



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn D.I., M., vertreten durch RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. September 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit (2,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 12.423,--)	€	310,58
die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit (2 % von einer Bemessungsgrundlage von € 14.623,--)	€	292,46
		<hr/>
somit insgesamt	€	<u>603,04</u>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der mit dieser Entscheidung festgesetzte Mehrbetrag war bereits fällig.

Entscheidungsgründe

Frau F.J. ist auf Grund eines Testamentes Alleinerbin nach dem am 1. verstorbenen D.J.. Am 29. Dezember 2005 wurde mit den Noterben Herrn D.I., dem Berufungswerber, und Herrn D.G. ein „Erbteilungsübereinkommen“ abgeschlossen. Dieses „Erbteilungsübereinkommen“ lautet auszugsweise:

„1.

2. Zur Abgeltung der Pflichtteilsansprüche ihrer leiblichen Söhne D.I. und D.G. verpflichtet sich die Verlassenschaft nach Herrn D.J., vertreten durch Frau F.J., die Liegenschaft des Erblassers D.J., EZ xy, im Ausmaß von 1.425 m², mit der Grundstücksadresse Z (Tankstelle) auf Wunsch ihrer Söhne D.I. und D.G. an die GmbH unter der Bedingung zu übertragen, dass die GmbH an Frau F.J. ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht in Höhe von netto € 1.100,00/Monat einräumt, wobei die erste monatliche Rate am 1. 10. 2006 fällig wird.

3."

Über Aufforderung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurden die Verkehrswerte der in den Nachlass fallenden Liegenschaften bekannt gegeben und der Pflichtteilsanspruch mit € 36.687,68 (für beide Pflichtteilsberechtigten mit insgesamt € 73.375,36) errechnet. Der dreifache Einheitswert der Liegenschaft, die Gegenstand des „Erbteilungsübereinkommen“ ist, beträgt € 53.196,51. Der Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien – ausgehend vom Todestag – mit € 69.020,43 errechnet. Diese Werte wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für die Berechnung jenes Teiles der Liegenschaft, welcher als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingegeben wurde, herangezogen. Mit der Proportion (Pflichtteil + Fruchtgenussrecht) : Pflichtteil = Einheitswert : x wurde der als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingeebene Liegenschaftsanteil mit jeweils € 13.705,86 (für beide Pflichtteilsansprüche mit insgesamt € 27.411,72) errechnet.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde dem Berufungswerber mit Bescheid vom 14. September 2007 für diesen Erwerb die Erbschaftssteuer mit € 561,73 vorgeschrieben. Für die Berechnung wurden die oben angeführten Werte herangezogen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„.....

da dem Einschreiter ein Fruchtgenussrecht nicht zusteht, ist eine Hinzurechnung des kapitalisierten Fruchtgenussrechtes, noch dazu mit einem nicht nachvollziehbaren Betrag von € 69.020,43 rechtswidrig. Nach der beiliegenden Berechnung der Fruchtgenussberechtigten, geboren 2. beträgt das kapitalisierte Fruchtgenussrecht € 60.081,70 und nicht € 69.020,43. Wie das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern auf diesen Betrag kommt, ist unerklärlich.

Darüberhinaus wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern verkannt, dass der Fruchtgenuss nicht Herrn D.I. zusteht sondern Frau F.J.. Aus den oben angeführten Gründen ist die Berechnung offenkundig rechtswidrig. Es wird daher gestellt der

ANTRAG

den Bescheid entsprechend den rechtlich Gegebenheiten wie sie in dieser Berufung ausgeführt sind, zu korrigieren."

Dieser Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 20. November 2007 teilweise stattgegeben und die Erbschaftssteuer mit insgesamt € 603,08 festgesetzt. Der Berechnung wurde der in der Berufung angegebene Wert des Fruchtgenussrechtes in der Höhe von € 60.081,70 zu Grunde gelegt, was zur Folge hat, dass der als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingegebene Liegenschaftsanteil mit jeweils € 14.623,85 (für beide Pflichtteilsansprüche mit insgesamt € 29.247,71) errechnet wurde. Die Entscheidung wurde wie folgt begründet:

„Die Liegenschaft wird von der Witwe, Frau F.J., als Alleinerbin nicht nur für die Entfertigung des Pflichtteiles sondern auch für die Einräumung des Fruchtgenußrechtes hingegeben. Der Erbschaftssteuer ist die Liegenschaft nur soweit zu unterziehen, soweit sie für den Pflichtteil hingegeben wird. Der restliche Teil der Liegenschaft wird für die Einräumung des Fruchtgenußrechtes hingegeben und stellt eine Vereinbarung unter Lebenden dar. Für die Witwe, Frau F.J., stellt dieser Teil einen Erwerb von Todes wegen und die Weitergabe an die Söhne einen Grunderwerbsteuerverpflichtigen Erwerbsvorgang dar.

Der Berufung wird hinsichtlich der Bewertung des Fruchtgenußrechtes stattgegeben. Im übrigen war die Berufung abzuweisen.“

Im Vorlageantrag wird das Vorbringen in der Berufung wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Diese Bestimmung und damit den Erbschaftssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 23. März 2007 (BGBl. I 2007/9) wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG kundgemacht. In dieser Kundmachung ist – entsprechend den Bestimmungen des B-VG – auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass diese Bestimmung des ErbStG auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände, mit Ausnahme des Anlassfalles, anzuwenden ist. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall – weder im engeren noch im weiteren Sinne – gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG gilt auch als vom Erblasser zugewendet, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächnisses von dritter Seite gewährt wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches entsteht die Steuerschuld jedoch nach § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. In den Fällen des § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG entsteht die Steuerschuld nach der lit. f der zitierten Gesetzesstelle mit dem Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung.

Für die Wertermittlung ist gemäß § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben wurden, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17). Abs. 2 leg. cit. normiert, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke der dreifache Einheitswert maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wird.

Gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde (vgl. VwGH 4.11.1971, 850/70).

Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen (VwGH 27.1.1999, 98/16/0361).

Die im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung zwischen der Erbin und den Pflichtteilsberechtigten im „Erbteilungsübereinkommen“ abgeschlossene Vereinbarung über eine Pflichtteilsentfertigung erfüllt den Tatbestand des § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG. Diese Bestimmung ist nämlich dahingehend auszulegen, dass diese Vorschrift auch für Abfindungen ohne einen formellen Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch gilt (vgl. VwGH 27.1.1999, 98/16/0361 und 98/16/0362). Verzichtet nämlich der Pflichtteilsberechtigte dem Erben gegenüber auf den ihm zustehenden Pflichtteilsanspruch, so handelt es sich um einen schuldrechtlichen Vertrag (Schulderlass), für dessen Abschluss keine Formvorschriften bestehen (OGH 30.1.1976, 7 Ob 509/76).

Wird für den Verzicht auf den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch eine Gegenleistung erbracht, so gilt die für den Verzicht erhaltene Abfindung gemäß § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG als

todeswegiger Erwerb, weil der Pflichtteilsberechtigte die Abfindung nur durch die Geltendmachung seines vom Erblasser her stammenden Pflichtteilsanspruches erlangen kann. Da der Pflichtteilsberechtigte seinen Anspruch auf den Pflichtteil vorher geltend gemacht haben muss, wenn er gegen Entgelt auf ihn verzichtet, wird der Wert der erhaltenen Abfindung und nicht der Wert des Pflichtteils der Erbschaftssteuer unterzogen; die Berechnung der Steuer richtet sich dabei nach dem Verhältnis des Pflichtteilsberechtigten zum Erblasser, obgleich er die Abfindung von einem Dritten erhält (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 43a zu § 2 ErbStG).

Bei der Abfindung eines Pflichtteilsanspruches durch Hingabe einer Liegenschaft handelt es sich um einen Erwerb von Todes wegen. Wenn für die Übernahme der Liegenschaft auch noch ein Fruchtgenussrecht eingeräumt wird, steht dieser Teil der Transaktion mit dem Grundstückserwerb von Todes wegen nicht im Zusammenhang. Bei derartigen Leistungen handelt es sich um ein im Sinn des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegendes Rechtsgeschäft, welches im vorliegenden Fall zwischen der Erbin und den Pflichtteilsberechtigten abgeschlossen worden ist. Die Übertragung der Liegenschaft erfolgte somit zu einem Teil als Abfindung für den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch und zum anderen Teil als Erwerb von der Erbin. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes stellt die Gegenleistung für den Erwerb des Anteiles an der Liegenschaft dar, welcher nicht als Abgeltung für den Pflichtteilsanspruch, sondern von der Erbin, erworben wurde. Der Berechnung der Erbschaftssteuer ist nur jener Teil des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft zu Grunde zu legen, welcher als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingegeben wurde.

Jener Teil der Liegenschaft, welcher als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingegeben wurde, wird nach folgender Proportion – welche auch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien verwendet hat – ermittelt:

$(\text{Pflichtteil} + \text{Fruchtgenussrecht}) : \text{Pflichtteil} = \text{dreifacher Einheitswert} : x$

Pflichtteil laut vorgelegter Berechnung € 36.687,68 x 2 (für beide Pflichtteilsberechtigten) = € 73.375,36).

Fruchtgenussrecht – kapitalisierter Wert laut Berufung = 60.081,70.

Pflichtteil € 73.375,36 + Fruchtgenussrecht € 60.081,70 = 133.457,06.

Der dreifache Einheitswert der Liegenschaft beträgt € 53.196,51.

Setzt man nun diese Zahlen in die Proportion ein ($133.457,06 : 73.375,36 = 53.196,51 : x$) erhält man den Wert jenes Anteiles der Liegenschaft, welcher als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingegeben wurde (x). Dieser Wert beträgt € 29.247,71, für die Hälfte des Berufungswerbers somit € 14.623,85. Dieser Wert ist der Berechnung der Erbschaftssteuer zu Grunde zu legen.

Für die Erbschaftssteuer ergibt sich daher folgende Berechnung:

Pflichtteil	14.623,85		
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	2.200,00		
Bemessungsgrundlage	12.423,86		
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG	12.423,00		
Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 2,5 % von € 12.423,-- =		€	310,58
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % von € 14.623,-- =		€	292,46
Erbschaftssteuer gesamt		€	<u>603,04</u>

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Februar 2011