



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. NN., vom 2. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Dezember 2007, Erfassungsnummer zzz, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 4. August 2006 schlossen Frau N., als Geschenkgeberin einerseits und deren Neffe, J. und dessen Ehegattin Bw., (die nunmehrige Berufungswerberin – kurz Bw.) als Geschenknehmer andererseits einen Notariatsakt nachstehenden Inhaltes (gekürzte, auszugsweise Wiedergabe):

„Erbenschaftsschenkungsvertrag:

Erstens: Im Verlassenschaftsverfahren des Bezirksgerichtes nnn., ZZZ, nach dem am TTMMJJJJ verstorbenen F., hat Frau N. auf Grund des Gesetzes zu einem Sechstel des Nachlasses die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben.

Zweitens: Frau N. schenkt hiemit die aufgrund des Gesetzes angefallene und bereits aufgrund der abgegebenen Erbantrittserklärung zu einem Sechstel auch angetretene Erbschaft mit allen ihr bisher erwachsenen Rechten und Pflichten, ihrem Neffen, Herrn J. und dessen Ehegattin W.. Dazu wird festgestellt, dass der Geschenkgeberin nunmehr kein gesetzliches Erbrecht an der Verlassenschaft nach verstorbenem F. zusteht und Herr J. und dessen Ehegattin Frau W. nunmehr anstelle der Geschenkgeberin in das Verlassenschaftsverfahren eintreten und somit zu je 1/12 des Nachlasses erbberechtigt ist.

Drittens: Herr J. und Frau W. nehmen diese Erbschaftsschenkung hiemit an.“

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien setzte daraufhin mit Bescheid vom 13. Dezember 2007, Erfassungsnummer zzz, gegenüber der Bw. Schenkungssteuer in der Höhe von € 1.418,85 fest.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 2. Jänner 2008 wendet sich die Bw. gegen die Einbeziehung des Bankguthabens in die Bemessungsgrundlage. Die beiden Sparbücher seien kapitalertragsteuerpflichtig und unterlägen sohin nicht der Erbschaftssteuer. Sie sei als „Erbschafts-Beschenkte“ in alle Rechte und Pflichten der Erbin eingetreten und es seien daher auch die ihr anteilig zu 1/12 übergebenen Sparguthaben erbschaftssteuerfrei.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2008 als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt aus, der am 4. August 2006 abgeschlossene Erbschaftsschenkungsvertrag stelle ein Rechtsgeschäft unter Lebenden dar. Für derartige Rechtsgeschäfte sehe das ErbStG keine Befreiungsbestimmung von Sparguthaben vor.

Die Bw. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 24. Jänner 2008 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Geschenkgeberin, Frau N., sei aufgrund des Gesetzes mit dem Todestag des Erblassers die Erbschaft zu einem Sechstel angefallen. Frau N. habe daher ein Anwartschaftsrecht erworben, das ihr allein weder Eigentum verschaffe, noch irgendwelche weitere Rechtsfolgen für sie als Geschenkgeberin bewirke. Dabei sei es auch völlig gleichgültig, ob der gesetzlich berufene Erbe von dem Erbrecht Kenntnis habe oder nicht. Der Erbanfall sei eine objektive vom Willen und der Kenntnis des Berufenen unabhängige Tatsache, die mit dem Tod des Erblassers eintrete. Es werde daher auch keine Steuerpflicht bei dem bloß „berufenen Erben“ ausgelöst.

Durch den gegenständlichen Erbschaftsschenkungsvertrag vom 4. August 2006 werde dieses Anwartschaftsrecht auf die Geschenknehmerin und Bw. übertragen. Gäbe die Geschenknehmerin in der Folge keine Erbantrittserklärung ab, so habe sie zwar ein Anwartschaftsrecht erworben, aber es erfolge kein Vermögensübergang und werde daher auch keine Schenkungssteuerpflicht ausgelöst. Dies bedeute aber auch, dass nicht der Abschluss des Erbschaftsschenkungsvertrages die Steuerpflicht auslöse, weil dadurch kein Vermögensübergang erfolge. Es sei auch im gegenständlichen Erbschaftsschenkungsvertrag keine Verpflichtung für die Geschenknehmerin und Berufungswerberin vereinbart worden, dass sie eine Erbantrittserklärung abgeben müsse, oder dass dies eine Bedingung für den Abschluss des Erbschaftsschenkungsvertrages darstelle. Nur bei Vereinbarung einer solchen Bedingung sei mit dem Abschluss des Erbschaftsschenkungsvertrages (eben bei Eintritt dieser Bedingung) ein Vermögensübergang verbunden.

Diese einfache und nachvollziehbare Überlegung mache deutlich, dass zwar der Erbschaftsschenkungsvertrag (ohne Bedingung) ein Rechtsgeschäft unter Lebenden darstelle, der aber keinen Vermögensübergang bewirke. Erst durch die von der Geschenknehmerin und Berufungswerberin zu einem Zwölftel abgegebene Erbantrittserklärung werde ein Anspruch auf Vermögensübergang geschaffen und zwar in der rechtlichen Konstruktion einer Rechtsnachfolge nach dem Verstorbenen. Da aber erst die Erbantrittserklärung die Rechtsnachfolge bewirke, sei auch nicht der Erbschaftsschenkungsvertrag sondern die Erbantrittserklärung Auslöser für die Anwendung des ErbStG. Weil aber die Abgabe der Erbantrittserklärung Auslöser für den Vermögensübergang sei, liege hier ein Erwerb von Todes wegen vor und sei daher die Steuerbegünstigung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 15 Abs. 1 ErbStG bleiben u.a. steuerfrei:

17. Erwerbe von Todes wegen

- von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;
- von Ansprüchen gegenüber Einrichtungen im Sinne des § 108h des Einkommensteuergesetzes 1988;
- von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 vH am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist.

§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG setzt also das Gebot des Endbesteuerungsgesetzes, eine Abgeltungswirkung vorzusehen, in der Weise um, dass er eine Steuerbefreiung normiert (vgl. VfGH vom 22. Juni 2005, B 349/04).

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des erwähnten Bundesgesetzes lauten: „Mit dieser Regelung wird der Anordnung des Verfassungsgesetzgebers im Endbesteuerungsgesetz entsprochen. Schenkungen unter Lebenden bleiben davon unberührt.“

Strittig ist vor allem, ob bei der abgabenrechtlichen Würdigung der vorliegenden Vermögensübertragung an die Bw. von einem Erwerb von Todes wegen oder von einem Rechtsgeschäft unter Lebenden auszugehen ist.

Die Bw. stützt ihr Vorbringen auf die Ansicht, der Erbschaftsschenkungsvertrag stelle zwar ein Rechtsgeschäft unter Lebenden dar, er bewirke aber keinen Vermögensübergang. Dem ist zu entgegnen, dass nach ständiger Rechtsprechung die unentgeltliche Überlassung eines Erwerbes durch Erbanfall nach Abgabe der Erbantrittserklärung für sich und unabhängig vom vorherigen Erwerb durch den Erben der Schenkungssteuer unterliegt. Dies deshalb, weil die Erbschaft für den steuerlichen Bereich mit der Abgabe der Erbantrittserklärung erworben wird und damit der Steuertatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit Abgabe der Erbantrittserklärung erfüllt wurde (VwGH vom 28. September 2000, ZI. 2000/16/0327).

In seinem Erkenntnis vom 19. Dezember 1996, ZI. 96/16/0091, hat der VwGH festgestellt, es stehe vollkommen außer Diskussion, dass dem Erben, der die ihm angefallene Erbschaft durch Abgabe der Erbserklärung (nunmehr Erbantrittserklärung) antrete und danach erst verschenke, die Erbschaftssteuerpflicht voll treffe und dass der anschließende Schenkungsvorgang Erbschaftssteuerpflicht auslöse.

Genau dieser Sachverhalt liegt im Streitfall vor. Geht doch aus dem o.a. Notariatsakt zweifelsfrei hervor, dass Frau N. die aufgrund des Gesetzes angefallene und durch die aufgrund der abgegebenen Erbantrittserklärung zu einem Sechstel auch angetretene Erbschaft an die Bw. und deren Ehegatten je zur Hälfte verschenkt hat.

Dem Einwand der Bw., die Geschenkgeberin habe bloß ein Anwartschaftsrecht erworben, das keine weiteren Rechtsfolgen für sie als berufene Erbin zu entfalten vermöge, kann im Hinblick auf die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG nicht gefolgt werden. Nach dieser Norm entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht etwa erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbantrittserklärung Gebrauch macht (VwGH vom 19. Dezember 1996, ZI. 96/16/0091).

Daraus folgt aber, dass dem Erbschaftssteuerrecht ein Grundsatz fremd ist, nach dem der Erwerb eines Vermögensgegenstandes ein erbrechtlicher bleibt, wenn er auf ein – zwischen den am Erbfall Beteiligten und Dritten nach Abgabe der Erbantrittserklärung abgeschlossenes – Rechtsgeschäft unter Lebenden zurückzuführen ist.

Jeder einzelne, einen Tatbestand iSd ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbstständiger Vorgang für sich der Steuer; die Steuer entsteht für jeden einheitlichen Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes (VwGH vom 3. Oktober 1996, Zl. 95/16/0191).

Die Abgabenbehörde erster Instanz ist daher bei der abgabenrechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zu Recht davon ausgegangen, dass der gegenständliche Vermögensübergang laut dem o.a. Erbschaftsschenkungsvertrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG der Schenkungssteuer unterliegt.

Da die in § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG normierte Steuerbefreiung aber auf Schenkungen unter Lebenden nicht anzuwenden ist, kam die von der Bw. begehrte Außerachtlassung der kapitalertragsteuerpflichtigen Sparbücher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht in Betracht.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 12. Juni 2008