



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EK, M, vertreten durch Dr. Friedrich Fromherz, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Graben 9, vom 6. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch RR AD Renate Pfändtner, vom 22. Juni 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird in Höhe von 1.534,22 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Nach dem am 4. Februar 2004 verstorbenen Erblasser Ing. EG haben seine drei Töchter auf Grund eines Testaments jeweils die unbedingte Erbserklärung abgegeben.

Hinsichtlich des Hälfteanteiles an der in die Verlassenschaft fallenden Liegenschaft EZ 231, GB K, welcher vom Erblasser im Jahr 1999 im Erbwege von seiner vorverstorbenen Ehegattin und Mutter der nunmehrigen erbserklärten Erben erworben worden war, beantragen die Erbsinnen am 10. Mai 2004 die Steuerermäßigung gemäß § 17 ErbStG.

Sodann hat das Finanzamt der Tochter EK für deren Erwerb von Todes wegen im Ausmaß von 50/100 stel, wobei die Steuerbegünstigung nach § 17 ErbStG gewährt wurde, Erbschaftssteuer in Höhe von 1.522,93 € vorgeschrieben.

Ausgehend von einem anteiligen Erwerb in Höhe von 35.963,55 € wurde die Steuer wie folgt berechnet:

anteiliger Erwerb	35.963,55 €
-------------------	-------------

Freibetrag	- 2.200,00 €	
Steuerpflichtiger Erwerb	33.763,00 €	100,00 %
Gem. § 17 beg. Vermögen ant.	17.550,48 €	
darauf entfallende Passiva (39,66 %)	- 6.960,52 €	10.589,96 € 31,37 %
Steuer 3,5 % von 33.763,00	1.181,71 €	
<i>Davon entfallen 31,37 % auf das beg. Vermögen</i>	<i>davon 1/2 - 185,29 € Strittig!</i>	
Zuschlag 2 % von 35.100,97	702,02 €	
2 % vom beg. Vermögen, = 351,00, davon 1/2	- 175,50 €	
Steuer lt. Bescheid	1.522,93 €	

Gegen diesen Erbschaftssteuerbescheid vom 22. Juni 2004 hat EK und nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, rechtzeitig berufen, weil gemäß § 17 ErbStG der halbe Steuersatz hinsichtlich des gesamten, nicht um Passiva gekürzten, Liegenschaftsvermögens zu gewähren sei, sodass die Erbschaftssteuer richtig 1.401,09 € betrage.

Aufgrund der abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2004 hat die Bw den gegenständlichen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Zur Begründung führt die Bw wie folgt aus:

Aus dem Gesetzeswortlaut „die auf dieses Vermögen entfallende Steuer“ ergäbe sich zwingend, dass bei einem anfallenden Vermögen, das nach § 17 ErbStG zu beurteilen sei, die Steuer auf die Hälfte zu ermäßigen sei, ohne Kürzung des begünstigten Vermögens um die Abzugsposten. Wäre der halbe Liegenschaftsbesitz schon im Jahr 1999 zugefallen, wäre der Wert des nunmehr zu versteuernden Vermögens um 35.100,97 € niedriger und es würde sich eine fiktive Steuer in Höhe von 918,45 € ergeben. Soweit allerdings der Bw nunmehr entsprechend ihrer Erbquote auch begünstigtes Vermögen zufällt, sei nur die halbe Steuer auszumessen, sohin 482,63 €. Zuzüglich des obigen Betrages ergäbe sich daher eine zu entrichtende Steuer von 1.401,08 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Grundlagen des mit der gegenständlichen Berufung bekämpften Erbschaftssteuerbescheides werden von der Bw nicht bestritten. Strittig ist lediglich die Art der Berechnung der Erbschaftssteuer.

Im Nachlass nach Ing. EG , verstorben am 4. Februar 2004, befand sich das Grundstück EZ 231, GB K , mit einem Einheitswert von 23.400,00 €, welches er zur Hälfte von seiner am 17. Mai 1999 vorverstorbenen Ehegattin im Erbweg erworben hatte.

Diesbezüglich haben die Erben den begünstigten Steuersatz gemäß § 17 ErbStG beantragt, welcher wie folgt lautet:

Wenn Personen der Steuerklassen I oder II Vermögen anfällt, das in den letzten fünf Jahren vor dem Anfall von Personen der gleichen Steuerklassen erworben worden ist und der Besteuerung nach diesem Bundesgesetz unterlegen hat, wird **die auf dieses Vermögen entfallende Steuer** um die Hälfte und, wenn der frühere Steueranfall mehr als fünf Jahre, aber nicht mehr als zehn Jahre hinter dem späteren zurückliegt, um ein Viertel ermäßigt.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes steht außer Zweifel, dass für den Erwerb von Todes wegen durch die Bw und Tochter des Erblassers hinsichtlich des obigen Grundstückes die beantragte Begünstigung gemäß § 17 ErbStG (im Hälfteausmaß) grundsätzlich zusteht.

Während jedoch das Finanzamt die Steuerbegünstigung lediglich anteilig gewährt hat, vermeint die Bw die Begünstigung sei vom gesamten, begünstigten Erwerb zu berechnen.

Die entscheidende Behörde gelangt allerdings aufgrund einer Wortinterpretation des § 17 ErbStG wie die Abgabenbehörde I. Instanz zu der Ansicht, dass ausschließlich die Steuer im tatsächlich anfallenden Ausmaß anteilig um die Hälfte gekürzt werden darf. Die Bw hingegen berechnet einen fiktiven Steuerbetrag vom dreifachen Einheitswert, welcher sich nach dem Gesetz als solcher nicht ergeben würde, und ermäßigt diesen.

Zu der streitgegenständlichen Problematik wird auch in Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 17, Kapitel 9, ausgeführt:

Beim Zusammenfallen eines begünstigten mit einem nicht begünstigten Erwerb ist die Steuer zunächst vom Gesamtanfall zu berechnen und sodann im Verhältnis der beiden Vermögensschaften aufzuteilen und die Abgabe nur vom nicht begünstigten Erwerb voll zu erheben.

Die Steuer vom Gesamterwerb beträgt unstrittig 1.181,71 €. Nun gilt es diese Steuer auf das begünstigte und das nicht begünstigte Vermögen in dem Verhältnis, in dem beide Vermögen zueinander stehen, aufzuteilen.

Der Erblasser hat lt. Vermögensbekenntnis folgende Werte hinterlassen:

	Nachlassvermögen	Anteil Bw 50/100
Grundstück (EW 3-fach)	70.201,95 €	35.100,98 €
Sonstiges Vermögen	49.003,09 €	24.501,54 €

Summe der Aktiva	119.205,04 €	59.602,52 €
- Summe der abzugsfähigen Passiva	47.277,95 €	23.638,98 €
Ergibt Reinerwerb	71.927,09 €	35.963,54 €

Das begünstigte Vermögen besteht aus dem halben, anteiligen Einheitswert des Grundstückes (Hälfte von 35.100,98 €). Setzt man diesen Wert in Relation zum anteiligen Gesamtvermögen, so macht das begünstigte Vermögen rd. 30 % des Gesamtvermögens aus. Zu dem gleichen Ergebnis gelangt man übrigens, wenn man, wie das Finanzamt, Nettowerte miteinander vergleicht.

brutto	Begünstigtes Vermögen	17.550,49 €	29,45 %
	nicht begünstigtes Vermögen	42.052,03 €	70,55 %
	Gesamterwerb	59.602,52 €	100,00 %
netto	Begünstigtes Vermögen (wie Bescheid)	10.589,96 €	29,45 %
	nicht begünstigtes Vermögen	25.373,59 €	70,55 %
	Gesamterwerb	35.963,55 €	100,00 %

Nach dem Wortsinn des § 17 ErbStG entfällt daher ein Anteil von 29,45 % der Steuer vom Gesamterwerb auf das begünstigte Vermögen und ist daher um die Hälfte zu ermäßigen. Das Finanzamt gelangt lediglich deshalb zu einer anderen Relation, weil es bei seiner Berechnung des begünstigten Anteiles zusätzlich den Freibetrag einbezieht. Dies steht jedoch nicht im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut. Diesbezüglich kann auch auf das zweite Berechnungsbeispiel in Dorazil, Kapitel 12, hingewiesen werden. Auch hier berücksichtigt der Autor den Freibetrag lediglich anteilig.

Die Erbschaftssteuer errechnet sich somit wie folgt:

Steuer vom Gesamterwerb	1.181,71 €	
- Ermäßigung (29,45 %, davon ½)	- 174,01 €	1.007,70 €
Zuschlag lt. Bescheid	702,02 €	
- Ermäßigung lt. Bescheid	- 175,50 €	526,52 €
		1.534,22 €

Folgt man dem Berechnungsbeispiel aus dem Kommentar, ergibt sich (abgesehen von einer Rundungsdifferenz) die gleiche Steuer:

Gesamterwerb	35.963,55 €	
Abzüglich Freibetrag	- 2.200,00 €	
Bemessungsgrundlage	33.763,55 €	
Hievon ErbSt 3,5 %		1.181,71 €
Begünstigtes Vermögen	10.589,96 €	
Abzüglich anteiliger Freibetrag (29,45 %)	647,90 €	
Bemessungsgrundlage	9.942,06 €	
Darauf entfallende Steuer (3,5 %)	347,97 €	
Ermäßigung		- 173,99 €
Steuer für den Gesamterwerb (ohne Zuschlag)		1.007,72 €

Soweit die Bw vermeint, für die Begünstigung nach § 17 ErbStG sei nur der – nicht um Passiva gekürzte - Einheitswert maßgeblich, ist ihr außerdem entgegen zu halten:

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Die Erbschaftssteuer ist allerdings eine Bereicherungssteuer, daher ist das angefallene Vermögen um die auf diesem lastenden Schulden (Verbindlichkeiten) und darüber hinaus noch um bestimmte andere, im Gesetz angeführte Ausgaben (§ 20 Abs. 4 ErbStG) zu mindern. Nur dieser Reinerwerb unterliegt der Steuer. Das Gesetz geht lt. Verwaltungsgerichtshof vom so genannten „Nettoprinzip“ aus.

Diese Auslegung hat auch in Zusammenhang mit der Steuerbefreiung gemäß § 17 ErbStG zu gelten, sodass unter dem Vermögen nach dieser Bestimmung nur das begünstigte „Rein“vermögen verstanden werden kann. Jede andere Berechnung würde zu einer Verschiebung der tatsächlichen Relation zwischen den Vermögenschaften führen.

Darüber hinaus ist für die Wertermittlung gemäß § 18 ErbStG, soweit nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Daraus folgt, dass Gegenstand der Besteuerung beim Erwerb von Todes wegen das angefallene Vermögen in dem Zustand ist, in welchem es sich im Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 12 Abs. 1 Z1 ErbStG) sowohl seinem Umfang als auch seiner Bewertung nach befunden hat. Aus dem Prinzip der tatsächlichen Bereicherung durch einen erbschaftssteuerlich relevanten Vorgang

ergibt sich, dass eine fiktive Weglassung der begünstigten Liegenschaft (Lösungsansatz der Bw lt. Vorlageantrag) nicht zulässig ist.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 20. März 2007