



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn K.M., M., vertreten durch Herrn M.K., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. September 2005 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 (10 % von einer Bemessungsgrundlage von € 8.711,00) und | € | 871,10 |
| die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit (3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 14.815,00) | € | 518,53 |
| Summe | € | 1.389,63 |

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 3. August 1989 wurde zwischen Frau W.S. und Herrn K.M., dem Berufungswerber ein Übergabsvertrag auf den Todesfall abgeschlossen. Mit diesem Vertrag wurden von Frau W.S. die ihr gehörigen Anteile an der Liegenschaft EZ 1 an den Berufungswerber auf ihren Todesfall übertragen. Als Gegenleistung für diese Übertragung wurde die Auszahlung eines baren Übergabspreises in der Höhe von S 200.000,-- und die Bezahlung einer monatlichen

Leibrente in der Höhe von S 3.000,-- vereinbart. Der Einheitswert der vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile beträgt laut Vertrag rund S 258.000,--.

Mit Bescheid vom 15. Jänner 1990 er hob das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien für diesen Vorgang die Grunderwerbsteuer in der Höhe von S 13.300,--, wobei es der Bemessung eine Gegenleistung in der Höhe von S 380.000,-- (Kaufpreis S 200.000,-- und Leibrente Kapitalwert S 180.000,--) zu Grunde legte. Der Betrag von S 380.000,-- entspricht € 27.615,68.

Frau W.S. ist am 27. März 2005 verstorben. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes B vom 24. August 2005 wurden die Aktiven dem Berufungswerber an Zahlungsstatt überlassen.

Bereits mit Bescheid vom 22. August 2005 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien dem Berufungswerber gegenüber die Erbschaftssteuer in der Höhe von € 6.933,50 fest. In die Bemessung wurde u.a. der dreifache Einheitswert der mit Übergabsvertrag auf den Todesfall übertragenen Liegenschaftsanteile abzüglich der ursprünglich errechneten Gegenleistung im Betrage von S 380.000,-- (entspricht € 27.615,68) einbezogen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass mit dem Grunderwerbsteuerbescheid dieses Rechtsgeschäft bereits erschöpfend besteuert worden sei

und die nunmehr erfolgte nochmalige Steuervorschreibung unzulässig sei. Auch habe sich seit der Vertragserrichtung nicht nur das Erbschaftssteuergesetz, sondern auch das Bewertungsgesetz geändert, was eine höher zu bewertende Gegenleistung zur Folge hätte. Außerdem wäre, wenn die tatsächliche Erbringung von Leistungen für die Steuerbemessung ausschlaggebend sein soll, darauf hinzuweisen, dass der Berufungswerber einen Gesamtbetrag an Leibrente in der Höhe von € 39.897,66 erbracht hätte und würde sich unter Hinzurechnung des baren Übergabspreises in der Höhe von € 14.534,56 eine Gesamtgegenleistung von € 54.432,22 ergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Todes des Erblassers. Nach § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Absatz 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Absatz 2 (in der seit 1. Jänner 2001 und somit zum Todestag der Erblasserin geltenden Fassung) legt fest, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts Anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Nach Absatz 4 sind u.a. die Kosten der Bestattung des Erblassers einschließlich der Kosten der landesüblichen kirchlichen und bürgerlichen Leichenfeierlichkeiten sowie die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses abzuziehen. Absatz 8 bestimmt: Ist eine Zuwendung unter einer Auflage gemacht, die in Geld veranschlagt werden kann, so ist die Zuwendung nur insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der Leistung des Beschwerter übersteigt, es sei denn, dass die Leistung dem Zweck der Zuwendung dient.

Während das Entstehen der Steuerschuld nach den Vorschriften des Erbschaftssteuergesetzes an das Bereicherungsprinzip anknüpft – also an den Zeitpunkt, in

dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eintritt – entsteht die Grunderwerbsteuerschuld bereits mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes. Es bleibt daher zu klären, inwieweit aus steuerrechtlicher Sicht eine Bereicherung des Berufungswerbers im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin eingetreten ist.

Die Erblasserin ist am 27. März 2005 verstorben. Mit diesem Zeitpunkt entstand die Erbschaftssteuerschuld. Die mit dem Übergabsvertrag auf den Todesfall übertragenen Liegenschaftsanteile bilden einen Teil des anlässlich des Todesfalles auf den Berufungswerber übergegangenen erblasserischen Vermögens.

Zu diesem Zeitpunkt war aber gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG in der Fassung BGBI. I 2000/142 bereits der dreifache Einheitswert Grundlage für die Steuererhebung. Mangels Handhabe im Gesetz kann nicht auf den einfachen Einheitswert zurückgegriffen werden, auch wenn im Zeitpunkt der Errichtung des Übergabsvertrages auf den Todesfall dieses der Gesetzeslage entsprochen hat. Die Bewertung des bei einer Schenkung oder auf Grund eines Erwerbes von Todes wegen erworbenen Vermögens erfolgt regelmäßig nach dem Wert desselben im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld im Sinne des § 12 ErbStG.

Der Berufungswerber hatte aber bereits zu Lebzeiten der Erblasserin gewisse Leistungen zu erbringen. Das Erbschaftssteuergesetz ist jedoch vom Prinzip der Bereicherung getragen. Grundsätzlich bestimmt § 20 ErbStG, dass als steuerpflichtiger Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt. Der Absatz 8 des § 20 ErbStG enthält eine Regelung über den Abzug von den Wert der Zuwendung belastenden Aufwendungen.

Durch diese Bestimmung wird das Bereicherungsprinzip besonders deutlich. Der Gesetzgeber will also einen diesem Steuergesetz unterliegenden Erwerbsvorgang nur insoweit der Besteuerung unterwerfen, als eine tatsächliche Bereicherung im Vermögen des Begünstigten eingetreten ist.

Im gegenständlichen Fall stellt sich die Frage, wie (lebenslängliche) Leistungen, die zum Stichtag Todestag bereits erbracht waren, zu bewerten sind. Der § 16 BewG (sowohl nach der alten als auch nach der neuen Gesetzeslage) ist Bewertungsmaßstab für in Zukunft zu erbringende Leistungen. Dieser ist immer in Verbindung mit § 17 BewG, der die Bewertung des Jahreswertes von Nutzungen und Leistungen vorgibt, zu sehen. Die Zusammenschau dieser Bestimmungen lässt den Schluss zu, dass für bereits erbrachte lebenslängliche Leistungen eine Kapitalisierung nach § 16 BewG nicht in Frage kommt, weshalb auf den grundsätzlichen Bewertungsmaßstab – den gemeinen Wert – zurückzugreifen ist.

Für den vorliegenden Fall bedeutet das, dass die vom Berufungswerber erbrachten Leistungen für die Erhebung der Erbschaftssteuer nicht nach den Vorschriften des § 16 BewG

zu kapitalisieren sind, sondern dass die tatsächlich erbrachten Leistungen abzuziehen sind. Die vom Berufungswerber erbrachten Leistungen wurden im Vorlageantrag mit insgesamt € 54.432,22 bekannt gegeben. Die Erbschaftssteuer ist daher wie folgt zu berechnen:

| | | |
|--|---|-----------|
| Dreifacher Einheitswert der Liegenschaftsanteile | € | 69.248,13 |
| - Gesamtgegenleistung laut Vorlageantrag | € | 54.432,22 |
| steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke (Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG € 14.815,00) | € | 14.815,91 |
| + Bankguthaben | € | 2.689,36 |
| Summe | € | 17.505,27 |
| - Todfallskosten | € | 4.764,39 |
| - Kosten der Regelung des Nachlasses | € | 900,00 |
| - Freibetrag nach § 14 Abs. 1 ErbStG | € | 440,00 |
| - Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG | € | 2.689,36 |
| (Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG € 8.711,00) | € | 8.711,52 |
| Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 10 % von € 8.711,00 = | € | 871,10 |
| + gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % von € 14.815,00 = | € | 518,53 |
| Summe | € | 1.389,63 |

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. April 2006