

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, Adr, vertreten durch Notar, vom 1. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. März 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlungsprotokoll nach dem am 21. Mai 2004 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorbenen H sind aufgrund des Gesetzes die Eltern K und W (= Berufungswerber, Bw) je zur Hälfte in den Nachlass berufen. Die gesetzlichen Erben haben jeweils eine bedingte Erbserklärung abgegeben. Im Inventarium sind an Aktiva der Hälftenanteil an der Liegenschaft in EZ 752 GB, zuletzt festgestellter anteiliger 3facher Einheitswert zu EW-AZ € 52.433,45, sowie – neben einem Pkw und einem sonstigen Guthaben – ein Bausparkassenguthaben in Höhe von € 3.207,32 verzeichnet; die Passiva belaufen sich in Summe auf € 26.383,17. Der Reinnachlass wurde in Höhe von € 33.165,29 festgestellt. Anschließend haben die Erben ein Erbübereinkommen abgeschlossen, wonach ua. die Mutter den erblichen Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ 752 zur Gänze übernimmt.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 2. März 2005, StrNr, gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. III) und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idGf, die Erbschaftssteuer insgesamt im Betrag von € 1.529,62 vorgeschrieben. Der Bemessung wurde der hälftige Erbanfall, darunter der anteilige dreifache Einheitswert der Liegenschaft € 26.216,73, unter Berücksichtigung der Kosten sowie der Freibeträge gem. § 14 Abs. 1 und § 15 Abs. 1 Z 1 lit b ErbStG (bezüglich Pkw) zugrunde gelegt. Das

Bausparkassenguthaben in Höhe von hälftig € 1.603,66 wurde gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG als endbesteuertes Vermögen steuerfrei belassen (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 2. März 2005).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der erbliche Hälftenanteil der Liegenschaft, der entsprechend dem Erbübereinkommen von K zur Gänze ins Eigentum übernommen worden sei, sei zuvor von ihr mit Übergabsvertrag vom 14. Mai 2003 dem Erblasser schenkungsweise übertragen worden. Zufolge § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG sei aber Vermögen, das ua. von Eltern unentgeltlich zugewendet werde und wieder an diese zurückfalle, von der Steuer befreit. Es sei daher hinsichtlich des Liegenschaftsanteiles beiden Elternteilen keine Erbschaftssteuer zu verrechnen. Des Weiteren handle es sich beim Bausparguthaben um endbesteuertes Kapitalvermögen, das gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 steuerfrei zu belassen sei.

Laut dazu vorgelegtem Übergabsvertrag vom 14. Mai 2003 hatte K als Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 752 GB dem Sohn H einen ideellen Hälftenanteil übergeben. Laut Punkt V. wurde das im Betrag von € 12.000 zur Hälfte aushaltende Wohnbauförderungsdarlehen in die Zahlungspflicht des Übernehmers überbunden. Unter Punkt III. wurde im Hinblick auf einen zukünftig beabsichtigten Zubau eine Benützungsvereinbarung in der Weise getroffen, dass die Übergeberin das gesamte Erdgeschoss (ca. 70 m²) und der Sohn den ersten Stock samt Zubau (ca. 120 m²) nutzen werden. Das Finanzamt hatte den Rechtsvorgang – da teils entgeltlich, teils unentgeltlich - als gemischte Schenkung qualifiziert und mit Bescheiden vom 2. September 2003 dem Übernehmer zum Einen Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung in Höhe von € 51.454,80 und zum Anderen gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG Schenkungssteuer (= Mindeststeuer) vom Wert des Grundstückes (EW) abzüglich der Gegenleistung, sohin von der Bemessungsgrundlage von € 978,65 im Betrag von € 19,56 vorgeschrieben. Als grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung war neben dem übernommenen, abgezinsten Wohnbauförderungsdarlehen ein im Betrag von € 48.694,80 kapitalisiertes Wohnrecht der Übergeberin in Ansatz gebracht worden. Beide Bescheide sind offenkundig in Rechtskraft erwachsen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2005 wurde dahin begründet, dass aufgrund der im Übergabsvertrag aus 2003 vereinbarten Gegenleistungen (Schuldübernahme, Wohnrecht) keine vormals unentgeltliche Zuwendung vorgelegen sei und daher die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 7 nicht zutreffe. Das Bausparguthaben sei bei der Bemessung ohnehin steuerfrei gestellt worden.

Mit Antrag vom 29. April 2005 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ausgeführt, einzig vereinbarte Gegenleistung im Übergabsvertrag sei die Schuldübernahme gewesen; von der dortigen Einräumung eines Wohnrechtes an K könne keine Rede sein. Die irrtümliche Wertung der

Benützungsvereinbarung als Wohnrecht und sohin falsche Steuervorschreibung an den verstorbenen Sohn könne nunmehr nicht den Eltern angelastet werden, indem die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG versagt werde. Tatsächlich sei daher die Übergabe im Umfang von € 40.433 (= ant. 3facher EW € 52.433 abzüglich Gegenleistung € 12.000) unentgeltlich gewesen. Dieser "Überschuss" sei zufolge der VwGH-Judikatur – je hälftig bei beiden Elternteilen – steuerfrei zu belassen bzw. sei nur der entgeltliche Teil von je € 6.000 anzusetzen. Es liege auch die Identität der Personen vor, da gemäß dem Erübvereinkommen die Liegenschaftshälfte zur Gänze an die Mutter zurückfalle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftssteuer Erwerbe von Todes wegen und zählen dazu nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall ist mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung (ab 2005 der Erbantrittserklärung), erfüllt (vgl. VwGH 26.4.2001, 2001/16/0032, 0033).

Die Erbschaft wird gemäß § 797 ABGB zwar erst durch die gerichtliche Einantwortung erworben, es bedarf jedoch, um einen die Steuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, neben dem gültigen Erbrechtstitel bloß der Erbantrittserklärung, mit deren Abgabe der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerlich vollzogen ist. Vom **Erbanfall** ist sodann die Erbschaftssteuer zu bemessen. Ein davon abweichendes Erübvereinkommen kann allenfalls nur zur Besteuerung eines zweiten Rechtsvorganges führen (VwGH 18.9.1978, 619, 620/77).

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG bleibt Vermögen, soweit es von Eltern, Großeltern oder weiteren Voreltern ihren Abkömmlingen unentgeltlich zugewendet wurde und an **diese** Personen zurückfällt, steuerfrei.

Erfaßt sind sowohl Rückfälle von Todes wegen als auch Rückschenkungen.

Der Gesetzeszweck dieser Befreiungsbestimmung ist darin gelegen, den mehrfachen Wechsel im Eigentum bzw. von Vermögen zwischen **denselben** nahen Angehörigen **nicht mehrfach** der Erbschafts- und/oder Schenkungssteuer zu unterwerfen.

Dem Einwand des Bw, dass die Begünstigung auch für den unentgeltlichen Teil eines vormals teils entgeltlichen, teils unentgeltlichen Rechtsgeschäftes zu gewähren sei, kommt zwar zunächst Berechtigung zu (siehe VwGH 25.9.1997, 96/16/0281; VwGH 3.9.1987, 86/16/0006).

Gleichzeitig ist aber wesentliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Befreiung neben der Identität des Vermögens, dass es sich beim Rückfall um **dieselben Personen** handeln muss,

die an der dem Rückfall vorangegangenen Zuwendung beteiligt waren. Dh. Voraussetzung für die Begünstigung ist, dass Vermögen an jene Personen zurückfällt, die dieses seinerzeit "ihren" Abkömmlingen unentgeltlich zugewendet haben, von denen es nunmehr zurückfällt.

In diesem Zusammenhang führt *Dorazil* im Handkommentar zum ErbStG, 3. Aufl. 1990, zu § 15 Pkt. 9.4 zur Frage von rückgefallenem Vermögen an beide Eltern, wenn die vorhergehende Zuwendung nur durch einen Elternteil (zB vom Vater aus dessen "Sondervermögen") erfolgte, aus, dass "in einem solchen Fall ... die Abgabenbefreiung (eben wegen der Personenidentität) **nur demjenigen Elternteil, der seinerzeit Vermögen hingegeben hat, zugute kommen**" wird.

Demzufolge ist daher im Gegenstandsfalle dem Bw die Begünstigung mangels "Personenidentität" von vorne herein zu versagen, weil mit der Übergabe der hälftigen Liegenschaft im Jahr 2003 ausschließlich die Mutter als Liegenschaftseigentümerin eine teils unentgeltliche Zuwendung an ihren Sohn gemacht hatte. Zufolge des nunmehrigen Erwerbes von Todes wegen durch beide Elternteile ist zwar dem Bw als gesetzlichem Erben die Hälfte ua. dieser nachlassgegenständlichen Liegenschaft angefallen. Von einem "Rückfall" an ihn iSd Begünstigungsbestimmung kann aber insoferne keine Rede sein, als er zuvor mangels Eigentums die Liegenschaft dem Sohn in keiner Weise unentgeltlich zugewendet hat (vgl. dazu auch das bei *Dorazil* aaO angeführte Beispiel samt Berechnungsdarstellung). Er kommt daher von vorne herein iSd Begünstigung nicht als eine Person in Betracht, die vormals Vermögen unentgeltlich hingegeben hat, welches nun an diese Person zurückfällt.

Dem gegenteiligen Berufungsvorbringen, es sei vollständige Personenidentität gegeben, weil laut Abmachung im Erbübereinkommen K wiederum die Liegenschaftshälfte in ihr Alleineigentum übernehme, ist darüber hinaus entgegen zu halten, dass nach obigen Ausführungen erbschaftssteuerlich allein der **Erbanfall** maßgebend ist.

Durch die beiderseitige Erbserklärung je zur Hälfte des Nachlasses wurde der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerlich vollzogen und ist sohin beiden Elternteilen der Nachlass je zur Hälfte angefallen. Von diesem hälftigen Erbanfall ist die Erbschaftssteuer zu bemessen. Das davon abweichende Erbübereinkommen stellt einen selbständigen zu betrachtenden, nachfolgenden Rechtsvorgang unter Lebenden, nämlich zwischen den beiden gesetzlichen Erben, dar, weshalb von einer gänzlichen Personenidentität sowohl im Rahmen des Übergabsvertrages als auch im Zuge des Erwerbes von Todes wegen nicht gesprochen werden kann.

Da bereits aus diesem Grund, nämlich nicht vorliegende Personenidentität, die Berufung abzuweisen ist, erübrigt sich auch ein Eingehen auf das weitere Vorbringen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. August 2005