



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr.Norbert Schneider, Notar, 3970 Weitra, Rathausplatz 17, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22 .August 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die auf den zu beurteilenden Fall wesentlichen Punkte des zwischen dem Berufungswerber, (Bw.), und O.B. in Form eines Notariatsaktes abgeschlossenen und am 25 .Mai 2007 unterfertigten Übergabevertrages lauten wie folgt:

Erstens: Herr O.B. übergibt hiermit an seinen Sohn M.B., und dieser übernimmt hiermit von seinem genannten Vater die demselben gehörigen sechsundsechzig Eintausendzweihundertfünfundzwanzigstel-Anteile (66/1225) an der Liegenschaft: xx.², mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an der Wohnung 00. untrennbar verbunden ist, so wie alles liegt und steht, samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, und allem in der vertragsgegenständlichen Wohnung befindlichen Inventar, welches ohne Verkehrswert ist. Der Einheitswert der vorstehend genannten Liegenschaftsanteile beträgt gemäß Finanzamt A., Standort B. laut Aktenzeichen 000. zum Übergabestichtag € 5.458,11 in Worten fünftausendvierhundertachtundfünfzig Euro elf Cent.

Zweitens: Als einziges Entgelt für die Übergabe der vertragsgegenständlichen Eigentumswohnung bedingt sich hiermit der Übergeber das unentgeltliche Fruchtgenussrecht bis zum dreißigsten September zweitausendneun (30.9.2009) an der vertragsgegenständlichen Wohnung aus, wobei seitens des Übergebers ausdrücklich auf eine grundbürgerliche Sicherstellung des vorgenannten Fruchtgenussrechtes verzichtet wird. Zu Gebührenbemessungszwecken wird das vorstehend genannte Fruchtgenussrecht des Übergebers mit dem Gesamtwerte von € 5.600,00 in Worten fünftausendsechshundert Euro bewertet.

Drittens: Die Übergabe beziehungsweise Übernahme der vertragsgegenständlichen Eigentumswohnung seitens des Übergebers in das Eigentum, den Besitz und Genuss des Übernehmers mit Vorteil und Last, Gefahr und Zufall erfolgt mit Unterfertigung dieses Vertrages, hinsichtlich der Nutzungen jedoch eingeschränkt durch vorstehend genanntes Fruchtgenussrecht.

Neuntens: Der Übernehmer erklärt von dem Übergeber innerhalb der letzten zehn Jahre keine Schenkungen im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes erhalten zu haben. Da der Übergeber eine Hälfte der vertragsgegenständlichen Eigentumswohnung aufgrund des Ergebnisses des Verlassenschaftsverfahrens seiner am vierundzwanzigsten Oktober zweitausendfünf (24.10.2005) verstorbenen Ehegattin R.B. erworben hat wird die Steuerermäßigung gemäß Paragraph siebzehn (§ 17) des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes geltend gemacht.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 22 .August 2007 wurde dem Bw. für diesen Erwerb die Schenkungssteuer mit € 393,96 vorgeschrieben (gemäß § 28 ErbStG gerundeter steuerpflichtiger Erwerb= Wert des Grundstückes: € 16.374,33 abzüglich Gegenleistung :€ 5.600,00 abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG: € 2.200,00, davon gemäß § 8 Abs.1 ErbStG 2,5% = € 214,35, zuzüglich Erhöhung gemäß § 8 Abs.4 ErbStG=2% vom steuerlich maßgeblichen Wert des Grundstückes idHv.10.774,00, abzüglich Begünstigung gemäß § 17 ErbStG idHv. € 35,87)

Zur Bemessung der Begünstigung gemäß § 17 ErbStG wurde in diesem Bescheid folgendes festgestellt:

In der Verlassenschaft nach R.B. hat der Geschenkgeber 33/1225 Anteile an der Liegenschaft KG xy. erworben. Doch nur ein Drittel davon hat der Erblasser aufgrund seines Erbrechtes als erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb erhalten, folglich ist nur das Drittel gemäß § 17 ErbStG als begünstigtes Vermögen heranzuziehen.

Weiteres handelt es sich bei dem gegenständlichen Übergabsvertrag um eine gemischte

Schenkung. Es ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Gegenleistung vom begünstigten Vermögen abzuziehen.

Wert der Grundstücke : Gegenleistung = begünstigtes Vermögen : x=

$$16.374,33 : 5.600 = 2729,01 : x$$

$$x = 933,31 (= \text{anteilige Gegenleistung})$$

$$\begin{aligned} \text{begünstigtes Vermögen} - \text{anteiliger Gegenleistung} &= \text{Wert des begünstigten Vermögen} \\ &= 1.795,69 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{steuerpflichtiges Vermögen} : \text{begünstigten Vermögen} &= \text{Steuer (gern. § 8 (1) Erb):} x \\ &= 10.744,33 : 1.795,69 = 214,35 : x \end{aligned}$$

$$x = 35,82 (= \text{Steuer gem. § 8(1) Erb, die auf das begünstigte Vermögen entfällt})$$

$$\text{anteilige Steuer gem. § 8 (1) ErbStG} = 35,82$$

$$\text{zuzüglich Erhöhung gem. § 8 (4) ErbStG} = 35,90$$

$$\text{Summe: } 71,72$$

$$35,87 = \text{davon 50\% Begünstigung}$$

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw. durch seinen bevollmächtigten rechtlichen Vertreter fristgerecht Berufung und beantragte darin die Abänderung des bekämpften Bescheides dahin gehend, dass die Steuerbegünstigung des § 17 ErbstG hinsichtlich des Erwerbes von 33/1225 der übergabevertragsgegenständlichen 66/1225 Liegenschaftsanteile gewährt werde.

Als Begründung dazu führte er im Wesentlichen folgendes an:

Obwohl O.B. im Verlassenschaftsverfahren nach R.B. nur zu einem Dritt als Erbe berufen gewesen wäre, hätte er aufgrund des zwischen ihm und seinen beiden Söhnen abgeschlossenen Erbteilungsübereinkommen vom 15. Dezember 2005 die erblichen 33/1225 Anteile an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft alleine erworben und konnte deshalb aufgrund des Einantwortungsbeschlusses vom 10. Jänner 2006 in das Grundbuch als Eigentümer der vorgenannten Liegenschaftsanteile eingetragen werden. O.B. wäre bei der Berechnung der Erbschaftssteuer als Ehemann der Erblasserin unter die Steuerklasse I gefallen und hätte diese Liegenschaftsanteile mit dem verfahrensgegenständlichen Übergabevertrag seinem Sohn zugewendet, welcher bei der Berechnung der Schenkungssteuer für diese Zuwendung ebenfalls als Person der Steuerklasse I gegolten hat. Die in Rede stehenden Liegenschaftsanteile wären daher innerhalb der in § 17 ErbstG gebotenen Frist von Personen der Steuerklasse I erworben worden.

Darüber hinaus wären auch im Verlassenschaftsverfahren nach R.B. sämtliche Erben als Personen der Steuerklasse I anzusehen gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. September 2007 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen und dazu im Wesentlichen folgendes ausgeführt:

Die erblichen Liegenschaftsanteile wären vom Geschenkgeber lediglich zu einem Drittel im Erbwege, jedoch zu zwei Dritteln im Wege des Erbübereinkommens im Zuge der Erbteilung erworben worden. Ein Erbübereinkommen würde als Rechtsgeschäft unter Lebenden im Falle der Unentgeltlichkeit der Schenkungssteuer und im Falle der Entgeltlichkeit der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Im vorliegenden Fall wäre im Erbübereinkommen die Übernahme der erblichen Liegenschaftsanteile durch O.B., gegen dessen Verpflichtung sämtliche Passiva und Verfahrenskosten der Verlassenschaft nach R.B. zu übernehmen, vereinbart worden. Zusätzlich wäre in der im Erbübereinkommen enthaltenen Vereinbarung, im Übrigen die Erbteilung außergerichtlich zu regeln, eine Gegenleistung für die Übernahme dieser Liegenschaftsanteile erblickt worden und im Hinblick auf die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs.1 Z 3 GrEStG keine weiteren dazu Erklärungen abverlangt worden.

Der Erwerb der erblichen 2/3 Liegenschaftsanteile durch O.B. mittels Erbübereinkommen würde sich daher als entgeltlicher darstellen, für welchen aufgrund der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs.1 Z 3 GrEStG keine Grunderwerbsteuer vorzuschreiben gewesen wäre. Somit würde der Erwerb von 2/3 der erblichen Liegenschaftsanteile durch O.B. nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegen.

Selbst wenn der Erwerb der 2/3 Liegenschaftsanteile als ein unentgeltlicher anzusehen gewesen wäre, so wäre aufgrund des Erwerbes von den Söhnen der Erwerber bei der Berechnung der Schenkungssteuer als Person der Steuerklasse III anzusehen gewesen.

Dagegen brachte der Bw. durch seinen bevollmächtigten rechtlichen Vertreter fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs.2 BAO ein, und führte in Replik auf den Inhalt Berufungsvorentscheidung aus, dass im Verlassenschaftsverfahren nach der am 24. Oktober 2005 verstorbenen R.B. sowohl deren erblicher Witwer als auch deren erblichen Söhne Erbschaftssteuer als Erwerber der Steuerklasse I entrichtet hätten, und der Bw. die vertragsgegenständliche Liegenschaft, innerhalb der in § 17 ErbStG normierten Frist, als Person der Steuerklasse I erworben hätte. Daher wären schon deshalb sämtliche Voraussetzungen des § 17 ErbStG erfüllt, um für die gesamten erblichen 33/1225 Liegenschaftsanteile die beantragte Begünstigung zu erhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs wird festgestellt, dass die am 15 .Juni 2007 zu G 23/07 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs.1 Z 2 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31 .Juli 2008 in Kraft tritt ,sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände- mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlassfallwirkung gemäß Art 140 Abs.4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat- weiterhin anzuwenden ist. Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der UFS als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes gebunden.

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Gemäß § 1 Abs.1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, (ErbStG), unterliegen diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Gemäß § 1 Abs.1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, (ErbStG), unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

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

Gemäß § 7 Abs.1 ErbStG werden nach den persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser fünf Steuerklassen unterschieden.

Zu Steuerklasse I zählen der Ehegatte und die Kinder; als solche gelten auch die an Kindes statt angenommenen Personen und die Stiefkinder.

Zur Steuerklasse III zählen die Eltern, Großeltern und weitere Voreltern, die Stiefeltern, sowie die voll- und halbbürtigen Geschwister.

Im Sinne des § 12 Abs.1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Im Sinne des § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers.

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 Steuerfall mehr als fünf Jahre, aber

nicht mehr als zehn Jahre hinter dem späteren zurück liegt ,um ein Viertel ermäßigt.(§ 17 ErbStG).

Im vorliegenden Fall ist zu klären, ob bei der Bemessung der Schenkungssteuer für den Erwerb der übergabevertragsgegenständlichen 66/1225 Liegenschaftsanteile durch den Bw., hinsichtlich der davor von seinen Vater davon erworbenen 33/1225 Liegenschaftsanteile die Begünstigung gemäß § 17 ErbStG zu gewähren ist.

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht festzustellen:

Nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung erbschaftssteuerrechtlich vollzogen. (VwGH,28 9.2000,2000/16/0327)

Gemäß § 12 Abs.1Z 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld zwar schon mit den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, aber nur sofern er durch die Abgabe der Erbantrittserklärung Gebrauch macht. Daraus folgt aber, dass dem Erbschaftssteuerrecht ein Grundsatz fremd ist, nachdem der Erwerb eines Vermögensgegenstandes ein erbrechtlicher bleibt, wenn er auf ein- zwischen den am Erbanfall Beteiligten nach Abgabe der unbedingten Erbantrittserklärung abgeschlossenes Erbübereinkommen zurückzuführen ist. (VwGH,28 9.2000,2000/16/0327)

Zweck der Begünstigungsvorschrift des § 17 ErbStG ist es, die steuerliche Belastung in den Fällen zu mindern, in denen das gleiche Vermögen innerhalb kürzester Zeit mehrfach auf Personen des engsten Familienkreises der Steuerklasse I oder II durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung übergeht. Die Bestimmung des § 17 ErbStG ist daher sowohl bei Erwerben von Todes wegen als auch bei Erwerben unter Lebenden anzuwenden.

Voraussetzung für die Anwendung der Steuerermäßigung ist, dass das Vermögen in den letzten fünf bzw. zehn Jahren vor dem Anfall von Personen der Steuerklassen I oder II erworben worden ist. Für die Bestimmung der Zeiträume kommt es dabei jeweils auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld an. Weiters hat diese Begünstigung zur Voraussetzung, dass der vorhergehende Anfall der Besteuerung nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterlegen ist. Es muss daher für den früheren Erwerb tatsächlich eine Steuer vorgeschrieben worden sein. (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer Rz1,2,3 zu § 17*)

Umfang und Zusammensetzung des erworben Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen. (VwGH 27 .Jänner 1999,ZIn 98/16/0361,98/16/0362).

Bezogen auf den im gegenständlichen Fall, bedeuten die vorstehenden rechtlichen Ausführungen folgendes:

Für die Beurteilung ob die Begünstigung gemäß § 17 ErbStG für den Erwerb von 33/1225 Liegenschaftsanteilen zu gewähren ist, sind die Verhältnisse zum Stichtag 25 .Mai 2007 maßgebend. (Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld gemäß § 12 Abs.1 Z 2 ErbStG = laut Punkt drittens des verfahrensgegenständlichen Übergabevertrages der Tag der Ausführung der Zuwendung).

Zu diesem Zeitpunkt hatte O.B. 1/3 dieser Liegenschaftsanteile von Todes wegen nach seiner am 24 .Oktober 2005 verstorbenen Ehefrau R.B. erworben und 2/3 im Wege eines Erbübereinkommens vom 15 .Dezember 2005 erworben, welches zwischen ihm und den erblichen Söhnen im Verlassenschaftsverfahren nach R.B. abgeschlossen worden war. In diesem Verlassenschaftsverfahren befanden sich diese 33/1225 Liegenschaftsanteile auf der Aktivseite des Nachlassvermögens.(Die restlichen 33/1225 Anteile der Eigentumswohnung befanden sich aufgrund des Kaufvertrages vom 25 .September 2004 im Eigentum von O.B.).Aufgrund der gesetzlichen Erbfolge waren O.B. , als Witwer und der Bw. sowie G.B., als Söhne, als Erben zu je 1/3 des Anfalls berufen. Das vorstehend angeführte Erbübereinkommen wurde, laut Protokoll zur Vermögenserklärung vom 15 .Dezember 2005, nach Abgabe der unbedingten Erbantrittserklärungen der berufenen Erben zu je 1/3 des Nachlasses und bevor der Nachlass aufgrund dieser Erbantrittserklärungen den Erben zu je 1/3 mit Beschluss des Bezirksgerichtes Gmünd vom 10 .Jänner 2006 eingeantwortet wurde, abgeschlossen. Die Vorschreibung der Erbschaftssteuer an die Erben zu je 1/3 des Anfalls ist die Folge der Abgabe der Erbantrittserklärungen.(vgl.VwGH,21.1.1987,86/16/0021) In dem in Rede stehenden Erbübereinkommen wurde die Übernahme der erblichen 33/1225 Liegenschaftsanteile durch den Witwer, unter der Verpflichtung dass dieser die Passiva und die Kosten des Verlassenschaftsverfahrens übernimmt, vereinbart. Dem in der Berufungsvorentscheidung vom 24 .September 2004 enthaltenen Vorhalt, dass in der aussergerichtlichen Erbteilung des übrigen Nachlassvermögens eine Gegenleistung für die Hingabe von 2/3 der erblichen 33/1225 Liegenschaftsanteile an Otto Böhm erblickt werde, wurde vom Bw. nicht widersprochen. Die Unentgeltlichkeit des Erwerbes dieser Liegenschaftsanteile durch Erbübereinkommen ergibt sich weder aus der Aktenlage noch wurde sie vom Bw. behauptet.

Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen ist in dieser Zuwendung ein entgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden zu erblicken, welches weder einen Erwerb von Todes wegen noch eine Schenkung unter Lebenden darstellt, und somit nicht der Besteuerung

des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, sondern der des Grunderwerbsteuergesetzes unterliegt.

Ein Grundstückserwerb im Zuge einer Auseinandersetzung der Erben unterliegt zwar für sich der Grunderwerbsteuer, er ist jedoch gemäß § 3 Abs.1 Z 3 GrESTG 1987 von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn der Erwerb eines zum Nachlass gehörenden Grundstückes durch Miterben zur Teilung des Nachlasses erfolgt.

Im vorliegenden Fall war daher für den Erwerb von 2/3 der erblichen 33/1225 Liegenschaftsanteile von der Festsetzung der Grunderwerbsteuer Abstand zu nehmen.

Selbst wenn dieser Erwerb als unentgeltlicher und somit als ein der Besteuerung nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterliegender zu betrachten gewesen wäre, so würde es sich dabei gemäß § 7 Abs.1 ErbStG um den Erwerb einer Person der Steuerklasse III handeln, für welchen die Begünstigung des § 17 ErbStG nicht zu gewähren gewesen wäre.

Dagegen wurde 1/3 dieser 33/1225 erblichen Liegenschaftsanteile von O.B. innerhalb von 5 Jahren vor dem 25. Mai 2007, als Erwerb von Todes wegen nach der am 24. Oktober 2005 verstorbenen R.B., als erbantrittserklärter Witwer und somit als Person der Steuerklasse I, erworben. Dieser Erwerb unterlag der Besteuerung nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz und es würde dafür auch tatsächlich die Erbschaftssteuer vorgeschrieben.

Dem Bw. steht daher für den übergabevertraglichen Erwerb die Begünstigung gemäß § 17 ErbStG lediglich für dieses Drittel der erblichen 33/1225 Liegenschaftsanteile zu.

Die erstinstanzliche Bemessung dieser Begünstigung erfolgte sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht. Es darf auf die Bezug habende Begründung des Erstbescheides verwiesen werden.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Oktober 2009