



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. Juni 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Juni 2006 wurde dem Bw, als Erben des am 17. November 2005 verstorbenen A.J., die Erbschaftssteuer gemäß §§ 8 Abs.2, 28 ErbStG im Betrage von € 778.80 vorgeschrieben.

Dieser Bescheid wurde mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. Juni 2006 gemäß §293 Bundesabgabenordnung,(BAO), dahingehend berichtigt, dass die Erbschaftssteuer im Betrage von € 666,35 festgesetzt wurde, indem hinsichtlich eines Drittels der vom Bw. geerbten 70/1355 Anteile an der Liegenschaft EZ x,y,z,GrundbuchF, die Begünstigung des § 17 ErbStG im Betrage von € 112,45 gewährt wurde.

Dagegen erhob der Bw. fristgerecht Berufung und beantragte darin die Abänderung der festgesetzten Erbschaftssteuer mit der Begründung, dass die Begünstigung des § 17 ErbStG im zu geringen Ausmaß gewährt worden wäre. Es wäre übersehen worden wäre, dass er bereits im Jahre 2002 Erbschaftssteuer in der Höhe von zwei Drittel des dreifachen Einheitswertes der in Rede stehenden Liegenschaft entrichtet hätte und dass diese Liegenschaft vor weniger als fünf Jahren von Personen der gleichen Steuerklasse erworben und entsprechend des Erbschaftssteuergesetzes besteuert worden wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen und dazu nachstehendes ausgeführt:

Dem Bw. wäre mit dem von ihm in der Berufung ins Treffen geführten Erbschaftssteuerbescheid die Erbschaftssteuer für zwei Drittel aus der Verlassenschaft nach G.J. vorgeschrieben worden. Aus dieser Verlassenschaft wären dem Bw, als Sohn zwei Drittel und Alfred Janyicsek, als Ehemann, ein Drittel als Erwerb angefallen. Danach wäre die streitverfangene Liegenschaft vom Vater zur Gänze übernommen worden, sodass sie zu dessen Todeszeitpunkt zur Gänze in dessen Eigentum gestanden hätte. Aufgrund des Todes von Alfred Janyicsek wäre ein weiterer, der Erbschaftssteuerpflicht unterliegender Erwerb von Todes wegen angefallen Als begünstigtes Vermögen im Sinne des § 17 ErbStG könne daher nur das von Alfred Janyicsek als Ehegatte erworbene Drittel an der in Rede stehenden Liegenschaft angesehen werden.

Dagegen stellte der Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch den unabhängigen Finanzsenat, (UFS), als Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte seine Berufung wie folgt:

Wenn- wie vom Finanzamt für Gebühren und verkehrsteuern festgestellt- in Rede stehende Liegenschaft zum Todestag seines Vaters in dessen Eigentum gestanden ist, wäre die Begünstigung gemäß § 17 ErbStG vom gesamten Einheitswert zu berechnen gewesen, da nunmehr für ihn, als dessen Erben, Vermögen angefallen wäre, welches innerhalb von fünf Jahren von Personen der gleichen Steuerklasse erworben worden wäre, und der Besteuerung nach dem ErbStG unterlegen wäre.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Eingangs wird festgestellt, dass die am 7 .März 2007 zu G 54/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs.1 Z 1 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 Erbschaftssteuergesetzes gebunden.

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

Gemäß § 1 Abs.1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1995,BGBl 1955/141, ( 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 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 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode 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).

Dem gegenständlichen Verfahren wird- nach Aktenlage (Akt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern zu Str.Nr.1,2,3, Connex-Akt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Erwerb von Todes wegen nach Gertrud Janyicsek, sowie Verlassenschaftsakte des Bezirksgerichtes F. nach Gertrud und Alfred Janyicsek) nachstehender Sachverhalt zugrunde gelegt.

Gertrud Janyicsek verstarb am 19 .Oktober 2001.Laut eidesstattlichem Vermögensbekenntnis vom 18 .Dezember 2001 gehörten zu den Aktiven deren Vermögens 70/1355 Anteile an der Liegenschaft EZ 1367 KG 01101 Grundbuch Favoriten, B-LNr 11,bestehend aus dem Grundstück 1247,mit denen Wohnungseigentum an W 8 untrennbar verbunden ist. Aufgrund der gesetzlichen Erbfolge. waren der Bw,als Sohn, zu zwei Drittel und Alfred Janyicsek,als Ehegatte, zu einem Drittel des Anfalles als Erben berufen. Am 19 .Dezember 2001 gaben der erbliche Witwer zu einem Drittel und der erbliche Sohn zu zwei Drittel des Nachlasses je aufgrund des Gesetzes unbedingte Erbserklärungen ab.Es wurde im Verlassenschaftsverfahren ausdrücklich festgehalten die Erbteilung erbquotenmäßig vorzunehmen. Im Anschluss daran wurde im Verlassenschaftsverfahren zwischen den Erben vereinbart, dass die in den Nachlass fallende Eigentumswohnung (70/1355 Anteile an der Liegenschaft EZ 1367 KG 01101 Grundbuch Favoriten, B-LNr 11,bestehend aus dem

Grundstück 1247, mit denen Wohnungseigentum an W 8 untrennbar verbunden ist) vom erblichen Witwer unentgeltlich übernommen wird.

Am 21. Jänner 2002 wurde vom Bezirksgerichtes Favoriten, aufgrund der abgegebenen unbedingten Erbserklärungen der Nachlass nach Gertrud Janyicsek dem erblichen Witwer Alfred Janyicsek zu einem Drittel und dem Bw, als erblichen Sohn zu zwei Drittel eingewantwortet und festgestellt, dass aufgrund des Ergebnisses der Verlassenschaftsabhandlung ob der, der Erblasserin gehörenden Liegenschaft die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Alfred Janyicsek vorzunehmen sein wird. Die grundbücherliche Eintragung dieses Eigentumsrechtes erfolgte aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 21. Jänner 2002.

In der Folge wurden mit Bescheiden des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 6. Februar 2002 dem Bw. die Erbschaftsteuer für zwei Drittel des Anfalles im Betrage von € 515,90 und dem Witwer die Erbschaftsteuer für ein Drittel des Anfalles im Betrage von € 209,44 vorgeschrieben. Eine vom UFS durchgeführte Datenabfrage ergab, dass hinsichtlich der Übertragung der zwei Drittelanteile der Liegenschaft vom Sohn an den Vater keine Schenkungssteuer zur Vorschreibung gelangt ist.

Am 17. November 2005 verstarb Alfred Janyicsek. Laut eidesstattlichem Vermögensbekenntnis vom 15. März 2006 gehörten zu den Aktiven dessen Vermögens 70/1355 Anteile an der Liegenschaft EZ 1367 KG 01101 Grundbuch Favoriten, B-LNr 11, bestehend aus dem Grundstück 1247, mit denen Wohnungseigentum an W 8 untrennbar verbunden ist. Aufgrund der gesetzlichen Erbfolge war der Bw. als Sohn hinsichtlich des gesamten Anfalls, so auch hinsichtlich der, dem Erblasser zu drei Drittel gehörenden Liegenschaft, als Erbe berufen. Am 22. März 2006 wurde vom Bezirksgerichtes Favoriten, aufgrund der vom Bw abgegebenen unbedingten Erbserklärung der Nachlass nach Alfred Janyicsek dem Bw, als erblichen Sohn zur Gänze eingewantwortet und festgestellt, dass aufgrund des Ergebnisses der Verlassenschaftsabhandlung ob der, dem Erblasser gehörenden. Liegenschaft die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Alfred Janyicsek vorzunehmen sein wird. Die grundbücherliche Eintragung dieses Eigentumsrechtes erfolgte aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 22. März 2006.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Begünstigung nach § 17 ErbStG lediglich für ein Drittel der vom Bw. von seinem Vater geerbten Liegenschaft gewährt werden konnte.

Dazu ist im Hinblick auf die vom Bw. im Berufungsverfahren ins Treffen geführten Einwendungen festzustellen:

Nach ständiger Rechtsprechung 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. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld zwar schon mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, aber nur sofern er durch die Abgabe der Erbserklärung 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 Erbserklärung abgeschlossenes Erbübereinkommen zurückzuführen ist. (VwGH, 28.9.2000, 2000/16/0327) Aufgrund eines Erbübereinkommens fällt ausser der Erbschaftssteuer Schenkungssteuer für jenes Vermögen an, welches nach abgegebener Erbantrittserklärung verschenkt oder (was dem steuerlich gleichsteht) über die angefallene Erbquote hinaus, z.B. unentgeltlich dadurch erlangt wird, dass im Erbübereinkommen einem Erben eine vom Erbanfall abweichende, höhere Erbquote zugestanden wird. (*Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 23c zu § 2*)

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 Verkehrssteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer Rz 1, 2, 3 zu § 17*)

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

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

Für die Beurteilung in welchem Ausmaß die Begünstigung gemäß § 17 ErbStG zu gewähren ist, sind hinsichtlich der in Rede stehenden Liegenschaft die Verhältnisse zum Stichtag 17. November 2005 (Tod des Erblassers) maßgebend.

Zu diesem Zeitpunkt ist dem Bw, als Erben, die in Rede stehende Liegenschaft zur Gänze angefallen. Davor hat der Erblasser, Alfred Janyicsek durch die Abgabe seiner Erbserklärung am 19. Dezember 2001 ein Drittel der Verlassenschaft nach seiner verstorbenen Ehefrau, also auch ein Drittel an der streitverfangenen Liegenschaft erhalten, und der Bw. hat durch die Abgabe seiner Erbserklärung am 19. Dezember 2001 zwei Drittel der Verlassenschaft nach seiner verstorbenen Mutter, also auch zwei Drittel an der streitverfangenen Liegenschaft erhalten. Die Erbschaftssteuerschuld entstand für den Erblasser als auch für den Bw mit dem Tode der Erblasserin (19. Oktober 2001) im Ausmaß des ihnen angefallenen Erwerbes. Die vom Sohn geerbten, zwei Drittelanteile wurden durch Erbübereinkommen, nach Abgabe der Erbserklärungen, somit durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden, vom Sohn auf den Vater weiter übertragen. Da es sich bei dieser Abtretung um eine unentgeltliche handelt (eine entgeltliche Übertragung wurde weder behauptet noch finden sich laut Aktenlage Anhaltspunkte dafür), unterliegt diese zwar grundsätzlich auch der Besteuerung nach diesem Bundesgesetz, jedoch wurden diese zwei Drittel vom Sohn an den Vater übertragen, wodurch gemäß der Bestimmungen des § 7 ErbStG Vermögen an eine Person der Steuerklasse III angefallen ist. Die Begünstigung des § 17 ErbStG setzt jedoch unter anderem den Anfall von Vermögen an Personen der Steuerklasse I oder II voraus. Daher kann schon deshalb die in § 17 ErbStG normierte Begünstigung auf zwei Drittel der vom Bw. infolge des Ablebens seines Vaters geerbten Liegenschaft keine Anwendung finden. Somit kann auch von einer Anwendung dieser Begünstigung auf die gesamte Liegenschaft keine Rede sein.

Dagegen wurde ein Drittel Anteil der vom Bw. am 17. November 2005 durch Erbanfall zur Gänze erworbenen Liegenschaft vom Erblasser innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren vor diesem Zeitpunkt, durch Erbanfall in Folge des Todes seiner Ehefrau am 19. Oktober 2001 erworben. Somit ist innerhalb der nach § 17 ErbStG normierten Frist (zwischen 20. Oktober 2001 und 17. November 2005) Personen der Steuerklasse I (dem Ehemann im Zeitpunkt des Todes der Ehefrau und dem Sohn im Zeitpunkt des Todes des Vaters) das gleiche Vermögen in Gestalt eines Drittels der in Rede stehenden Liegenschaft, angefallen und dafür die Erbschaftsteuer auch vorgeschrieben worden.

Die Begünstigung gemäß § 17 ErbStG konnte daher nur für dieses Drittel der vom Bw. geerbten Liegenschaft, mittels Aufstellung nachstehender Proportionalrechnungen, im Betrage von € 112,45 gewährt werden.

- 1) Gesamtes Vermögen = € 25.073,75 (lt. Bescheid vom 12.6.2006) verhält sich zum begünstigten Vermögen = € 6213,38 (1/3 des dreifachen Einheitswertes von € 18.640,14) wie die Erbschaftssteuer gemäß §§ 8 Abs. 2, 28 ErbStG = € 406 (lt. Bescheid vom 12.6.2006) zu x; ( $€ 25.073,75 : € 6213,38 = € 406 : x$ )

$$X = € 100,61$$

Davon gemäß § 17 ErbStG  $\frac{1}{2}$  = € 50,31

- 2) Gesamter Einheitswert = € 18.640,14 verhält sich zum begünstigten Einheitswert = € 6213,38 wie Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG = € 372,80 (lt. Bescheid vom 12.6.2006) zu x; ( $€ 18.640,14 : € 6213,38 = € 372,80 : x$ )

$$X = € 124,27$$

Davon gemäß § 17 ErbStG  $\frac{1}{2}$  = € 62,14

Begünstigung gemäß § 17 ErbStG insgesamt = € 50,31 zuzüglich € 62,14 = € 112,45

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. März 2008