



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X., vertreten durch Dr. Peter Armstark, 1010 Wien, Wollzeile 25, vom 22. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. November 2010 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Abgabe beträgt 1.675,66 €. Die Höhe der Bemessungsgrundlage ist im Anschluss an die Entscheidungsgründe dargestellt und ist Bestandteil des Spruches.

Das Mehrbegehrten wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 21. April 2008 verstarb Herr Y. Der Sohn X, der Berufungswerber (Bw.), war testamentarischer Erbe und gab die bedingte Erbantrittserklärung ab. Die erbl. Gattin C und der mj. Erbl. Sohn H machten ihre Pflichtteilsansprüche geltend. Im Zuge der Verlassabhandlung kam zu Tage, dass Z einen Hälftenanteil der Liegenschaft EZ 123 treuhändig für den Verstorbenen gehalten hat. Dieser Liegenschaftsanteil sei am 29. Oktober 2008, sohin gut sechs Monate nach Ableben des Erblassers, an den Bw. geschenkt worden. In der Tagsatzung vom 3. November 2009 wurde daraufhin diese außerbücherlich gehörige Liegenschaftshälfte mit einem lt. Schätzgutachten ermittelten Betrag in Höhe von 38.000,00 €

im Inventar bei den Aktiva erfasst und wurde demgemäß bei der Berechnung der Pflichtteile berücksichtigt.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 16. November 2010 wurden 4 Liegenschaften im Gesamtwert von 109.819,07 € als Aktivposten erfasst, darunter auch die oben genannte Liegenschaftshälfte mit dem Schätzwert in Höhe von 38.000 €. (Den 3-fachen Einheitswert der Liegenschaft ermittelte das Finanzamt mit 46.764,96 €.) Der Zuschlag nach § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von 2% wurde ebenfalls vom Gesamtwert von 109.819,00 € berechnet.

Gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Grundstücke richtete sich die Berufung. Die außerbücherliche Grundstückshälfte sei weder bei der Steuerberechnung nach § 8 Abs. 1 ErbStG - diese wäre somit mit Null anzusetzen -, noch bei der Zuschlagsberechnung nach § 8 Abs. 4 ErbStG zu berücksichtigen – diese ergäbe lediglich 1.436,38 €. Der Bw. habe diesen Liegenschaftsanteil mit Schenkungsvertrag vom 29. Oktober 2008 übertragen erhalten und dafür Grunderwerbsteuer bezahlt. Die Einbeziehung der Liegenschaftshälfte in die Aktiva des Inventars sei nur für Zwecke der Pflichtteilsberechnung auf Betreiben der Pflichtteilsberechtigten erfolgt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2010 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und ausgeführt, dass der erbl. Vater noch in seinen letzten Lebensmonaten alles geordnet und gewollt habe, dass die gegenständliche Liegenschaftshälfte auf den Bw. unentgeltlich übergehen sollte. Im Frühjahr 2008 sei bereits bekannt gewesen, dass die Schenkungs- und Erbschaftssteuer aufgrund des Verfassungsgerichtshoferkenntnisses aufzuheben sei. Da der Nationalrat kein entsprechendes Gesetz beschlossen habe, sei ab 1. Juli 2008 (Anm.: gemeint wohl 1. August 2008) keine Erbschafts- und Schenkungssteuer mehr zu erheben gewesen. Über ausdrücklichen Auftrag an den Rechtsvertreter erfolgte sodann die unentgeltliche Übertragung der von Z treuhändig gehaltenen Liegenschaftsanteile nach dem 1. Juli 2008 mittels Schenkungsvertrag an den Bw., der für diesen Vorgang Grunderwerbsteuer bezahlte. Zielrichtung der Berufung wäre es, dass für den Erwerbsvorgang nicht zweimal Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden kann.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der von Z treuhändig gehaltene Liegenschaftsanteil in den Nachlass des Treugebers Y einzubeziehen ist und damit der Erbschaftsbesteuerung nach § 8 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG 1955 unterliegt.

Durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, [G 54/06 – 15 ua.](#), kundgemacht durch BGBI. I 9/2007, unterliegen nur mehr Erwerbe von Todes wegen vor dem 1. August 2008 nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) der Erbschaftssteuer.

Als Erwerb von Todes wegen gilt der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Nach [§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers. Gemäß [§ 20 ErbStG 1955](#) gilt der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber als Erwerb. Damit wird das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht vom Bereicherungsprinzip beherrscht. Der Steuerpflicht unterliegt grundsätzlich jenes Vermögen (Besitz- weniger Schuldposten), das am Stichtag (= Todestag) dem Erblasser gehörte (VwGH 19.3.1964, Slg. 3050/F) und damit als von Todes wegen an den Erwerber (Erben) angefallen gilt.

Bei einem Erwerb durch Erbanfall bildet das angefallene Vermögen den Gegenstand der Besteuerung in dem Zustand, in dem es sich entsprechend der Vorschrift des [§ 18 ErbStG 1955](#) im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld – dh zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers – befunden hat. Die Ermittlung des ererbten Vermögens muss sowohl hinsichtlich des Umfanges als auch hinsichtlich der Bewertung zu diesem Stichtag erfolgen (siehe Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 18 Rz 8).

Die Abgabenbehörde kann den Umfang des Reinnachlasses nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (unter eigener Verantwortung) beurteilen. Eine Bindung an das eidesstättige Vermögensbekenntnis besteht nicht (VwGH 16.12.1993, [88/16/0235](#)).

Da der Tatbestand des [§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) betreffend „Erbanfall“ an das bürgerliche Recht und nicht an wirtschaftliche Vorgänge anknüpft (VwGH 12.12.1985, [83/16/0178](#)), können auch nur zivilrechtliche Rechtspositionen (durch Erbanfall) auf den Rechtsnachfolger übergehen. Bei der „Bestandsermittlung“ der hinterlassenen Rechtspositionen ist deshalb das Zivilrecht maßgeblich. Für eine darüber hinausgehende Zurechnung von Wirtschaftsgütern iSd [§ 24 BAO](#) bleibt daher kein Raum (Dorazil/Taucher, Erbschaftssteuer, Manz, § 2 Rz 2.88; Fellner, w.o., § 1 Rz 42).

Im gegenständlichen Fall sind die Liegenschaftsanteile der EZ 123 vom Erblasser noch vor seinem Tode am 25. März 1994 an Z mittels Kaufvertrag übertragen worden. Nach Rückzahlung des Kaufpreises seitens des Erblassers hat Z die Liegenschaftshälfte treuhändig für diesen gehalten und über ausdrücklichen Wunsch des Verstorbenen die Rückübertragung an den Bw. vorgenommen. Aus diesem Sachverhalt ergibt sich, dass es sich um eine fiduziарische Treuhand gehandelt hat, die nicht mit dem Tode des Treugebers erlosch, sondern bis zur Erfüllung des Auftrages, der Übertragung an den Bw., weiterbestand.

Treuhand ist gegeben, wenn jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber auf Grund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) in einer bestimmten Weise ausüben soll (Fellner, w.o.). Der Treuhänder handelt im eigenen Namen und für fremde Rechnung. Bei der fiduziарischen Treuhand ist der Eigentümer nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter), im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, sein Eigentumsrecht (Vollrecht) im Interesse des Treugebers auszuüben (siehe die in Fellner, w.o., zitierte VwGH-Judikatur).

Im Sinne der formal-rechtlichen Beurteilung von Rechtshandlungen im Bereich des Erb- und Schenkungssteuerrechts, kann also eine Zurechnung der Liegenschaftshälfte an den Treugeber im Sinne des [§ 24 Abs. 1 lit c BAO](#) nicht erfolgen und ist daher im Falle seines Todes die Liegenschaftshälfte weder bei der Steuerberechnung nach § 8 Abs. 1 noch bei der Zuschlagsberechnung nach § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 zu berücksichtigen. Aufgrund des Kaufvertrages im Jahre 1994 war der Treuhänder zivilrechtlicher Eigentümer und hätte im Fall seines Todes der Liegenschaftsanteil in seinen Nachlass einbezogen werden müssen (vgl. OGH [80b502/76](#)).

Wenn sich daher die Liegenschaftshälfte auch nicht im Nachlass des Treugebers befunden hat, so kann doch nicht übersehen werden, dass für den Erblasser in Bezug auf diese Liegenschaft Herrschaftsrechte obligatorischer Natur bestanden haben, die als Teil des Nachlasses nicht außer Acht bleiben können. So kommentieren Dorazil/Taucher (w.o., Punkt d), dass Vorgänge, durch die wirtschaftliches Eigentum begründet worden ist, für die ErbSt nicht per se irrelevant sind. Im Falle der Treuhand und der Sicherungsübereignung bestünden schuldrechtliche Bindungen. „Sowohl diese Bindungen als auch die ihnen korrespondierenden Rechte können aber bei Tod eines der an einem solchen Rechtsverhältnis Beteiligten Bestandteil seines Nachlasses sein. So geht beim Ableben eines Sicherungsnehmers neben dem rechtlichen Eigentum am Sicherungsgut auch die Verpflichtung auf den Erben über, den betreffenden Vermögensgegenstand nur für den Sicherungszweck zu verwenden und ihn bei dessen Wegfall zurückzugeben. Andererseits erwirbt der Erbe des Sicherungsgebers zwar kein Eigentum am Sicherungsgut, wohl aber die den Verpflichtungen des Sicherungsnehmers korrespondierenden Rechte. Ähnliches gilt für die Erben des Treuhänders bzw. eines Treugebers.“

Zum Stichtag bestand also für den erbl. Treugeber ein Forderungsrecht, ein Verfügungsrecht über die Liegenschaftshälfte, das im Sinne des [§ 19 Abs. 1 ErbStG 1955](#) iVm [§ 10 BewG 1955](#) mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Als Grundlage für eine Schätzung kann das im Verlassverfahren vorgelegte Schätzgutachten herangezogen werden. Insofern ist ein Ansatz

von 38.000,00 € bei der Steuerberechnung nach [§ 8 Abs. 1 ErbStG 1955](#) als sonstige Forderung zu berücksichtigen, wobei der Wert der Grundstücke um denselben Betrag zu vermindern ist. Hinsichtlich der Zuschlagsberechnung nach [§ 8 Abs. 4 ErbStG 1955](#) ist der Berufung allerdings stattzugeben, weil – wie oben ausgeführt – nicht eine Liegenschaftshälfte, sondern ein Forderungsrecht Bestandteil des Nachlasses war. Damit liegt auch keine Doppelbesteuerung vor, weil es sich beim Erwerb von Todes wegen und beim Schenkungsvertrag um zwei unterschiedliche Erwerbsvorgänge handelt.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen und der Lehre war über die Berufung wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

§ 8 Abs. 1 ErbStG 1955 2,5% von 9.571,00 €: 239,28 €

§ 8 Abs. 4 ErbStG 1955 2% von 71.819,00 €: 1.436,38 €

Zusammen: 1.675,66 €

Graz, am 16. Juli 2012