



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Winkel Steiner Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges. m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 20.6.2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet:	27.458,00 €
Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 3% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von 27.458,00 €	823,74 €
Zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 25.034 €	500,68 €
Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	1.324,40 €

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

Der Bw. ist – neben seiner Mutter und seinen vier Geschwistern - gesetzlicher Erbe nach seinem am 29.4.2002 verstorbenen Vater S. W. R. Im eidesstattlichen Vermögensbekenntnis wurde unter den Aktiva der Verlassenschaft unter anderem ein GmbH-Anteil an der S. R. Ges. m.b.H angeführt und dessen Wert mit 11.809,34 € beziffert. Aus dem dem Finanzamt vorgelegten, am 15.3.2003 aufgenommenen Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung geht u.a. hervor, dass der Erblasser keine letztwillige Verfügung mit Erbeinsetzung hinterlassen hat und daher die gesetzliche Erbfolge eintrete, nach welcher die Ehegattin zu 1/3 Anteil sowie die fünf Nachkommen zu je 2/15 Anteilen zu Erben des Nachlasses berufen seien. Laut Protokoll haben die erbl. Ehegattin (Bw.) sowie die fünf Nachkommen die ihnen angefallene Erbschaft angenommen und aus dem Titel des Gesetzes jeweils unbedingte Erberklärungen zu den angeführten Quoten abgeben.

Nach dem am selben Tag (15.3.2003) nach Abgabe der unbedingten Erberklärungen zwischen den sechs Miterben geschlossenen Erbübereinkommen (Pkt. I a), das Teil des Abhandlungsprotokolles ist, hat die Ehegattin des Erblassers und Mutter des Bw. den erblasserischen Gesellschaftsanteil an der S.R. GmbH in ihren Besitz und Eigentum übernommen.

Das Finanzamt hat in dem am 20. Juni 2003 erlassenen Erbschaftssteuerbescheid auch den vom Bw. von Todes wegen erworbenen Anteil am GmbH-Anteil (2/15 vom 50 % Anteil des Erblassers) der Erbschaftssteuer unterzogen.

In der fristgerecht gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung hat die steuerliche Vertretung im Wesentlichen ausgeführt, es sei im angefochtenen Bescheid versäumt worden, auch auf den erworbenen Anteil an der GmbH den Freibetrag gemäß § 15a ErbStG anzuwenden. Der Freibetrag stehe bei jedem Erwerb gem. § 15a Abs. 2 ErbStG zu. Hier liege ein einheitlicher

Vorgang vor, nämlich die Übertragung der Beteiligungen (50% Anteil des S. R. an der S. R. Ges. m.b.H., 1/3 Anteil des S. R. an der S. R. Ges. m.b.H.). Nun sei aber der Freibetrag gem. § 15a ErbStG bei der Übertragung eines Anteils von 50% einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht zur Anwendung gekommen. Hierin werde Rechtswidrigkeit des Inhaltes des Bescheides gesehen. Denn die Voraussetzungen des § 15a ErbStG – Vermögen (Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft), Wert bis max. 365.000,00 €, Anteil von mindestens einem Viertel (der übertragene Anteil sei 50%, somit mehr als 25 %) seien unzweifelhaft gegeben.

Darüber hinaus wurde auf die Bestimmung des § 15a Abs. 4 Z 3 letzter Satz ErbStG hingewiesen. Hier werde normiert, dass bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber der Freibetrag jedem Erwerber der seinem Anteil entsprechende Teil des Freibetrages zustehe.

Damit sei bei der Ermittlung der Erbschaftssteuer ein zusätzlicher Freibetrag in Höhe von 1.574,58 € zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. August 2003 als unbegründet abgewiesen und den Bescheid dahingehend abgeändert, als der Freibetrag für die Kommanditanteile gemäß § 15a ErbStG von 20.550,18 € auf den Betrag von 16.222,22 € vermindert wurde. In der gesonderten Begründung dazu wurde ausgeführt wie folgt:

"Als Erwerb von Todes wegen ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH der anteilige Erwerb nach der abgegebenen Erbserklärung zu erfassen. Demgemäß war der Versteuerung der quotale Anteil an den einzelnen Vermögensgegenständen zugrunde zu legen, was auch nicht angefochten wurde. Die Zuteilung der Vermögenswerte in einem Erbübereinkommen stellt dagegen eine Vereinbarung zwischen den Miterben dar. Werden dabei Vermögensübernahmen abweichend von der Erbquote vereinbart, stellt das Erbübereinkommen bei den Beteiligten, die ihren Quotenanteil aufgeben und dafür andere Vermögenswerte übernehmen, hinsichtlich der aufgegebenen Quotenanteile eine Veräußerung dar.

In der Berufung wurde eingewendet, der anteilig zustehende Freibetrag gem. § 15a sei nicht (zur Gänze) berücksichtigt worden.

Gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG ist die Befreiung aber keine unbedingte, sondern ist in dem Fall, das die erworbenen begünstigten Vermögenswerte veräußert werden, die Steuer nachzuerheben. Aufgrund der Veräußerung der anteiligen Vermögenswerte, die von Todes wegen erworben wurden, erfolgte die Berücksichtigung bei Zuteilung der anteiligen Freibeträge

- 1) in jenem Ausmaß, das dem Erwerb von Todes wegen entspricht und*
- 2) nur bei den Miterben, die die betreffenden Beteiligungen im Erbübereinkommen nicht weitergegeben haben. Bei den Miterben, die die anteiligen Beteiligungen im Erbübereinkommen an Miterben übertrugen, erfolgte gem. § 15a Abs. 5 ErbStG keine Zuweisung von anteiligen Freibeträgen.*

Wie sich aus der Beilage zur Begründung ergibt, ging das Finanzamt hinsichtlich der Kürzung des Freibetrages davon aus, dass aufgrund der 1/3 Beteiligung des Erblassers an der Kommanditgesellschaft der anteilige Freibetrag von 2/15 von 1/3 des möglichen Höchstbetrages von 365.000 €, sohin von 121.666,22 €, zu gewähren sei.

Daraufhin hat die steuerliche Vertretung innerhalb offener Frist den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung wurde im Wesentlichen die Auffassung vertreten, dass das Erbübereinkommen nicht als Veräußerungsgeschäft zu beurteilen sei, sondern als Erfüllung des todeswegigen Erwerbs. Daher sei in die Beurteilung, ob und in welcher Höhe Erbschaftssteuer zu erheben sei, das Erbübereinkommen nicht mit einzubeziehen. Vor dem Ableben habe S. R. mit dem StB Dr. H. eine Erfassung seiner Vermögenswerte durchgeführt. Im Zuge dessen sei eine Aufteilung auf die einzelnen möglichen Erben in einer Tabelle ersichtlich gemacht worden. Wesentlicher Beweggrund sei es gewesen, die im Falle einer gesetzlichen Erbfolge anfallenden Quoten einzuhalten und eine gleichmäßige Verteilung der Vermögenswerte auf die einzelnen Personen – innerhalb der bei gesetzlicher Erbfolge zustehenden Quoten – zu erreichen.

Diese Daten seien in der Folge mit den Familienmitgliedern (möglichen Erben) besprochen worden. Zur Abfassung eines Testamentes sei es in der Folge zwar nicht gekommen, den Erben sei jedoch die Absicht des Erblassers klar und bekannt. Als Auskunftspersonen wurden Dr. H. H. und Ing. K. R. angeboten. Um diesem vom Erblasser gegenüber den Erben dokumentierten Willen gerecht zu werden, sei das Erbübereinkommen vom 15.3.2003 abgefasst worden. Dieses Erbübereinkommen sei Teil des Protokolls über die Verlassenschaftsabhandlung nach S. R., der am 29.4.2002 verstorben sei. Aus dem erwähnten Protokoll gehe hervor, dass keine letztwillige Verfügung mit Erbeinsetzung hinterlassen worden sei. Daher sei eine gesetzliche Erbfolge mit den Quoten 1/3 für die Ehegattin und je 2/15 Anteile für die fünf Nachkommen des Erblassers fixiert. Sämtliche Erben hätten eine unbedingte Erbsklärung abgegeben. Der reine Nachlass sei in der Folge festgestellt worden. Unter Berücksichtigung der Verschiebung der Vermögenswerte durch das Erbübereinkommen werde erreicht, dass die Erben quotenmäßig gleichgestellt bleiben, wie das die gesetzliche Erbfolge vorsehe. Daher sei in Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2002, 2002/16/0203, das Erbübereinkommen nicht als weiterer Erwerbsvorgang bzw. Akt der Vermögensübertragung zu sehen. Vielmehr handle es sich hierbei um die Erfüllung des todeswegigen Erwerbes. Das Erbübereinkommen habe somit nur Erbteilungsvorschriften und nicht Übereignungsgeschäfte enthalten, wie dies die belangte Behörde vermute. Zur Aufteilung der nachgelassenen Vermögenswerte sei ein Erbübereinkommen geschlossen worden und nicht zu einem anderen Zweck.

Mit dem ausdrücklichen Hinweis im Protokoll (Punkt VII. letzter Satz): "Gleichzeitig erklären sämtliche Parteien mit der Übernahme des erblasserischen Nachlasses bzw. sämtlicher Liegenschaftsanteile, wie im Übereinkommen angeführt und vereinbart, in ihren sämtlichen, wie immer gearteten Erb- und Pflichtteilsansprüchen nach dem Erblasser abgefunden zu sein", werde auf diese Aufteilung der nachgelassenen Vermögenswerte unter Einhaltung von Quoten lt. Erbfolge hingewiesen. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass bei einem Erbvorgang – insbesondere bei Witwe und fünf Kindern als Hinterbliebene – nur bei einer Wahrung der Quoten und damit einer gleichmäßigen Verteilung des Vermögens des Erblassers die Zustimmung aller Beteiligten zu einem Erbübereinkommen erfolge. Ebenso sei hier davon auszugehen, dass die Erben allesamt übereingekommen seien, dass die entsprechende Aufteilung des Nachlassvermögens unter Wahrung der Quoten und Vermögenswerte vorgenommen worden sei, und das Ergebnis den damit verbundenen Anforderungen gerecht geworden sei. Es handle sich somit um die Erfüllung des todwegigen Erwerbes durch die Miterben. Von einem entgeltlichen Erwerb, der in § 15a Abs. 5 ErbStG genannten "Übertragung" könne daher keine Rede sein. Damit sei auf den gesamten Vorgang die Wohltat des § 15a ErbStG anzuwenden. Das bedeute gleichzeitig, dass es nicht zu einer Nachversteuerung im Sinne des § 15a Abs. 5 ErbStG kommen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die Übertragung des vom Bw. von Todes wegen erworbenen Anteiles an der S. R. GmbH (2/15 des 50 % Anteiles des Erblassers) an seine Mutter im Wege des am 15.3.2003 nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung geschlossenen Erbübereinkommens eine Übertragung im Sinne des § 15a Abs. 5 ErbStG darstellt, die eine Nachversteuerung zur Folge hätte.

Der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall (§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG) ist mit der Annahme der Erbschaft, also mit der Abgabe der Erbserklärung erfüllt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht. 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 Erbserklärung abgeschlossenes Erbübereinkommen zurückzuführen ist (vgl. VwGH 26.4.2001, 2001/16/0032).

Gegenstand der Erbschaftssteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand durch den Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftssteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht.

Wenn mehrere Personen Erben sind, so erben sie nach den Grundsätzen des Zivilrechtes ideelle Anteile am Nachlassvermögen. Wenn sie das ererbte Nachlassvermögen nicht gemeinsam nutzen wollen, so müssen sie über die Aufteilung desselben eine Vereinbarung treffen. Eine solche Vereinbarung heißt **Erbübereinkommen**. Als Erbübereinkommen ist eine Vereinbarung zwischen Erben, nicht aber auch eine Vereinbarung zwischen Erben und Nichterben zu verstehen (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III A, Rz 23 zu § 2).

Auch dann, wenn die Erben nach Abgabe der Erbserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird dieser Grundsatz nicht berührt. Ein solches, **unter Lebenden abgeschlossenes Rechtsgeschäft** vermag an der Verwirklichung des bereits durch die Abgabe der Erbserklärung vollzogenen Steuertatbestandes weder dem Grunde noch der Höhe nach etwas zu ändern. Auch in diesem Fall gilt somit der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (vgl. VwGH 22.1.1987, 86/16/0021, 0022, VwGH 30.8.1995, 95/16/0098; Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III A, Rz 23 zu § 2).

Ein solches Erbübereinkommen ist erbschaftssteuerrechtlich solange neutral, als die am Übereinkommen beteiligten Personen lediglich ein Vermögen erhalten, das wertmäßig ihrer Erbquote entspricht.

Wird in einem Erbübereinkommen jedoch nicht eine dem Erbanfall wertmäßig entsprechende Aufteilung des Nachlasses vereinbart bzw. zugunsten eines anderen auf einen Erbteil verzichtet, so ist dennoch die Erbschaft vom Anfall zu bemessen. Die Vereinbarung löst aber zusätzliche **Schenkungssteuerpflicht** aus, sofern das subjektive Tatbestandselement des § 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG erfüllt ist. Zu erwähnen ist noch, dass im Falle der Leistung einer überhöhen Kapitalabfindung der überhöhte Abfindungsbetrag, im Fall des gänzlichen Verzichts auf den angefallenen Erbteil im Hinblick auf das VwGH-Erk 28.11.1968, 666/68, Slg 3821 F, die der Erbquote entsprechenden Vermögenswerte den Gegenstand der Zuwendung bilden werden (Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 2. Auflage, Seite 973f).

Im gegenständlichen Fall ist das Finanzamt offensichtlich davon ausgegangen, dass das Erbübereinkommen erbschaftssteuerrechtlich neutral ist, das heißt, die am Erbübereinkommen beteiligten Personen lediglich das Vermögen erhalten haben, das wertmäßig ihrer Erbquote entspricht, zumal neben der Vorschreibung der Erbschaftssteuer keine Schenkungssteuerbescheide (auch nicht für den Bw.) erlassen wurden (anders als im abweisenden Erkenntnis des VwGH vom 3.10.1996, 95/16/0191, in dem davon ausgegangen wurde, dass die Zuteilung an den Beschwerdeführer seinen Zwei-Drittel-Nachlass überstiegen habe u. auf Grundlage der errechneten Bereicherung Schenkungssteuer vorgeschrieben wurde). Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass jeder einzelne, einen Tatbestand im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes erfüllende Erwerb als **selbständiger Vorgang** für sich der Steuer unterliegt (vgl. VwGH 3.10.1996, 95/16/0191).

Gemäß § 15 a Abs. 1 ErbStG bleiben *Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern der Erwerber eine natürlich Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag) steuerfrei.*

Gemäß Abs. 2 Z 3. zählen zum Vermögen Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel des gesamten Nennkapitals unmittelbar beteiligt ist.

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

Gem. § 15a Abs. 4 Z 3 ErbStG steht der Freibetrag beim Erwerb eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) oder Kapitalanteiles (Teil eines Kapitalanteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft entspricht. Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Z 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.

Gem. § 15a Abs. 5 ist die Steuer nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon

entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

Unbestritten ist, dass der Bw. im Erbwege 2/15 des Nachlasses aufgrund seiner unbedingten Erbserklärung von Todes wegen erworben und damit auch 2/15 an den GmbH- und Kommanditanteilen des Erblassers erworben hat.

Laut Punkt I. c.) des Erbübereinkommens vom 15.3.2003 "*übernimmt die Ehegattin Frau R. R. den erblasserischen Gesellschaftsanteil an der "S. R. Ges. m.b.H..."*".

Das Finanzamt hat nicht bestritten, dass dem Bw. im Umfang seiner Quote (2/15) auch für den vom Erblasser von Todes wegen erworbenen GmbH-Anteil der Freibetrag zu gewähren war. Allerdings ging das Finanzamt von einer Übertragung der GmbH-Anteile, die von Todes wegen erworben wurden, durch das Erbübereinkommen aus, die eine Nacherhebung der Steuer zur Folge habe.

Grundsätzlich ist festzustellen, dass es für die Frage, ob die Steuer gem. § 15a Abs. 5 ErbStG nachzuerheben ist, keine Rolle spielt, ob eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung stattgefunden hat.

Tatsache ist, dass es nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung zu einer Übertragung der seitens des Bw. von Todes wegen erworbenen Quote an den GmbH-Anteilen an seine Mutter. im Wege des Erbübereinkommens gekommen ist. Der steuerliche Vertreter hat im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat selbst zum Ausdruck gebracht, dass es durch das Erbübereinkommen zu einer Vermögensverschiebung gekommen ist, was bereits begrifflich einen Übertragungsakt von einem Miterben auf den anderen voraussetzt. Schließlich ist unbestritten, dass der reine Nachlass, wie auch unzweifelhaft dem Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung zu entnehmen ist, den unbedingt erbserklärten Erben **quotenmäßig ins Eigentum fällt**. Wie bereits ausgeführt, ist **dem Erbschaftssteuerrecht ein Grundsatz fremd, nach dem der Erwerb eines Vermögensgegenstandes ein erbrechtlicher bleibt, wenn er auf ein - zwischen den am Erbfall Beteiligten - nach Abgabe der Erbserklärungen abgeschlossenes Erbübereinkommen zurückzuführen ist** (vgl. nochmals VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327). Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass nicht unterstellt werden kann, dass es sich bei dem Erwerb aufgrund des Erbübereinkommens um einen Erwerb von Todes wegen vom Erblasser gehandelt hat bzw. ein einheitlicher Vorgang vorliegt. Die Übertragung des von Todes wegen erworbenen Vermögens führt aber dazu, dass die Steuer gem. § 15a Abs. 5 ErbStG nachzuerheben ist.

Das vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2002, 2002/16/0203, vermag daran nichts zu ändern, weil Voraussetzung für die Nacherhebung der

Steuer gem. § 15a Abs. 5 ErbStG lediglich ist, dass das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon innerhalb von fünf Jahren **entgeltlich oder unentgeltlich** übertragen wird. In dem vom VwGH entschiedenen Fall war strittig, ob die Übertragung des Drittel-Anteiles am Kommanditanteil durch die Miterbinnen an den Beschwerdeführer der Rechtsgebühr nach § 33 TP 16 Abs. 1 Z 1 lit c GebG unterliegt. Der VwGH hatte zu beurteilen, ob ein **entgeltlicher Erwerb eines Gesellschaftsanteiles** im Sinne der vorstehend angeführten Bestimmung stattgefunden hatte. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis lediglich zum Ausdruck gebracht, dass das Erbübereinkommen **keinen Titel für einen über die Erbquote hinausgehenden Erwerb geschaffen habe** und damit nicht von einem entgeltlichen Erwerb eines Gesellschaftsanteiles iS des § 33 TP 16 Abs 1 Z 1 lit. c GebG ausgegangen werden könne.

Dass der Bw. durch das Erbteilungsübereinkommen mehr als die Quote erworben habe, wurde vom Finanzamt gar nicht behauptet.

Wie aber aus dem Erkenntnis des VwGH vom 3.10.1996, 9516/0191, zweifelsfrei hervorgeht, **stellt ein nach Abgabe einer unbedingten Erbserklärung geschlossenes Erbübereinkommen auch dann einen eigenen Vorgang dar, wenn die Miterben nur das erhalten, was ihnen aufgrund der gesetzlichen Erbfolge zusteht.**

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates kann das Erbübereinkommen schon deshalb nicht als Teil des Erwerbs von Todes wegen gesehen werden, zumal dieser bereits mit der Abgabe der unbedingten Erbserklärung erfolgt ist, und es dafür keines weiteren Aktes in Form eines Erbübereinkommens bedurft hätte.

Soweit im Vorlageantrag vorgebracht wurde, das Erbübereinkommen habe dem Willen des Erblassers entsprochen, wird darauf hingewiesen, dass der Erblasser, wie im Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung festgehalten ist, unbestrittenermaßen keine letztwillige Verfügung hinterlassen hat, weshalb ja die gesetzliche Erbfolge eingetreten ist (vgl. dazu Erkenntnis des VwGH vom 3.10.1996, 95/16/0191). Der Unabhängige Finanzsenat sah daher keine Notwendigkeit, die im Vorlageantrag namhaft gemachten Auskunftspersonen zu befragen. Es wird auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen (vgl. VwGH 3.10.1996, 95/16/0191).

Bezüglich der in der Berufungsvorentscheidung vorgenommenen Kürzung des Freibetrages für den von Todes wegen erworbenen Anteil am Kommanditanteil des Erblassers schließt sich der Unabhängige Finanzsenat ebenfalls der Auffassung des Finanzamtes an. Gemäß § 15a Abs. 4 Z 3 2. Satz ErbStG steht bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Z 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen ent-

sprechende Teil des Freibetrages zu. Gemäß § 15a Abs. 4 Z 3 1. Satz leg. cit. steht aber der Freibetrag beim Erwerb eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) oder Kapitalanteiles (Teil eines Kapitalanteiles) **nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft entspricht**. Im Hinblick darauf konnte sich der anteilige Freibetrag des Bw. von 2/15 lediglich von 1/3 des Höchstbetrages gemäß 15a Abs. 1 ErbStG (365.000 €) gewährt werden. Dies geht auch aus dem 2. Satz des § 15a Abs. 4 Z 3 ErbStG hervor, worin auf den **Anteil am erworbenen Vermögen** abgestellt wird. Erworben wurde von den Erben lediglich ein Drittel Kommanditanteil des Erblassers.

Mit Schriftsatz vom 27. April 2004 hat das Finanzamt mitgeteilt, dass zum Todestag des Erblassers ein Steuerguthaben aus nachträglichen Veranlagungen iHv. 12.848,16 S bestehe. Dem Bw. (bzw. seinem steuerlichen Vertreter als Zustellbevollmächtigtem) wurde der Schriftsatz samt Beilagen mit Telefax vom 29.4.2004 zwecks Wahrung des Parteiengehörs unter Hinweis auf die Möglichkeit, binnen 14 Tagen dazu Stellung zu nehmen übermittelt.

Seitens des Bw. wurden innerhalb der gesetzten Frist keine Einwände gegen die vom Finanzamt beantragte quotenmäßige Zurechnung des Guthabens erhoben. Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als der steuerpflichtige Erwerb laut Berufungsvorentscheidung (25.745,66 €) um den quotenmäßigen Anteil von 2/15 des Guthabens von 12.848,16 €, das sind 1.713,09 €, erhöht wird. Es wird diesbezüglich auf § 20 Abs. 1 ErbStG verwiesen, wonach als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, 8. Juni 2004