



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. Juli 2008 betreffend Abweisung des Antrages auf Nullfestsetzung der jährlichen Besteuerung gemäß § 29 ErbStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus der Verlassenschaft nach ihrem verstorbenen Ehegatten hatte B (= Berufungswerberin, Bw) Ende der 1980-er Jahre ein lebenslanges Fruchtgenussrecht, umgewandelt in eine monatliche Rente in Höhe von ATS 40.000, von der Fa. X. von Todes wegen erworben. Die von ihr gemäß § 29 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, beantragte jährliche Abstattung der diesbezüglichen Erbschaftssteuer wurde (lt. Auskunft des Finanzamtes) 1989 gewährt; im damaligen Bescheid war die Fälligkeit der Zahlung von jährlich ATS 72.000 jeweils zum 5. Mai des Jahres festgelegt worden.

Mit Schreiben vom 15. April 2008 wurde dem Finanzamt – nach kurzer Darlegung des Sachverhaltes - mitgeteilt, dass es aufgrund der Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH zum 31. Juli 2008 im vorliegenden Falle zu einer Änderung komme, da nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit a ErbStG die Steuerschuld bei Erwerben unter einer aufschiebenden Bedingung erst mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Bedingung entstehe. Da im konkreten Fall die von der Bw nach dem 31. Juli 2008 bezogene Rente von der Bedingung ihres Erlebens/Überlebens abhängt, sei

ab diesem Zeitpunkt keine Erbschaftssteuer mehr zu erheben.

Unter Verweis auf das Schenkungsmeldegesetz 2008 wurde mit Schreiben vom 1. Juli 2008 die bescheidmäßige Nullfestsetzung der jährlich zu zahlenden Erbschaftssteuer ab dem 1. August 2008 beantragt.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 10. Juli 2008, StrNr, den Antrag abgewiesen und begründend ausgeführt, die Steuerschuld hinsichtlich des Erwerbes der Rente sei auch dann im Zeitpunkt des Todes des Erblassers entstanden, wenn die Steuer - anstelle vom Kapitalwert – iSd § 29 ErbStG vom Jahreswert entrichtet werde.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, aufgrund der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG durch den VfGH, Erk. G 54/06 ua. vom 7.3.2007, sei die Erbschaftssteuerpflicht betreffend den Rentenerwerb bzw. Rentenzufluss an die Bw mit Ablauf des 31. Juli 2008 beendet und demnach mit Null festzusetzen. Der VfGH habe den Grundtatbestand aufgehoben, ohne an die Entstehung der Steuerschuld nach § 12 ErbStG anzuknüpfen. Im Falle einer geerbten Rente werde der Erwerb von Todes wegen und damit der Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG mit jeder einzelnen Rentenzahlung verwirklicht, welcher Tatbestand ab 1. August 2008 ersatzlos entfalle, sodass für die nach diesem Zeitpunkt zufließenden Renten keine Erbschaftssteuerpflicht mehr gegeben sei. Verwiesen wurde dazu auf den Artikel von *Beiser*, "Erbschaftssteuerpflicht für Renten nach dem 31. Juli 2008 ?", in RdW 8/2008, worin ua. dargelegt wird, dass den Gesetzesmaterialien zum Schenkungsmeldegesetz insoweit zuzustimmen sei, als die Steuerschuld zum Erwerb des Rentenstammrechtes dem Grunde nach mit dem Erbfall entstehe, was auch bei einer Option zur Jahresbesteuerung nach § 29 ErbStG gelte (= 1. Phase der Entstehung der Steuerschuld). Allerdings würden Renten auf Lebenszeit nur solange besteuert, als der Rentenberechtigte lebe. Sein Überleben sei eine notwendige Bedingung der Rente und ebenso der ErbSt auf die Rente. Der Erwerb der monatlichen Rentenzahlung sei sohin iSd § 12 Abs. 1 Z 1 lit a ErbStG aufschiebend bedingt durch das Überleben des Berechtigten, die Steuerschuld entstehe insoweit durch Rentenzufluss Monat für Monat des Überlebens (= 2. Phase). Dem Entfall der Bedingung des Überlebens sei der Wegfall der gesetzlichen Grundlage (§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG) gleichzuhalten, wodurch die Bindung an den Festsetzungsbescheid nach § 29 ErbStG entfalle. Die Steuerpflicht ende daher mit der Aufhebung des Grundtatbestandes ab 1. August 2008, da § 29 ErbStG die Renten nach Maßgabe ihres Zufließens besteuere. Das Gebot der Gleichbehandlung (Art 7 B-VG) zwingt zu einer solchen Auslegung, da eine Erbschaftsbesteuerung nur von Renten iSd § 29 ErbStG nach dem 31. Juli 2008 sachlich nicht zu rechtfertigen sei, vielmehr die Begrenzung der Steuerpflicht auf dieses Datum der tatsächlichen Bereicherung bis dahin Rechnung trage.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 9. Oktober 2008 wurde dahin begründet, dass die in § 29 ErbStG normierte Möglichkeit der jährlichen Steuerzahlung nichts an der Entstehung der Steuerschuld geändert habe, sondern nur eine Sonderform der Entrichtung darstelle. Die Jahresbeträge seien daher auch nach dem 31. Juli 2008 weiter zu entrichten.

Mit Antrag vom 21. Oktober 2008 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch den UFS begehrt und unter Verweis auf das bisherige Vorbringen nochmals zusammengefasst eingewendet, die Rentenzahlungen ab 1. August 2008 seien durch das Überleben der Bw bedingt und würden von ihr erst nach Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH erworben. Die Rechtsgrundlage für die Erbschaftssteuer auf Renten sei durch die Aufhebung durch den VfGH weggefallen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idF **vor** BGBl I 2007/9 ab 1.8.2008, unterliegen der Erbschaftssteuer die Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers, nach lit a dieser Bestimmung jedoch für den Erwerb des unter einer aufschiebenden Bedingung oder unter einer Befristung Bedachten mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Bedingung oder des Ereignisses.

Dies gilt allerdings nur, wenn der Erwerb als solcher unter einer aufschiebenden Bedingung steht. Eine Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. Aufschiebend ist eine Bedingung dann, wenn ein Rechtserwerb an sie geknüpft ist (VwGH 14.4.1986, 84/15/0140) und die Rechtswirkungen erst dann beginnen, wenn das ungewisse Ereignis eintritt (*Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht¹¹ I 172).

Die Bewertung richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Nach § 16 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG), BGBl 1955/148, idGF, bestimmt sich der Wert (Kapitalwert) einer Rente oder lebenslänglichen Nutzung oder Leistung aus der Summe der von der Erlebnismwahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen bzw. einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnungsmethode).

Die Bestimmung des § 29 Abs. 1 ErbStG lautet:

"Ist die Steuer vom Kapitalwert von Renten oder anderen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen zu entrichten, so kann sie nach Wahl des Steuerpflichtigen statt vom Kapitalwert jährlich im Voraus vom Jahreswert entrichtet werden. Die Steuer wird in diesem Falle nach dem Hundertsatz erhoben, der sich nach § 8 für den gesamten Kapitalbetrag ergibt".

§ 29 Abs. 1 ErbStG räumt sohin dem Erwerber einer Rente oder einer anderen wiederkehrenden Nutzung oder Leistung (zB eines Fruchtgenusses) ein Wahlrecht hinsichtlich der **Steuerentrichtung** ein. Zweck dieser Bestimmung ist es, dem Steuerpflichtigen die Entrichtung der Erbschaftssteuer zu erleichtern, indem sie ihm gestattet, die Steuer im gleichen Schritt mit dem Empfang der Jahresleistungen zu bezahlen, wobei insgesamt durch die vorgeschriebene Art der Berechnung das gleiche Steuerergebnis erzielt werden soll, wie im Fall der einmaligen Erhebung der Steuer vom Kapitalwert (vgl. VwGH 16.6.1965, 2368/64; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0035; BFH 6.6.1951, III 140/50 S, BStBl III 142).

Entscheidet sich der Erwerber für die jährliche Versteuerung, so wird er **so** zu Erbschaftssteuer **herangezogen, als lägen** bei ihm jährliche Anfälle in Höhe des Jahreswertes der Rente, Nutzung oder Leistung vor.

Gleichzeitig entsteht aber die Erbschaftssteuerschuld beim Erwerb einer Rente etc. von Todes wegen gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG auch dann im Zeitpunkt des Todes des Erblassers, wenn der Steuerpflichtige die Entrichtung der Steuer vom Jahreswert der Rente anstatt vom Kapitalwert wählt.

Hat er von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, dann ist keine Änderung dieser einmal getroffenen Prozesshandlung möglich (vgl. VwGH 9.9.1970, 1323/70). Im Bescheid wird eine besondere Fälligkeit für die einzelnen Jahressteuerbeträge angeführt. Es handelt sich dabei um einen Dauerbescheid, mit dem die Erbschaftssteuer auch im Falle der bewilligten Jahresversteuerung ein für alle Mal festgesetzt wird (vgl. *Hausleithner*, Wiederkehrende Leistungen im Erbschaftssteuerrecht, ÖStZ 1980, 106).

Jährliche Vorschreibungen werden nicht vorgenommen, sondern es sind aufgrund des Dauerbescheides jährlich die bereits mit diesem Bescheid festgesetzten Erbschaftssteuerbeträge zu entrichten. Es entstehen nicht Jahr für Jahr mit den laufenden wiederkehrenden Leistungen neue Steuerfälle. Dh. die entstandene Steuerschuld erfährt durch die Besteuerung nach § 29 Abs. 1 ErbStG keine Änderung; lediglich die Entrichtung der Steuer vom bereits erfolgten Anfall und berechnet vom Kapitalwert wird zeitlich verschoben. Es liegt also keine jährlich neu entstehende und vom Rentenzufluss abhängige Jahressteuer vor, sondern die mit Erbanfall entstandene Steuerschuld kann in Jahresbeträgen entrichtet werden. Die jährlich zu entrichtende Steuer ist nicht vom jährlichen Zufluss der Rente abhängig (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0035).

Da die Steuerschuld gemäß § 12 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers entsteht und die in § 29 ErbStG normierte Möglichkeit der jährlichen Zahlung der Steuer nichts am Entstehen der Steuerschuld ändert, sondern eine *Sonderform der Entrichtung* darstellt, sind die Jahresbeträge **auch nach dem 31. Juli 2008 weiter zu entrichten** (siehe Regierungsvorlage zum Schenkungsmeldegesetz (SchenkMG) 2008, 549 BlgNr 23. GP; vgl. zu Obigem auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rzn 5 bis 14c zu § 29).

Gegenständlich steht fest, dass die Bw die Rente von Todes wegen nach ihrem Ehegatten erworben hat und die Steuerschuld gem. § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers entstanden war, da dieser Erwerb offenkundig unter keiner aufschiebenden Bedingung gestanden hat und daher der Erwerb als solcher nicht von einem ungewissen Ereignis abhängig war. Dem wird auch seitens der Bw zugestimmt, wenn *Beiser* in dem eingangs genannten Artikel – worauf die Bw verweist – ausführt, dass die Steuerschuld zum Erwerb des Rentenstammrechtes dem Grunde nach mit dem Erbfall entstanden war, was auch im Falle der Option nach § 29 ErbStG gilt. Den weiteren Ausführungen in Zusammenhalt damit, dass im Rahmen einer "2. Phase der Entstehung der Steuerschuld" der Erwerb der Rente "Monat für Monat" aufschiebend bedingt sei durch das Überleben der Berechtigten und daher die Steuerschuld "nach Maßgabe des Zufließens der Rente" iSd § 12 Abs. 1 Z 1 lit a ErbStG bedingt entstehe, kann nicht gefolgt werden. Zuzufolge des Obgesagten hat die – vor dem 1. August 2008 – entstandene Steuerschuld durch die gewährte Besteuerung nach § 29 Abs. 1 ErbStG, als einer bloßen Sonderform der Entrichtung, keine Änderung erfahren. Es entstehen auch nicht Jahr für Jahr bzw. "Monat für Monat" mit der laufend wiederkehrenden Rentenzahlung neue Steuerfälle. Vielmehr waren im Jahr 1989 ausgehend vom Kapitalwert der bereits angefallenen Rente mit Dauerbescheid die jährlich zu zahlenden Erbschaftssteuerbeträge festgelegt worden, die eben jährlich zu dem bestimmten Fälligkeitstermin (5. Mai jeden Jahres) zu entrichten sind. Es liegt sohin in keinsten Weise – wie die Bw vermeint – eine jeweils (nochmals) neu entstehende und vom Rentenzufluss abhängige Steuer vor, sondern kann die mit Erbanfall zur Gänze entstandene Steuerschuld in Jahresbeträgen **entrichtet** werden. Aufgrund der Unmaßgeblichkeit des Rentenzuflusses kann auch die Beurteilung, ob es sich beim "Überleben" der Bw bzw. ihrem Erleben der monatlichen Rente um eine diesbezüglich aufschiebende Bedingung handelt, dahingestellt bleiben, wobei nach Ansicht des UFS – wenn überhaupt – allenfalls nur von einer "auflösenden" Bedingung gesprochen werden könnte, mit deren Eintritt (also dem Ableben der Bw) der zunächst unbedingt erworbene Rentenanspruch wegfallen würde (Aufhebung einer Rechtswirkung). Gemäß § 5 Abs. 1 BewG sind aber Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben werden, wie

unbedingt erworbene zu behandeln. Die Vorschriften über die Berechnung des Kapitalwertes von Nutzungen, ua. nach § 16 BewG, bleiben diesfalls unberührt.

Der eingewendete "Wegfall der Rechtsgrundlage", dies zufolge der Aufhebung des Grundtatbestandes (§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG) durch den VfGH ab 1. August 2008, kommt hier ebenso nicht in Betracht, da auf die zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, d. h. der Zeitpunkt des Todes des Ehegatten der Bw vor nahezu 20 Jahren, in Geltung stehende Rechtslage abzustellen ist.

Wenn seitens der Bw argumentiert wird, dass die Erbschaftsbesteuerung nur von Renten iSd § 29 ErbStG auch nach dem 31. Juli 2008 sachlich nicht gerechtfertigt und darin ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot zu erblicken sei, so ist dem entgegen zu halten, dass – folgte man der Argumentation der Bw – vielmehr jene Steuerpflichtigen, die nicht von der Optionsmöglichkeit nach § 29 ErbStG Gebrauch gemacht und die Erbschaftssteuer, bemessen vom Kapitalwert der Rente, im Gesamtbetrag sogleich einmal entrichtet haben, im Verhältnis zur Bw einer Ungleichbehandlung unterliegen würden.

Im Übrigen ist § 16 Abs. 3 BewG, worin eine Berichtigung der Steuer bei Wegfall zB einer Rente durch den Tod des Berechtigten oder Verpflichteten unter dort näher bestimmten Voraussetzungen vorgesehen ist, ohnehin in jedem Fall anzuwenden, also sowohl bei der einmaligen Erhebung der Erbschaftssteuer als auch – als Ausnahme von der Unabänderlichkeit bei Ausübung des Wahlrechtes - bei der Festsetzung vom Jahreswert (vgl. wiederum VfGH 30.9.2004, 2004/16/0035).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. Dezember 2008