

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Thomas Michor, Notar, 9601 Arnoldstein, Kärntner Straße 45, vom 16. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 17. November 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird **stattgegeben**.

Die **Erbschaftssteuer** wird festgesetzt mit **€ 587,01**.

Bisher war vorgeschrieben **€ 3.130,74**.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2004 verstarb der Gatte der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Gesetzliche Erben waren die Bw. und der gemeinsame Sohn.

Bereits im Jahr 1986 hatten der Erblasser (Erbl.) und die Bw. mittels Notariatsakt einen Ehepakt auf den Todesfall mit beschränkter Gütergemeinschaft errichtet. Damit wurde betreffend die im damaligen Alleineigentum des Erblassers befindliche Liegenschaft EZ 123, KG 45678, mit dem Wohnhaus A-Straße1 (früher B-Dorf2), unter den Ehegatten eine Gütergemeinschaft auf den Todesfall begründet.

Im Verlassenschaftsverfahren gaben, nach Belehrung über die erbrechtlichen Konsequenzen der Gütergemeinschaft auf den Todesfall, die Bw. zu einem Drittel und der Sohn zu zwei Dritteln des Nachlasses unbedingte Erbserklärungen ab. Im eidesstättigen

Vermögensbekenntnis ist u.a. ein Hälftenanteil an der vorgenannten Liegenschaft mit einem anteiligen dreifachen Einheitswert in Höhe von € 39.134,33 enthalten.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt Klagenfurt (FA) der Bw. gegenüber für deren Drittelanfall Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von € 3.130,74 fest. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten ErbSt stellte das FA wie folgt dar:

• Grundstück, maßgeblicher Einheitswert (3-fach)	52.179,11
• Geschäftsanteil	3.700,00
• Guthaben bei Banken	1.442,09
• Guthaben beim Arbeitgeber	154,67
• Hausrat	233,33
• abzüglich Kosten der Bestattung	-344,85
• abz. Kosten des Grabdenkmals	-579,77
• abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	-729,67
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. a ErbStG	-233,33
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-1.442,09
• steuerpflichtiger Erwerb € 52.179,49, gerundet	52.179,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 4%	2.087,16
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von € 52.179,00	1.043,58
• Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	3.130,74

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, dass nach § 1234 ABGB bei einer Gütergemeinschaft auf den Todesfall nur ein Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ 123, KG 45678, in den Nachlass fallen würde. Demnach wäre aufgrund der von ihr abgegebenen Erbserklärung nur ein Drittanteil von diesem Hälftenanteil der Berechnung für die ErbSt zugrundezulegen, und nicht, wie dies das FA vorgenommen hat, ein Hälftenanteil (Anm.: aus dem Gütergemeinschaftsvertrag) und zusätzlich noch ein Drittel vom zweiten Hälftenanteil (Anm.: aus dem eigenen Erbanfall). Durch einen Erwerb aufgrund einer beschränkten Gütergemeinschaft auf den Todesfall werde weder ein erbschafts- noch ein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang erfüllt, sondern bloß ein grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang. Der Zweck der Vereinbarung einer ehelichen Gütergemeinschaft liege in der rechtlichen Ordnung der ehelichen Lebensgemeinschaft und könne auch darin erblickt werden, die von einem Ehegatten in das im Eigentum des anderen Ehegatten stehende Vermögen getätigten Investitionen für den Fall der Auflösung der ehelichen

Lebensgemeinschaft bzw. im Konkursfall des Ehegatten abzugelten. Es werde daher beantragt, bei der Berechnung der ErbSt nur einen Drittanteil von einem Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ 123, KG 45678, (dreifacher EW sohin € 13.044,78), in Ansatz zu bringen und den Bescheid entsprechend abzuändern.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das FA aus, dass, ungeachtet des Umstandes, dass bei einer ehelichen Gütergemeinschaft auf den Todesfall nur eine ideelle Hälfte des gütergemeinschaftlichen Vermögens in den Nachlass falle, für die Berechnung der ErbSt alle zum Todestag angefallenen Vermögenswerte zusammenzurechnen wären. Die im vorliegenden Fall auf den Todesfall abgeschlossene beschränkte eheliche Gütergemeinschaft sei als Erwerb nach § 2 Abs. 1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) zu qualifizieren.

Unter Ergänzung ihres bisherigen Vorbringens verwies die Bw. in ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz noch darauf, dass Vereinbarungen unter Ehegatten über eine Regelung der Güterverhältnisse zwar meistens bei dem einen Ehegatten rechtlich eine Vermögensvermehrung zu Lasten des anderen Ehegatten zur Folge hätten, aber regelmäßig keine freigebigen Zuwendungen im Sinne des Steuerrechtes wären, weil ihr eigentlicher Zweck nicht auf die Übertragung von Vermögenswerten, sondern lediglich auf die rechtliche Ordnung der ehelichen Gemeinschaft gerichtet ist und deshalb der Bereicherungswille fehle.

Über Vorhalt der Berufungsbehörde gab die Bw. bekannt, die Eheschließung mit dem Erbl. wäre im Jahr 1951 erfolgt. Da sonstige Kapitalien, etwa aus einer Erbschaft oder einem Grundverkauf, nicht zur Verfügung gestanden wären, hätte sie zur Neuerrichtung des berufungsgegenständlichen Einfamilienhauses in den Jahren 1969 bis 1971 auf dem Grund und Boden des Erbl. mit ihren eigenen Mitteln in etwa gleichteilig beigetragen. Da sie Zeit ihres Lebens, auch schon einige Jahre vor der Heirat, beruflich in vergleichbarer Stellung mit ihrem Gatten tätig gewesen sei, hätte es keine gravierenden Gehalts- und Einkommensunterschiede gegeben. Warum die Begründung der Gütergemeinschaft erst im Jahr 1986, also geraume Zeit nach Beendigung der Hauserrichtung, erfolgt sei, könne sie nicht mehr angeben. Tatsache sei aber, dass diese Regelung schon fast 19 Jahre vor dem Ableben des Erbl. getroffen wurde und der Altersunterschied zwischen den beiden Vertragsteilen nur wenige Jahre betragen hätte. Auch diese Umstände würden darauf hindeuten, dass die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten, nämlich der beiderseitige gleichteilige Beitrag zur Hauserrichtung, rechtlich abgesichert und nach außen hin dokumentiert werden sollten.

Dieses Ergebnis des Vorhalteverfahrens wurde dem FA zur Kenntnis gebracht. Seitens des FA wurde auf eine Stellungnahme hiezu verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im hier zur Beurteilung anstehenden Fall bloß, ob der Erwerb des Hälftenanteiles an der berufungsgegenständlichen Liegenschaft durch den Gütergemeinschaftsvertrag auf den Todesfall als ein Erwerb nach § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG in die Bemessungsgrundlage für die ErbSt einzubeziehen ist oder nicht.

Hiezu wird ausgeführt:

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.

Zutreffend hat das FA in seiner Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass bei einer vereinbarten Gütergemeinschaft auf den Todesfall beim Tod des einen Ehegatten nur eine ideelle Hälfte des gütergemeinschaftlichen Vermögens in den Nachlass fällt, da die zweite Hälfte dem anderen Ehegatten infolge Auflösung der Gütergemeinschaft kraft Gesetzes (§ 1234 ABGB) zufällt (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 16 zu § 2; Dorazil-Taucher, ErbStG, Manzsche Große Gesetzausgabe, Rz 2.94 zu § 2). Da aber Gegenstand eines Erwerbes (von Todes wegen) das Nachlassvermögen ist (Fellner, a.a.O., Rz 13), die eine ideelle Hälfte des vereinbarten gütergemeinschaftlichen Vermögens aber nicht in den Nachlass fällt, kann diese sohin nach Auffassung der Berufungsbehörde gar nicht Gegenstand eines todeswegigen Erwerbes gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG sein.

Eine Schenkung auf den Todesfall, die nach herrschender Meinung (Fellner, a.a.O., Rz 46 zu § 2, mit zahlreichen Hinweisen) vorerst als Vertrag und nach dem Tod des Erblassers als Vermächtnis zu werten ist, liegt dann vor, wenn die zivilrechtlichen Voraussetzungen hiefür erfüllt sind. Deshalb stellt der Tatbestand der Z 2 des § 2 Abs. 1 ErbStG auf die Erfüllung des bürgerlich-rechtlichen Tatbestandes ab (Fellner, a.a.O.; VwGH vom 28. September 2000, 2000/16/0089). Unverzichtbarer Bestandteil einer anzuerkennenden Schenkung auf den Todesfall ist aber, neben der Notariatsaktsform, ein ausdrücklich erklärter Verzicht des Zuwendenden auf den Widerruf der Schenkung (VwGH vom 28. September 2000, 2000/16/0089). Ein derartiger Verzicht auf einen Widerruf ist dem Notariatsakt aus dem Jahr 1986, mit dem die beschränkte Gütergemeinschaft auf den Todesfall begründet wurde, indes nicht zu entnehmen. Nach Ansicht der Berufungsbehörde liegt demnach eine Schenkung auf den Todesfall nicht vor.

Weiters gilt nach § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG als Erwerb von Todes wegen jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden. Die Gültigkeit eines Vermächtnisses setzt eine gültige letztwillige Erklärung des Erblassers voraus (Fellner, a.a.O., Rz 30 zu § 2). Nach dem Inhalt der im Bemessungsakt einliegenden Teile des Verlassenschaftsaktes hat nun der Erblasser gerade keine letztwillige Verfügung hinterlassen, weshalb ein derartiger Erwerb schon aus diesem Grund nicht vorliegen kann. In Betracht kommen weiters die gesetzlichen Vermächtnisse, und zwar der Übergang des Anteils des verstorbenen Ehegatten am Mindestanteil und gemeinsamen Wohnungseigentum auf den überlebenden Ehegatten gemäß § 10 WEG sowie das Vorausvermächtnis nach § 758 ABGB, also das Recht, die gemeinsame Ehewohnung samt den Einrichtungsgegenständen weiter zu bewohnen (Dorazil-Taucher, a.a.O., Rz 5.30 zu § 2). Beides ist im gegenständlichen Fall an Sachverhalt jedoch nicht gegeben.

Abgesehen davon, dass aus den gerade dargelegten Gründen ein Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht erfüllt wurde, ist ergänzend noch anzumerken, dass es sich bei einer Schenkung auf den Todesfall um eine Schenkung handelt, und daher für die Steuerpflicht der Bereicherungswille sowohl auf Seiten des Geschenkgebers als auch seitens des Geschenknehmers vonnöten ist (Dorazil-Taucher, a.a.O., Rz 5.21; VwGH vom 21. Mai 1970, 1183/69) und überhaupt eine Bereicherung eingetreten sein muss.

In dieser Hinsicht ist aufgrund der Ermittlungsergebnisse des erst- und zweitinstanzlichen Verwaltungsverfahrens unzweifelhaft davon auszugehen, dass ein solcherart erforderlicher Bereicherungswille bei Abschluss des Gütergemeinschaftsvertrages nicht vorgelegen ist. So hat die Bw. überzeugend, und vom FA unwidersprochen geblieben, dargetan, dass sie, in Ermangelung anderer Kapitalien der Ehegatten, mit ihren aus ihrer beruflichen Tätigkeit zugeflossenen Einkünften etwa gleichteilig zur gemeinsamen (Neu-) Errichtung des den Gegenstand des beschränkten Gütergemeinschaftsvertrages auf den Todesfall bildenden Einfamilienhauses beigetragen habe. Der Argumentation der Bw., diesem Vertrag liege demnach nicht eine Bereicherungsabsicht oder eine Vorwegnahme der Erbschaft zugrunde, sondern die rechtliche Absicherung des von der Bw. geleisteten Anteils an der gemeinsamen Hausrückung auf dem Grund und Boden des Erbl. und Dokumentation derselben nach außen hin, vermag sich die Berufungsbehörde nicht zu verschließen. Weiters ist hiezu von Beachtung, dass bei der Bw. eine Bereicherung nicht eingetreten ist, da ihr, bei Nichtabschluss des Gütergemeinschaftsvertrages, ein Forderungsanspruch bezüglich der von ihr unstrittig aufgewendeten Beiträge zur Hausrückung gegenüber dem Nachlass zugestanden wäre. Zur vergleichbaren deutschen Rechtslage hat der BFH in seinem Urteil vom 5. Dezember 1990, II R 109/86, BStBl II 1991, 181, erkannt, dass der Tatbestand der Schenkung auf den Todesfall nur dann erfüllt ist, wenn die Zuwendung zu einer Bereicherung

führt und wenn sich die Beteiligten darüber einig waren, dass die Zuwendung weder in rechtlichem Zusammenhang mit einer Gegenleistung oder einem Gemeinschaftszweck steht, noch zur Erfüllung einer bestehenden Verbindlichkeit (und sei es auch einer Naturalobligation) erfolgt (siehe Fellner, a.a.O., Rz 46 zu § 2). Auch daraus erhellt, dass eine Schenkung auf den Todesfall hier nicht gegeben ist, weil mit dem vorliegenden Gütergemeinschaftsvertrag eine rechtliche Absicherung der Bw. betreffend ihre in wirtschaftlicher Betrachtung als Gegenleistung anzusehenden anteiligen Errichtungskosten bezweckt werden sollte.

Diese Ansicht der Berufungsbehörde findet ihre Deckung weiters in der herrschenden Auffassung von Lehre und Rechtsprechung, wonach Vereinbarungen unter Ehegatten über die Regelung ihrer Güterverhältnisse zwar meistens bei dem einen Ehegatten rechtlich eine Vermögensvermehrung zu Lasten des anderen Ehegatten zu Folge haben, diese aber regelmäßig keine freigebigen Zuwendungen im Sinne des Steuerrechts wären, weil ihr eigentlicher Zweck nicht auf die Übertragung von Vermögenswerten, sondern lediglich auf die rechtliche Ordnung der ehelichen Lebensgemeinschaft gerichtet ist und deshalb der Bereicherungswille fehlt (Fellner, a.a.O., Rz 20a zu § 3; Dorazil-Taucher, a.a.O., Rz 4.17 zu § 3; RFH vom 12. Mai 1942, RStBl 580). Durch eine ernstgemeinte Vereinbarung einer ehelichen Gütergemeinschaft kann der Tatbestand einer freigebigen Zuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht verwirklicht werden, und zwar auch dann nicht, wenn ein Vertragsteil der Gemeinschaft kein Vermögen zugeführt hat (Fellner, a.a.O.; VwGH vom 19. März 1979, 465/78). Die Vereinbarung einer Gütergemeinschaft von Todes wegen stellt keine Schenkung dar (Dorazil-Taucher, a.a.O., Rz 4.9 zu § 3; VwGH vom 12. März 1958, 1990/57).

Lediglich in Sonderfällen, in denen durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt werden soll, kann aufgrund des Sachverhaltes eine Schenkung oder eine andere freigebige Zuwendung angenommen werden. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn eine Ehe seit geraumer Zeit besteht und ein erheblicher Altersunterschied zwischen den Eheleuten vorhanden ist, einer von beiden lebensgefährlich erkrankt ist und die Gütergemeinschaft zeitnahe zum Ableben aus dem Versorgungsgedanken heraus abgeschlossen wurde. Diesfalls entfaltet die Gütergemeinschaft erbrechtliche Wirkungen, aus der eine Bereicherungsabsicht abgeleitet werden kann (Dorazil-Taucher, a.a.O., Rz 4.9 zu § 3; BFH vom 26. September 1952, BStBl III 285).

Im hier zur Beurteilung anstehenden Fall hatten die Ehegatten zwar schon längere Zeit vor Abschluss des Gütergemeinschaftsvertrages die Ehe geschlossen. Die Bw. war aber schon einige Jahre vor der Eheschließung bis zu ihrer Pensionierung beruflich in (auch gehaltsmäßig) vergleichbarer Stellung tätig und hat zur Hausserrichtung finanziell etwa gleichzeitig beigetragen. Der Erblasser war nur wenige Jahre älter als die Bw. gewesen und erfolgte der Abschluss des vorliegenden Ehepaktes rund 18 Jahre vor dem Ableben des Erblassers. Eine

nicht ernst gemeinte Vereinbarung einer beschränkten Gütergemeinschaft auf den Todesfall im Sinne eines Scheingeschäftes, und daraus abgeleitet ein Bereicherungswille, kann bei dieser Sachlage wohl nicht erblickt werden. Auch scheidet ein Versorgungsgedanke angesichts der von der Bw. bezogenen ausreichenden eigenen Pensionseinkünfte, noch ohne Berücksichtigung der ihr zustehenden Witwenpension, aus und hatte daher der Gütergemeinschaftsvertrag aus dem Jahr 1986 bei Beachtung aller maßgeblichen Umstände tatsächlich nur den Zweck, eine rechtliche Ordnung der ehelichen Lebensgemeinschaft in Bezug auf das von den Ehegatten aus etwa gleichteiligen Mitteln gemeinsam errichtete Haus herbeizuführen.

Insgesamt gesehen befindet sich die Bw. mit ihrem Vorbringen, der aufgrund des beschränkten Gütergemeinschaftsvertrages auf den Todesfall erfolgte Erwerb des Hälftenanteiles am Wohnhaus A-Straße1 stelle weder einen erbschafts- noch einen schenkungssteuerpflichtigen Erwerb dar, sohin im Recht.

Die Neuberechnung der ErbSt ergibt sich demnach wie folgt:

• Grundstück, maßgeblicher Einheitswert (3-fach)	13.044,78
• Geschäftsanteil	3.700,00
• Guthaben bei Banken	1.442,09
• Guthaben beim Arbeitgeber	154,67
• Haustrat	233,33
• abzüglich Kosten der Bestattung	-344,85
• abz. Kosten des Grabdenkmals	-579,77
• abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	-729,67
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. a ErbStG	-233,33
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-1.442,09
• steuerpflichtiger Erwerb € 13.045,16, gerundet	13.045,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 2,5%	326,13
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von € 13.044,00	260,88
• Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	587,01

Es war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 27. April 2006