



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Jänner 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Erbschaftssteuer wird mit € 2.879,19 neu festgesetzt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 5. Juli 1990 schenkten die Ehegatten F.K. und K.K. einander auf den Todesfall den ihnen gehörigen Hälfteanteil der Liegenschaft Einlagezahl 1858 im Grundbuch über die Katastralgemeinde H. „Wohnhaus in H. Konskriptionsnummer xxx“, L. mit den Grundstücken 1022/12 und 1022/19 Baufläche. Die Ehegatten nahmen diese Schenkung auf den Todesfall gegenseitig an und verzichteten unter sich auf das Recht diese Schenkung, aus welchem Grunde auch immer, zu widerrufen.

Der auf den gegenständlichen Fall bezogene wesentliche Inhalt des Notariatsaktes lautet wie folgt.

Der von den Ehegatten Herrn F. K. und Frau K. K. Zuletztversterbende als Alleineigentümer der gegenständlichen Liegenschaft schenkt auf den Todesfall unter gleichzeitigen Verzicht auf deren Widerruf die genannte Liegenschaft seinem Enkel Herrn A.K. mit der Bewilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes hierauf nach seinem erfolgten Ableben für Herrn A.K., geboren am x.y.0000, und letztere nimmt die Schenkung auf den Todesfall gleichfalls bindend an (Punkt Zweitens).

Herr F.K. und Frau K. K. räumen für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz der Liegenschaft ihrer Tochter, Frau H.G., im vertragsgegenständlichen Haus in H., Lgasse, das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsrecht an dem im ersten Stock des Hauses befindlichen einzigen Mansardenzimmer ein, welches Frau H.G. bindend annimmt. Im Rahmen dieses Wohnrechtes ist H.G. berechtigt die erforderlichen Nebenräume, sanitären Einrichtungen und den Garten bei freiem Zu- und Abgang mitzubenutzen.

Gebührenbemessungshalber wird der Jahreswert des Wohnungsrechtes der H.G. mit S 2400,00 veranschlagt (Punkt Fünftens).

Die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Stempel und Gebühren aller Art einschließlich Schenkungssteuer samt Zuschlägen tragen die Vertragsparteien zur ungeteilten Hand (Punkt sechstens).

F. K. verstarb am 17. November 1998. K. K. verstarb am 27. Jänner 2005. Die erbliche Tochter H.G. gab im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens die ausdrückliche Erklärung ab sich ihres Erbes zu entschlagen. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes H. vom 12. August 2005 wurde dem Bw. als dem erblichen Enkelsohn die Verlassenschaft nach K.K., aufgrund dessen Abgabe einer bedingten Erbserklärung, eingewantwortet.

Im Verlassenschaftsverfahren nach K. K. wurde nachstehendes Inventar erstellt und vom Bw. unterfertigt:

Aktiva	
Bargeld, Wertpapiere, Spareinlagen, Forderungen, Pretiosen	Nicht vorhanden
Kleider, Wäsche	wertlos
Wohnungseinrichtung und Hausrat	ohne Verkehrswert (von einer Schätzung wird aus Kostengründen Abstand genommen)
Pensionskonto mit einem Guthaben zum erblichen Todestag	€ 1552,31
Liegenschaftsvermögen: EZ 1858 Grundbuch H., dreifacher Einheitswert lt. Einheitswertbescheid des FA H. v.1.1.1983	€ 43.821,72
Summe Aktiva	€ 45.374,03
Passiva	

Erbfallschulden lt. Rechnung und Belegskonzulat	€ 1.917,32
Anspruch des erblichen Enkelsohns A.K. aufgrund des Schenkungsvertrages auf den Todesfall vom 5..7.1990 auf Herausgabe der erblichen Liegenschaft EZ 1858 Grundbuch H. im Wert von	€ 43.821,72
Summe Passiva	€ 45.739,04

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Jänner 2006 wurde gegenüber dem Bw. die Erbschaftssteuer im Betrage von € 3.343,78.- festgesetzt.

Dieser Bemessung wurde nachstehende Berechnung zugrunde gelegt:

Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke (§ 19 Abs.2 ErbStG idF)	€ 43.821,72
zuzüglich Guthaben bei Banken	€ 1.552,31
abzüglich Kosten der Bestattung	€ 1.917,32
abzüglich Kosten der Regelung des Nachlasses	€ 1.791,36
abzüglich sonstige Verbindlichkeiten	€ 2.664,57
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG	€ 2.200,00
abzüglich Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG	€ 1.552,31
steuerpflichtiger Erwerb	€ 35.248,47
abgerundet gemäß § 28 ErbStG	€ 35.248,00
davon gemäß § 8 Abs.1 ErbStG 7%	€ 2.467,36
zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in der Höhe von € 43.821,72	€ 876,42

Erbschaftssteuer	€ 3.343,78
------------------	------------

Dagegen erhob der Bw. fristgerecht Berufung mit der Begründung, dass es sich bei dem in Rede stehenden Erwerb um eine Schenkung handeln würde, für welche seine Großeltern - so wie in Punkt sechs des Vertrages vom 5. Juli 1990 vereinbart - alle Kosten und Gebühren einschließlich der Schenkungssteuer bereits im Jahr 1990 entrichtet hätten.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 10. Februar 2006 wurde der Erstbescheid insoweit abgeändert, als dass die Erbschaftssteuer im Betrage von € 3.290,50 neu festgesetzt wurde, indem der Kapitalwert des für H.G. eingeräumten Wohnrechts in der Höhe von € 2.664,57 vom dreifachen Einheitswert von € 43.821,72 in Abzug gebracht wurde und der daraus resultierende Betrag von € 41.157,15 der Berechnung des Zuschlages gemäß § 8 Abs.4 ErbStG zugrunde gelegt wurde.

Als Begründung dazu würde im Wesentlichen angeführt, dass es sich gemäß § 2 Abs.1 Z 2 ErbStG bei einer Schenkung auf den Todesfall um einen Erwerb von Todes wegen handeln würde, welcher der Erbschaftssteuer unterliegen würde und für welchen gegenüber dem Bw. die Steuerschuld mit dem Tod der K.K. am 27. Jänner 2005 entstanden wäre. Der gemäß § 16 BewG 1955 kapitalisierte Wohnungswert wäre als Gegenleistung vom dreifachen Einheitswert in Abzug zu bringen gewesen, und daher auch die Bemessungsgrundlage für den Zuschlag gemäß § 8 Abs.4 ErbStG zu reduzieren gewesen.

Dem dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag legte der Bw., zum Beweis der Richtigkeit der Darstellungen seines Berufungsbegehrens, einen Zahlschein über eine Zahlung in der Höhe von S 13.544 vom 8. August 1990 an den Vertragserrichter bei, und wies unter Anführung des §23a ErbStG auf die Möglichkeit hin, dass der Vertragserrichter vergessen haben könnte, die von ihm errechnete Schenkungssteuer an das Finanzamt abzuführen.

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 1955, BGBl 1955/141 (ErbStG), unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden.

Gemäß § 8 Abs.1 ErbStG beträgt die Erbschaftssteuer bei Erwerben bis einschließlich € 43.800 in der Steuerklasse II (§7 Abs.1 Enkel) 7 vH.

Gemäß § 8 Abs.4 ErbStG erhöht sich die sich nach den Abs. 1 und 2 oder nach dem Abs. 3 ergebende Steuer bei Zuwendungen an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden um 2 vH.

Gemäß § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG entsteht bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers.

Gemäß § 14 Abs.1 ErbStG bleibt bei jedem Erwerb für Personen der Steuerklasse II ein Betrag von Euro 2.200 steuerfrei.

Gemäß § 19 Abs.2 ErbStG ist bei der Bewertung für inländisches land und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des zweiten Teil des Bewertungsrechtes (besondere Bewertungsvorschriften) auf dem den Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Wenn Personen der Steuerklassen I oder II Vermögen anfällt, das in den letzten fünf Jahren vor dem Anfall von Personen der gleichen Steuerklasse 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 zurückliegt, um ein Viertel ermäßigt (§ 17 ErbStG).

Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht wird vom Bereicherungsprinzip beherrscht, womit die Steuerschuld jeweils in dem Zeitpunkt entsteht, zu dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eingetreten ist. Nur diese soll der Besteuerung unterworfen werden, nicht dagegen die bloße Aussicht auf eine in Zukunft eintretende mutmaßlich oder möglicherweise

eintretende Bereicherung. Lasten die den Erwerber wirtschaftlich treffen führen zu einer Verminderung der steuerlichen Bereicherung.

Der Tatbestand des § 2 Abs.2 Z 1 ErbStG, welcher der Erbschaftssteuer unterliegt, stellt auf die Erfüllung des bürgerlich rechtlichen Tatbestandes der Schenkung auf den Todesfall ab. Nach § 659 ABGB sind Schenkungen, die erst nach dem Tod des Versprechenden erfüllt werden sollen, als Vermächtnis aufzufassen. Die Schenkung auf den Todesfall setzt zu seiner Gültigkeit die Annahme des Geschenkes durch den Beschenkten, die ausdrückliche Erklärung auf den freien Widerruf der Schenkung zu verzichten, und die Errichtung eines Notariatsaktes voraus (VwGH v.28. September 2000, 2000/16/0089).

Bei der an den Bw. erfolgten Liegenschaftszuwendung handelt es sich somit um eine der Erbschaftssteuer unterliegende Schenkung auf den Todesfall.

Steuerrechtlich wird die Schenkung auf den Todesfall als Vermächtnis behandelt, bei dem der daraus Berechtigte (Beschenkte) gemäß § 12 Abs.1 lit.a ErbStG erst mit dem Tod des Geschenkgebers Steuerschuldner wird; denn bis zu diesem Zeitpunkt hat der Bedachte nur einen vorerst noch bedingten Anspruch erworben und ist dadurch nicht bereichert worden.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeuten die vorstehenden rechtlichen Ausführungen, dass für den Bw. die Erbschaftssteuerschuld für die in Rede stehende Schenkung auf den Todesfall zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin K.K. am 27. Jänner 2005 entstanden ist, und dass bei der Bemessung der Erbschaftssteuer die den Bw. wirtschaftlich treffende Belastung des Wohnrechtes für H.G. in der Höhe des gemäß § 16 BewG 1955 zu berechnenden Kapitalwertes bei der Ermittlung des steuerlich maßgeblichen Wertes der ihm durch Erwerb von Todes wegen zugewandten Liegenschaft mindernd zu berücksichtigen war.

Zu den vom Bw. im Berufungsverfahren weiters ins Treffen geführten Einwänden wird festgestellt:

Für die in Rede stehende Schenkung auf den Todesfall war keine Schenkungssteuer zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorzuschreiben, da zu diesem Zeitpunkt aufgrund der fehlenden Bereicherung des Erwerbers keine Steuer angefallen ist. Es wurde auch tatsächlich für diese Schenkung auf den Todesfall vom zuständigen Finanzamt keine Schenkungssteuer vorgeschrieben und es wurde dafür auch keine Schenkungssteuer an dieses Finanzamt abgeführt. Das vom Bw. beigebrachte Beweismittel zeigt lediglich auf, dass auf das Konto des Vertragserrichters am 8. August 1990 ein Betrag von S 13.544 eingegangen ist.

Durch Art IX Z 6 StRefG 2000, BGBl I 1999/106 wurde mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 2000 § 23a ErbStG mit der Bestimmung über die Befugnis der Rechtsanwälte und der Notare zur Selbstberechnung der Schenkungssteuer eingeführt. Mit Wirksamkeit für Vorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2001 entsteht wurden die Abs. 1 bis 4 des § 23a ErbStG durch Art VII AbgÄG 2001, BGBl I 2001/44, geändert.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass selbst wenn im Zeitpunkt der Errichtung des Notariatsaktes (5. Juli 1990) für den in Rede stehenden Erwerb eine Schenkungssteuerschuld entstanden wäre, diese noch nicht von der Befugnis des § 23a ErbStG erfasst worden wäre.

Zum Inhalt des Punkt sechstens des Notariatsaktes ist festzustellen, dass die darin aufgezeigten Verpflichtungen- so auch die Entrichtung der für das vertraglich eingeräumte Wohnrecht angefallenen Schenkungssteuer- alle Vertragsparteien, so auch den Bw, getroffen haben.

Im gegenständlichen Fall wurde sowohl der verfahrensgegenständliche Erwerb, als auch die, aufgrund des Todes des F.K. am 17. November 1998 erfolgte Bereicherung durch die, in Punkt zweitens des Notariatsaktes, enthaltene Schenkung des Hälfte-Liegenschaftsanteiles auf den Todesfall an K.K, am 11. August 2005 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt. Die Festsetzung der Erbschaftssteuer für den letztgenannten Erwerb erfolgte mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 7. November 2007 im Betrage von € 248,54.-

Zweck des § 17 ErbStG ist es, die steuerliche Belastung in den Fällen zu mindern, in denen das gleiche Vermögen innerhalb kurzer Zeit mehrfach auf Personen des engsten Familienkreises durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung übergeht. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung ist dabei, dass dasselbe Vermögen bzw. dasselbe Wirtschaftsgut den Anlass für diese Mehrfachbesteuerung bietet.

Im gegenständlichen Fall ging der Hälftenteil der Liegenschaft mit der darauf entfallenden Belastung des Wohnrechtes für H.G., zum Zeitpunkt des Todes des F.K am 17. November 1998, an K.K durch Erwerb von Todes wegen über und zum Zeitpunkt deren Todes, am 27. Jänner 2005, ging die gesamte Liegenschaft (beide Hälfteanteile), mit der Belastung des angeführten Wohnrechtes an H.G., durch Erwerb von Todes wegen an den Enkel der K.K., dem Bw, über. Mit dem Hälfteanteil der Liegenschaft, belastet mit dem o.a. Wohnrecht, ging somit innerhalb eines Zeitraumes von ca. sechs Jahren und zwei Monaten das gleiche Vermögen auf Personen des engsten Familienkreises durch Erwerb von Todes wegen über.

Auf diesen Teil der Liegenschaft ist daher die Steuerbegünstigung nach § 17 ErbStG zu gewähren.

Die Erbschaftssteuer für den Erwerb des Bw. wird wie folgt berechnet:

Steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstückes (= dreifacher Einheitswert gemäß § 19 Abs.2 ErbStG= € 43.821,72.- abzüglich gemäß § 16 BewG kapitalisierter Wert des Wohnrechtes= € 2.664,57.-)	€ 41.157,15
zuzüglich Guthaben bei Banken	€ 1.552,31
abzüglich Kosten der Bestattung	€ 1.917,32
abzüglich Kosten der Regelung des nachlasses	€ 1.791,36
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG	€ 2.200,00
abzüglich Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG	€ 1.552,31
steuerpflichtiger Erwerb	€ 35.248,47
abgerundet gemäß § 28 ErbStG = € 35.248,00 davon gemäß § 7 Abs.1 ErbStG 7%	€ 2.467,36
zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert des Grundstückes von € 41.157,00	€ 823,14
Auf den Erwerb des Bw. von Todes wegen entfallende Steuer	€ 3 290,50
abzüglich Begünstigung gemäß § 17 ErbStG = 1/2 von 3.290,50 = € 1 645,25 davon 1/4 =	€ 411,31
Erbschaftssteuer	€ 2.879,19

Der Unterschiedsbetrag zur erstmaligen Festsetzung in der Höhe von € 3.343,78 beträgt € 464,59.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. November 2007