



Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idG, im Betrag von insgesamt € 2.777,77 festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides 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 (= Berufungserberin, Bw) und W 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. Des Weiteren wurden mehrere Mitteilungen von Versicherungen gemäß § 26 ErbStG übermittelt, wonach die Bw Begünstigte aus vom verstorbenen Sohn abgeschlossenen

Lebensversicherungen ist; die an die Bw auszuzahlende Versicherungssumme beträgt insgesamt € 12.232,12.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 2. März 2005, StrNr, gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. III) und Abs. 4 ErbStG die Erbschaftssteuer insgesamt im Betrag von € 2.831,56 vorgeschrieben. Der Bemessung wurden der hälftige Erbanfall, darunter der anteilige dreifache Einheitswert der Liegenschaft € 26.216,73, und die Versicherungserlöse 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 der Bw in ihr Eigentum übernommen worden sei, sei zuvor mit Übergabsvertrag vom 14. Mai 2003 von der Bw ihrem Sohn, dem Erblasser, schenkungsweise übergeben 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 weder bei der Bw noch beim Vater W für den Liegenschaftsanteil 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 die Bw als Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 752 GB ihrem 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 Bw 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 die Bw 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/Bw 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.

Erfäßt 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 der Bw, dass die Begünstigung auch für den unentgeltlichen Teil eines vormals teils entgeltlichen, teils unentgeltlichen Rechtsgeschäftes zu gewähren sei, kommt zunächst Berechtigung zu.

Ist nämlich Vermögen seinerzeit von Eltern an Kinder teils entgeltlich, teils unentgeltlich übergegangen, so kommt die Abgabenfreiheit 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 (VwGH 25.9.1997, 96/16/0281; VwGH 3.9.1987, 86/16/0006; siehe zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 25 f zu § 15).

Im Gegenstandsfalle war die Übergabe im Jahr 2003 zufolge von Gegenleistungen (Schuldübernahme, Wohnrecht) vom Finanzamt steuerlich als eine nach obigen Ausführungen sogenannte "gemischte Schenkung" qualifiziert worden, wobei nunmehr das als Teil der Gegenleistung vom Finanzamt angenommene, kapitalisierte Wohnrecht nachträglich in Streit gezogen ist. Allein die Schuldübernahme (ausstehendes Wohnbauförderungsdarlehen € 12.000) stellte nach Ansicht der Bw die vertragliche Gegenleistung dar; das Finanzamt habe fälschlich in der Benützungsregelung ein der Bw eingeräumtes Wohnrecht als weitere Gegenleistung erblickt. Davon ausgehend sei die Übergabe der hälftigen Liegenschaft im Jahr 2003 tatsächlich im Umfang von € 40.433 unentgeltlich erfolgt und insoweit aufgrund des Rückfalls steuerfrei zu belassen.

Demgegenüber steht aber fest, dass - unabhängig davon, ob die vereinbarte "Benützungsregelung" zu Recht als ein der Bw eingeräumtes Wohnrecht und demzufolge als Teil der Gegenleistung zu beurteilen war oder nicht - mit Bescheiden vom 2. September 2003 dem verstorbenen Übernehmer H von dem überwiegend entgeltlich bewerteten Rechtsgeschäft größtenteils Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wurde. Nach steuerlichen Werten ergab sich in Gegenüberstellung des Grundstückswertes (EW) zur Gegenleistung eine **unentgeltliche** Zuwendung seitens der Bw in Höhe von € 978,65, wovon lediglich Schenkungssteuer ("Mindeststeuer") gemäß § 8 Abs. 4 und 5 ErbStG im Betrag von € 19,56 zur Vorschreibung gelangte. Beide Bescheide blieben unbekämpft und sind damit in Rechtskraft erwachsen.

Im Hinblick auf den Gesetzeszweck des § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG, die **mehrfache Besteuerung** des identen Vermögens bei unentgeltlichem Erwerb zwischen denselben nahen Angehörigen zu vermeiden, würde aber dann, wollte man der Argumentation der Bw folgend im Nachhinein die vormals "fälschliche" Besteuerung berichtigen und sozusagen den Umfang der unentgeltlichen Zuwendung fiktiv erhöhen, dieser offenkundige Gesetzeszweck eindeutig unterlaufen.

Nach dem Dafürhalten des UFS kann es nicht als Sinn und Zweck der gesetzlichen Befreiung angesehen werden, einen höheren als den tatsächlich bisher besteuerten "Überschuss" – wie von der Bw gewollt – im Rahmen der Begünstigung steuerfrei zu stellen, wenn diesbezüglich bisher eben gar keine Schenkungssteuer angefallen ist und daher von einer zu vermeidenden Mehrfachbelastung keine Rede sein kann.

Wesentliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Befreiung ist 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 allerdings *Dorazi* 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 (vom Vater aus dessen "Sonervermögen") erfolgte, aus, dass "in einem solchen Fall ... die Abgabenbefreiung (eben wegen der Personenidentität) nur demjenigen Elternteil, der seinerzeit Vermögen hingegeben hat, zugute kommen" wird.

Analog dazu ist daher im Gegenstandsfalle nicht von vorne herein die Begünstigung etwa mangels "Personenidentität" deshalb zu versagen, weil mit der Übergabe der hälftigen Liegenschaft im Jahr 2003 ausschließlich die Bw eine teils unentgeltliche Zuwendung an ihren Sohn gemacht hatte, zufolge des nunmehrigen Erwerbes von Todes wegen jedoch beiden Elternteilen als gesetzlichen Erben je die Hälfte dieses nachlassgegenständlichen Liegenschaftsanteiles angefallen ist. Vielmehr steht der Bw diesfalls, da ihr die Liegenschaft zur Hälfte angefallen und damit an sie zurückgefallen ist, auch im Umfang der vorhergehenden hälftigen unentgeltlichen Zuwendung an den Sohn die Begünstigung zu (siehe dazu auch das bei *Dorazi* aaO angeführte Beispiel samt Berechnungsdarstellung). Allerdings ist, wie oben ausführlich dargelegt, die **unentgeltliche** Zuwendung an den Sohn nur in Höhe von € 978,65 erfolgt und insoweit besteuert worden, sodass als begünstigter Rückfall lediglich hievon der hälftige Betrag von **€ 489,33** anzuerkennen ist.

Dem Berufungsvorbringen, es sei vollständige Personenidentität infolge der Abmachung im Erbübereinkommen (die Bw übernimmt die Liegenschaftshälfte in ihr Alleineigentum)

gegeben, ist 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 selbständig 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.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein. Die Erbschaftsteuer bemisst sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage:	in Euro
Wert der Liegenschaft	26.216,73
abzüglich Begünstigung § 15 Abs. 1 Z 7	- 489,33
ergibt steuerlich maßgeblichen Wert der Liegenschaft	25.727,40
+ so. Forderung	503,84
+ Pkw	1.450,00
+ Versicherungserlöse	12.232,12
- Passiva	13.191,58
- Kosten	534,47
- Freibetrag § 14 Abs. 1	440,00
- Freibetrag § 15 Abs. 1 Z 1 lit b	600,00
steuerpflichtiger Erwerb	25.147,31

Davon ist an Erbschaftssteuer vorzuschreiben:

Gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. III) ErbStG 9 % vom steuerpflichtigen Erwerb gerundet € 25.147, das sind € 2.263,23, sowie gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom steuerlich maßgebenden Wert der Liegenschaft gerundet € 25.727, das sind € 514,54, und sohin insgesamt an Erbschaftssteuer der Betrag von **€ 2.777,77**.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. August 2005