



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/3702-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Eugen Panovits, 3804 Allensteig, Hauptstraße 23, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. November 2007, ErfNr., betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit € 2.744,28 (gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 4% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 49.091,00 = € 1.963,64 und gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 58.428,00 = € 1.168,56 abzüglich der Ermäßigung gemäß § 17 ErbStG von € 387,92).

Entscheidungsgründe

Dem Berufungswerber (Bw.) wurde von seinem am 29. April 1997 verstorbenen Vater JT ein Hälftenanteil der Liegenschaft EZ*GB* als Nachvermächtnis nach dem Tod seiner Mutter MT hinterlassen.

Weiters wurde dem Bw. in der Verlassenschaftssache nach der am 12. Juli 2006 verstorbenen MT der Nachlass auf Grund des Gesetzes nach unbedingt abgegebener Erbserklärung mit Einantwortungsurkunde vom 30. Oktober 2006 zur Gänze eingeantwortet.

Mit Eingabe vom 2. Oktober 2006 beantragte der Bw. gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG das Nachvermächtnis nicht als von der Vorvermächtnisnehmerin MT stammend zu versteuern, sondern der Besteuerung des Nachvermächtnisses das Verhältnis des Bw. zum Erblasser, also zu seinem Vater JT, zu Grunde zu legen.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuer Wien (FAG) folgte dem Antrag nicht und setzte mit dem nunmehr angefochtenen Erbschaftssteuerbescheid vom 23. November 2007 gegenüber dem Bw. für den Erwerb von Todes wegen nach MT - ausgehend vom freien Vermögen aus der Verlassenschaft nach MT zuzüglich des Substitutionsvermögens nach JT - Erbschaftssteuer in Höhe von € 3.136,64 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrochenen Berufung wendete der Bw. ein, dass sein Antrag gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG nicht berücksichtigt worden sei und machte weitere Kosten der Regelung des Nachlasses in Höhe von € 111,00 geltend.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2008 anerkannte das FAG die weiteren Kosten in Höhe von € 111,00 und ermäßigte weiters die Erbschaftssteuer auf Grund des § 17 ErbStG um ein Viertel der auf das Nachvermächtnis entfallenden Erbschaftssteuer, sohin um € 387,92.

Dem Antrag nach § 5 Abs. 2 zweiter Satz ErbStG wurde nicht Folge gegeben. Dazu führte das FAG unter Berufung auf den deutschen Reichsfinanzhof (RFH 21.9.1928, VeA 437/08 RStBI 1929/145) und den deutschen Erbschaftsteuerkommentar Meincke/Michel aus, dass die Besteuerung nach dem Verhältnis zum Erblasser nur dann zulässig sei, wenn der Nacherbe zum Erblasser in einem engeren persönlichen Verhältnis stehe als zum Vorerben. Da der Nacherbe sowohl zum Vorerben als auch zum Erblasser in die Steuerklasse I falle, sei die Berufung diesbezüglich abzuweisen gewesen.

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag hinterfragte der Bw. unter Hinweis auf die Bestimmung des § 5 ErbStG, ob dort die Rede von der „Aufspaltung des Freibetrages“ oder von der „Anwendung des %-satzes für das Gesamtvermögen auf die jeweiligen Anteile“ sei und meinte, dass sein Verhältnis zu seinem Vater nicht in der Zugehörigkeit zu einer bestimmten Steuerklasse erschöpft sei.

Weiters monierte der Bw. unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 6 des deutschen Erbschaftsteuergesetzes den Verweis auf den deutschen Reichsfinanzhof und den deutschen Erbschaftsteuerkommentar Meincke/Michel. § 6 Abs. 1 und Abs. 2 erster und zweiter Satz dt.

ErbStG seien zwar mit § 5 Abs. 1 und 2 des österreichischen Erbschaftssteuergesetzes abgesehen von zwei kleinen sprachlichen Varianten identisch. Der deutsche Gesetzgeber grenze aber im dritten Satz des § 6 Abs. 2 dt. ErbStG die Berücksichtigung des Verhältnisses ein und erläutere im vierten und fünften Satz diese Anordnung noch näher.

Im Gegensatz zum deutschen Gesetzgeber gebe der österreichische Gesetzgeber keine weitere Erläuterung zu den Worten "Verhältnis des Nacherben zum Erblasser". Es sei daher zur Interpretation des Wortes "Verhältnis" der allgemeine Sprachgebrauch heranzuziehen. Das „Verhältnis“ gebe eine Beziehung zwischen zwei Objekten an (Wikipedia). Die „Objekte“ seien im vorliegenden Fall Personen, nämlich der Bw. und sein Vater. Zwischen ihnen bestände natürlich eine Unmenge an überaus verschiedenartigen Beziehungen. Da das Wort in einem Gesetzestext verwendet werde, könne es sich dabei allerdings nur um rechtlich relevante Beziehungen handeln. Da es im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz verwendet werde und in Zusammenhang mit einer Erbschaft stehe, könne es sich nur um erbschaftssteuerrechtlich relevante Beziehungen handeln. Hiezu gehörten insbesondere das Verwandtschaftsverhältnis und die Steuerklasse, aber im Hinblick auf § 11 ErbStG auch die Höhe und die Zeitpunkte von Vorempfängen, weiters wären in diesem Zusammenhang auch die Bestimmungen bezüglich diverser Steuerbefreiungen und diverser sonstiger Steuerbegünstigungen zu nennen.

Da das ErbStG vom deutschen "abstamme" seien deutsche Entscheidungen und Literatur in vielen Fällen auch für österreichische Verhältnisse zutreffend - aber eben nicht immer. Leider würden sie gelegentlich auch in der Literatur an entsprechenden Stellen unüberprüft zitiert. Es sei zu vermuten, dass in der Berufungsvorentscheidung, folgend einer in österreichischer Literatur enthaltenen Zitierung der obigen deutschen Entscheidung und Literatur, der Inhalt des § 6 des deutschen statt der Inhalt des § 5 des österreichischen diesbezüglichen Gesetzes Anwendung gefunden habe. Es sei aber wegen des anderen Gesetzeswortlauts unmöglich, deutsche Entscheidungen oder deutsche Literatur zur Erläuterung des § 5 Abs 2 zweiter Satz unseres Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes heranzuziehen.

Während auf Grund des deutschen Gesetzes sowohl bei der Bemessung der Erbschaftssteuer nach § 6 Abs 2 1.Satz als auch bei Anwendung des § 6 Abs 2 zweiter Satz nur ein einziger Bescheid zu erlassen sei (Besteuerung eines Gesamterwerbes in einer Verlassenschaft, und zwar nach dem 1. Satz mit einem Steuersatz, nach dem 2., 3. und 5. Satz mit zwei Steuersätzen), habe im österreichischen Recht bei Anwendung des § 5 Abs 2 1. Satz ein einziger Bescheid zu ergehen, während die Anwendung des § 5 Abs 2 zweiter Satz zwei getrennte Bescheide (Besteuerung von zwei Erwerben in zwei verschiedenen Verlassenschaften) zur Folge habe.

Unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen sei daher der steuerlich maßgebliche Wert

des von der Nacherbschaft betroffenen Hälftenanteils der Liegenschaft in der Höhe von € 29.214,48 aus der Bemessungsgrundlage für den Erwerb von Todes wegen nach der Mutter des Bw. auszuscheiden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 5 ErbStG 1955 lautet:

- (1) *Der Vorerbe gilt als Erbe.*
- (2) *Beim Eintritt des Falles der Nacherbfolge haben 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 zugrunde zu legen.*
- (3) *Tritt der Fall der Nacherbfolge nicht durch den Tod des Vorerben ein, so gilt die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. In diesem Falle ist dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrages anzurechnen, welche der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht.*
- (4) *Nachvermächtnisse und beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse stehen den Nacherbschaften gleich.*

Nach § 7 Abs. 1 ErbStG werden nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblassers fünf Steuerklassen unterschieden.

§ 11 Abs. 1 ErbStG 1955 lautet:

Mehrere innerhalb zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile werden in der Weise zusammengerechnet, daß dem letzten Erwerbe die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Werte zugerechnet werden und von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abgezogen wird, welche für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten zu erheben gewesen wäre. Erwerbe, für die sich nach den steuerlichen Bewertungsvorschriften kein positiver Wert ergeben hat, bleiben unberücksichtigt.

§ 5 des österreichischen Schenkungs- und Erbschaftssteuergesetzes 1955 (ErbStG 1955) und § 7 Absatz 1 bis 4 des deutschen Erbschaftsteuergesetzes vom 22. August 1925, RGBl 1925 I S 320, (dt. ErbStG 1925) sowie 7 Absatz 1 bis 4 des deutschen Erbschaftsteuergesetzes vom 1. April 1959, BGBl. 1959 I S. 187, (dt. ErbStG 1959) sind bis auf den Begriff „Besteuerung“ an Stelle „Versteuerung“ wortgleich.

Das mit 15. Juli 1955 in Kraft getretene ErbStG 1955 stellte eine nur wenig geänderte, austarifizierte Fassung des dt. ErbStG 1925 dar (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Rz 1 zu § 1 ErbStG).

§ 6 des aktuellen deutschen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (dt. ErbStG) lautet:

- (1) *Der Vorerbe gilt als Erbe.*
- (2) *Bei Eintritt der Nacherbfolge haben diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. Auf Antrag ist der Versteuerung das*

Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen. Geht in diesem Fall auch eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, sind beide Vermögensanfälle hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln. Für das eigene Vermögen des Vorerben kann ein Freibetrag jedoch nur gewährt werden, soweit der Freibetrag für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist. Die Steuer ist für jeden Erwerb jeweils nach dem Steuersatz zu erheben, der für den gesamten Erwerb gelten würde.

(3) Tritt die Nacherbfolge nicht durch den Tod des Vorerben ein, gilt die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. In diesem Fall ist dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrags anzurechnen, welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht.

(4) Nachvermächtnisse und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse oder Auflagen stehen den Nacherbschaften gleich.

Die Vorschrift des § 6 dt. ErbStG entspricht im Wesentlichen der Vorgängerbestimmung des § 7 Abs. 1 bis 4 ErbStG 1959. 1974 wurden aus Klarstellungsgründen die Sätze 3 bis 5 in § 6 Abs. 2 ErbStG eingefügt (siehe Wilms, Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz, Rz 3 zu § 6 dt. ErbStG).

Das aktuelle dt. ErbStG beinhaltet ebenso wie das dt. ErbStG 1925, 1959 und 1974 eine dem § 7 vergleichbare Bestimmung über die Einteilung in Steuerklassen nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser sowie eine dem § 11 ErbStG vergleichbare Regelung über die Zusammenrechnung von derselben Person angefallener Vermögensvorteile.

Entgegen der Ansicht des Bw. ist das in der Berufungsvereentscheidung zitierte Urteil des RFH vom 21.9.1928, Ve A 437/28 (RStBl 1929 S 145; Mrozek-Kartei ErbStG 1925 § 7 Abs 2 ErbStG) zu einer der österreichischen Rechtslage vergleichbaren deutschen Rechtslage ergangen.

Das zivilrechtlich vom Erblasser JT stammende Nachvermächtnis ist auf Grund des § 5 Abs 2 erster Satz iV. mit Abs. 4 ErbStG erbschaftssteuerrechtlich grundsätzlich als von der Vorvermächtnisnehmerin stammend zu versteuern.

Dem Vorbringen des Bw. entsprechend hätte der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 5 Abs. 2 zweiter Satz ErbStG bestimmt, dass auf Grund eines Antrages das Nachvermächtnis als vom Erblasser angefallen zu versteuern wäre und es sich dabei auch erbschaftssteuerrechtlich um einen vom Erwerb des freien Vermögens von der Vorvermächtnisnehmerin unabhängigen Erwerb vom Erblasser handeln würde.

Dies hätte dann zur Folge, dass eine Zusammenrechnung des Substitutionsvermögens mit dem freien Vermögen zu unterbleiben hätte und anstatt dessen das Nachvermächtnis gemäß § 11 Abs. 1 ErbStG mit allfälligen Erwerben vom Erblasser zusammenzurechnen wäre.

Folglich wären auch die entsprechenden Freibeträge gesondert zu berücksichtigen.

Dies entspricht grundsätzlich dem vom BFH in seinem zur Rechtslage des dt. ErbStG 1959 ergangenen Urteil vom 30.6.1976, II 3/69. Der BFH meinte in diesem Urteil, dass § 6 Abs. 2

Sätze 3 f. dt. ErbStG 1974 diese Frage in einem anderen Sinne entschieden hätte, was für die Auslegung des dt. ErbStG 1959 ohne Bedeutung sei.

In seinem Urteil vom 2.12.1998 II R 43/97, BStBl. II 1999, 235 führte der BFH aus, dass wenn neben dem Übergang von Vermögen auf den Nacherben auch eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben übergeht, ein einheitlicher Erwerb vom Vorerben im Sinne des dt. ErbStG vorliege und dieser Grundsatz durch die Regelungen in § 6 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 dt. ErbStG 1974 lediglich modifiziert, aber nicht gänzlich aufgehoben werde. Dies werde durch die Regelung des § 6 Abs. 2 Satz 5 dt. ErbStG 1974 bestätigt.

Der BFH räumte damit aber ein, dass es sich bei der Bestimmung des § 6 Abs. 2 fünfter Satz dt. ErbStG lediglich um eine Klarstellung handelt.

Dem entsprechend ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Auslegung des RFH zum dt. ErbStG 1925 zu folgen. In seinem Urteil vom 30.11.28 V e A 599/28 (RStBl. 1929 S.67; Mrozek-Kartei ErbStG 1925, § 7 Abs. 2 ErbStG 1925) hat der RFH dazu folgendes ausgeführt:

Wenn die Ansicht des BG. richtig wäre, müßte Absatz 2 des § 7 so gelesen werden, dass beim Eintritt des Falles der Nacherbfolge diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend, auf Antrag aber als vom Erblasser stammend zu versteuern haben. Das kann nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, der der Ausnahmeverordnung des Satzes 2 den Grundsatz vorangestellt hat, dass der Nacherbe den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern hat. Satz 2 spricht vom Verhältnis des Nacherben zum Erblasser. Nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauche können allerdings unter dem Wort Verhältnis Beziehungen jeder Art verstanden werden. In der Sprache der Gesetzgebung bedeutet das Wort regelmäßig eine Beziehung bestimmter Art.

Die Stellung eines Antrages nach § 5 Abs. 2 zweiter Satz ErbStG hat nicht zur Folge, dass der Erwerb des Substitutionsvermögen als vom ursprünglichen Erblasser stammend zu versteuern ist. Durch § 5 Abs. 2 zweiter Satz ErbStG wird der im ersten Satz normierte Grundsatz, wonach der Erwerb des Nacherben als vom Vorerben stammend zu versteuern ist, nicht aufgehoben, sondern nur modifiziert, sodass der Erwerb von Substitutionsvermögen bei einem gleichzeitigen Erwerb freien Vermögens vom Vorerben bzw. Vorvermächtnisnehmer in jedem Fall mit diesem zusammenzurechnen ist.

Ein Antrag nach § 5 Abs. 2 zweiter Satz ErbStG hat auf die Besteuerung des Erwerbes von Substitutionsvermögen nur insoweit eine Wirkung, als die Besteuerung, wie das auf Grund des § 7 ErbStG der Fall ist, an das persönliche Verhältnis zwischen Erblasser und Erwerber knüpft. Ein Antrag nach § 5 Abs. 2 zweiter Satz ErbStG hat auf die Berechnung der Erbschaftssteuer insoweit keine Wirkung, als diese von der Höhe des nach § 5 Abs. 2 erster Satz ErbStG einheitlichen Erwerbes vom Vorerben abhängig ist.

Da der Bw. mit der Vorerbin in demselben Grad wie mit dem Erblasser verwandt ist, und aus Sicht des Erbschaftssteuergesetzes der Erblasser zum Bw. im gleichen persönlichen Verhältnis

wie die Vorvermächtnisnehmerin zum Bw. steht, kann der Antrag nach § 5 Abs. 2 zweiter Satz ErbStG im gegeben Fall zu keiner geänderten Festsetzung der Erbschaftssteuer führen (vgl. UFS 16.9.2003, RV/1543-W/2002).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden, wozu im Übrigen auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen wird.

Wien, am 14. Mai 2009