

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Kleiner & Kleiner Gesellschaft mbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung, Gruppe Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Abweisung des Antrages auf vorzeitige Einstellung der jährlichen Besteuerung gemäß § 29 ErbStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Laut Testament aus dem Jahre 1981 der am 8. August 1995 verstorbenen VW erhielt die Berufungswerberin und erbl. Nichte als Legat unter anderem aus dem Betrieb des Modegeschäftes W in Graz, Herrengasse, eine unvererbare Bargeldrente von monatlich 15.000,-- S wertgesichert.

Dieses Legat hat die Berufungswerberin zur Kenntnis und angenommen.

Als Erben waren die beiden Kinder der Berufungswerberin, SM und CM eingesetzt.

In der Verlassenschaftsabhandlung vom 19.9.1995 stellte die Berufungswerberin gemäß § 29 Erbschaftssteuergesetz den Antrag, dass die Erbschaftssteuer für den Rentenanfall, statt einmalig vom Kapitalwert, jährlich im Voraus vom Jahreswert der Bargeldrente entrichtet werden solle.

Diesem Antrag auf Besteuerung gemäß § 29 Erbschaftssteuergesetz hat das Finanzamt mit Bescheid vom 18.10.1996, damalige StNr. 332/5648, entsprochen, worauf in der Folge -- dem Erstbescheid entsprechend -- die folgenden jährlichen Erbschaftssteuerbeträge, fällig jeweils am Jahrestag des Entstehens der Steuerschuld, mit "jährlich 36% von 180.000,-- S", das sind 64.800,-- S vorgeschrieben wurden.

Am 3. Jänner 2000 stellte die Berufungswerberin an das Finanzamt einen Antrag auf Einstellung der jährlichen Erbschaftsbesteuerung.

In dem Antrag wurde dargelegt, dass die beiden Erben wegen ständiger Schwierigkeiten bei der Vermietung bzw. Verpachtung des geerbten Betriebes diesen Betrieb am 1.2.2000 verkaufen. Damit ende die Verpflichtung zur Bezahlung der Rente an die Berufungswerberin. Die beiden Erben hätten ab dem 1.2.2000 keine Einkünfte mehr, gegen welche ein Rentenanspruch der Berufungswerberin durchsetzbar sein würde.

Es wurde beantragt, dass ab dem Jahre 2000 in dieser Angelegenheit keine Erbschaftssteuervorschreibungen mehr ergehen mögen.

Dazu wurde der Kommentar Stoll, 4. Auflage Rentenbesteuerung TZ 1735 zu § 29 ErbStG zitiert, wonach außer dem Tod des Rentenberechtigten auch andere aus Sicht des Rentenberechtigten unabwendbare Gründe des vorzeitigen Wegfalls der Rentenzahlungen zu einem gleichen Ergebnis führen müssten, nämlich dass die Jahressteuern bei Beendigung der Rente enden.

Dem Antrag war die Vereinbarung vom 9.6.1999 betreffend den Verkauf des Betriebes um den Gesamtkaufpreis von 2.400.000,-- S incl. USt beigelegt.

Das Finanzamt hat unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH und in der Lehre vertretenen Rechtsmeinungen den Antrag als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde Berufung erhoben und in weiterer Folge gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Es wurde die Meinung vertreten, dass die Erbschaftssteuerschuld zwar im Zeitpunkt des Todes des Erblassers entstehe, bei einer Rentenbesteuerung gemäß § 29 ErbStG nach den Jahresbeträgen der Rente stehe sie zu diesem Zeitpunkt aber der endgültigen Höhe noch nicht fest.

Auf Grund einer Anfrage wurde am 27.12.2002 ein Aktenvermerk, datiert mit 16.9.1999, über eine Besprechung zwischen der Bw. und ihren Kindern über die weitere Vorgangsweise bei einem Verkauf des Betriebes vorgelegt und bekannt gegeben, dass der Betrag aus der Betriebsveräußerung direkt an die Bw. in Abgeltung der Rentenverpflichtung geflossen ist. In diesem Aktenvermerk ist auch zu lesen, dass die Rente unabhängig vom Bestand des Pachtverhältnisses des Betriebes weitergezahlt werden müsste.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 29 Abs. 1 Erbschaftssteuergesetz bestimmt:

"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."

Durch den Hinweis des letzten Satzes des § 29 Abs. 1 ErbStG auf § 8 ErbStG ergibt sich, dass die persönlichen Verhältnisse (Steuerklassen, Freibeträge) und die in Betracht kommenden Merkmale des Anfalles nach dem Stichtagsprinzip (§ 18 ErbStG) zu berücksichtigen und der Steuerbetrag sonach auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (das ist regelmäßig der Zeitpunkt des Todes des Erblassers) zu berechnen ist.

Die Erbschaftssteuerschuld entsteht somit beim Erwerb einer Rente von Todes wegen auch dann im Zeitpunkt des Todes des Erblassers, wenn die Entrichtung der Steuer anstatt vom Kapitalwert vom Jahreswert der Renten erfolgt.

Auf Antrag ist bescheidmäßig auszusprechen, dass die (steuerschuldrechtlich) entstandene Erbschaftssteuer vom Jahreswert zu entrichten ist. Damit entstehen aber nicht Jahr für Jahr neue Steuerfälle. Die entstandene Steuerschuld erfährt durch die Besteuerung nach § 29 ErbStG keine Änderung.

§ 29 ErbStG sieht sohin lediglich eine besondere Entrichtungsform, nicht eine besondere Berechnungsart vor. Dies führt dazu, dass künftig der einmal festgestellte Belastungssatz für die Erhebung der Steuer bezogen auf den Jahreswert der Renten zur Anwendung kommt, der für die Kapitalisierung und Belastungsfeststellung ausschlaggebend war. Die Steuer ist in Höhe des einmal festgestellten Hundertsatzes von dem der Kapitalisierung zu Grunde liegenden Jahreswert zu entrichten, ohne dass es zu einer jährlichen Festsetzung kommen müsste. Lediglich die "Entrichtung", nicht auch die Festsetzung, erfolgt jährlich.

Es handelt sich bei einer derartigen Besteuerung nur um ein Hinausschieben von Fälligkeiten, nicht aber um eine Veränderung in Bezug auf die Entstehung der Steuerschuld.

Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob die Verpflichtung zur Entrichtung der jährlichen Erbschaftssteuer vom Jahreswert der Rente ab dem Jahr 2000 endet oder nicht.

Tatsache ist, dass die Bw. im Jahre 1995 eine lebenslängliche Bargeldrente in der zum maßgeblichen Zeitpunkt wertgesicherten Höhe (Ausgangsindex Februar 1981) von monatlich 23.967,-- S als Legat erhalten hat.

Tatsache ist weiters, dass die Erben des Betriebes diesen zum 1.2.2000 um 2,400.000,-- S incl. USt veräußert haben und der gesamte Kauferlös an die Bw. geflossen ist. Dafür verzichtete die Bw. ab dem Kaufvertragsstichtag auf die Fortzahlung der Bargeldrente.

Die steuerrechtlichen Folgen eines Verzichtes des Rentenberechtigten werden in der Literatur unterschiedlich beurteilt und besteht zu dieser speziellen Rechtsfrage bislang auch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Einigkeit besteht bei allen darüber, dass das Wahlrecht des Steuerpflichtigen, die Steuer statt einmalig vom Kapitalwert jährlich im Voraus vom Rentenwert zu entrichten, sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für das Finanzamt ein aleatorisches Moment beinhaltet und dass die Entrichtung der Jahressteuer mit dem Tod des Berechtigten entfällt.

Im Falle eines frühen Ablebens des Rentenberechtigten wird die Gesamterbschaftssteuerbelastung bei einer jährlichen Rentenbesteuerung zu einem geringeren Steuerergebnis führen

als eine Besteuerung vom Kapitalwert; umgekehrt hat der Rentenberechtigte bei längerer Lebensdauer eine höhere Gesamterbschaftssteuerbelastung als bei der Besteuerung vom Kapitalwert.

Das einmal getroffene Wahlrecht des Steuerpflichtigen kann (auch wegen Irrtums) nicht mehr rückgängig gemacht werden (vgl. hiezu VwGH vom 23.1.1961, Zl. 611/60, und vom 9.9.1970, Zl. 1323/70).

Ändert sich der Wert der Rente durch eine mit dem Rentenberechtigten getroffene Vereinbarung, so unterliegt der zu versteuernde Jahreswert keiner Änderung, da der Jahreswert nach den Wertverhältnissen zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nach den §§ 15 bis 17 BewG zu ermitteln ist (s. dazu VwGH vom 23.1.1961, Zl. 611/60, und vom 11.11.1963, Zlen. 1053, 1054/63).

Was nun einen Sachverhalt wie den im konkreten Fall vorliegenden betrifft, so ist in den Kommentaren zum ErbStG betreffend § 29 und in Aufsätzen Folgendes zu finden:

Fellner geht davon aus, dass ein Verzicht des Berechtigten auf die Rente keine Auswirkungen auf die Weitererhebung der einmal entstandenen Jahressteuer hat und verweist auf eine Entscheidung des Finanzgerichtes Nürnberg vom 24.6.1971, EFG 1971, 490.

Dorazil verweist auf *Kapp* (Kommentar zum dt. ErbStG, do. § 23), wonach der Verzicht des Berechtigten die Steuerzahlungspflicht zum Erlöschen bringt.

Nach *Meincke/Michel* (Kommentar zum dt. ErbStG) bedeutet die Bindung an den Jahreswert vom Bewertungstichtag, dass der Berechtigte keinen Anspruch auf Herabsetzung der Jahressteuer hat, wenn der Jahresbetrag der Rente, der der Steuerfestsetzung zugrundegelegt worden ist, vorübergehend oder auch dauernd nicht mehr erzielt wird.

Nach *Takacs* (FJ Nr. 6/1994) ist die Erbschaftssteuer nicht mehr zu entrichten, wenn ein Jahreswert nicht mehr anfällt. Mit dem Ende des Rentenbezuges erlischt auch die Steuerentrichtungspflicht.

Stoll (Rentenbesteuerung, 4. Auflage, S. 796ff.) vertritt die Meinung, dass bei Aufhören der Pflicht zur Erbringung der Rentenjahresleistungen schlechthin von der Erhebung der Jahressteuer abzusehen ist, auch bei Verzicht des Berechtigten auf weitere Leistungen.

Hausleithner hält in ihrem Aufsatz "Wiederkehrende Leistungen im Erbschaftssteuerrecht" (ÖStZ Nr. 10/1980) zu späteren Änderungen Folgendes fest:

Wird die angefallene wiederkehrende Leistung auf Grund späterer Umstände, wie etwa einer Vereinbarung zwischen Rentenverpflichtetem und Rentenberechtigtem, auf welche Art immer, modifiziert oder überhaupt durch eine einmalige Leistung abgefunden, kann dieser Umstand auf den allein maßgeblichen Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld naturgemäß nicht rückprojiziert werden, sodass sich dadurch weder an der Höhe noch an der Entrichtungsform der Steuer etwas ändern kann. Es muss daher auch in diesem Fall bei der gewählten Jahresversteuerung bleiben, auch wenn längst keine wiederkehrenden Leistungen mehr erbracht werden. Selbst eine nachträglich eintretende Insolvenz des Leistungsverpflichteten und der damit zusammenhängende Wegfall der wiederkehrenden Leistungen hat auf die jahresweise Steuerabstattung keinen Einfluss. Sie kann ihn gar nicht haben, weil § 29 Abs. 1 ErbStG nur eine besondere Art der Steuerentrichtung ermöglicht, nicht aber an der Höhe der einmal festgestellten Steuerpflicht nachträglich Änderungen gestattet.

Wie bereits oben festgestellt, gibt es zu § 29 ErbStG keinerlei Rechtsprechung, wenn der Berechtigte später auf die Zahlungen der Rente verzichtet.

Aber auch in den Kommentaren und Aufsätzen wird ein Fall wie der Vorliegende nicht behandelt.

Die Bw. hat ja nicht allgemein auf die Weiterzahlung der Rente verzichtet, sondern ist ihr der gesamte Käuferlös aus der Veräußerung des Betriebes zugeflossen.

Eindeutig ist, dass ein Widerruf der abgegebenen Erklärung, die Steuer jährlich vom Jahreswert zu entrichten, nicht möglich ist.

Eindeutig ist weiters, dass auch eine Berichtigung nach dem Bewertungsgesetz nicht möglich ist.

Bei all diesen Überlegungen darf jedoch die Ausgangslage nicht aus den Augen verloren werden, dass den Gegenstand der Besteuerung beim Erwerb durch Erbanfall oder durch Vermächtnis das angefallene Vermögen bildet und zwar in dem Zustand, in dem es sich im Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld befunden hat, wie dies § 18 ErbStG ausdrücklich anordnet. Die Steuerschuld entsteht aber bei Erbanfällen und Vermächtnissen mit dem Tode des Erblassers. Die Wertermittlung umfasst sowohl die Feststellung des Umfanges als auch

die Bewertung des angefallenen Vermögens, sodass es unerheblich ist, ob durch spätere Ereignisse (nämlich durch Ereignisse nach der Entstehung der Steuerschuld) der Wert des Erwerbes größer oder kleiner geworden ist.

Die Bw. hat das ihr angefallene Vermächtnis ohne Einschränkung angenommen.

In den Niederschriften im Verlass nach VW ist kein Bezug auf die Einnahmen aus dem Betrieb ersichtlich.

Selbst die Bw. und ihr steuerlicher Vertreter gehen lt. Aktenvermerk über die Besprechung vom 16.9.1999 davon aus, dass sie eine unvererbbarre Bargeldrente als Legat bekommen hat, die unabhängig vom Bestand des Pachtverhältnisses des Betriebes von den Erben weitergezahlt werden müsste.

Aus den oben dargelegten Gründen ist daher die Schlussfolgerung zu ziehen, dass eine Berichtigung auf Grund von Änderungen nach dem Entstehen der Steuerschuld erbschaftssteuerrechtlich nicht vorgesehen und somit auch nicht möglich ist.

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war daher über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, 16. Dezember 2003