



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IG, Adr, vertreten durch Herbert Emsenhuber, Steuerberater, 3243 St. Leonhard/Forst, Melkfeld 11a, vom 16. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16. Mai 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert.

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Erwerb von Todes wegen	395.629,67 €	Erbschaftssteuer	22.282,90 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage/n und die Höhe der Abgabe/n sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

KG hatte testamentarisch seine drei Kinder zu gleichteiligen Erben eingesetzt und damit seine Ehegattin auf den Pflichtteil beschränkt.

Im Verlassenschaftsverfahren nach dem am 31. Dezember 2005 verstorbenen KG haben sodann die drei Kinder aufgrund des Testamentes vom 26. Februar 2004 eine unbedingte Erbantrittserklärung zu je einem Drittel des Nachlasses abgegeben. Der Pflichtteil der Witwe wurde mit einem Sechstel des reinen Nachlassvermögens bestimmt.

Die Erben haben nachstehende Vermögenserklärung erstattet:

Aktiva			
Hälfteanteil EZ Li	37.935,23 €		Witwe
EZ XY	578.185,08 €		Erben
Bankguthaben, Flinte, KFZ	1.789,11 €	617.909,42 €	
Passiva			
Begräbniskosten	4.501,60 €		
Darlehen Hypo	2.878,10 €		Witwe
Sonstige Verbindlichkeiten	4.522,70 €	11.902,40 €	

Zur Abgeltung ihres Pflichtteiles hat die Witwe mit Erb- und Pflichtteilsübereinkommen die Hälfte an der Liegenschaft EZ Li, samt dem darauf sichergestellten Darlehen Hypo, übernommen und haben ihr die drei erbl. Kinder an den Liegenschaften EZ XY im Sinne des Testamentes überdies das Fruchtgenussrecht - verbunden mit den daraus erzielten Mieteinnahmen und gegen Substanzabgeltung - eingeräumt.

Für ihren Erwerb von Todes wegen hat das Finanzamt mit Bescheid vom 16. Mai 2006 der Witwe, Frau IG, nunmehrige Berufungswerberin, = Bw., Erbschaftssteuer in Höhe von 61.862,90 € vorgeschrieben.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Wert der Grundstücke (dreifacher EW, EZ Li)	37.935,23 €
Fruchtgenussrecht (begrenzt mit dem dreifachen EW, EZ XY)	578.185,08 €
Bankverbindlichkeiten (Darlehen Hypo)	- 2.878,10 €
Freibetrag	- 2.200,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	611.042,00 €

Dagegen hat die Bw. am 16. Juni 2006 Berufung erhoben, weil einerseits der Barwert des Fruchtgenussrechtes abzüglich Substanzabgeltung und sonstiger Kosten lediglich 362.772,54 € betrage. Außerdem sei bei der Berechnung der Erbschaftssteuer die Steuerbegünstigung des § 17 ErbStG nicht berücksichtigt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Juli 2006 hat das Finanzamt dem Begehren der Bw. teilweise stattgegeben, indem es den von der Bw. unter Abzug von Kosten ermittelten, geringeren Wert des Fruchtgenussrechtes anerkannt hat, sodass sich der steuerpflichtige Erwerb auf 395.629,00 € reduziert hat und die Erbschaftssteuer neu in Höhe von 40.321,60 € festgesetzt wurde.

Die Zuerkennung der Steuerbegünstigung gemäß § 17 ErbStG hat das Finanzamt jedoch mit der Begründung verweigert, dass § 17 nur einmal zur Anwendung gelangen könne. Die Begünstigung sei für den Erwerb der Liegenschaften durch die Erben in Abzug gebracht worden. Für den Erwerb des Fruchtgenussrechtes könne daher der Steuervorteil nicht noch einmal gewährt werden.

An dieser Stelle soll angemerkt werden, dass bei den Erben die Steuerbegünstigung des § 17 ErbStG zu Gunsten der Steuerpflichtigen in der Form angewendet wurde, dass die Bemessungsgrundlage und nicht erst, wie im Gesetz ausdrücklich vorgesehen, die darauf entfallende Steuer halbiert wurde. Dies kann jedoch auf die Entscheidung hinsichtlich der Besteuerung der Witwe keinen Einfluss nehmen.

Sodann hat die Bw. am 4. August 2006 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Zur Begründung hat die Bw. im Wesentlichen ausgeführt: Zweck der Begünstigung sei es vor allem, eine mehrmalige Besteuerung von Vermögen im Bereich der engeren Familie zu vermeiden. Trotz Vorliegens der übrigen Voraussetzungen sei die Begünstigung des § 17 ErbStG nach Auskunft der Abgabenbehörde nicht gewährt worden, weil es sich nicht um das gleiche Vermögen handle. Für die Anwendung des § 17 sei es aber ohne Bedeutung, ob dem Erwerber die Vermögenssubstanz oder nur ein Nutzungsrecht an der Vermögenssubstanz zufalle. Der VwGH spreche sich in seinen grundlegenden Erkenntnissen für den Grundsatz der dinglichen Surrogation aus, wonach das Vermögen seiner Art nach nicht dasselbe geblieben sein müsse. Die Begünstigung sei auch noch anzuwenden, wenn das später übertragene Vermögen wertmäßig dem bereits früher übertragenen Vermögen gleichkomme bzw. es nicht übersteige. Im konkreten Fall handle es sich um den gleichen Vermögensgegenstand, welcher durch das Fruchtgenussrecht quasi auf die Kinder und die Ehefrau aufgeteilt würde. Es würde

daher dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen, wenn sich durch die Nichtanwendung des § 17 eine höhere Steuerbelastung ergäbe.

Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt, welcher im weiteren Verfahren zunächst das zugrunde liegende Testament beigeschafft hat. Letzteres lautet in seinem Punkt III wie folgt:

Ferner bestimme ich, dass meiner Ehegattin ... das alleinige auch grundbücherlich sicherzustellende Fruchtgenussrecht an den mir gehörigen Liegenschaften ... verbunden mit den daraus erzielten Mieteinnahmen zukommt.

Mit Schreiben vom 14. August 2008 hat die Bw auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 gemäß § 17 ErbStG die auf dieses Vermögen entfallende Steuer um die Hälfte ermäßigt.

Im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Anwendbarkeit des § 17 ErbStG strittig. Unzweifelhaft sind hinsichtlich der Liegenschaften EZ XY, welche KG im Erbwege nach seiner Mutter im Jahre 2001 erworben hatte, grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung gemäß § 17 ErbStG gegeben.

Soweit die Steuerbegünstigung nur einem eingeschränkten Personenkreis zusteht, stellt sich zunächst die Frage, ob die Bw. das Fruchtgenussrecht von ihren Kindern als Pflichtteilsberechtigte (Steuerklasse III) oder vom Ehegatten als Vermächtnisnehmerin (Steuerklasse I) erworben hat.

Nach § 774 ABGB kann ein Pflichtteil nämlich auch in Form eines Vermächtnisses hinterlassen werden. Wird demgemäß der Pflichtteilsberechtigte durch letztwillige Verfügung des Erblassers ausdrücklich mit einem Vermächtnis bedacht, wird er zum Vermächtnisnehmer. Aufgrund des eindeutigen Inhaltes des erbl. Testamentes vom 26. Februar 2004 ist das Finanzamt zutreffend davon ausgegangen, dass der Erblasser eine bindende Anordnung getroffen hat, sodass der Erwerb von Todes wegen durch Vermächtnis vom Ehegatten herrührt, sodass die Steuerklasse I zur Anwendung kommt und die weitere Voraussetzung für eine Steuerbegünstigung gemäß § 17 ErbStG gegeben ist.

Zweck der Begünstigungsvorschrift des § 17 ErbStG ist es, die steuerliche Belastung in den Fällen zu mindern, in denen das gleiche Vermögen innerhalb kurzer Zeit mehrfach auf Personen des engsten Familienkreises durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung übergeht.

Unerlässlich für die Inanspruchnahme der Begünstigung ist jedoch darüber hinaus, dass dasselbe Vermögen bzw. dasselbe Wirtschaftsgut den Anlass für eine Mehrfachbesteuerung bildet. Lehre und Rechtsprechung lassen von dem strengen Erfordernis der Nämlichkeit nur insofern eine Ausnahme zu, als es für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung noch als ausreichend erachtet wird, wenn zwar nicht das Wirtschaftsgut als solches mehrfach übertragen wird, wohl aber an seine Stelle ein Ersatz getreten ist, welcher bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise zumindest wertmäßig noch gleich ist, sodass zumindest wertmäßig noch von demselben Vermögen gesprochen werden kann. Es gilt der Grundsatz der dinglichen Surrogation.

Vom Gesetz wird nicht verlangt, dass „dasselbe“ Vermögen noch in derselben Form weitergegeben werden muss. Beim Vergleich zwischen den erworbenen und den weitergegebenen Vermögensgegenständen ist nur der wertmäßige Umfang beider Vermögensgegenstände und nicht die Gleichheit desselben Vermögensgegenstandes zu prüfen.

Nach der deutschen Rechtsprechung ist die Anforderung der Identität erfüllt, soweit bei Austausch eines konkreten Gegenstandes der Wert des Zugewandten als Gegenstand der früheren und nunmehrigen Besteuerung erhalten geblieben ist.

(siehe Fellner Kommentar zum ErbStG, § 17 Rz 4)

Im Berufungsfall wurden in einem ersten todeswegigen Erwerb Liegenschaften vererbt, welche nunmehr ein weiteres Mal übertragen werden.

Diesbezüglich vertritt die Bw. die Auffassung, dass durch die Einräumung des Fruchtgenussrechtes das begünstigte Vermögen quasi zwischen den Erben und ihr als Noterbin aufgeteilt worden sei, sodass beide Teile die Voraussetzung für die Steuerbegünstigung erfüllen.

Die Bw stützt sich hierfür auf ein Erkenntnis des Reichs Finanzhofes, wonach es für die Anwendung des § 17 ErbStG ohne Bedeutung ist, ob dem Erwerber die Vermögenssubstanz oder nur ein Nutzungsrecht an der Vermögenssubstanz zufällt (RFH 30. Juni 1931, RStBl. 621).

Fraglich ist somit, ob das bloße Liegenschaftsvermögen als Substanz plus das zugehörige Nutzungsrecht an der Substanz zusammen wiederum dasselbe Vermögen darstellen, welches bereits einmal übertragen wurde oder ob mit der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes neues Vermögen geschaffen wurde, welches neben dem Eigentumsrecht besteht und sich wesentlich von diesem unterscheidet.

Die letztere Auffassung könnte (sinngemäß) durch das Erkenntnis des VwGH vom 24. September 2002, 2002/16/0058, unterstützt werden, worin der Gerichtshof einen ähnlichen Sachverhalt zu beurteilen hatte, bei dem der Liegenschaftseigentümer seinem Sohn ein Baurecht eingeräumt hat. In diesem Fall hat der Gerichtshof keine Identität zwischen dem Eigentumsrecht am Grundstück und dem für das zugehörige Bauwerk bestellten Baurecht erkannt. Den Eigentümern der Liegenschaft verbleibe ihr Vollrecht an der Liegenschaft, während es sich beim Baurecht um ein davon verschiedenes Wirtschaftsgut, das durch Zeitablauf erlischt, handle.

In der Judikatur wird es allerdings als ausreichend angesehen, wenn an Stelle des Wirtschaftsgutes, ein Ersatz getreten ist, der in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Schluss erlaubt, dass zumindest wertmäßig noch von demselben Vermögen gesprochen werden kann. Die Begriffe „dasselbe Vermögen“ bzw. „dasselbe Wirtschaftsgut“ sind dabei nicht eng auszulegen.

Eine bloße Deckungsrechnung zum Nachweis der Nämlichkeit des erworbenen Vermögens ist allerdings solange nicht ausreichend, als damit nicht erwiesen wird, dass die zugefallenen Wirtschaftsgüter das Surrogat für jene Vermögensteile darstellen, die aus dem schon besteuerten Vorerwerb stammen.

Im gegebenen Fall handelt es sich bei dem eingeräumten Fruchtgenussrecht aber weder um den konkreten Gegenstand der mehrfach übertragen wurde, auch nicht um einen Ersatz an Stelle des bereits einmal übertragenen Vermögens, sondern tritt der Fruchtgenuss zu dem übertragenen Vermögen noch hinzu. Allerdings überträgt der Erblasser wertmäßig nicht mehr, als er selbst erhalten hat, da das Fruchtgenussrecht als mit dem Erwerb in wirtschaftlicher Beziehung stehend gemäß § 20 Abs. 5 ErbStG bei den Erben abzuziehen ist. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise besteht daher die Identität zwischen der vormals übertragenen Liegenschaft und der Summe aus der mit dem Fruchtgenuss belasteten Substanz und dem Fruchtgenussrecht, da der Wert des Zugewandten als Gegenstand der früheren und nunmehrigen Besteuerung gleich ist.

Soweit die Bw. darauf hinweist, dass es für die Anwendung des § 17 ohne Bedeutung sei, ob dem Erwerber die Vermögenssubstanz oder nur ein Nutzungsrecht an der Vermögenssubstanz zufällt, wird auch vom Finanzamt dem nicht grundsätzlich entgegengetreten.

Letztlich kommt die entscheidende Behörde daher bei Würdigung aller Argumente zu der Auffassung, dass es dem Zweck der Bestimmung entspricht, soweit sich das Fruchtgenussrecht bei den Erben wertmindernd ausgewirkt hat und das begünstigte Vermögen daher nicht zur Gänze in den Genuss der Steuerhalbierung gekommen ist, dass § 17 ErbStG auch bei der

Fruchtgenussberechtigten zur Anwendung kommen kann. Die Bestimmung des § 17 ErbStG sollte den Sinn und Zweck haben, mehrfache Erbgänge gesamthaft betrachtet, ohne Rücksicht auf die Lage im Einzelfall steuerlich zu begünstigen. Die Steuerbegünstigung soll daher auch nach Ansicht des UFS richtigerweise zwar nur einmal, aber - wertmäßig - zur Gänze zum Tragen kommen. In diesem Sinn kann dem Argument des Finanzamtes, die Steuerbegünstigung dürfe nur einmal, allein bei den Erben gewährt werden, nicht gefolgt werden. Nicht zuletzt handelt es sich bei § 17 ErbStG nicht um eine ausschließlich persönliche Steuerbefreiung, sondern müssen auch sachliche Voraussetzungen gegeben sein, sodass auch deshalb die Begründung des Finanzamtes nicht ausreichend stichhaltig ist.

Im konkreten Fall hat der Erblasser die Liegenschaft eben an die Kinder und die Witwe in der Form „vererbt“, dass er der Witwe die Nutzung an der Liegenschaft hat zukommen lassen und den Kindern das nackte Eigentum. Insofern handelt es sich sowohl beim Erwerb der Witwe, als auch beim Erwerb der Kinder um dasselbe Vermögen, das wirtschaftlich gesehen nach Nutzung und Substanz vom Erblasser aufgeteilt wurde. Es kann daher sowohl den Kindern als auch der Witwe die Steuerbegünstigung des § 17 ErbStG gewährt werden, vor allem unter Bedachtnahme auf Sinn und Zweck der Bestimmung, wonach eine Wegsteuerung des Familienvermögens verhindert werden soll.

Die Erbschaftssteuer berechnet sich bei Anwendung des § 17 ErbStG wie folgt:

EW nicht beg. Vermögen	37.935,23 €		
Abzgl. Schulden	- 2.878,10 €	35.057,13 €	= 8,81 %
FG (=begünstigtes Vermögen)		362.772,54 €	= 91,19 %
Freibetrag		- 2.200,00 €	
Steuerpflichtiger Erwerb		395.629,67 €	
Davon 10 % lt. Tarif		39.562,97 €	
91,19% steuerbegünstigt	36.077,47 €		
Davon gem. § 17 die Hälfte	18.038,74 €	- 18.038,74 €	
		21.524,23 €	
+ Äquivalent		758,70 €	
Erbschaftssteuer		22.282,90 €	

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 18. August 2008