

GZ. RV/0009-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Belsteiner WTH GesmbH, gegen den vorläufigen Bescheid vom 11. September 1996 des Finanzamtes Graz-Umgebung Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Verlass des am 4. Jänner 1994 verstorbenen Vaters des Bw. hat die erbl. Witwe auf Grund eines Testamentes die unbedingte Erbserklärung als Alleinerbin abgegeben. Neun erbl. Kinder nahmen die ihnen ausgesetzten Vermächtnisse in Anspruch.

Das Vermächtnis des Bw. lautete auf 2.660 Stück Stammaktien an der Fa. X im Nennwert von 5,692.400,00 S und auf einen erst zusammen mit der Testamentserbin genauer zu bestimmenden Liegenschaftsanteil, auf welchen der Bw. aber verzichtete.

Das FA schrieb für diesen Vorgang vorläufig gemäß § 200 BAO mit Bescheid vom 11. September 1996 Erbschaftssteuer vom bekannt gegebenen gemeinen Wert der erworbenen Aktien in Höhe von 566.240,00 S vor.

Gegen diese Vorschreibung wurde Berufung erhoben. Es wurde vorgebracht, dass die Erbschaftssteuer auf vererbte Aktien vorgeschrieben worden sei, die nach der Gesetzeslage im Zeitpunkt des Todes des Erblassers nicht vorzuschreiben war.

Mit der Steuerreform 1993 sei die Abgeltungswirkung der KEST für natürliche Personen auch auf die in § 93 Abs. 2 Z 1 EStG genannten Dividendenwerte erstreckt worden. Zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers habe § 15 Abs. 17 ErbStG gelautet: "Steuerfrei bleiben außerdem Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 17 (gemeint ist wohl § 97) EStG 1988 unterliegen." Erst mit der Änderung des ErbStG nach dem Todestag (BGBl. 1994/680) vom 26. August 1994 sei die erbschaftssteuerliche Endbesteuerung für Gewinnanteile (Dividenden) und Zinserträge aus Aktien und GmbH-Anteilen ausgeschlossen worden. Es sei nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber rückwirkende Gesetze erlasse. Für die Zeit zwischen 1. Jänner 1994 und dem 27. August 1994 müsste auf die damalige Rechtslage vertraut werden dürfen. Es sei somit davon auszugehen, dass die erbschaftssteuerliche Endbesteuerung auch für den gegenständlichen Aktienerwerb zur Anwendung zu gelangen habe.

Das FA hat mit Berufungsvorentscheidung die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG eine statische Verweisung auf § 97 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. Nr. 12/1993 enthalte und die spätere Änderung des § 97 EStG für die Erbschaftssteuer keine Wirkung habe. In weiterer Folge wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Die Finanzlandesdirektion für Steiermark hat die Berufung zunächst, weil vor dem Verfassungsgerichtshof unter ZI. B 969 – 971/97 ein Verfahren anhängig war, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufung war, gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt. Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung dieser Beschwerden abgelehnt und die Beschwerden dem Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

Infolge Zurückziehung der Beschwerden hat der Verwaltungsgerichtshof am 27. Jänner 2000 die Beschwerden als gegenstandslos erklärt und das Verfahren eingestellt.

Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall lediglich, ob der Erwerb der Aktien der Erbschaftssteuer zu unterziehen ist oder nicht.

Das Endbesteuerungsgesetz, BGBl. I Nr. 11/1993, regelte als Bundesverfassungsgesetz die Steuerabgeltung bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen hinsichtlich der Einkommens- und der Erbschaftssteuer. Mit BGBl. I Nr. 12/1993 wurde durch Artikel V das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 geändert und an § 15 Abs. 1 eine Z 17 angefügt. Der Gesetzestext des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG lautete ab 1. Jänner 1993: "Erbschaftssteuerfrei bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen." Diese Bestimmung war auf Erwerbe von Todes wegen nach Personen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1992 verstorben sind.

§ 97 EStG idF BGBl. I Nr. 12/1993 (das ist die Fassung, die § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG anspricht) lautet:

*"(1) Die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3, die
1. der Kapitalertragsteuer unterliegen und
2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27) gehören,
gilt als durch den Steuerabzug abgegolten. Davon ausgenommen sind Kapitalerträge
aus Kapitalvermögen, das der Besicherung betrieblicher Verbindlichkeiten des
Steuerpflichtigen dient.*

*(2) Die Einkommensteuer für im Inland bezogene Kapitalerträge aus
Forderungswertpapieren, die
1. nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen und
2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören,
gilt durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig
geleisteten Betrag als abgegolten. Der Steuerpflichtige muss dazu der
kuponauszahlenden Stelle unverzüglich den unwiderruflichen Auftrag erteilen, den
Betrag wie eine Kapitalertragsteuer abzuführen. Der Betrag gilt als Kapitalertragsteuer
von Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3. Von der Abgeltung der Einkommensteuer
ausgenommen sind Kapitalerträge aus Kapitalvermögen, das der Besicherung
betrieblicher Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen dient
(3)....."*

§ 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3 EStG 1988, auf die § 97 Abs. 1 EStG 1988 idF
BGBl. I Nr. 12/1993 verweist, lautet:

"(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

.....
3. a) Zinserträge aus Geldeinlagen bei Banken (§ 1 des Kreditwesengesetzes). Als Geldeinlagen bei Banken gelten auch von Banken treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.

b) Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Banken, denen ein Bankgeschäft zu Grunde liegt.

(3) Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren sind Kapitalerträge aus

1. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1983 in Schillingwährung begeben wurden,

2. Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als Schillingswährung begeben wurden,

3. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen und

4. Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie aus vergleichbaren Anteilsrechten an vergleichbaren ausländischen Kapitalanlagefonds, soweit die ausgeschütteten Beträge aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 3 und aus Kapitalerträgen gemäß Z 1, 2 und 3 bestehen.

Diese Kapitalerträge sind im Inland bezogen, wenn sich die kuponauszahlende Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2) im Inland befindet

(4)....."

Das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, änderte u.a. das Endbesteuerungs- und das Einkommensteuergesetz (zB § 97). So wurde darin die Abgeltungswirkung der KESt für natürliche Personen auch auf Kapitalerträge aus den in § 93 Abs. 2 Z 1 EStG genannten Dividendenwerten (Aktien, GesmbH-Anteile etc.) erstreckt.

Die Abgeltungswirkung sollte sich jedoch im Unterschied zu den ebenfalls endbesteuerten Bankeinlagen und Forderungswertpapieren iSd § 93 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 EStG **nur auf die Einkommensteuer**, nicht jedoch auf die Erbschaftsteuer beziehen (Steuerreformgesetz 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, Artikel II, Z 2). Der verfassungsgesetzliche Auftrag wurde daher auch nur durch Änderung des § 97 EStG vollzogen, das Erbschaftssteuergesetz blieb unverändert.

Erst durch das Abgabenänderungsgesetz, BGBl. I Nr. 680/1994, ausgegeben am 26. August 1994, wurde durch Artikel VIII der § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG abgeändert. Die neue Fassung lautete:

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

Die Erläuterungen der Regierungsvorlage zu Artikel VIII AbgÄG 1994 (1624 Blg NR 18. GP) lauten:

"Die Zitierungsergänzung (gemeint § 97 Abs. 1 usw.) dient der – sich ohnedies aus der Judikatur des VfGH ergebenden (vgl. VfGH 29. 11. 1985, G 175/84; 27. 2. 1986, B 457/85) – Klarstellung, dass es sich im § 15 Abs. 1 Z 17 um einen statischen Verweis handelt. Es kommt dadurch (noch) klarer zum Ausdruck, dass die mit dem Steuerreformgesetz 1993 im Einkommensteuerrecht vorgenommene Ausweitung der Endbesteuerung (betriebliche Bankeinlagen und Forderungswertpapiere, weiters private und betriebliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, privates und betriebliches Partizipationskapital etc) für die Erbschafts- und Schenkungssteuer keine Wirkung hat."

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen vom 12. Oktober 1998, G 170/96 und vom 27. 9. 1999, B 129/97, B 130/97 und B 132/97 ausgesprochen, dass die bezügliche Verweisung eine "statische" und durch die späteren Änderungen des EStG 1988 nicht berührt worden ist. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG umschreibt jenes Vermögen, dessen todeswegiger Erwerb steuerfrei bleibt, durch Verweisung auf § 97 EStG idF BGBl. Nr. 12/1993, der auf § 93 EStG 1988 weiterverweist. Er verweist ausdrücklich auf eine bestimmte – feststehende Fassung, die somit zu seinem eigenen Inhalt wird. Steuerfrei bleibt somit einerseits der todeswegige Erwerb des in § 93 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 EStG 1988 (in der Fassung, die zur Zeit der Erlassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr. 12/1993 maßgeblich war) genannten Vermögens, soweit die zusätzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, die § 97 Abs. 1 EStG idF BGBl. I Nr. 12/1993 fordert (Kapitalertragsteuerpflicht, Subsumtion unter § 27 EStG, nicht zur Besicherung betrieblicher Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen dienendes Vermögen). Andererseits bezieht sich die Steuerfreiheit auf das in § 97 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 12/1993 bezogene Kapitalvermögen. Steuerfrei bleibt demnach der todeswegige Erwerb jenes und nur jenes Vermögens, bei dessen Endbesteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 und Abs. 2 Z 1 Endbesteuerungsgesetz der einfache Gesetzgeber vorzusehen hat, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer abgegolten ist.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass das Steuerreformgesetz 1993 keinesfalls bewirkte, dass sich die Abgeltungswirkung der KESt bei Aktien auch auf die Erbschaftssteuer erstreckt

und brachte das Abgabenänderungsgesetzes 1994 in weiterer Folge daher auch keine "rückwirkende" Änderung in der Besteuerung von todeswegig erworbenen Aktien.

Der angefochtene Bescheid war daher rechtsrichtig erlassen, weshalb der Berufung der Erfolg zu versagen war.

Graz, 27. Mai 2003