



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. L., vom 8. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 31. Jänner 2006, Erfassungsnummer zzz, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

- 1.) Die Abgabenfestsetzung wird wie folgt geändert (Berechnung der Bemessungsgrundlagen laut Begründung):

Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse IV) (12 % vom abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 22.975,00)	€ 2.757,00
zuzüglich Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (3,5 % vom abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 30.162,00)	€ 1.055,67
abzüglich Begünstigung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen (mit einem Wert in der Höhe von € 3.818,00) gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG	€ 110,00
Summe Erbschaftssteuer	€ 3.702,67

Daraus ergibt sich im Vergleich zur ursprünglichen Abgabenvorschreibung eine Differenz zu Gunsten der Bw. in der Höhe von € 3.376,54 laut nachstehender Aufstellung:

Vorgeschrieben wurde	€ 7.079,21
----------------------	------------

Vorzuschreiben war	€ 3.702,67
Differenz zu Gunsten der Bw.	€ 3.376,54

2.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am TTMM 1998 errichteten Frau F. als Geschenkgeberin und die Berufungswerberin, Frau Bw. , (Bw.) als Geschenknehmerin einen Schenkungsvertrag auf den Todesfall. Mit diesem Vertrag versprach die Geschenkgeberin der Bw. für den Fall, dass diese sie überlebt, die ihr gehörige Liegenschaft im Grundbuch XY, Einlagezahl NNN mit dem Grundstück ZZZ Landwirtschaftlich genutzt, StraßeNN. Als Gegenleistung für diese Schenkung verpflichtete sich die Bw. der Geschenkgeberin gegenüber auf Lebensdauer zur Erbringung verschiedener im Vertrag genau bezeichneter Ausgedingerechte, wie z.B. die Einräumung eines Wohnungsrechtes, die Übernahme der Kosten für Beleuchtung, Beheizung und Wasserversorgung sowie die Leistung einer ordentlichen Pflege im Alters- und Krankheitsfall.

Mit Bescheid vom 16. Juli 1998 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien der Bw. für diesen Vorgang Grunderwerbsteuer in der Höhe von S 7.350,00 fest.

Frau F. ist am ttmm 2004 verstorben. Laut vorliegender Einantwortungsurkunde wurde der gesamte Nachlass der Bw. als Erbin eingeantwortet.

Mit Bescheid vom 31. Jänner 2006, Erfassungsnummer zzz, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien der Bw. gegenüber die Erbschaftssteuer in der Höhe von € 7.079,21 fest, wobei es in die Bemessung u.a. den dreifachen Einheitswert der vorbezeichneten Liegenschaft miteinbezog.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. mit Eingabe vom 8. Februar 2006 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und ersuchte um Berücksichtigung der in der Höhe von € 1.986,68 entstandenen Erbenmachthaberkosten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

Das Finanzamt änderte in der Folge die Abgabenfestsetzung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2006 im Sinne des Begehrens der Bw. ab.

Daraufhin stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 2. März 2006 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Berufungsvorentscheidung entspreche zwar ihrem Antrag, es habe sich jedoch nunmehr herausgestellt, dass der Bw. bereits

mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom TTMM 1998, die erwähnte Liegenschaft übertragen worden sei.

Dieser Schenkungsvertrag sei am 18. Februar 1998 angezeigt worden und sei mit Bescheid vom 16. Juli 1998, Steuernummer ZzZ, Grunderwerbsteuer in der Höhe von S 7.350,00 vorgeschrieben und von der Bw. auch bezahlt worden.

Die vorgenannte Liegenschaft gehöre daher gar nicht mehr in den Nachlass und sei die Erbschaftssteuer nur vom verbleibenden Nachlassvermögen zu berechnen.

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.

Nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG unterliegen der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des ErbStG nicht der Grunderwerbsteuer. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

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 leg. cit. (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 Lei-

chenfeierlichkeiten sowie die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses abzuziehen. Ist eine Zuwendung unter einer Auflage gemacht, die in Geld veranschlagt werden kann, so ist die Zuwendung gemäß Abs. 8 leg.cit. nur insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der Leistung des Beschweren übersteigt, es sei denn, dass die Leistung dem Zweck der Zuwendung dient.

Nach § 956 ABGB sind Schenkungen, die erst nach dem Tode des Versprechenden erfüllt werden sollen, als Vermächtnis aufzufassen. Der Schenkungsvertrag auf den Todesfall setzt zu seiner Gültigkeit die Annahme des Geschenkes durch den Beschenkten, die ausdrückliche Erklärung, auf den (freien) Widerruf der Schenkung zu verzichten, und die Errichtung eines Notariatsaktes voraus (VwGH vom 28. September 2000, ZI. 2000/16/0089). Diese Tatbestandsmerkmale sind laut dem vorliegenden o.a. Schenkungsvertrag allesamt erfüllt, sodass grundsätzlich von einer abgabenpflichtigen Schenkung auf den Todesfall iSd § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG auszugehen ist.

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.

Das vom Gesetz verwendete Wort „insoweit“ in § 3 Abs. 1 Z 2 Satz 2 GrEStG bedeutet, und zwar nur für die Berechnung der Steuer, eine Zerlegung des Erwerbes in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil und hat die Wirkung, dass für den entgeltlichen Teil allein Grunderwerbsteuer, für den unentgeltlichen Teil allein Erbschafts- oder Schenkungssteuer erhoben wird (Fellner, GrEStG, Rz. 30 zu § 3 GrEStG).

Der von der Bw. geltend gemachte Umstand, dass schon im Jahr 1998 (ausgehend von der vereinbarten Gegenleistung) Grunderwerbsteuer erhoben wurde, findet daher Deckung in den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen und vermag die von ihr begehrte Folge, nämlich die gänzliche Außerachtlassung der genannten Liegenschaft bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zur Festsetzung der Erbschaftssteuer, nicht zu entfalten.

Zu klären bleibt, inwieweit aus steuerrechtlicher Sicht eine Bereicherung der Bw. im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin eingetreten ist. Die Erblasserin ist am ttmm 2004 verstorben. Mit diesem Zeitpunkt entstand die Erbschaftssteuerschuld. Die mit dem Schenkungsvertrag auf den Todesfall übertragene Liegenschaft bildet einen Teil des anlässlich des Todesfalles auf die Bw. übergegangenen erblasserischen Vermögens.

Wie bereits oben ausgeführt hatte die Bw. 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. Absatz 8 leg. cit. enthält eine Regelung über den Abzug von den Wert der Zuwendung belastenden Aufwendungen.

Durch diese Bestimmung wird das dem ErbStG inhärente Bereicherungsprinzip 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.

Zu prüfen ist, wie zum Stichtag Todestag bereits erbrachte Leistungen zu bewerten sind. Eine Kapitalisierung dieser Leistungen nach § 16 BewG kommt nicht in Frage, weil sich der Regelungsinhalt der genannte Norm nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ausschließlich auf die Bewertung für in Zukunft zu erbringende Leistungen beschränkt. Es ist daher auf den grundsätzlichen Bewertungsmaßstab - den gemeinen Wert iSd § 10 BewG – zurückzugreifen und demnach die tatsächlich erbrachten Leistungen von der Bemessungsgrundlage zum Abzug zu bringen.

Der Vertreter der Bw. hat dem Unabhängigen Finanzsenat gegenüber bestätigt, dass sich die von der Bw. tatsächlich erbrachten Leistungen auf insgesamt € 15.079,61 (das entspricht einem Betrag von S 2.500,00 pro Monat von Jänner 1998 bis November 2004) belaufen. Diese Größe findet ihre Deckung in den im Grunderwerbsteuerverfahren gemachten Angaben, wonach der Wert der Gegenleistung mit S 2.500,00 pro Monat anzusetzen ist und erscheint daher durchaus glaubhaft.

Die Erbschaftssteuer war daher an Hand folgender Bemessungsgrundlagen zu berechnen:

Wert des land- u. forstwirtschaftlichen Vermögens	€ 3.818,94
Wert der übrigen Grundstücke	€ 41.423,52
- tatsächlich erbrachte Leistungen laut Angaben der Bw.	- € 15.079,61
Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	€ 30.162,85
Geld	€ 1.237,90
Guthaben bei Banken	€ 42.327,58
Sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei)	€ 122.806,56
Kosten der Bestattung	- € 4.476,44
Kosten der Regelung des Nachlasses	- € 3.508,68
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- € 440,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	- € 165.134,14
Steuerpflichtiger Erwerb	€ 22.975,63

Die in der Berufungsschrift geltend gemachten Erbenmachthaberkosten in der Höhe von € 1.986,68 wurden antragsgemäß als vom Erwerb abzuziehende Kosten der Regelung des Nachlasses gemäß § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG berücksichtigt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 7. September 2007