

GZ. RV/1543-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Georg Hubmer, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern, Wien vom 13. April 2000 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO wird der angefochtene Erbschaftssteuerbescheid jedoch abgeändert wie folgt:

gemäß § 8 (1) ErbStG von € 4.544,89	Stkl. I	2,5%	€	113,59
	Stkl. III	7,5%	€	340,84
gemäß § 8 (4) ErbStG von € 7.379,13	Stkl. I	2%	€	147,60
	Stkl. III	4%	€	295,20
Gesamt			€	897,23

Soweit durch diesen Bescheid eine Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

(Schilling Information:

Zu Ihrer Information wird mitgeteilt, dass der in Euro festgesetzte Abgabenbetrag S 12.346,00 entspricht.)

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof

muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der am 17. Jänner 1997 verstorbene Erblasser F. E. und seine Ehegattin H. E. waren gemeinsam zu 183/720 stell Anteilen Eigentümer der Liegenschaft EZ 1045 des Grundbuchs U., mit welchen Anteilen das gemeinsame Wohnungseigentum an der Wohnung Nr. 3 untrennbar verbunden war.

In seinem Testament vom 25. Oktober 1988 hat der Erblasser seine 183/1440 - Anteile an dieser Liegenschaft seinem Sohn F. H. E. vermach.

Weiters hat er in seinem Testament seine Gattin H. E. ersucht, anlässlich seines Ablebens ihren Anteil an der gemeinsamen Eigentumswohnung ebenfalls ihrem Sohn zu übertragen und zwar derart, dass dieser seiner Mutter dafür das lebenslängliche, alleinige Wohnungsrecht einräumt.

Letztendlich hat der Erblasser testamentarisch hinsichtlich dieser Eigentumswohnung ein fideikommissarisches Substitutionsvermächtnis auf den Überrest zu Gunsten seiner Tochter, der Berufungswerberin (Bw.), angeordnet.

F. H. E., der Vorerbe, ist am 27. August 1999 verstorben, sodass, entsprechend der o.a. Testamentsverfügung, die gegenständliche Eigentumswohnung als Substitutionsvermächtnis an die Bw. fiel.

Für diesen Erwerb von Todes wegen hat das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern der Bw. mit dem bekämpften Bescheid Erbschaftssteuer von insgesamt S 11.336,00 vorgeschrieben. Bei Berechnung der Steuer ging das Finanzamt davon aus, dass sowohl die Aktiven als auch die Passiven je zur Hälfte als Erwerb vom Vater bzw. Erwerb vom Bruder stammend anzusehen seien.

In der dagegen eingebrachten Berufung bringt die Bw. vor, dass das Wohnrecht für ihre Mutter H. E., der Witwe des Erblassers, nicht an der gesamten Eigentumswohnung einge-

räumt worden sei, sondern nur auf der von ihr dem Vorerben geschenkten Wohnungshälfte. Der Wert des Wohnrechtes bei Bemessung der Erbschaftssteuer sei daher nur bei dem anteiligen Hälfteerwerb vom Bruder in Abzug zu bringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 5 Abs. 1 ErbStG gilt der Vorerbe als Erbe.

Gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG haben beim Eintritt des Falles der Nacherbfolge diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. Auf Antrag ist der Besteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zu Grunde zu legen.

Unter Verhältnis im Sinne dieser Bestimmung ist dabei lediglich das Verwandtschaftsverhältnis des Erblassers zum Nacherben zu verstehen. Das Gesetz will damit dem Erwerber die Möglichkeit geben, den Erwerb nach seinem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser zu versteuern, sofern dies günstiger ist als die Besteuerung nach seinem Verhältnis zum Vorerben (vgl. Fellner, Kommentar zum ErbStG § 5 RZ 6 unter Bezug auf BFH-Urteil vom 28. Oktober 1992, II R 21/92).

Beantragt der Nacherbe die Besteuerung nach seinem Verhältnis zum Erblasser, so sind alle hierfür maßgebenden Vorschriften anzuwenden, also neben der Steuerklasse insbesondere auch die Bestimmungen über Steuerbefreiungen und Freibeträge.

Auf Grund der gesetzlichen Anordnung, dass der Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern ist, wird steuerrechtlich, im Gegensatz zur zivilrechtlichen Rechtslage, ein Erwerbsvorgang zwischen dem Vorerben und dem Nacherben fingiert.

Fällt dem Nacherben auch eigenes Vermögen des Voreben an, so sind daher im Hinblick auf die Anordnung, dass der Erwerb als vom Vorerben "stammend" zu versteuern ist, beide Vermögensanfälle als eine Einheit anzusehen, die, wie im Berufungsfall, nur hinsichtlich der Steuerklasse getrennt sein können.

Es ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der gesamte Anfall an die Bw. (d.h. der Anfall des freivererblichen Vermögens und des Substitutionsvermögens) als eine Einheit anzusehen, da steuerrechtlich nur ein vom Vorerben stammender Erwerb vorliegt. Es kann daher auch nur insgesamt ein Freibetrag im Sinne des § 14 ErbStG zur Anwendung kommen.

Die Freibeträge gemäß den Steuerklassen I (Anfall des Substitutionsvermögens - Versteuerung antragsgemäß im Verhältnis zum Vater) und III (Anfall der zweiten Hälfte der

Eigentumswohnung direkt vom Bruder) waren daher im Berufungsfall je zur Hälfte abzuziehen.

Zum Einwand der Bw., dass das der erbl. Witwe eingeräumte Wohnrecht sich nur auf die von ihr an den Vorerben übergebenen Hälfte der Eigentumswohnung bezieht, ist folgendes zu sagen:

Laut Schenkungsvertrag vom 10. Mai 1997, wurde gemäß Punkt achtens der Übergeberin das "lebenslange, persönliche Wohnungsrecht an der Eigentumswohnung in " eingeräumt.

Dazu heißt es ausdrücklich in Punkt zweitens des Vertrages: "... *Weiters hat er* (der Erblasser) *seine Gattin H. E. ersucht, anlässlich seines Ablebens ihren Anteil an der Eigentumswohnung auch ihrem Sohn zu übertragen und zwar derart, dass dieser H. E. an der Wohnung ein lebenslängliches, alleiniges Wohnungsrecht einräumt....*". Es steht somit außer Zweifel, dass die Einräumung des Wohnrechtes an der gesamten Eigentumswohnung bereits dem Wunsch des Erblassers entsprach. Bemerkt wird hinzu, dass es sich bei einer Eigentumswohnung um einen unteilbaren Mindestanteil handelt und daher die Einräumung eines Wohnrechtes lediglich am Hälftenanteil nicht möglich wäre.

Ebenso kann auch dem Antrag der Bw. um Gewährung der Steuerbegünstigung des § 17 ErbStG nicht entsprochen werden.

Gemäß § 17 ErbStG wird, wenn Personen der Steuerklasse 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, die auf dieses Vermögen entfallende Steuer um die Hälfte ermäßigt.

Im Berufungsfall ging nun die Hälfte der gegenständlichen Eigentumswohnung vom Vater (Erblasser) an den Sohn (Vorerben), also Stkl. I und danach von diesem an dessen Schwester, somit Stkl. III. Der Antrag auf Besteuerung nach dem Verhältnis des Nacherben zum Erblasser gilt entsprechend den obigen Ausführungen nur für den Steuersatz und die Freibeträge, kann aber am tatsächlichen Übergang des Vermögens vom Vater auf den Sohn und dann auf die Schwester nichts ändern.

Da auf Grund der Einheitlichkeit des Erwerbes keine Aufspaltung des angefallenen Vermögens in einen Erwerb von freibleibendem Vermögen und Substitutionsvermögen vorzunehmen war, waren die Freibeträge nur anteilig anzusetzen.

Die Berechnung der Erbschaftssteuer ergibt sich nunmehr wie folgt:

Erwerb aus Vorerbschaft (1/2 Einheitswert)	S 101.539,00
Erwerb vom Vorerben (1/2 Einheitswert)	S 101.539,00
	<hr/>
	S 203.078,00
abzügl. Wohnrecht	S 60.000,00
	<hr/>
	S 143.078,00
abzügl. § 14 ErbStG je 1/2 Stkl. I und Stkl. III	S 18.000,00
	<hr/>
Gesamt	S 125.078,00

davon die Hälfte je S 62.539,00, das entspricht 4.544,89 Euro.

Damit aber die durch den Antrag auf Besteuerung nach dem Verhältnis zum Erblasser bedingte Aufgliederung nicht einen Progressionsvorteil zur Folge hat, ist die Steuer für jeden Vermögensteil nach dem für den gesamten Erwerb geltenden Steuersatz zu erheben.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2003 bringt die Bw. nunmehr vor, dass bei Eintritt der Nacherbfolge diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern haben. Somit habe die Bw. den Erwerb als von ihrem Vater F. E., verstorben 17.1.1997 zu versteuern. Da der Nachlass nach ihrem Vater F. E. am 13. 6. 1997 eingearbeitet worden sei, und seither mehr als 5 Jahre vergangen wären, sei das Recht, die Abgabe einzuhören gemäß § 238 BAO verjährt.

Dazu ist Folgendes zu sagen:

Wie bereits oben ausgeführt hat im Berufungsfall der Erblasser F. E., der Vater der Bw., seinen Anteil an der gegenständlichen Eigentumswohnung zunächst seinem Sohn F. H. E. vererbt. Somit war F. H. E., der Bruder der Bw., der Vorerbe. Der Vorerbe ist am 27. August 1999 verstorben, sein Nachlass wurde am 3. Mai 2000 eingearbeitet. Erst nach dessen Tod erhielt die Bw. sodann das Legat als Nachvermächtnisnehmerin entsprechend der fideikommissarischen Substitution durch die Amtsbestätigung des Bezirksgerichtes vom 14. Jänner 2000. Da der angefochtene Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern am 13. April 2000 erlassen wurde, liegt, entgegen der Ansicht der Bw., eine Verjährung gemäß § 238 BAO nicht vor.

Da die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch in der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jene der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern darf, erfolgte die Entscheidung spruchgemäß.

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Wien, 16. September 2003