



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 20. Februar 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, im Betrag von € 822,43 festgesetzt.

Die Fälligkeit des Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlung (Protokoll vom 19. Jänner 2006) nach der am 9. März 2005 verstorbenen M waren – mangels gültigem Testament – zunächst deren drei Kinder, darunter H (= Berufungswerber, Bw), zu je 1/3 als gesetzliche Erben in den Nachlass berufen. Teil der Nachlassaktiva war ua. die erblasserische Liegenschaftshälfte an EZ1 mit dem zuletzt festgestellten anteiligen dreifachen Einheitswert von € 52.800 (siehe Abhandlungsprotokoll "Aktiva Punkt 4."). Diese Liegenschaftshälfte war dem Bw mit dem am 31. August 1995 abgeschlossenen "Schenkungsvertrag auf den Todesfall" von der Mutter übergeben und sohin im Rahmen der Abhandlung als Vermächtnis behandelt worden, wozu auf Seite 10 des Abhandlungsprotokolles, Punkt B), noch festgehalten wird:

"... dass sich dieser Einheitswert (= € 52.800) hauptsächlich aus dem neu errichteten Gebäude ergibt, das aber allein vom Sohn H bzw. von dessen Sohn X finanziert worden ist. Die Verstorbene hat hiezu keinen nennenswerten Beitrag geleistet. Der Vermächtnisnehmer macht daher die Besteuerung zu dem seinerzeit gegebenen Einheitswert geltend".

Nach Abzug eines Pflichtteiles und der Vermächtnisse verblieb ein negativer Reinnachlass von rund € 14.000. Die Höhe der Pflichtteilsforderung war unter Berücksichtigung insbesondere des "Zustandes des Liegenschaftsvermögens, wie es sich ohne Investitionen dritter Personen darstellen würde", festgelegt worden.

Laut Einheitswertmitteilung des zuständigen Finanzamtes sowie der eingereichten Abgabenerklärung betrug der unter EW-AZ1 zum Stichtag 1. Jänner 1995 festgestellte Einheitswert der Liegenschaft EZ1 S 163.000 = € 11.845,67.

Vorgelegt wurde der "Schenkungsvertrag auf den Todesfall", wonach M dem Bw ihren Hälftenanteil an EZ1 samt darauf befindlichem Einfamilienhaus und Inventar "*so wie derzeit alles liegt und steht*" auf den Todesfall übergibt (siehe Vertrag Seite 2, Punkt b). Des Weiteren wurde vorgelegt der "Schenkungs-, Abtretungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag" vom 24. August 2000, abgeschlossen zwischen dem Bw und dessen Sohn X, betr. die Schenkung der einen Liegenschaftshälfte des Bw an EZ1 sowie Erwerb des Anspruches auf die zweite Liegenschaftshälfte in Zhg. mit der Schenkung auf den Todesfall. Festgehalten wird ua., dass X Alleineigentümer dieses Liegenschaftsvermögens werden will, da er beabsichtigt, am dortigen Wohnhaus mit seinen eigenen finanziellen Mitteln umfangreiche Umbau- und Sanierungsarbeiten durchzuführen.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 20. Februar 2006, StrNr, hinsichtlich des Vermächtnisses ausgehend vom anteiligen dreifachen Einheitswert der Liegenschaft von € 52.800 gem. § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG die Erbschaftssteuer im Betrag von € 3.080 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der herangezogene, aktuelle Einheitswert resultiere weitgehend aus dem vom Bw und dessen Sohn auf dem Grundstück neu errichteten und finanzierten Wohnbau. Dem Bebauungszustand, wie er von der Erblasserin zum Zeitpunkt des abgeschlossenen Schenkungsvertrages herstamme, entspreche vielmehr der in der Abgabenerklärung bekannt gegebene Einheitswert in Höhe von € 11.845,67. Die zuständige Bewertungsstelle habe laut beiliegender Mitteilung einen Hilfswert in Höhe von € 3.900 für das unbebaute Grundstück ermittelt, der insofern als "gerechter" Wert empfunden werde, als das Altgebäude abzutragen gewesen wäre und hiervon weitere Kosten entstanden seien. Für die Steuerbemessung sei daher dieser Hilfswert oder in eventueller Vormaligkeit der Einheitswert heranzuziehen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2006 wurde dahin begründet, dass für die Steuerbemessung der zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld festgestellte Einheitswert maßgebend sei.

Mit Antrag vom 28. Juli 2006 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Die Einsichtnahme in den Bewertungsakt EW-AZ1 hat ergeben:

Zum 1. Jänner 1995 war unverändert der zuletzt zum 1. Jänner 1984 festgestellte Einheitswert der Liegenschaft EZ1 (Einfamilienhaus) im Betrag von erhöht S 163.000 in Geltung. Das darauf befindliche Gebäude, Bj. 1946, war dabei seit jeher mit S 75.683 bewertet. Im Akt er liegt der Baubescheid vom August 2001 betr. die Errichtung eines Neubaues (Wohnhaus mit 2 Wohnungen und Garagen) durch X als Bauwerber. Laut Aktenvermerk vom Juni 2002 wurde das Altgebäude 2001 abgetragen und der Rohbau des neuen Wohnhauses errichtet. Diesbezüglich erfolgte zum 1. Jänner 2002 die Feststellung des Einheitswertes (Artfortschreibung, Mietwohngrundstück im Zustand der Bebauung) im Betrag von erhöht € 35.200, wobei die Baukosten mit rund € 23.168 angerechnet wurden. Nach der Fertigstellung erfolgte die Festsetzung des Einheitswertes (Artfortschreibung, Mietwohngrundstück) zum 1. Jänner 2005 mit (unverändert) erhöht € 35.200.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftssteuer Erwerbe von Todes wegen; dazu zählen nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Nach Z 2 dieser Bestimmung gilt als Erwerb von Todes wegen weiters der "Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall" sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden.

Nach § 956 ABGB sind solche Schenkungen, die erst nach dem Tode des Versprechenden erfüllt werden sollen, als Vermächtnis aufzufassen. Nach der zivilrechtlichen Judikatur ist die Schenkung auf den Todesfall zunächst ein Vertrag, wird aber nach dem Tod des Erblassers als Vermächtnis behandelt. Erbschaftssteuerrechtlich wird sie ebenso als ein 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 er noch nicht bereichert worden.

Bei Vermächtnissen ist die Steuerschuld nach Grund und Betrag auf den Zeitpunkt des Erbfalles zurückzubeziehen. Zu besteuern ist der dem Vermächtnisnehmer angefallene und nicht ausgeschlagene Anspruch gegenüber den Erben, wie er bewertungsmäßig mit dem Tod des Erblassers entstanden ist (vgl. zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 46 f. zu § 2 und Rz 8 zu § 12).

Bei Erwerben von Todes wegen (und bei Schenkungen) ist hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen und richtet sich nach dessen Abs. 1 die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist.

Gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz ErbStG ist ua. für inländisches Grundvermögen (ab 2001) das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Im Rahmen der Erbschaftssteuerbemessung maßgebend ist sohin grundsätzlich der zuletzt festgestellte Einheitswert (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/15/0171); der diesbezügliche Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen.

Zufolgedessen wäre daher im Gegenstandsfalle bei der Bemessung der Erbschaftssteuer grundsätzlich vom dreifachen anteiligen Einheitswert auszugehen, der zuletzt zum 1. Jänner 2005 mit insgesamt erhöht € 35.200 festgestellt wurde.

Gleichzeitig ist aber nicht zu übersehen, dass durch den Bw bzw. dessen Sohn X erwiesenermaßen (laut Inhalt des Bewertungsaktes, siehe eingangs) bereits ab dem Jahr 2001 selbst und auf eigene Kosten der Abriss des Altgebäudes sowie die Errichtung eines neuen Wohnhauses erfolgte, das im Jahr 2004 fertig gestellt wurde. In die Berechnung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2005 haben aber weitgehend die diesbezüglichen Baukosten im Betrag von rund € 23.000 als Gebäudewert Eingang gefunden.

Gegenstand des Schenkungsvertrages auf den Todesfall vom 31. August 1995, der zivilrechtlich zu Lebzeiten der Vertragschließenden als (Schenkungs)Vertrag zu qualifizieren ist, war hingegen die hälfte Liegenschaft EZ1, "so wie derzeit alles liegt und steht", sohin in dem Bebauungszustand mit dem Gebäude (Einfamilienhaus) aus dem Jahr 1946, wie er sich bei Vertragsabschluss dargestellt hatte. Selbst dann, wenn diese Zuwendung erbschaftssteuerlich als Vermächtnis zu betrachten ist, bei dem die Steuerschuld erst mit dem Zeitpunkt des Todes der zuwendenden Erblasserin eintritt und bewertungsmäßig auf diesen Zeitpunkt abzustellen wäre, ist gleichzeitig nicht zu übersehen, dass der demgemäß heranzuhaltende Einheitswert zum 1. Jänner 2005 nahezu ausschließlich aus der eigenfinanzierten Neubebauung seitens des Bw bzw. dessen Sohnes resultiert. Damit steht aber nach Ansicht des UFS jedenfalls fest, dass es sich hiebei nicht um einen Vermögenswert handelt, der von Seiten der zuwendenden Erblasserin herstammt und insoweit beim Bw zu einer Bereicherung von der Mutter geführt hätte.

Im Ergebnis ist daher hilfsweise - abgestellt auf den vom Bereicherungswillen der Erblasserin zum Zeitpunkt des Abschlusses des Schenkungsvertrages auf den Todesfall umfaßten

Gegenstand der Zuwendung - der hinsichtlich des damaligen Bebauungszustandes des Grundstückes in Geltung stehende Einheitswert der Liegenschaft in Höhe von € 11.845,67 der Steuerbemessung zugrunde zu legen.

Ausgehend vom dreifachen anteiligen Einheitswert € 17.768,51 abzüglich des Freibetrages € 2.200, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 15.568,51 bemäßt sich die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) ErbStG mit 3 % = **€ 467,06** zuzüglich dem Grunderwerbsteueräquivalent gem. § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2 % von € 17.768,51, das sind **€ 355,37**.

An Erbschaftssteuer ist daher insgesamt der Betrag von **€ 822,43** vorzuschreiben.

Der Berufung war damit teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. Dezember 2006