

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adr, vertreten durch WTG Dr. Reinhold - Mag. Veith Steuerberatungs GmbH, 1030 Wien, Am Modenapark 10/9, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 15. Dezember 2006 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird jedoch gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie Folgt:

Die Erbschaftsteuer wird festgesetzt mit insgesamt **€ 26.176,22**.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Abgabe sind der am Ende der Entscheidungsgründe dargestellten Berechnung zu entnehmen, welche insofern einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Soweit durch diesen Bescheid ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

Der Satz "Die Festsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig" hat zu entfallen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der am 2. Juli 2005 verstorbenen Frau X wurde deren Nachlass nach unbedingt abgegebener Erbserklärung mit Einantwortungsurkunde vom 13. Juli 2006 zur Gänze dem Sohn der Erblasserin, Herrn BW (dem nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.), eingearbeitet.

Zum Nachlassvermögen gehörte ua. Beteiligungen der Erblasserin an der X-GmbH (kurz GmbH) und an der X-KG. (kurz KG).

Die Erblasserin war zu 70 % an der GmbH und zu 31 % an der KG beteiligt. Auf Grund der letztwilligen Verfügung der Erblasserin erhielt von diesen beiden Beteiligungen 3/4 der Bw. in Anrechnung auf seinen Erbteil und 1/4 die erbl. Tochter Y in Anrechnung auf ihren Pflichtteil.

Nach den dem Finanzamt am 28. September 2006 übermittelten Berechnungen des steuerlichen Vertreter des Bw. betrug zum Todestag der gemeine Wert der GmbH-Anteile der Erblasserin € 22.355,11 und der steuerliche Wert der KG-Anteile der Erblasserin € 429.946,48 (ergibt für beide Beteiligungen einen Wert von € 452.301,59, davon 3/4 für den Bw.= € 339.226,20).

Mit vorläufigem Bescheid vom 15. Dezember 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber dem Bw. Erbschaftsteuer im Gesamtbetrag von € 2.036,29 fest. Bei der Berechnung der Erbschaftsteuer ging das Finanzamt von einem steuerlichen Gesamterwerb in Höhe von € 58.580,28 aus. Bei Ermittlung des Gesamterwerbes mit diesem Betrag setzte das Finanzamt für die vom Bw. erworbenen Beteiligungen der Erblasserin an der GmbH und der KG einen Betrag in Höhe von € 339.226,20 an (im Bescheid bezeichnet als "Betriebsvermögen – Anteil an Personengesellschaft") an und brachte einen Freibetrag gemäß § 15a ErbStG in Höhe von € 339.226,20 in Abzug, sodass das von Todes wegen erworbene Betriebsvermögen im Ergebnis zur Gänze steuerfrei blieb.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde damit begründet, dass der Verfassungsgerichtshof am 12. Dezember 2006 den Beschluss gefasst habe, sein eingeleitetes Gesetzesprüfungsverfahren zur Erbschaftsteuer auszuweiten. Der Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 1 (in Verbindung mit § 2 Abs. 2 Z. 4) ErbStG sei deshalb verfassungsrechtlich bedenklich, weil durch sachlich nicht begründbare divergierende Regelungen im Bereich der sachlichen Steuerpflicht, der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und des Tarifs sowie durch die auf einander nicht abgestimmte Behandlung von Aktivwerten, Schulden und Nutzungsrechten ein dem Belastungskonzept dieser Steuer entsprechende, gleichmäßige Steuererhebung nicht gesichert sei. Die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Festsetzung der Erbschaftsteuer sei rechtswidrig, weil sie auf einem verfassungswidrigen Gesetz beruhe. Es werde daher beantragt, die Erbschaftsteuer mit € 0,00 festzusetzen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. wurde vom unabhängigen Finanzsenat am 5. März 2007 telefonisch darüber informiert, weshalb nach Ansicht der Referentin des unabhängigen Finanzsenates der angefochtene Bescheid mit der Berufungsentscheidung zu verbötern sei und dass beabsichtigt werde, die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Um allenfalls noch vor Beginn der Beratungen im Gesetzesprüfungsverfahren eine

Bescheidbeschwerde an den Verfassungsgerichtshof erheben zu können, erklärt der steuerliche Vertreter im gegenständlichen Verfahren keine Stellungnahme abgeben zu wollen und ersucht um Erlassung der Berufungsentscheidung ohne vorherige Durchführung eines Vorhalteverfahrens.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer.

Gemäß § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Unstrittig ist, dass im vorliegenden Fall ein Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall erfolgt ist. Sowohl im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch das Finanzamt als auch derzeit gehören die vom Verfassungsgerichtshof in Prüfung gezogenen Bestimmungen dem Rechtsbestand an und sind diese Bestimmungen von den Abgabenbehörden daher anzuwenden.

Gemäß Artikel 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Dem unabhängigen Finanzsenat als Verwaltungsbehörde ist daher an die Gesetze gebunden. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung steht nicht dem UFS zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines "Gesetzesprüfungsverfahrens" vorbehalten. Der unabhängige Finanzsenat ist auch nicht dazu legitimiert, ein Gesetzesprüfungsverfahren zu beantragen, weshalb im gegenständlichen Berufungsverfahren eine Auseinandersetzung mit den vom Bw. unter Hinweis auf den Beschluss des VfGH 12.12.2006, B 3391/05 geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken auch nicht unter diesem Aspekt geboten ist.

Auch wenn die Ermittlung der Bemessungsgrundlage von der Bw. nicht in Frage gestellt wurde, so sind von der Abgabenbehörde zweiter Instanz dem Bescheid anhaftende Unrichtigkeiten von Amts wegen aufzugreifen.

Im vorliegenden Fall brachte das Finanzamt bei Ermittlung des steuerlichen Gesamterwerbes des Bw. eine Freibetrag gemäß § 15a ErbStG in Höhe von € 339.226,20 in Abzug.

Gemäß § 15a ErbStG 1955 bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern der Erwerber eine natürliche 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, einen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben und

Verpflichtungen zu erfüllen, nach Maßgabe der Abs. 3 und Abs. 4 bis zu einem Wert von 365.000,00 € (Freibetrag) steuerfrei, .

Gemäß Abs. 2 zählen zum begünstigten Vermögen unter anderem

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des EStG 1988 dienen; und
2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an inländischen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.
3. Kapitalanteil, 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 Abs. 3 steht der Freibetrag bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Geschenkgebers ist:

1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,
2. ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben betrage mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,
3. ein Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil in dem im Abs. 2 Z 2 und 3 angeführten Ausmaß.

Gemäß § 15a Abs. 4 ErbStG steht der Freibetrag beim Erwerb

1. eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;
2. eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteils) des Teilbetriebes zum Wert des gesamten Betriebes steht;
3. 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.

Nach 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.

Der Absatz 6 enthält Bestimmungen, unter welchen Voraussetzungen es nicht zu einer Nachbesteuerung nach Abs. 5 kommt und der Abs. 7 die Anzeigepflichten des Erwerbers über jene Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen.

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2000 wird zu § 15a ErbStG ua. Folgendes ausgeführt (1766 BlgNR 20. GP):

"Der Freibetrag (Freibetragsteil) soll grundsätzlich immer dann zustehen, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber den Betrieb zur Gänze oder mindestens zu einem Viertel überträgt. Wird ein Teilbetrieb oder Anteil an einem Teilbetrieb übertragen, so ist Anwendungsvoraussetzung für die Befreiung, daß der Wert des übertragenen Vermögens mindestens ein Viertel des Wertes des gesamten Betriebes beträgt. Ist Gegenstand der Übertragung ein Mitunternehmer- oder Kapitalanteil oder ein Teil dieses Vermögens, kommt die Begünstigung nur dann zur Anwendung, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber mindestens zu einem Viertel am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist und mindestens dieser Anteil übertragen wird."

Werden zwei gesamte Betriebe – sei es durch einen Rechtsvorgang oder durch zwei Rechtsvorgänge – übertragen, steht der Freibetrag in voller Höhe für jeden der beiden Betriebe zu. Dies soll gleichermaßen in den Fällen gelten, in welchen beispielsweise ein Betrieb und eine 100%ige Kapitalbeteiligung übergehen.

Wird Vermögen, hinsichtlich dessen die Voraussetzungen des Abs. 3 vorliegen, übertragen, so steht der Freibetrag nur entsprechend dem Ausmaß des übertragenen Vermögens zu (Freibetragsteil). Wird zB von einem Betrieb ein 30%iger Anteil geschenkt, so steht ein Freibetragsteil von 1,5 Millionen Schilling zu. Wird von einem 50%igen Mitunternehmeranteil bloß die Hälfte übertragen, so steht ein Freibetragsteil von 1,25 Millionen Schilling zu (50% von 5 Millionen Schilling = 2,5 Millionen Schilling davon ½ = 1,25 Millionen Schilling).

Erwerben mehrere Personen das begünstigte Vermögen, so soll jedem Erwerber ein dem erworbenen Anteil am Gesamtvermögen entsprechender Teil des gesamten Freibetrages (Freibetragsteiles) zustehen. Dies bedeutet, daß zB ein Freibetragsteil von 2,5 Millionen Schilling zusteht, wenn der Geschenkgeber den 50%igen Anteil, mit dem er an der Gesellschaft als Mitunternehmer beteiligt war, an eine Person überträgt; wird der Anteil an zwei Personen übertragen, so steht jedem der beiden Erwerber ein Freibetragsteil von 1,25 Millionen Schilling zu (Abs. 3 und 4). "

Im vorliegenden Fall war die Erblasserin zu 70 % am Vermögen der GmbH und zu 31 % am Vermögen der KG beteiligt und hat der Bw. von den Beteiligungen der Erblasserin jeweils 3/4 von Todes wegen erworben. Der Freibetrag in Höhe von € 365.000,00 ist daher entsprechend der Bestimmung des § 15a Abs. 4 ErbStG zu aliquotieren. Das bedeutet, dass für den Erwerb der GmbH-Anteile maximal ein Freibetrag von € 191.625,00 (70 % von € 365.000,00 = € 255.500,00, davon 3/4 = € 191.625,00) und für den Erwerb der KG-Anteile maximal ein Freibetrag in Höhe von € 84.862,50 (31% von € 365.000,00 = € 113.150,00, davon 3/4 = € 84.862,50) in Abzug zu bringen ist.

Der steuerliche Wert der vom Bw. erworbenen GmbH-Anteile beträgt € 16.766,33 (3/4 der Anteile der Erblasserin mit einem gemeinen Wert von € 22.355,11 – siehe die Berechnungen

des steuerlichen Vertreters vom 28.9.2006), sodass dieser Erwerb zur Gänze nach § 15a ErbStG steuerbefreit ist.

Der steuerliche Wert der vom Bw. erworbenen KG-Anteile übersteigt jedoch den maximalen Freibetrag nach § 15a ErbStG. Der steuerliche Wert der Beteiligung der Erblasserin an der KG beträgt insgesamt € 429.946,48 (31 % von € 1.821.861,44 - lt. Berechnung des steuerlichen Vertreters vom 28.9.2006: Teilwert des Sachanlagevermögens zuzüglich dem Kurswert der Wertpapiere der KG, zuzüglich dem Einheitswert der Betriebsliegenschaften, zuzüglich dem Teilwert der geringfügigen Wirtschaftsgüter, abzüglich dem Teilwert der Verbindlichkeiten der KG), weshalb der steuerliche Wert der vom Bw. erworbenen KG-Anteile € 322.459,86 beträgt (3/4 von € 429.946,48). Wie oben ausgeführt, steht dem Bw. für den Erwerb der KG-Anteile maximal ein Steuerfreibetrag nach § 15a ErbStG in Höhe von € 84.862,50 zu und ist daher der Differenzbetrag von € 237.597,36 (€ 322.459,86 abzüglich Freibetrag von € 84.862,50) der Erbschaftsteuer zu unterziehen. Der steuerliche Gesamterwerb des Bw. weicht daher wie Folgt von dem im angefochtenen Bescheid angesetzten Betrag ab:

steuerlicher Gesamterwerb laut angefochtenem Bescheid	€ 58.580,28
Freibetrag gemäß § 15a ErbStG laut angefochtenem Bescheid	+ € 339.226,20
Freibetrag gemäß § 15a ErbStG für die GmbH-Anteile	- € 16.766,33
aliquoter Freibetrag gemäß § 15a ErbStG für die KG-Anteile	- € 84.862,50
steuerlicher Gesamterwerb des Bw.	€ 296.177,65

Es ist daher die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Bw. wie Folgt neu zu berechnen:

Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG für den Gesamterwerb 9 % von € 296.177,00	€ 26.655,93
Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG für den Gesamterwerb, unverändert	+ € 573,24
Begünstigung gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG, unverändert	- € 110,00
anrechenbare Steuer für frühere Erwerbe, unverändert	- € 942,95
Erbschaftsteuer gesamt	€ 26.176,22

Gemäß § 289 Abs. 2, 2. Satz BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Berufungspunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot. (siehe Ritz, BAO-Handbuch, S. 232 u. 233).

Die Abänderungsbefugnis des unabhängigen Finanzsenats umfasst nicht nur die betragsmäßige Abänderung der im angefochtenen Bescheid vorgenommenen Abgabenfestsetzung, sondern ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz auch berechtigt, einen vorläufigen Bescheid durch einen endgültigen Bescheid zu ersetzen, wenn die Voraussetzungen für eine vorläufige Abgabenfestsetzung nicht vorliegen.

Gemäß § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen Bescheides durch einen vorläufigen Bescheid ist im Falle der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Nach § 200 Abs. 2 BAO ist bei Beseitigung der Ungewissheit eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen Bescheid zum endgültigen erklärt.

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich zweierlei:

Einerseits sind die Voraussetzungen angeführt (Ungewissheit der Abgabepflicht, Ungewissheit des Umfangs der Abgabepflicht), andererseits besteht bei gegebenen Voraussetzungen ein Ermessensspielraum für die Abgabenfestsetzung (vorläufig oder endgültig).

Aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass Abgabenbescheide nur bei zeitlich bedingter Ungewissheit vorläufig erlassen werden dürfen. Es muss sich um eine Ungewissheit im Tatsachenbereich handeln, nicht um eine rechtliche Qualifizierung. Dem Gesetz zu entnehmen ist als Voraussetzung eine nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens bestehende Ungewissheit; keinesfalls also eine Ungewissheit, die auf mangelnde Ermittlungen zurückzuführen ist. Die Bestimmung ist nicht dazu geeignet, Bescheide auf dieser Rechtsgrundlage zu erlassen und erst danach ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchzuführen (VwGH 17.12.1992, 91/16/0137).

Der angefochtene Bescheid ist vom Finanzamt unter Anwendung des § 200 Abs. 1 BAO erlassen worden. Weder aus der Aktenlage noch aus der Begründung des angefochtenen Bescheides geht hervor, worin das Finanzamt eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 erblickt hat. Den Berechnungen des steuerlichen Vertreters lagen bereits die Jahresabschlüsse der GmbH und der KG zum 31. Dezember 2005 bei, sodass der Ermittlung der steuerlichen Werte der Beteiligungen keine Ungewissheit im Tatsachenbereich entgegen stand. Sollte die Festsetzung bloß deshalb vorläufig erfolgt sein, weil § 15a Abs. 5 ErbStG unter bestimmten Voraussetzungen eine Nachversteuerung vorsieht (darauf deuten die Ausführungen unter Tz.

5.1 der Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen, veröffentlicht in AÖFV 1999/277, hin) so ist dazu Folgendes zu sagen:

Bei der Nacherhebung der Steuer nach § 15a Abs. 5 ErbStG handelt es sich um einen eigenständigen Tatbestand und entsteht die Steuerschuld für die nachzuerhebende Steuer erst mit der Verwirklichung eines im § 15a ErbStG beschriebenen Sachverhaltes. Dass die nachzuerhebende Steuer unter Berücksichtigung des Erwerbes von nicht begünstigtem Vermögen ähnlich der Zusammenrechnung iSd § 11 ErbStG zu berechnen ist, ändert nichts daran, dass es sich um verschiedene Steuerfälle handelt. Für eine vorläufige Festsetzung der Besteuerung des nicht begünstigten Erwerbes iSd § 200 BAO ist damit kein Raum gegeben (siehe Fellner, Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 15a ErbStG, Rz 32).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2007