



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Rauch Wirtschaftstreuhand GmbH, 8074 Graz Raaba, Dr. Auner Straße 2/II, vom 21. April 2005 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 18. März 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene vorläufige Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 2. August 2001 verstarb der Sohn der Berufungswerberin. Da er eine letztwillige Verfügung nicht getroffen hatte, trat die gesetzliche Erbfolge ein, nach der die Berufungswerberin als erbliche Mutter zur Hälfte und die beiden Geschwister zu je einem Viertel erbberechtigt waren. Im Inventar der Verlassenschaft waren unter den Aktiven unter anderem neben einer Liegenschaft in Graz, die mit einem Fruchtgenussrecht zugunsten der Berufungswerberin belastet ist, ein Kommanditanteil an der „X“, welcher mit Null bewertet wurde sowie ein Geschäftsanteil an der „S“ Handelsgesellschaft m.b.H. enthalten. Die GmbH ist Komplementär der obgenannten KG und haftet mit ihrem gesamten Vermögen für deren Schulden, weshalb auch dieser Anteil mit Null bewertet wurde.

Auf Grund des abgeschlossenen Erbübereinkommens übernahm die erbliche Mutter die gesamte erbliche Liegenschaft. Diese Liegenschaft stand ursprünglich im Eigentum der Berufungswerberin und wurde von dieser mit Schenkungsvertrag vom 23. März 1999 an den

nunmehrigen Erblasser übertragen. Der Kommanditanteil sowie der Geschäftsanteil an der GmbH wurde von den beiden erblichen Geschwistern entsprechend den diesbezüglichen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages in ihr gleichteiliges Eigentum übernommen.

Mit Vorhalt vom 4. November 2002 forderte das Finanzamt die Übermittlung des EW-BV zum Todesstichtag hinsichtlich des Kommanditanteils und die Bekanntgabe des gemeinen Wertes für den Geschäftsanteil an der „S“ Handelsgesellschaft m.b.H an. Mit Schreiben vom 6. Dezember 2004 wurde der Gesamtwert des Betriebes (Unterschied zwischen den Besitz- und Schuldposten) mit ATS minus 838.964 bekannt gegeben.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 28. März 2005 schrieb das Finanzamt der Berufungswerberin Erbschaftssteuer in Höhe von € 22.384,69 vor.

Die Bemessungsgrundlage (in ATS) wurde wie folgt ermittelt:

steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstücks (1/2 Erbanfall)	1.032.000,00
Lebensversicherung	600.000,00
Guthaben bei Banken	1.226.602,53
Hausrat	7.500,00
andere bewegliche Gegenstände	200,00
Summe Aktiva	2,866.302,53
Kosten der Bestattung	-11.547,80
Grabdenkmal	-6.491,45
Kosten der Regelung des Nachlasses	-28.746,08
sonstige Kosten	-34.694,45
Bankverbindlichkeiten	-137,50
Sonstige Verbindlichkeiten	-27.000,00
Freibetrag § 14 Abs.1 ErbStG	-6.000,00
Freibetrag § 15 Abs. 1 Z 1 lit.a ErbStG	-7.500,00
Freibetrag § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG	-200,00

Freibetrag § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-1.226.602,53
Steuerpflichtiger Erwerb	1.517.382,72

In der gegen diese Vorschreibung eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass die Einbeziehung der erblichen Liegenschaft mit einem Wert von ATS 1.032.000 in die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer nicht gerechtfertigt sei. Diese Liegenschaft sei mit Notariatsakt vom 23. März 1999 dem Erblasser von der Mutter unentgeltlich übertragen worden. Gemäß § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG sei Vermögen, soweit es von den Eltern, Großeltern oder weiteren Voreltern ihren Abkömmlingen unentgeltlich zugewendet werde und an diese Personen zurückfalle, von der Erbschaftssteuer befreit. Die übertragene Liegenschaft sei daher aus dem steuerpflichtigen Erwerb auszuschneiden, zumal es sich beim Erblasser um den Sohn der Berufungswerberin handeln würde. Die Steuer vom verminderten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von ATS 485.382,72 würde daher im Betrag von ATS 50.965 festzusetzen sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. April 2006 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Erbschaftssteuer vorläufig mit € 17.967 festgesetzt. Als Passivum wurde nunmehr das mit ATS 270.000 bewertete Fruchtgenussrecht sowie ein Freibetrag gem. § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG in Höhe von ATS 14.000 berücksichtigt.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass im Schenkungsvertrag, mit dem die Liegenschaft an den Erblasser übertragen worden sei, der Wert des Grundstückes auf Grund der damals gültigen Bestimmungen des § 19 ErbStG mit dem einfachen Einheitswert zum Ansatz gebracht worden sei. Für die damalige Zuwendung habe sich ein steuerpflichtiger Erwerb in Höhe von ATS 28.000 ergeben. Laut Berufungsvorentscheidung seien nun gemäß § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG die Hälfte des angeführten Betrages (ATS 14.000) in Abzug gebracht worden.

Es entspreche der Rechtsprechung, dass Vermögen, welches ursprünglich teils entgeltlich und teils unentgeltlich dem nunmehrigen Erblasser überlassen worden sei lediglich im Ausmaß des seinerzeit unentgeltlich übergegangenen Teils von der Erbschaftssteuer befreit sei. Dabei sei allerdings festzustellen, in welchem Verhältnis bei der früheren gemischten Schenkung nach steuerlichen Bewertungsmaßstäben ermittelt, der unentgeltliche Teil zum Gesamtwert der Zuwendung vor Abzug der Schulden und Lasten stand; ein diesem Verhältnis entsprechender Teil des steuerlichen Wertes des Rückfalles bleibe dann steuerfrei (VwGH 29.9.1997, 96/16/0281).

Der steuerfreie Erwerb sei nach Ansicht der Berufungswerberin daher wie folgt zu ermitteln:

Dreifacher Einheitswert ATS 688.000 x 3 ATS 2,064.000

abzüglich Gegenleistung Fruchtgenussrecht ATS 660.000 ergebe eine seinerzeitige unentgeltliche Vermögensübertragung in Höhe von ATS 1.404.000. Davon 50% gemäß § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG würde ATS 702.000 ergeben.

Der Zweck der Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG sei der, dass der mehrfache Besitzwechsel zwischen nahen Angehörigen nicht ungebührlich oft besteuert werden soll. Andernfalls könnte es zu einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Zersplitterung von Familienbesitz kommen. Der steuerpflichtige Erwerb gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG würde daher € 41.596,67 betragen, weshalb die darauf entfallende Erbschaftssteuer € 4.367,65 betragen würde. Zuzüglich der Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG (2% von € 23.983) errechne sich die gesamte Erbschaftssteuer mit € 4.847.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Berufungsbegehren, die übertragene Liegenschaft aus dem steuerpflichtigen Erwerb auszuscheiden wird festgestellt:

Nach der Bewertungsvorschrift des § 19 Abs. 2 ErbStG war u. a. für inländisches Grundvermögen der einfache Einheitswert bis zu der ab 1. Jänner 2001 anzuwendenden Fassung des Art. 15 Z. 4 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 2000/142, maßgebend; ab 1. Jänner 2001 ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt zuletzt festgestellt ist.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG bleibt steuerfrei außerdem:

Vermögen, soweit es von Eltern, Großeltern oder weiteren Voreltern ihren Abkömmlingen unentgeltlich zugewendet wurde und an diese Personen zurückfällt.

Erfasst sind dabei sowohl Rückfälle von Todes wegen als auch Rückschenkungen. Der Gesetzeszweck dieser Befreiungsbestimmung ist darin gelegen, den mehrfachen Wechsel im Eigentum bzw. von Vermögen zwischen nahen Angehörigen nicht mehrfach der Erbschafts- oder Schenkungssteuer zu unterwerfen.

Wesentliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Befreiung ist neben der Identität des Vermögens, dass sowohl bei der vormaligen Zuwendung als auch beim Rückfall des Vermögens eine unentgeltliche Zuwendung - entweder zur Gänze oder zumindest teilweise - vorgelegen war. Der VwGH führt dazu im Erkenntnis vom 25.9.1997, 96/16/0281, aus: Ist Vermögen seinerzeit von Eltern an Kinder teils entgeltlich, teils unentgeltlich übergegangen, so kommt die Abgabefreiheit beim Rückfall nur für jenen Teil in Betracht, der seinerzeit

unentgeltlich an die Kinder übergegangen ist, wobei dieser unentgeltliche sogenannte **"Überschuss"** anhand von steuerlichen Bewertungsmaßstäben (§ 19 ErbStG) zu ermitteln ist (vgl. auch VwGH 3.9.1987, 86/16/0006). Wurde sohin das Vermögen seinerzeit auch teils entgeltlich übergeben und ergibt sich nach steuerlichen Bewertungsmaßstäben, dass die Gegenleistung (zB Fruchtgenussrecht) den Einheitswert der Liegenschaft um ein Vielfaches überstiegen hat, so war damit ein "Überschuss", der bei der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG berücksichtigt werden könnte, nicht gegeben (vgl. auch: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 25 f zu § 15).

Die zwischenzeitig erfolgten Gesetzesänderungen hinsichtlich der Bewertung von Liegenschaften im Bereich der Erbschaftsteuer haben nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates deshalb keinen Einfluss auf die Ermittlung des Anteiles der Steuerfreiheit, weil der Zweck der Bestimmung des 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG darin besteht, beim Rückfall des Vermögens an Vorfahren eine mehrfache Belastung des Vermögens mit Schenkungssteuer zu vermeiden. Festzuhalten ist, dass nach der jeweils geltenden Rechtslage zur steuerlichen Bewertung und in Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung demnach:

der Schenkungsvertrag vom 23.3.1999 als eine gemischte Schenkung zu qualifizieren war und damit Schenkungssteuer lediglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG von ATS 28.000 vorgeschrieben wurde. Unter Berücksichtigung des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG kam eine Steuervorschreibung nach § 8 Abs. 1 ErbStG nicht zum Tragen, da der Einheitswert der geschenkten Liegenschaft mit ATS 688.000 festgesetzt und das Fruchtgenussrecht mit ATS 660.000 bewertet wurde.

Es steht somit eindeutig fest, dass nach steuerlichen Bewertungsmaßstäben mit dem Schenkungsvertrag lediglich ein unentgeltlicher „Überschuss“ in Höhe von ATS 28.000 übertragen wurde und Schenkungssteuer nur von diesem Anteil festgesetzt wurde. Die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG treffen daher lediglich in diesem, vom Finanzamt zu Recht gewährten Umfang zu. Dies ungeachtet des Umstandes, dass hier dasselbe Vermögen zwischen Eltern und Kindern rück übertragen wird, weil eben eine Befreiung von einer bisher noch gar nicht vorgeschriebenen Schenkungssteuer dem offenkundigen Gesetzeszweck, eine Mehrfachbesteuerung zu vermeiden, zuwiderlaufen würde. Die Erbschaftsteuer wurde daher zu Recht - wie in der Berufungsvorentscheidung vom 3. April 2006 dargestellt - in Höhe von € 17.967 festgesetzt.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Graz, am 7. Februar 2011