



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 15

GZ. RV/0681-S/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 15. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30. August 2006, StNr. xxx/yyyy, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach A.H., gab der Berufungswerber (in der Folge: Bw) am 7.5.2004 eine unbedingte Erbserklärung ab. Nach der gesetzlichen Erbfolge war er mit einem Anteil von 2/9 zum Erben berufen.

Am 7.10.2005 schlossen der Bw mit seiner Mutter und den beiden Brüdern ein Erbübvereinkommen.

Die Abgabenbehörde I. Instanz verweigerte bei der Erbschaftssteuerfestsetzung der Mutter gegenüber die Anwendung des § 15a ErbStG, da sie durch das Erbübvereinkommen den ihr angefallenen 1/3 GmbH-Anteil zu je 1/9 an die drei Söhne übertragen und damit einen Nachversteuerungstatbestand gesetzt habe.

In der Berufung vom 30.1.2006 begehrte die Mutter die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG für den erworbenen Anteil an der GmbH in Höhe von € 95.284,00.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6.2.2006 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung ab, weil § 15a ErbStG nicht anwendbar sei, da die Gesellschaftsanteile im Erbübvereinkommen an die Söhne weiterübertragen worden seien.

Im Vorlageantrag vom 2.3.2006 führte die Bw aus, dass die Übertragungen an die Söhne wiederum einen begünstigten Erwerb darstellten, weshalb § 15a Abs. 6 ErbStG die Nachversteuerung zu unterbleiben habe.

Im Vorhalt vom 25.4.2006 wurde der Bw das Erk. des VwGH 11.11.2004, 2004/16/0038, zur Kenntnis gebracht und dargelegt, dass ein Erbübereinkommen als ein entgeltliches Rechtsgeschäft anzusehen sei, weshalb die Weiterübertragung durch das Erbübereinkommen keinen begünstigten Erwerb darstelle.

In der Vorhaltsbeantwortung führte die Mutter im Wesentlichen aus:

Das im vorliegenden Fall von mir mit meinen Söhnen geschlossenen Erbübereinkommen vom 7.10.2005 ist unserer Meinung nach allerdings in Summe als unentgeltlicher Vorgang zu betrachten, weil hier der Schenkungscharakter überwiegt. Der Abschluss des Erbübereinkommens zwischen der Mutter und ihren Söhnen war im vorliegenden Fall auch im Sinne einer Schenkung gedacht. Die negativen Folge einer Nachversteuerung gem. § 15a (5) ErbStG hätte insofern leicht abgewendet werden können, wenn sie ihren GmbH-Anteil im Rahmen des Erbübereinkommens behalten hätte und ihn anschließend in einem separaten Schritt außerhalb der Erbabhandlung ihren Söhnen geschenkt hätte. In diesem Fall würde es zu keiner Nachversteuerung aufgrund des Erbübereinkommens kommen und die separate Schenkung würde aufgrund § 15a (6) ErbStG als unentgeltlicher Vorgang iSd § 15a (1) ErbStG keine Schenkungssteuer auslösen. Hätte sie in dieser Art und Weise gehandelt, wäre keine Steuerbelastung entstanden, obwohl im Ergebnis – im selben zeitlichen Rahmen - die Anteile auch bei den Söhnen angekommen wären. Weiters ist in diesem Zusammenhang auch das Motiv des Gesetzgebers für die Schaffung der Steuerbegünstigung des § 15a ErbStG zu beachten. Derjenige, der einen Betrieb fortführt, soll eine Starthilfe durch Zubilligung eines Erbschafts- bzw. Schenkungssteuerfreibetrages haben. Wer den Betrieb nicht fortführt, bedarf keiner Starthilfe, weshalb Abs. 5 eingefügt wurde, eine Ausnahme davon umschreibt allerdings Abs. 6 des § 15a ErbStG. Die Mutter war zum Zeitpunkt des Erbübereinkommens 68 Jahre alt, sie hatte weder den Willen, noch die fachliche Qualifikation, ein Transportunternehmen zu leiten, diese Aufgabe sollten ihre Söhne übernehmen, zumal diese die Anteile ihrer Mutter ohnehin früher oder später bekommen hätten. Dass sie in den Besitz des 1/3 GmbH-Anteiles kam und nicht von vornherein nur ihre Söhne Eigentümer der GmbH-Anteile wurden, war Folge des plötzlichen Todes Ihres Ehemannes, der kein Testament verfasst hatte. Auf die Situation der Mutter passt der Zweck der steuerbefreiten Übergabe von Unternehmensanteilen gem. § 15a ErbStG entsprechend, sie wollte ihren Anteil nicht an ihre Söhne „verkaufen“ sondern im Sinne einer ordnungsgemäßen Weiterführung des Unternehmens „schenken“. Damit ist § 15a ErbStG anwendbar und die Voraussetzungen des § 15a Abs. 6 ErbStG erfüllt.

Aufgrund dieser Vorhaltsbeantwortung erging ein neuerlicher Vorhalt am 10.8.2006 mit dem der Mutter zur Kenntnis gebracht worden ist, dass unentgeltliche Zuwendungen aufgrund des Erbübereinkommens nur hinsichtlich zweier Söhne vorlägen und nur in diesem Ausmaß eine Nachversteuerung zu unterbleiben habe.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 21.8.2006 stimmte die Mutter der Erlassung einer 2. Berufungsvorentscheidung zu, welche durch die Abgabenbehörde I. Instanz am 22.8.2006 erlassen wurde.

Gleichzeitig wurde seitens der Abgabenbehörde I. Instanz der verfahrensgegenständliche Schenkungssteuerbescheid erlassen, mit dem aufgrund des Berufungsvorbringens der Mutter Schenkungssteuer an den Bw aufgrund der Vermögensverschiebungen durch das Erbüberkommen vorgeschrieben wurde.

Mit Aufhebungsbescheid vom 3.10.2006 hob die Abgabenbehörde I. Instanz die 2. Berufungsvorentscheidung vom 22.8.2006 auf, wodurch die Berufung vom 26.1.2006 und der Vorlageantrag vom 2.3.2006 wiederum unerledigt sind. Die Aufhebung der 2. Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde I. Instanz erfolgte, weil in den Berufungen der Söhne gegen die Schenkungssteuerbescheide das Vorliegen von Schenkungen seitens der Mutter an die beiden Söhne bestritten worden ist. Demnach sei die (inhaltlich teilweise) stattgebende 2. Berufungsvorentscheidung zu unrecht erlassen worden, da aufgrund des – als entgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilenden – Erbübereinkommens ein Nachversteuerungstatbestand gesetzt worden sei.

Mit Berufung vom 15.9.2006 wendet der Bw ein, dass die von der Erbquote abweichende Aufteilung der Nachlassgegenstände im Rahmen des Erbübereinkommens nicht zu einer Schenkungssteuervorschreibung führen könne und zwar aus folgenden Gründen:

- Es liege keine Bereicherungsabsicht vor, zumal sich die Wertverschiebungen deshalb ergeben hätten, weil die Erben unterschiedliche Interessen an den einzelnen Vermögensgegenständen gehabt hätten. So sei die Mutter an den Firmanteilen überhaupt nicht interessiert gewesen. Die Zuteilung sei so vorgenommen worden, dass möglichst Alleineigentum geschaffen werden konnte.
- Nach Ansicht des VfGH sei bei Abweichen von der Erbquote die Erbschaftsbesteuerung nach der Zuteilung im Erbübereinkommen durchzuführen.
- Es liege eine unzulässige Doppelbesteuerung hinsichtlich bestimmter Vermögenswerte vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Frage der Bereicherungsabsicht seitens der Mutter des Bw in ihrem Rechtsmittelverfahren betreffend Erbschaftssteuer massiv behauptet wurde.

Zum gegenständlichen Berufungsvorbringen ist auszuführen:

1.) Erbschaftsbesteuerung (nach Quote oder Erbübereinkommen):

Der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall ist mit der Annahme der Erbschaft, also mit der Abgabe der Erbserklärung, erfüllt (VwGH 26.4.2001, 2001/16/0032, 0033). Mit der Abgabe der Erbserklärung ist also der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0191; 19.12. 1996, 96/16/0091).

Gem § 12 Abs 1 Z 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld grundsätzlich zwar schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, aber nur sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht (VwGH 14.5.1992, 91/16/0019; 19.12.1996, 96/16/0091). Daraus folgt aber, dass dem Erbschaftssteuerrecht ein Grundsatz fremd ist, nach dem der Erwerb eines Vermögensgegenstandes ein erbrechtlicher bleibt, wenn er auf ein - zwischen den am Erbfall Beteiligten nach Abgabe der unbedingten Erbserklärungen abgeschlossenes – Erbübereinkommen zurückzuführen ist.

Zum Vorbringen in der Berufung, dass der VfGH den Standpunkt vertrete, es sei bei Abweichen des Erbübereinkommens von der Erbquote eine Besteuerung nach der Zuteilung im Erbübereinkommen durchzuführen, ist auf die Aussagen des VfGH im Erkenntnis vom 29.9.2006, B 3551/05, zu verweisen.

Wörtlich ist darin ausgeführt:

„Letztlich ließ nämlich der Verfassungsgerichtshof die (einfachgesetzliche) Frage grundsätzlich offen, ob für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Anfall von Vermögen auf Grund einer Erbquote oder auf die (vom quotenmäßigen Erwerb abweichende) Vermögenszuteilung infolge eines Erbteilungsübereinkommens abzustellen ist. Er hat im zitierten Erkenntnis daher auch keine Bedenken gegen eine Ermittlung der Bemessungsgrundlage aufgrund einer quotenmäßigen Aufteilung des Nachlasses zwischen den Miterben (bzw. im Verhältnis zum Pflichtteilsberechtigten) geäußert oder etwa ausgesprochen, dass - abweichend von einer quotalen Bemessung - ausschließlich die privatautonome Aufteilung des Nachlasses für die Bewertung des steuerpflichtigen Erwerbs ausschlaggebend sein müsse.“

Der VfGH (29.9.2006, B 3551/05) sieht beim Erwerb von Todes wegen mit einem von der Erbquote abweichenden Erbübereinkommen einen zweiaktigen Vorgang:

„Während ein die Unternehmensfortführung wahrender Übergang im Fall der Schenkung jedenfalls ein einstufiger Vorgang ist, kann dasselbe Ergebnis beim Erwerb von Todes wegen bei Fehlen einer testamentarischen Verfügung zwangsläufig nur durch Zuteilung des Unternehmens im Rahmen der Erbauseinandersetzung (zivilrechtlich gesehen also durch einen zweiaktigen Vorgang) erreicht werden.“

Im gegenständlichen Fall liegt ein derartiger zweitaktiger Vorgang vor, nämlich Erbanfall und Weiterübertragung der - der Mutter angefallenen und durch die Mutter im Erbübereinkommen weiterübertragenen – Vermögensgegenstände.

2.) Steuerliche Beurteilung des Erbübereinkommens:

Auch 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 zuständen, ist nach dem ErbStG zu beurteilen. Jeder einzelne, einen Tatbestand iSd ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbstständiger Vorgang für sich der Steuer; die Steuer entsteht für jeden einheitlichen Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes (VwGH 3.10.1996, 95/16/0191).

Die unentgeltliche Abtretung einer angefallenen Erbschaft an Miterben nach der Erbserklärung, wenn auch vor der Einantwortung des Nachlasses, obliegt der Schenkungssteuer (VwGH 8.10.1952, 0671/50; 4.5.1955, 2211/53; 28.9.2000, 2000/16/0327).

In der Verwaltungspraxis wird nicht jede durch ein Erbübereinkommen bewirkte Verschiebung in den aufgrund des erbrechtlichen Titels zustehenden Anteilen der Schenkungssteuer unterzogen, da für geringfügige Abweichungen in der Regel andere Gründe als eine Bereicherungsabsicht vorliegen kann, wie z.B. Konfliktvermeidung, persönliche Vorlieben für bestimmte Vermögenswerte, usw.

Ist jedoch die Vermögensverschiebung offensichtlich oder wird die Schenkungsabsicht, wie im vorliegenden Falle von der Geschenkgeberin selbst geltend gemacht, dann ist das Erbübereinkommen im Sinne der vorstehend angeführten Rechtsprechung zu würdigen.

Für die Bereicherung im Vermögen des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden nach § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG ist es in subjektiver Hinsicht erforderlich, dass der Zuwendende den einseitigen Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden. Beim Zuwendenden muss somit der Wille zu bereichern vorhanden sein. Dieser Wille braucht allerdings kein unbedingter sein, es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäfts ergibt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 11 zu § 3 ErbStG).

Die Geschenkgeberin führt in der Vorhaltsbeantwortung aus, dass aufgrund der ungleichen Verteilung der Nachlassgegenstände auf die Erben sie selbst eine derart geringen Anteil erhalten habe, dass eine Schenkung von ihr an ihre Söhne vorliege.

Die Mutter hatte von Anfang an hinsichtlich der GmbH-Anteile die bedingungslose Übergabe an die drei Söhne beabsichtigt, weil für sie eine Beteiligung an der Firma von vornehmerein nicht in Betracht kam.

Diese Angaben der Mutter decken sich hinsichtlich der GmbH-Anteile auch mit dem Berufungsvorbringen des Bw, der allerdings für sich eine Bereicherungsabsicht bestreitet sondern lediglich darin ein Desinteresse der Mutter am Erwerb der GmbH-Anteile sieht.

3.) Auswirkungen auf die Besteuerung:

Zur Frage der Anwendung des § 15a ErbStG bzw. zur Nachversteuerung nach § 15a Abs. 5 ErbStG sagt der VfGH im Erkenntnis vom 29.9.2006, B 3551/05:

„Aus dem Zweck der Begünstigung folgt aber dann, dass eine "Übertragung", die die Unternehmenserhaltung durch den oder die begünstigten Erwerber nicht nur nicht gefährdet, sondern sich auf eine Aufteilung des Nachlasses zwischen diesen Erwerbern reduziert und die Erhaltung des Unternehmens(teils) sogar typischerweise sichert, sachlicher Weise nicht zu einer Nacherhebung der Steuer (oder einer Versagung des Freibetrags) führen darf. Dazu käme es aber, würde man als (steuerschädliche) "Übertragung" im Sinne des Abs. 5 des §15a leg.cit. auch eine im Zuge der Erbauseinandersetzung vereinbarte Zuteilung des Vermögens ansehen.“

Damit macht es aber in den steuerlichen Rechtsfolgen keinen Unterschied mehr, ob die GmbH-Anteile von der Mutter geschenkt worden sind oder aufgrund eines – als entgeltlichen Vorgang zu beurteilenden – Erbübereinkommens weiterübertragen wurden.

Der schenkungssteuerbare Vorgang der unentgeltlichen Übertragung der GmbH-Anteile im Ausmaß von je 1/9, insgesamt also 1/3, wäre nach § 15a ErbStG befreit, da bei der Geschenkgeberin alle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit (Alter, Ausmaß des Anteiles) gegeben sind. Eine Nachversteuerung hätte nicht zu erfolgen, weil gemäß § 15a Abs. 6 ErbStG Abs. 5 leg.cit. nicht anzuwenden ist, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 leg.cit. steuerbegünstigten Erwerb darstellt.

Zusammenfassend ist anzumerken, dass die Abgabenbehörde II. Instanz zu der Ansicht gelangt, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz zunächst vorgenommene Beurteilung, die GmbH-Anteile seien aufgrund eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes unter Lebenden, nämlich dem Erbübereinkommen vom 4.10.2005 weiterübertragen worden, zutreffend ist.

Zudem kann die Beurteilung eines Erbübereinkommens nicht eindimensional erfolgen, in dem Sinne dass die Vermögensverschiebungen von einem Erben zu den anderen Erben beurteilt werden. Vielmehr sind dabei auch die Vermögensverschiebungen zu berücksichtigen, die zwischen diesen anderen Personen ungleich erfolgen und sich so erst in der Summe der Ver-

mögensverschiebungen eine ungefähre Wertgleichheit im Sinne der Entgeltlichkeit ergibt. Insoferne kann die im Vorhalt vom 10.8.2006 dargelegte Beurteilung des Erbübereinkommens nicht aufrecht erhalten werden, als dort die vom jenem Sohn, der der Mutter das Wohnrecht eingeräumt hat, erbrachte „Gegenleistung“ nicht ausschließlich als der Mutter gegenüber erbracht beurteilt werden kann. Ebenso kann das Ausmaß der Bereicherung jedes einzelnen Erben aufgrund des Erbübereinkommens nicht nur im Verhältnis zu einem Miterben gesehen bzw. berechnet werden, es müsste auch das berücksichtigt werden, was er im Hinblick auf seine Quote im Verhältnis zu anderen Miterben weniger oder mehr erhält.

Die Ausführungen der Mutter des Bw in ihrem Rechtsmittelverfahren sind aus dem verständlichen Bemühen erklärbar, eine Vermeidung der Nachversteuerung des Erwerbes der GmbH-Anteile zu erreichen. Selbst wenn sie tatsächlich den drei Söhnen ihre GmbH-Anteile unentgeltlich zugewendet hätte, würde sich keine andere Steuerfestsetzung ergeben.

Salzburg, am 23. Jänner 2007