



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BG, D, 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 1.513,10 € festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

Nach dem am 4. Februar 2004 verstorbenen Ing. EG haben seine drei Töchter auf Grund eines Testamentes 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 Erbinnen am 10. Mai 2004 die Steuerermäßigung gemäß § 17 ErbStG.

Sodann hat das Finanzamt der Tochter BG für ihren Erwerb von Todes wegen im Ausmaß von 35/100stel (unter Berücksichtigung des § 17 ErbStG und einer Vorschenkung) Erbschaftssteuer in Höhe von 2.049,39 € festgesetzt.

Die Steuer wurde wie folgt berechnet:

anteiliger Erwerb	25.174,48 €
-------------------	-------------

Vorschenkung		30.194,46 €	
		<hr/>	
		55.368,94 €	
Freibetrag		- 2.200,00 €	
		<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb		53.168,00 €	100 %
Gem. § 17 ErbStG beg. Vermögen ant.	12.285,33 €		
darauf entfallende Passiva (39,66 %)	- 4.872,36 €	7.412,97 €	13,94 %
		<hr/>	
Steuer 4 % von 53.168,00		2.126,72 €	
<b><i>Davon entfallen 13,94 % auf das beg. Vermögen</i></b>		<b>- 148,23 € Strittig!</b>	
Zuschlag 2 % von 54.765,14		1.095,30 €	
2 % vom beg. Vermögen =245,79, davon ½		- 122,85 €	
		<hr/>	
		3.493,10 €	
Abzüglich Steuer für Vorschenkung		- 1.443,71 €	
		<hr/>	
Steuer lt. Bescheid		2.049,39 €	

Gegen diesen Erbschaftssteuerbescheid vom 22. Juni 2004 hat BG und nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, rechtzeitig berufen, weil zwei Kürzungsbeträge (148,23 € und 122,85 €, siehe Tabelle) rechnerisch, statt sie abzuziehen, addiert wurden. Außerdem sei gemäß § 17 ErbStG der halbe Steuersatz hinsichtlich des gesamten, nicht um Passiva gekürzten, Liegenschaftsvermögens zu gewähren, sodass die Erbschaftssteuer richtig 1.409,75 € betrage.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2004 hat das Finanzamt der Bw hinsichtlich der Rechenfehler teilweise Recht gegeben und die Erbschaftssteuer neu in Höhe von 1.517,23 € festgesetzt. Dabei wurde allerdings die Steuerbegünstigung gemäß § 17 ErbStG unverändert nur von einer aliquot gekürzten Bemessungsgrundlage gewährt.

Daraufhin hat die Bw den gegenständlichen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Zur Begründung führt die Bw 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 1.881,01 € ergeben. Soweit allerdings der Bw nunmehr entsprechend ihrer Erbquote auch begünstigtes Vermögen zufällt, sei nur die halbe Steuer auszumessen, sohin 368,56 €. Zuzüglich des obigen Betrages und abzüglich der Vorsteuer (ohne Zuschlag) in Höhe von 839,82 € ergäbe sich daher eine zu entrichtende Steuer von 1.409,75 €.

### ***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 ungekürzten, 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.

In einem solchen Fall ist also festzustellen:

1. Die Steuer vom Gesamterwerb
2. Der Wert des begünstigten bzw. nicht begünstigten Erwerbs
3. Die Steuer, die verhältnismäßig auf den begünstigten und den nicht begünstigten Erwerb entfällt
4. Die Ermäßigung vom begünstigten Erwerb

Die Berechnungsmethode des Finanzamtes wird somit auch in der Literatur vertreten, ist ständige Verwaltungspraxis und nicht zuletzt hat auch die entscheidende Behörde in ähnlich gelagerten Fällen die Steuer in gleicher Weise ermittelt.

ad 1) Die Steuer vom Gesamterwerb beträgt unstrittig 2.126,72 €.

ad 2) Die Bw hat im Erbweg folgende Vermögenswerte (35/100 vom gesamten Nachlassvermögen) erhalten.

	Anteil Bw 35/100	begünstigt	nicht begünstigt
Grundstück (EW 3-fach)	24.570,68 €	12.285,34 €	12.285,34 €
Sonstiges Vermögen	17.151,08 €		17.151,08 €
Summe der Aktiva	41.721,76 €	12.285,34 €	29.436,42 €
	100,00 %	29,45 %	70,55 %
- Passiva (39,66 % der Aktiva)	- 16.547,28 €	- 4.872,37 €	- 11.674,91 €
Reinerwerb	25.174,48 €	7.412,97 €	17.761,51 €

Dem Berufungsbegehren der Bw, die Nachlasspassiven nicht zu berücksichtigen, ist entgegenzuhalten:

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.

Darüber hinaus ist bei der Bw allerdings im Zuge der Steuerberechnung auch eine Vorschenkung aus dem Jahr 1995 mit dem dreifachen Einheitswert zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass Schulden und Lasten nur bei jenem Vermögen Berücksichtigung finden können, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Es ergibt sich somit folgende Vermögensaufteilung:

	Vorschenkung	Beg. Vermögen	Nicht beg. Verm.	Gesamterwerb
	30.194,46 €	7.412,97 €	17.761,51 €	55.368,94 €
	54,53 %	13,39 %	32,08 %	100,00 %
Freibetrag	1.199,66 €	294,58 €	705,76 €	-2.200,00 €
	28.995,00 €	7.118,00 €	17.055,00 €	53.168,00 €

Der Freibetrag ist auf die Vermögensmassen anteilmäßig aufzuteilen, um die darauf entfallenden Steuern ermitteln zu können. Diesbezüglich kann auch auf das zweite Berechnungsbeispiel in Dorazil, Kapitel 12, hingewiesen werden. Auch hier berücksichtigt der Autor den Freibetrag lediglich anteilig.

ad 3 und 4) Die Steuer, die verhältnismäßig auf den begünstigten Erwerb entfällt, beträgt 4 % vom begünstigten nettoVermögen (7.118,39 €), 13,39 % von der Steuer für den Gesamterwerb (2.126,72 €) oder 29,45 % von der auf das nettoNachlassvermögen entfallenden Steuer (24.174,13 €) und ist auf die Hälfte zu ermäßigen.

In Summe ergibt sich daher die Erbschaftssteuer wie folgt: (wiederum führen mehrere Berechnungsmethoden zum Ziel)

4 % ErbSt	1.159,80 €	284,72 €	682,20 €	2.126,72 €
Ermäßigung		(1/2) 142,36 €		- 142,36 €
Zuschlag	603,89 €	245,70 €	245,71 €	1.095,30 €
Ermäßigung		(1/2) 122,85 €		122,85 €
	1.763,68 €			2.956,81 €
Vorsteuer	- 1.443,71 €			- 1.443,71 €
Zu entrichtende Steuer	319,97 €	265,21 €	927,91 €	<b>1.513,10 €</b>

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