigten auf Grund des Gesetzes oder letztwilligen Anordnung des Erblassers anfällt.

Im Bereich dieses Steuertatbestandes gründet das Erbschaftssteuergesetz die Steuerpflicht nicht auf wirtschaftliche Gegebenheiten, sondern an einen durch das Zivilrecht geregelten Tatbestand, den der Berufung zum Erben und der Abgabe der Erbserklärung (Erbantrittserklärung). Erbanfall ist die Entstehung des Erbrechtes, die grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers eintritt. Der Erbe ist diejenige Person, die entweder den gesamten Nachlass oder nur einen quotenmäßigen Teil des Nachlasses erhalten kann. Ein Erwerb durch Erbanfall ist dann verwirklicht, wenn der Erwerb auf einem Erbrecht, sohin auf einem der Berufungsgründe des § 533 ABGB beruht. Das Erbrecht ist das ausschließliche Recht, die ganze Verlassenschaft oder einen Bruchteil der ganzen Verlassenschaft in Besitz zu nehmen. Auf Grund des Erbrechtes entsteht dem zur Erbschaft Berufenen ein Rechtsanspruch auf die Inbesitznahme der Erbschaft, und zwar mit dem Anteil, der seinem Erbrechtstitel entspricht. Dieser Anspruch bezieht sich grundsätzlich nur auf den jeweils zustehenden ideellen Anteil selbst, nicht aber auf einzelne Gegenstände des Nachlassvermögens. Den Besitz der Verlassenschaft erlangt der Erbe nach Durchführung des gerichtlichen Verlassenschaftsverfahrens. Der Erbe übt sein Erbrecht auf Grund eines Berufungsgrundes durch die Abgabe der Erbserklärung (Erbantrittserklärung) aus.

Die Erbserklärung (Erbantrittserklärung) ist auch die Drehscheibe für die Erbschaftsteuer: die Erbschaftsteuerschuld entsteht grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers (§ 12 ErbStG), aber nur sofern der Erbe vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung (Erbantrittserklärung) Gebrauch macht. Wird der Nachlass nach Abgabe der Erbserklärung (Erbantrittserklärung), sei es unter Lebenden oder von Todes wegen, weiterübertragen, kommt es wiederum zu einem Erwerbsvorgang, der gesondert (erbschafts)steuerrechtlich betrachtet werden muss (Verwaltungsgerichtshof vom 16. Dezember 1993, Zl. 88/16/0235)

Der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall ist mit der Abgabe der Erbserklärung (Erbantrittserklärung) erfüllt.

Vereinbarungen, die ein Erbe nach Abgabe der Erbserklärung mit anderen Personen über seinen Erbteil oder über Gegenstände des Nachlasses trifft, sind demnach als weitere Vermögensübertragungen von ihm an andere Personen anzusehen (Dorazil, Kommentar zum ErbStG³, 43f). Diese Erbteilungsübereinkommen sind ein weiteres Rechtsgeschäft unter Lebenden. Solche Vermögensübertragungen können weitere Gebühren oder Verkehrsteuern auslösen. Ein Vorgang, bei dem einem Miterben vom anderen Miterben auf Grund eines zwischen ihnen nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung abgeschlossenen Erbübereinkommens Teile der Erbschaft unentgeltlich überlassen werden, die diesem auf Grund der Erbfolge nicht zustünden, ist nach dem ErbStG zu beurteilen. Jeder einzelne einen Tatbestand des iSd ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327).

Es macht keinen Unterschied, ob ein Erbteilungsübereinkommen vor oder nach der Erbserklärung abgeschlossen wird. Das Erbteilungsübereinkommen, auch wenn es vor der Erbserklärung abgeschlossen wird, ist bereits die Verfügung über den Erbteil und zieht ebenso wie Erbschaftsschenkung oder Erbschafts Kauf verkehrsteuerliche Konsequenzen nach sich.

3.) Schenkungssteuer aufgrund des Erbteilungsübereinkommens

3.1.) Allgemeines

Gemäß § 3 ErbStG gilt als Schenkung iS dieses Gesetzes 1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes, 2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Während das bürgerliche Recht verlangt, dass Geschenkgeber und Geschenknehmer über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind, genügt für die Schenkungssteuer, dass nur der Zuwendende den Willen zur Unentgeltlichkeit hat. Freigebige Zuwendungen werden oft in die Form entgeltlicher Verträge gekleidet, doch bleibt es den Vertragsteilen keineswegs überlassen, dass sie entscheiden, ob eine Zuwendung als entgeltliche oder unentgeltliche anzusehen ist (Kipp, dKommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 181ff, zu § 3 Anm.75, 76). Zusätzlich zur objektiven Bereicherung ist das subjektive Element des Bereicherungswillens auf Seiten des Gebers verlangt, wobei ein Inkaufnehmen der Bereicherung genügt.

Im gegenständlichen Fall war die Bw. als Witwe des Erblassers zu 1/3 gesetzliche Erbin, die beiden Söhne ebenfalls zu je 1/3 gesetzliche Erben. Im Erbteilungsübereinkommen übernahm die Witwe den gesamten Nachlass mit allen Aktiven und Passiven. Zur Abgeltung sämtlicher Erbansprüche der Söhne verpflichtete sich die Witwe, an diese je einen Bargeldbetrag von S 4,000.000,00 zu zahlen. Das heißt, die Witwe übernahm von ihren Söhnen je 1/3 Aktiva deren Erbanteiles und versprach dafür, je 1/3 Passiva deren Erbanteiles sowie die Bezahlung eines Abfindungsbetrages zu leisten.

Zu einer solchen Vereinbarungssituation hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. Jänner 1966, Zl. 1028/65 ausgeführt, dass eine Gebührenpflicht von einem Erbübereinkommen, in welchem der ausscheidende Erbe den auf ihn entfallenden Teil des Geschäftsanteiles durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden an die übrigen Miterben abgetreten hat, besteht, wenn dies erst von den Erben in einem Erbübereinkommen vereinbart wird und der Erblasser nicht letztwillig verfügt hat, dass sein Gesellschaftsanteil unter Ausschluss eines Erben unter den übrigen Miterben in einem bestimmten Verhältnis aufzuteilen ist. Der Rechtsgrund, der es den Erben ermöglichte, den vom Erblasser hinterlassenen Geschäftsanteil untereinander nach einem bestimmten Verhältnis aufzuteilen, liegt ausschließlich im Erbübereinkommen.

In diesem Sinne ist im gegenständlichen Fall zu untersuchen, welche letztwilligen Anordnungen der Erblasser hinsichtlich der Geschäftsanteile getroffen hatte. Der Erblasser hat keine letztwillige Verfügung getroffen. Die Witwe und die beiden Söhne erben aufgrund des Gesetzes. Infolge des Todes des Erblassers erwarben die Witwe und die beiden Söhne indem sie Erben wurden unter anderem auch die GmbH-Anteile. Dann schlossen sie ein Erbenübereinkommen ab. Da der Erblasser über die GmbH-Anteile nicht letztwillig verfügt hatte, liegt der Rechtsgrund, der es der Witwe und den Söhnen ermöglichte, die vom Erblasser hinterlassenen GmbH-Anteile allein der Witwe zu überlassen, ausschließlich im Erbteilungsübereinkommen. Das Erbteilungsübereinkommen ist daher Rechtsgrund für die Übertragung der Liegenschaften, GmbH-Anteile und der Versicherungserlöse.

3.2.) Mathematischer Wertevergleich (objektive Bereicherung)

Rechnerisch ergibt sich im vorliegenden Fall, dass die von der Bw. übernommenen Aktivposten den Abfindungsbetrag und die Passivposten übersteigen:

1/3 Aktiva	Verkehrswerte S 9,415.112,58	Steuerliche Werte S 7,065.791,25
Abfindungsbetrag+ 1/3 Passivposten	S 4,996.245,71	S 4,996.245,71

Die Differenz zwischen Leistung und Gegenleistung, bewertet nach gemeinen Werten, beträgt 47%, bewertet mit den steuerlichen Werten, 30%.

Besteht ein objektives Missverhältnis zwischen Leistung (Hingabe der erbl. Besitzposten durch die Söhne) und Gegenleistung (Übernahme der erbl. Schuldposten und Zahlung des Abfindungsbetrages durch die Mutter) und ist die Zuwendung des die Gegenleistung erheblich übersteigenden Vermögensteiles subjektiv ein Akt der Freigebigkeit, dann ist der Gesamtvorgang eine gemischte Schenkung; in der Zuwendung des Vorteiles, der die eigenen Vermögenseinbußen (Kosten, Gegenleistung) übersteigt, liegt eine freigebige Zuwendung.

Bei Geschäften zwischen nahen Verwandten werden oftmals Leistung und Gegenleistung nicht so abgewogen, wie es bei Geschäften zwischen Fremden üblich ist. Insbesondere bei Auseinandersetzungen zwischen nahen Verwandten nach Erbfolgen, bei Vermögensübertragungen an künftige Erben uä. werden oft vom anderen Teil Gegenleistungen verlangt, die nicht am Wert der eigenen Leistung gemessen werden; für die Festsetzung der „Gegenleistung“ sind vielmehr andere Gesichtspunkte, insbesondere solche der Versorgung, der vorweggenommenen Erbfolgeregelungen uä Erwägungen entscheidend (Stoll, Rentenbesteuerung³, 622ff.; VwGH 17.12.1998, 96/16/0241; VwGH 31.3.1999, 98/16/0358; VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327; VwGH 13.11.2005; 2005/16/0214).

Werden mittels einheitlichen Rechtsgeschäftes mit den Grundstücken auch bewegliche Sachen übertragen, dann muss die für den gesamten Vermögensübergang in Betracht kommende

Gegenleistung nach dem Verhältnis der Werte der unbeweglichen Sachen und beweglichen Sachen aufgeteilt werden, um jeweils die Entgeltsanteile für die Grunderwerbsteuer und die Börsenumsatzsteuer bestimmen zu können.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer gilt folgendes: Gemäß § 20 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Dieses Einheitsprinzip besagt, dass im Fall der gemischten Schenkung der Vorgang als Einheit aufzufassen ist und es zu keiner Zerlegung kommt. Vom Gesamterwerb werden die Entgeltsanteile abgezogen, in der Differenz zwischen Gesamterwerb und Entgelt liegt die unentgeltliche Bereicherung.

Rechnerisch wurden je 1/3 Aktivposten (S 7,065.791,25) dem Abfindungsbetrag samt anteilige Passivposten (S 4,966.245,71) gegenübergestellt. Diese Gegenüberstellung brachte ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung zum Vorschein. Da in den Aktiva nicht nur die GmbH-Anteile, sondern auch Liegenschaften und sonstiges Vermögen enthalten waren, und infolge Verwirklichung mehrere Verkehrsteuergesetze verschiedene Vorschriften zur Anwendung kommen, wurde die aus 1/3 Passiva und Abfindung bestehende Gegenleistung im Verhältnis der Summe der Verkehrswerte zu den Verkehrswerten einmal der Liegenschaften, dann der GmbH-Anteile und schließlich des sonstigen Vermögens aufgeteilt.

- Grunderwerbsteuer: Die Verhältnisrechnung betreffend Liegenschaftsanteile ergab, dass der Anteil der Gegenleistung höher war als der dafür hingegebene im Erbteil enthaltene anteilige Einheitswert. Für die Festsetzung von Schenkungssteuer von der Übertragung von Liegenschaftsanteilen verbleibt hier kein Raum. Das Geschäft ist, was die Liegenschaftsanteile betrifft, ein rein entgeltliches.
- Börsenumsatzsteuer: Die Verhältnisrechnung betreffend GmbH-Anteile ergab ein Missverhältnis zwischen GmbH-Anteilen und der darauf entfallenden Gegenleistung. Gemeiner Wert von 1/3 GmbH-Anteile = S 5,437.296,50 und die auf die GmbH-Anteile entfallenden Passiva+Abfindung (Gegenleistung) = S 2,885.368,51 (= 57,75% des Gesamtkaufpreises, 53,07% des gemeinen Wertes).
- Schenkungssteuer: Ebenso ergab die Verhältnisrechnung in Bezug auf das sonstige Vermögen (Versicherungserlöse) ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung.

Aus dieser Gegenüberstellung der Verkehrswerte des übertragenen Vermögens einerseits und Gegenleistung andererseits ergibt sich das Maß der objektiven Bereicherung. Zu einer Schenkungssteuerpflicht aus einer Vermögensübertragung solcher Art kann es nur dann kommen, wenn das subjektive Element der Bereicherungsabsicht offen zutage liegt oder aus den Umständen erschießbar ist. Dies kann dann der Fall sein, wenn die Verhältnisse so

gelagert sind, dass sich für einen Teil auf jeden Fall nur eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil hingegen notwendig ein unentgeltlicher Vermögenszuwachs ergeben muss, weil keine Gegenleistung vorliegt und eine Bereicherung außer Zweifel steht.

Das objektive Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in dieser rechnerisch dargestellten Größenordnung ist ein Sachverhalt, aus dem ein Akt der Freigebigkeit grundsätzlich erschlossen werden kann.

3.3.) Bereicherungsabsicht des Gebers (subjektives Merkmal)

Das Ausmaß dieses Aktes der Freigebigkeit ist nun anhand des Erbteilungsübereinkommens, des Gesellschaftsvertrages, des Erörterungsgesprächs und der Aussagen in der mündlichen Senatsverhandlung zu untersuchen:

1. Erbteilungsübereinkommen: Im Erbteilungsübereinkommen ist zwar nicht dezidiert festgehalten, dass die Söhne die Absicht haben zu schenken, doch die Söhne erklären sich ausdrücklich damit einverstanden, dass die Witwe das gesamte Verlassenschaftsvermögen übernimmt. Es liegt keine reine Schenkung vor, sondern die Witwe übernimmt die im Verlassenschaftsvermögen enthaltenen Passivposten und verpflichtet sich, zur Abgeltung sämtlicher Erbansprüche an die Söhne je eine Abfindung zu zahlen. Zwischen Liegenschaften, GmbH-Anteilen und Versicherungserlösen wird nicht differenziert. Erst die weiteren Absätze enthalten Verrechnungs- und Zahlungsvereinbarungen ausschließlich in Bezug auf die GmbH-Anteile.

Aus dem Erbteilungsübereinkommen ergibt sich mathematisch eine objektive Bereicherung. Was die subjektive Seite betrifft, ist eine Freigebigkeit nicht auszuschließen. Die Passage: „....die Söhne erklären sich ausdrücklich damit einverstanden, dass *die Mutter das Verlassenschaftsvermögen übernimmt...*“, weist auf ein Inkaufnehmen einer möglichen Bereicherung der Witwe hin.

Das Erbteilungsübereinkommen enthält zwar eine gemischte Schenkung, lässt aber das Ausmaß der freigebigen Zuwendung offen. Die Verrechnungs- und Zahlungsvereinbarungen scheinen in Bezug auf die GmbH-Anteile eine gewollte Entgeltlichkeit wiederum in den Vordergrund zu stellen.

2. Gesellschaftsverträge: in den Gesellschaftsverträgen existiert kein Punkt, was im Fall des Todes eines Gesellschafters mit den GmbH-Anteilen passieren sollte. Die Witwe und die Söhne waren infolge ihrer Erbenqualität in die Rechtstellung des Erblassers eingetreten und damit in die Vereinbarungen der Gesellschaftsverträge eingebunden. Vergleicht man die Regelungen der Gesellschaftsverträge mit dem Erbteilungsübereinkommen, ergeben sich vorerst keine besonderen Divergenzen. Die Bestimmungen über die Kündigung eines Gesellschafters

könnten als Analogon herangezogen worden sein: Die Kündigung eines Gesellschafters hat grundsätzlich die Auflösung der Gesellschaft zur Folge, es sei denn, die übrigen Gesellschafter übernehmen den Anteil des kündigenden Gesellschafters zu einem Abtretungspreis, der dem Buchwert entspricht.

In den Berufungsschreiben wurde erwähnt, dass die Abfindungen von S 4,000.000,00 aus dem Stammkapital S 24,231.724,00 berechnet wurden: Halbes Stammkapital S 12,115.862,00 und davon 1/3 S 4,121.954,00. In Ausführung dessen wurde die Abfindung dem Erbteilungsübereinkommen zugrunde gelegt.

Das entspricht, genau genommen, nicht den Gesellschaftsverträgen, die auf entsprechenden Buchwert als Abfindung und nicht einen Bruchteil des Stammkapitals lauten. Nach dem Wortlaut des Erbteilungsübereinkommens einigten sich die Erben über diese Abfindung, dass damit sämtliche Erbansprüche abgegolten sind, und nicht nur die GmbH-Anteile. Ließt man das Erbteilungsübereinkommen weiter, dass *„Für den Fall, dassdie Bw.... ihren Söhnen....Geschäftsanteile der Firmengruppe übertragen sollte, haben sich die jeweiligen Übernehmer den Übergabewert auf obige Erbschaftsforderung anrechnen lassen. Sollte demnach der Wert des Anteils den Erbanspruch von S 4,000,000,00 übersteigen, entfällt die im Punkt 2. festgelegte Zahlungsverpflichtung zur Gänze. Ansonsten ist ein allenfalls niedrigerer Übergabswert von der Erbschaftsforderung in Abzug zu bringen.“*, werden Abfindungsbetrag, der hier auch als Erbanspruch bezeichnet wird und GmbH-Anteile einander gegenübergestellt. Von den Liegenschaftsanteilen und den Versicherungserlösen ist keine Rede.

Aus der Auslegung der Gesellschaftsverträge im Zusammenhang mit dem Erbteilungsübereinkommen ergibt sich, dass in Bezug auf die GmbH-Anteile ein Inkaufnehmen der Bereicherung der Witwe durch die Söhne in den Hintergrund tritt. Dies vor allem deshalb, da einerseits die Abfindung der Abgeltung aller Erbforderungen dienen sollte, sie aber tatsächlich im Fall der Übernahme eines GmbH-Anteiles durch einen der Söhne gegen den GmbH-Anteil aufgerechnet werden sollte.

3. Erörterungsgespräch und mündliche Senatsverhandlung: Die Bw. und der Sohn Sohn2 stellten die Lage so dar:

Die Geschäftsanteile an den GmbHs wurden in den letzten Jahren (Jahrzehnten) nicht an Nichtfamilienmitglieder verkauft. Der Erblasser führte den kaufmännischen Teil und den Verkauf, der andere Gesellschafter den technischen Teil des Unternehmens. Da die „Außengeschäfte“ durch den Tod des Erblassers als eines Hauptgesellschafters nicht weitergeführt wurden, geriet das Unternehmen unter Druck, so rasch als möglich eine konsolidierte Nachfolge zu schaffen. Im Sinn der Familientradition wurde der Hälfteanteil des

Erblassers am Unternehmen nicht nach den Erbquoten übernommen. Da zum Zeitpunkt des Erbteilungsübereinkommens Sohn2 beim Bundesheer war und Sohn1 die Fachhochschule besuchte, kam damals nur die Witwe, die Bw., in Frage, die Anteile zu übernehmen. Sie sollte den kaufmännischen Part weiterführen, bis einer der Söhne die Ausbildung abgeschlossen hatte und übernehmen konnte. Für sie war es immer klar, dass einer der beiden Söhne das Unternehmen „bekommt“. Wären die beiden Söhne damals schon mit dem Studium fertig gewesen, wäre das kein Problem gewesen. Über Beratung durch den damaligen Steuerberater wurde die Vorgangsweise vorgeschlagen, mit Erbteilungsübereinkommen die Erbschaft zu übernehmen und die Anteile mit S 4 Mio. pro Sohn abzugelten. Über die Details der Vereinbarung machten sich die Erben keine Gedanken, denn für sie stand das Unternehmen, das für sie Existenzgrundlage ist, im Zentrum. Die Zielvorgabe des Erbteilungsübereinkommens war die Unternehmensfortführung. Die Nachfolgeregelung im Unternehmen musste rasch getroffen werden, da z.B. Lohnzahlungen für 130 Mitarbeiter zu bewerkstelligen waren. Im Notfall könnte das Unternehmen auch an Familienfremde verkauft werden, allerdings unter den gesellschaftsvertraglichen Bedingungen des Aufgriffsrechtes. Das heißt, wenn beide Gesellschafter verkaufen oder der andere zustimmt, oder auf sein Aufgriffsrecht verzichtet. Der Erblasser hatte von seinem Vater das Unternehmen bekommen, seine Schwester die Eigentumswohnung. Da das Hauptaugenmerk auf dem Unternehmen liegt, steigt der, der nicht das Unternehmen bekommt – das war schon immer so – „schlechter“ aus.

Sohn2 war am Anfang nicht bewusst, dass der Erbteil einen höheren Wert hatte als der Abfindungsbetrag zuzüglich 1/3 Passivposten. Er war sich auch im Zeitpunkt des Erteilungsübereinkommens der Wertediskrepanz nicht bewusst und konnte nicht sagen, welche Posten in die S 4 Mio. eingeflossen sind. Es geschah damals unter Zeitdruck, er wusste aber, dass es mit dem damaligen Vertreter ein Erläuterungsgespräch gab. Sohn2 wollte seine Mutter nicht bereichern, er wollte sie nur mit dem nötigen Pouvoir ausstatten, damit sie das Unternehmen fortführen konnte. Für ihn und seinen Bruder lag das Hauptaugenmerk auf der Fortführung des Unternehmens. Die nachlassgegenständlichen Liegenschaften sind mit dem Betrieb eng verwoben, darauf stehen hauptsächlich Lager- und Produktionshallen. Da der Erbteil, der aus Liegenschaftsanteilen, Versicherungen und GmbH-Anteilen besteht, für ihn und die Familienmitglieder immer eine Einheit darstellt, machte er sich über die Liegenschaftsanteile gesondert keine Gedanken.

Warum als Abfindung der Betrag von S 4 Mio. pro Sohn genommen wurde, konnte kaum rekonstruiert werden. Die in der Niederschrift vom 12. Mai 2000 erwähnten, aber nicht in den Nachlass fallenden Versicherungen stehen nicht im Zusammenhang mit dem

Abfindungsbetrag. Es dürfte Unterlagen über die Berechnung gegeben haben, die aber vom damaligen Parteienvertreter nicht übergeben worden waren.

Der jetzige Parteienvertreter gab zur Höhe des Abfindungsbetrages befragt die Erklärung ab, dass infolge Krankheit und Tod die Konkurrenten darauf warteten, dass es zu Erbstreitigkeiten kommt. Da man nicht wusste, wie es mit dem Unternehmen weitergeht, nahm man vorsichtshalber den niedrigeren Wert (von S 4 Mio.). Der Großteil der Liegenschaften ist betrieblich genutzt, weswegen sie in den Abfindungsbetrag natürlich einbezogen worden waren. Das Wohngebäude steht auf einer Liegenschaft auf der sich ein Teil des Unternehmens, wie Produktionshallen, befindet. Unter „Übergabewert“ in Punkt 2.) 2. Absatz des Erbteilungsübereinkommens hat man möglicherweise verstanden, dass man das Unternehmen zum Stichtag 30.6.2007 neu bewerten würde. In der Niederschrift in der Verlassenschaft wurden die Werte auf den Todestag rückbezogen. Die Wertediskrepanz resultiert daraus, dass zu dem damaligen Zeitpunkt die zukünftigen Werte nicht bekannt waren. Es kann nur einer der beiden Söhne das Unternehmen übernehmen, der andere Sohn ist der „Benachteiligte“. Im wirtschaftlichen Leben wird niemand etwas verschenken und das hat auch keiner der Söhne gemacht. Die Söhne nahmen keine Schenkung in Kauf, denn in diesem Fall hätten sie das Erbteilungsübereinkommen nicht unterschrieben. Es war Unternehmensfortführung und nicht Schenkung im Blick.

Zwischen den Parteiaussagen dem Wortlaut des Erbteilungsübereinkommens sind keine Widersprüche festzustellen. Das Unternehmen – die GmbH-Anteile - standen als Existenzgrundlage der Familie im Zentrum der Überlegungen. Die Fortführung des Unternehmens stand im Vordergrund. Detailliertere Vereinbarungen wurden keine getroffen. Zwischen Unternehmen und Erbteil wurde nicht weiter differenziert, geerbtes Unternehmen und Erbteil das eine Mal kongruent gedacht, das andere Mal nicht.

Das subjektive Merkmal, die Bereicherungsabsicht auf Seiten der Geber stellt sich aufgrund dieser Beweislage für den UFS folgendermaßen dar:

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbteilungsübereinkommens am 12. Mai 2000 waren die Söhne 21 bzw. 19 Jahre und befanden sich noch in Ausbildung. Ein Inkaufnehmen eines geschenkten Überhanges kann bei dem Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung durchaus erschließbar sein. Nach dem vorliegenden Sachverhalt ist es wenig wahrscheinlich, anzunehmen, dass pro Kind – noch in Ausbildung, ein Inkaufnehmen einer Bereicherung in Bezug auf die Mutter in Höhe von S 2,069.545,54 bestand, die sich sicherlich rechnerisch richtig, wie das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 25. Oktober 2007 zum Vorbereitungsvorhalt darlegt, ergibt. Aus damaliger Sicht war die Zukunft des Unternehmens ungewiss, man entschloss sich im Jahr 2000 zu einer vorsichtigen Prognose für 2007, dem

Jahr der Fälligkeit für die Abfindungsbeträge. Die Bw. verpflichtete sich, bei Fälligkeit S 8 Mio. an die Söhne zu bezahlen, was bedeutet, dass auch ihre Liquidität im Jahr 2000 für das Jahr 2007 einkalkuliert werden musste. Für Zwecke der Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer gilt zwar das Stichtagsprinzip, doch kann bei der Untersuchung des subjektiven Moment der Bereicherungsabsicht weiter ausgeholt werden: Einerseits wurden zum Zeitpunkt der Erbteilungsübereinkommens die Erbquoten zurückprojiziert auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers, zu welchem das Unternehmen „gut dastand“. Andererseits gab es nach dem Tod des Erblassers „Einbrüche“, die mitverursacht waren durch eine längere Krankheit des anderen Gesellschafters und durch die Söhne, die noch in Ausbildung standen und keiner von ihnen „übernehmen“ konnte. Nach der Familientradition scheint das Unternehmen hauptsächlich in der verwandtschaftlich direkten Linie oder Seitenlinie weitergeführt worden zu sein. Diesmal übernahm die Witwe (verheiratet, aber nicht verwandt), die GmbH-Anteile bis einer ihrer Söhne weiterführen konnte. Angesichts dieser neuen Situation dürften sich die Erben pro futuro vorsichtshalber zu Abfindungsbeträgen in Höhe von 1/6 des Stammkapitals entschlossen zu haben.

Das Erbteilungsübereinkommen tendiert hinsichtlich der GmbH-Anteile in Richtung entgeltliches Rechtsgeschäft. Dafür spricht z.B. der Passus dass sich der Sohn, der einen GmbH-Anteil übernimmt, diesen auf den Abfindungspreis anrechnen lassen muss.

Eine Schenkung der Söhne an die Mutter kann nur vor dem Hintergrund vorliegen, dass das Rechtsgeschäft über die GmbH-Anteile von Mutter und Söhnen als entgeltliches gewollt war und auch so verstanden wurde. Angesichts dieser besonderen Konstellation ist davon auszugehen, dass hinsichtlich der „gemischten Schenkung“ der GmbH-Anteile keine Bereicherungsabsicht, nicht einmal ein Inkaufnehmen einer Bereicherung bestand. Zweck des Erbteilungsübereinkommens war die Unternehmensfortführung und damit auch die Existenzsicherung, und nicht, dass die Söhne der Mutter das Unternehmen aus einem Akt der Generosität überlassen, ein solcher hinsichtlich der GmbH-Anteile nicht einmal mitschwingt.

Da börsenumsatzsteuerlich ein vereinbarter Preis nicht vorliegt, war die Börsenumsatzsteuer vom gemeinen Wert der GmbH-Anteile zum Zeitpunkt des Erbteilungsübereinkommens festzusetzen (siehe RV/3936-W/02).

Keine Aussagen konnten bezüglich des sonstigen Vermögens getroffen werden. Das Hauptaugenmerk lag am Unternehmen. Aus der Antwort von Sohn2 auf die Frage ob er seine Mutter bereichern wollte, indem er ihr den wertvolleren Erbteil hinterließ „Ich wollte meine Mutter nicht bereichern, ich wollte sie nur mit dem nötigen Pouvoir ausstatten, um das Unternehmen weiterzuführen“, kann geschlossen werden, dass er eine Bereicherung der Bw.

hinsichtlich der Versicherungserlöse bzw. des anteiligen Bausparvertrages in Kauf nahm. Dieses, als sonstiges Vermögen bezeichnet, weist einen Bezug zur privaten Sphäre auf. Ein Inkaufnehmen der Bereicherung der Bw. durch die Söhne lag somit hinsichtlich des sonstigen Vermögens vor.

3.4.) Schlussfolgerungen

Diese Beurteilung des Sachverhaltes ergibt sich aus der Auslegung des Wortlautes des Erbteilungsübereinkommens, der Gesellschaftsverträge und der Aussagen im Erörterungsgespräch und in der mündlichen Senatsverhandlung.

Objektiv liegt infolge des augenscheinlichen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung eine Bereicherung vor. Die auf die Liegenschaften entfallende verhältnismäßige Gegenleistung ist höher als der Einheitswert, weswegen diesbezüglich ein rein entgeltliches Geschäft vorliegt. Das ergibt sich aus der Proportion. Nach der Aussage des Sohnes Sohn 2 hatte er sich keine Gedanken zu den Liegenschaften gemacht. Die auf die GmbH-Anteile entfallende verhältnismäßige Gegenleistung ist zwar geringer als der gemeine Wert der GmbH-Anteile, doch war diesbezüglich Unternehmensfortführung, entgeltliches Rechtsgeschäft und kein Inkaufnehmen einer Bereicherung gewollt. Das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ergibt sich aus der Aufstellung der Proportion, gegen die weder von Seiten der Bw., noch von Seiten des Finanzamtes Einwände erhoben wurden. Die Schlussfolgerung, dass sich das Inkaufnehmen der Bereicherung von Seiten der Geber nicht auf die GmbH-Anteile erstreckte, resultiert auch aus dem Ergebnis der Proportionen, wonach hinsichtlich der Liegenschaften, die überwiegend betrieblich genutzt werden, ein rein entgeltliches Geschäft vorliegt, die aber hinsichtlich der GmbH-Anteile eine Divergenz von Leistung und Gegenleistung ausweist. Hinsichtlich der gemischten Schenkung beim sonstigen Vermögen ist eine Bereicherungsabsicht aus dem Sachverhalt zu erschließen.

Das Erbteilungsübereinkommen beinhaltet keine reine Schenkung, sondern ein aus entgeltlichen und unentgeltlichen Teilen gemischtes Rechtsgeschäft. Da die Bw. aufgrund des Erbteilungsübereinkommens je Sohn 1/3 Nachlass übernahm, dessen Besitzposten aus Liegenschaften, GmbH-Anteilen und sonstigen Wirtschaftsgütern bestehen, sind der Abfindungsbetrag und die Schuldposten des Nachlasses als Gegenleistung verhältnismäßig auf diese Vermögensgegenstände aufzuteilen. Werden Liegenschaften entgeltlich erworben, so unterliegt dieser Vorgang insoweit der Grunderwerbsteuer. Der Teil der Gegenleistung, der auf die von der Bw. übernommenen Liegenschaften entfällt, ist gemäß § 3 Abs. 1 Z. 3 GrEStG befreit, da es sich um die Aufteilung von zum Nachlass gehörigen Liegenschaften durch Miterben zur Teilung des Nachlasses handelt. Werden GmbH-Anteile entgeltlich erworben, handelt es sich um ein entgeltliches Anschaffungsgeschäft über Wertpapiere, das nach der

damaligen Rechtslage noch der Börsenumsatzsteuer unterliegt und ist daher gemäß §§ 17-22 KVG mit 2,5% zu versteuern.

Da für die Erbschafts- und Schenkungssteuer das Prinzip der tatsächlichen Bereicherung im Vordergrund steht, ist das angefallene Vermögen vor der Besteuerung um die auf diesem lastenden Schulden und Verbindlichkeiten und darüber hinaus noch um bestimmte andere im Gesetz angegebene Ausgaben zu vermindern. Die Beurteilung des Erwerbes der GmbH-Anteile als entgeltliches Anschaffungsgeschäft im Rahmen eines Erteilungsübereinkommens findet in dem Grundsatz der Einheitlichkeit des Rechtsgeschäftes gemäß § 20 ErbStG Platz und widerspricht auch sonst nicht der verkehrsteuerlichen Ordnungslinie. Im § 20 ErbStG ist das Nettoprinzip normiert (Besitzposten abzüglich Schuldposten). Der Unterschiedsbetrag zwischen Aktiva (= der Wert der im einzelnen Fall zum Erwerb gehörenden Wirtschaftsgüter) und Passiva (= die Summe der Schulden und Lasten, der Verbindlichkeiten) stellt die Bereicherung des Erwerbers dar. Als Erwerb gilt der gesamte Vermögensanfall, das heißt das, was dem Erwerber ohne Gegenleistung und in freigelegter Absicht zufällt.

Die Einheitlichkeit des Rechtsgeschäftes bezüglich Liegenschaften, GmbH-Anteile und sonstigem Vermögen wurde darüber hinaus von den Erben selbst betont.

Die Bemessungsgrundlage zur Schenkungssteuer wurde gemäß § 20 ErbStG und im Detail über Verhältnisrechnung ermittelt.

3.5.) Keine sachliche Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 19 ErbStG

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 19 ErbStG sind Schenkungen unter Lebenden von Geldeinlagen bei inländischen Kreditinstituten beim Erwerb durch Personen der Stkl. I bis IV, wenn die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2004 entsteht, ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen....befreit. Die Befreiung gilt auch für Vorgänge, für die die Steuerschuld vor dem 8. Juli 2000 entstanden ist, es sei denn, der Steuerpflichtige hatte zu diesem Zeitpunkt davon Kenntnis, dass der Vorgang Gegenstand abgabenrechtlicher oder finanzstrafrechtlicher Ermittlungen war oder der Abgabenbehörde bekannt war.

Die Steuerschuld für das Erbteilungsübereinkommen entstand vor dem 8. Juli 2000. Der Verlassenschaftsakt wurde dem Finanzamt vom Bezirksgericht Z7 am 16. Juni 2000 zur Gebührenbemessung übersendet. Damit war der Vorgang der Abgabenbehörde bekannt und die Befreiung von Schenkungssteuer kann - hier vor allem auf den anteiligen Bausparvertrag - nicht angewendet werden.

3.6.) Keine sachliche Befreiung gemäß § 15a ErbStG

§ 15a ErbStG ist auf Rechtsvorgänge anzuwenden, für die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 1999 entsteht. Nach dieser Bestimmung sind Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Betrieben, Teilbetrieben, Kapitalanteilen ua. bis zu einem

Wert von 365.000 Euro befreit, sofern der Erwerber ein natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder aus gesundheitlichen Gründen seinen Betrieb nicht fortführen kann.

Da keiner der beiden Söhne als Geschenkgeber im Zeitpunkt des Erbteilungsübereinkommens am 12. Mai 2000 das 55. Lebensjahr vollendet hatte oder aus gesundheitlichen Gründen den Betrieb nicht hätten führen können, kommt die schenkungssteuerliche Begünstigung für Betriebsübergaben nicht in Betracht.

3.7.) Kein Absetzbetrag gemäß § 17 ErbStG

Gemäß § 17 ErbStG kann der Absetzbetrag für mehrfachen Erwerb desselben Vermögens nur gewährt werden, wenn Personen der Steuerklasse I oder II Vermögen anfällt, das in den letzten fünf Jahren vor dem Anfall von Personen der gleichen Steuerklassen erworben worden ist. Schenkungssteuerrechtlich liegt im Erbteilungsübereinkommen eine Schenkung des Sohnes an die Mutter. Gemäß § 7 ErbStG ist die Geschenknehmerin nach den persönlichen Verhältnissen zum Geschenkgeber die Mutter, sie fällt in die Steuerklasse III. Da die Bw. im persönlichen Verhältnis zum Geschenkgeber weder in die Steuerklasse I noch II fällt, ist ein wesentliches Merkmal des § 17 ErbStG nicht erfüllt. Der Absetzbetrag gemäß § 17 ErbStG kann für den Schenkungsvorgang Sohn an Mutter nicht gewährt werden.

4) Berechnung Grunderwerbsteuer, Börsenumsatzsteuer und Schenkungssteuer lt. Erbteilungsübereinkommen

Die Berechnung der Börsenumsatzsteuer, der Schenkungssteuer vom Sonstigen Vermögen basiert auf dem Zahlenmaterial des Finanzamtes, Stellungnahme vom 25. Oktober 2007, Teil B.)

Verkehrswert der Liegenschaften (3x EW) (1/3 3,523.982,00)	S 10,571.946,00
Gemeiner Wert GmbH-Anteile (1/3 5,437.296,50)	S 16,311.889,50
Sonstiges Vermögen (1/3 453.834,08, Für Zwecke der Verhältnisrechnung wurden die nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG befreiten Vermögenswerte (Bausparverträge) miteinbezogen)	S 1,361.502,25
Summe der Aktiva nach Verkehrswerten (1/3 9,415.112,58)	S 28,245.337,75
Abzüglich Summe der Passiva (1/3 996.245,71)	S 2,988.737,12
Vermögen nach Verkehrswerten	S 25,256.600,63
Davon 1/3	S 8,418.866,88
1/3 Passiva S 996.245,71 + Abfindungsbetrag S 4,000.000,00	S 4,996.245,71
Berechnung je Sohn an Mutter Besitzposten gegen Abfindung+Passiva	
1.) Grunderwerbsteuer Verhältnisrechnung Liegenschaften:	

Summe 1/3 VW : 1/3 VW Liegensch = 1/3 Passiva+Abfindung : X 9,415.112,58 : 3,523.982,00 = 4,996.245,71 : X X = auf Liegenschaften entfallende Passiva+Abfindung (Kaufpreis) = 1,870.044,55 (vgl. 1/3 EW = S 1,174.660,66)	Frei gemäß § 3 Abs. 1 Z. 3 GrEStG
2.) Börsenumsatzsteuer Verhältnisrechnung GmbH-Anteile : Summe 1/3 VW : 1/3 GmbH-Anteile = 1/3 Passiva+Abfindung : X 9,415.112,58 : 5,437.296,50 = 4,996.245,71 : X X = auf GmbH-Anteile entfallenden Passiva+Abfindung (Kaufpreis) = S 2,885.368,51 (= 57,75% des Gesamtkaufpreises, 53,07% des gemeinen Wertes)	Börsenumsatzsteuer vom gemeinen Wert der GmbH-Anteile:
3.) Schenkungssteuer Verhältnisrechnung Sonstiges Vermögen (1/3 441.031,98) Summe 1/3 VW : 1/3 Sonstiges V. = 1/3 Passiva+Abfindung : X 9,415.112,58 : 453.834,08 = 4,996.245,71 : X X = auf Sonstiges Vermögen entfallende (Kaufpreis) = S 240.832,66 1/3 Sonstiges V: S 453.834,08 abzüglich anteilig S 240.832,66 = Wert des zugewendeten Vermögens: S 213.001,42	Schenkungssteuer von Sonstigen vermögen
Die auf das sonstige Vermögen entfallende Gegenleistung ist insoweit einer Proportion zu unterziehen, als die anteilige Gegenleistung für das nach § 15 (1)1a und § 15 (1)1b ErbStG befreite Vermögen zu ermitteln ist. Diese Vermögenswerte sind nur insoweit steuerfrei, als sie unentgeltlich erworben wurden.	
1/3 sonstiges Vermögen : 1/3 Hausrat (§ 15 (1)1a) = anteilige Passiva+Abfindung : X 453.834,08 : 16,666,66 = 240.832,66 : X X = 8.844,37 1/3 Hausrat 16,666,66 abzüglich der darauf entfallenden Gegenleistung 8.844,37 = nach § 15 (1)1a ErbStG befreites Vermögen (soweit dieses unentgeltlich zugewendet wird) = S 7.822,29	
1/3 sonstiges Vermögen : 1/3 bewegl Gegenstände (§ 15 (1)1b ErbStG) = anteilige Passiva+Abfindung : X 453.834,08 : 4.333,33 = 240.832,66 : X X = 2.299,54 1/3 sonstige bewegliche körperliche Gegenstände 4.333,33 abzüglich darauf entfallender Gegenleistung 2.299,54 = nach § 15 (1)1b ErbStG befreites Vermögen (soweit dieses unentgeltlich zugewendet wird) = S 2.033,79	
Wert des zugewendeten Vermögens:	S 213.001,42
Abzüglich § 14 Abs. 1 Z. 2 ErbStG	- S 6.000,00
Abzüglich § 15 Abs. 1 Z. 1a ErbStG	- S 7.822,29
Abzüglich § 15 Abs. 1 Z. 1b ErbStG	- S 2.033,79
Bemessungsgrundlage	S 197.112,34
Bemessungsgrundlage gerundet S 197.110 (€ 14.324,54) gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG x 7,5% =	S 14.784,00 (€ 1.074,34)
Schenkungssteuer laut Bescheid	S 453.385,00 (€ 32.948,77)
Differenz Herabsetzung um	S 438.601,00 (€ 31.874,37)

Aus der Verhältnisrechnung resultiert ein rein entgeltlicher und damit rein grunderwerbsteuerbarer Erwerb der Liegenschaften, weswegen für eine allfällige diesbezügliche Schenkungssteuer kein Raum verbleibt und auch kein Zuschlag gemäß § 8 Abs. 4 oder 5 ErbStG festzusetzen wäre.

Mangels subjektiven Elementes wurden die GmbH-Anteile aus der Berechnung der Schenkungssteuer wieder herausgenommen.

Eine Bereicherung verbleibt lediglich bezüglich des „Sonstigen Vermögens“ (Versicherungserlös, Hausrat usw.). Diese Berechnung ergibt eine Verminderung der Schenkungssteuer und eine Erhöhung der Börsenumsatzsteuer.

5.) Zusammenfassung

Am 17. Mai 1997 verstarben der Erblasser und ein Sohn. Der Erblasser hinterließ kein Testament, weswegen die gesetzliche Erbfolge zum Tragen kam und die Witwe und die beiden Söhne zu je 1/3 des Nachlasses zu Erben berufen waren.

Im Nachlass befinden sich Liegenschaftsanteile, GmbH-Anteile, sowie Versicherungserlöse (Bausparguthaben). Die Witwe war Bezugsberechtigte des überwiegenden Teiles der Versicherungserlöse.

Der „Fahrzeug- und Anhängerbau“ (AGmbH) steht im Mittelpunkt des Unternehmens und macht auch das Gros der betrieblichen Tätigkeit aus. Der „Stahlbau“ (BGmbH) entwickelte sich erst in den letzten Jahren als Zweig aus den Erfahrungen mit Fahrzeuge- und Anhängerbauten. Die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von 12 Jahren (Jahre 1993 bis 2004) der beiden GmbHs zeigen das Bild eines wohlsortierten, florierenden Unternehmens. Auf der Homepage im Internet bezeichnet sich das Unternehmen selbst als Familienbetrieb (ausführliche Darstellung UFS vom 28.1.2008, RV/3818-W/02, RV3819-W/02 und RV/3820-W/02).

Der Erblasser führte den kaufmännischen Teil und den Verkauf, der andere Gesellschafter den technischen Teil des Unternehmens. Da die „Außengeschäfte“ durch den Tod des Erblassers als eines Hauptgesellschafters nicht weitergeführt wurden, geriet das Unternehmen unter Druck, so rasch als möglich eine konsolidierte Nachfolge zu schaffen. Im Sinn der Familientradition wurde der Hälfteanteil des Erblassers am Unternehmen nicht nach den Erbquoten übernommen. Da die Söhne damals noch in Ausbildung waren, kam nur die Witwe, die Bw., in Frage, die Anteile zu übernehmen. Sie sollte den kaufmännischen Part weiterführen, bis einer der Söhne die Ausbildung abgeschlossen hatte und übernehmen konnte. Über Beratung durch den damaligen Steuerberater wurde die Vorgangsweise vorgeschlagen, mit Erbteilungsübereinkommen die Erbschaft zu übernehmen und die Anteile

mit S 4 Mio. pro Sohn abzugelten. Über die Details der Vereinbarung machten sich die Erben keine Gedanken, denn für sie stand die Fortführung des Unternehmens, das für sie Existenzgrundlage ist, im Zentrum. Die Nachfolgeregelung im Unternehmen musste rasch getroffen werden, da z.B. Lohnzahlungen für 130 Mitarbeiter zu bewerkstelligen waren. Dem Sohn Sohn2 war am Anfang nicht bewusst, dass der Erbteil einen höheren Wert hatte als der Abfindungsbetrag zuzüglich 1/3 Passivposten. Sohn2 wollte seine Mutter nicht bereichern, er wollte sie nur mit dem nötigen Pouvoir ausstatten, damit sie das Unternehmen fortführen konnte. Für ihn und seinen Bruder lag das Hauptaugenmerk auf der Fortführung des Unternehmens. Da der Erbteil, der aus Liegenschaftsanteilen, Versicherungen und GmbH-Anteilen besteht, für ihn und die Familienmitglieder immer eine Einheit darstellt, machte er sich über die Liegenschaftsanteile gesondert keine Gedanken.

Das Finanzamt berechnete von je 1/3 Erbanfall die Erbschaftssteuer (RV/3818-W/02 u.a.).

Das Erbteilungsübereinkommen beurteilte das Finanzamt als gemischte Schenkung und errechnete auf Grund einer Verhältnisrechnung Schenkungssteuer jeweils für die Schenkung eines Sohnes an die Mutter, die Bw., sowie anteilmäßig Börsenumsatzsteuer bezüglich der GmbH-Anteile (RV/3936-W/02).

In den Berufungen wurde eingewendet, die Festsetzung der Schenkungssteuer widerspräche den tatsächlichen Gegebenheiten. Aus dem Erbteilungsübereinkommen könne nicht ein zweiter schenkungssteuerpflichtiger Vorgang konstruiert werden. Die Berechnung der Steuern selbst blieb unangefochten.

Zu strittigen Punkt 1. Bewertung der GmbH-Anteile: Es ist richtig, für Zwecke der Erbschaftssteuer, aber auch zur Aufstellung der Verhältnisrechnung Grunderwerbsteuer – Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer den gemeinen Wert der GmbH-Anteile nach der Schätzungsmethode des Wiener Verfahrens zum 1.1.1997 zu berechnen und nicht den Buchwert heranzuziehen.

Zu strittigen Punkt 2. 2 Rechtsvorgänge: Im Wesentlichen besteuern die Gebühren und Verkehrsteuern den projektierten oder tatsächlichen Vermögensübergang von einer Person auf eine andere (dynamisches Prinzip der Gebühren und Verkehrsteuern). Die Berechnung der Erbschaftssteuer für je 1/3 Erwerb von Todes wegen sowie der Schenkungssteuer und Börsenumsatzsteuer (und der Grunderwerbsteuerbaren Liegenschaftsübertragung) für das zwischen den Erben unter Lebenden abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen erfolgte zu Recht, da der Erwerb von Todes wegen (Erblasser-> Erben) und das Erbteilungsübereinkommen unter Lebenden (Erben-> Erben) zwei Rechtsvorgänge, zwei verkehrsteuerlich bedeutsame Übergänge von Vermögen von einer Person auf eine andere, verwirklichen. Die Vorgänge (1) Erwerb von Todes wegen und (2) Rechtsgeschäft der Erben

untereinander sind daher sowohl in der rechtlichen Beurteilung als auch rechnerisch zu entkoppeln.

Zu strittigen Punkt 3. Vorliegen der Bereicherungsabsicht

Handelten die Söhne, indem sie der Mutter den gegenüber der Abfindungsbeträge „wertvolleren“ Erbteil überließen, in freigebigter Absicht?

Nach Judikatur und Literatur muss die Bereicherungsabsicht keine ausdrückliche sein, sondern sie kann aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Das Inkaufnehmen einer Bereicherung durch den Geber stellt einen Akt der Freigebigkeit dar und erfüllt das subjektive Merkmal des § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG.

Rechnerisch wurden je 1/3 Aktivposten dem Abfindungsbetrag samt anteiligem Passivposten gegenübergestellt. Diese Gegenüberstellung brachte ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung nach Verkehrswerten um 47% zum Vorschein. Die Aktiva bestanden aus Liegenschaften, GmbH-Anteilen und Versicherungserlösen (Bausparvertrag). Die aus 1/3 Passiva und Abfindung bestehende Gegenleistung wurde im Verhältnis der Summe der Verkehrswerte zu den Verkehrswerten einmal der Liegenschaften, dann der GmbH-Anteile und schließlich des sonstigen Vermögens mittels mathematischer Proportion aufgeteilt.

Die Proportion ergab, dass die auf die Liegenschaften entfallende verhältnismäßige Gegenleistung höher ist als der Einheitswert, weswegen diesbezüglich ein rein entgeltliches Geschäft vorliegt. Der entgeltliche Liegenschaftserwerb ist gemäß § 3 Abs. 1 Z. 3 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Die auf die GmbH-Anteile entfallende verhältnismäßige Gegenleistung ist zwar geringer als der gemeine Wert der GmbH-Anteile, doch war von den Erben diesbezüglich Unternehmensfortführung, entgeltliches Rechtsgeschäft und kein Inkaufnehmen einer Bereicherung gewollt. Die GmbH-Anteile als Existenzgrundlage der Erben standen im Zentrum aller Vereinbarungen. Hinsichtlich der gemischten Schenkung beim sonstigen Vermögen ist eine Bereicherungsabsicht aus dem Sachverhalt zu erschließen.

Im § 20 ErbStG ist das Nettoprinzip normiert (Besitzposten abzüglich Schuldposten). Als Erwerb gilt der gesamte Vermögensanfall, das heißt das, was dem Erwerber nicht nur unentgeltlich, sondern auch freigebig zufällt. Im Falle von Wertediskrepanzen von Gegebenem und Erworbenem kommt § 20 ErbStG die Rolle als Matrix im Sinn von System, das zusammengehörende Einzelfaktoren darstellt, zu, die das gesamte Rechtsgeschäft von der verkehrssteuerlichen Beurteilung her durchspannt. Liegt eine gemischte Schenkung vor, ist § 20 ErbStG konstitutiv, selbst dann, wenn sich herausstellt, dass sich das subjektive Element nicht auf alle Besitzposten, die in der Gegenleistung nicht gedeckt sind, erstreckt. Die Beurteilung des Erwerbes der GmbH-Anteile als entgeltliches Anschaffungsgeschäft im Rahmen eines Erteilungsübereinkommens und Herausnahme aus der Schenkungssteuerpflicht

findet im § 20 ErbStG seinen Platz und sprengt nicht den Grundsatz der Einheitlichkeit der gemischten Schenkung. Insoweit war der Berufung stattzugeben. Die Bemessungsgrundlage zur Schenkungssteuer wurde gemäß § 20 ErbStG und im Detail über Verhältnisrechnung ermittelt.

Für die Berechnung der Schenkungssteuer konnten die sachlichen Befreiungen gemäß § 15 Abs. 1 Z. 19 und § 15a ErbStG, sowie der Absetzbetrag gemäß § 17 ErbStG mangels Voraussetzungen nicht gewährt werden.

Bemerkt wird, dass der Erwerb der GmbH-Anteile als entgeltliches Anschaffungsgeschäft zur Gänze gemäß § 21 Z. 3 KVG vom gemeinen Wert der GmbH-Anteile zum Zeitpunkt des Erbteilungsübereinkommens 12. Mai 2000 der damals noch geltenden Börsenumsatzsteuer unterzogen wurde (UFS vom 28.1.2008, RV/3936-W/02).

Aus all diesen Gründen erfolgte eine teilweise Stattgabe der Berufung betreffend Schenkungssteuer. In Bezug auf den Bereicherungswillen hinsichtlich der GmbH-Anteile wurde stattgegeben, hinsichtlich des sonstigen Vermögens wurde abgewiesen.

Wien, am 28. Jänner 2008