



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn G.P., R., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. Mai 2008 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	9.101,85 Euro
(15 % von einer Bemessungsgrundlage von 60.679,-- Euro) und	

die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit	839,37 Euro
(3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von 23.982,-- Euro)	

somit insgesamt	9.941,22 Euro
-----------------	---------------

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 1.2. verstorbenen Herrn S.P. hat der Bruder des Verstorbenen, Herr G.P., der Berufungswerber, zum gesamten Nachlass auf Grund des Gesetzes die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes X. vom 13. März 2008 wurde die Verlassenschaft dem Berufungswerber zur Gänze eingearbeitet. Laut Vermögenserklärung stehen den Aktiven in der Höhe von

€ 214.889,20 Passiven in der Höhe von € 3.427,04 gegenüber. Die Aktiven setzen sich aus einem Liegenschaftsanteil im dreifachen Einheitswert von € 23.982,03, Sparguthaben in der Höhe von € 190.251,68 und einem Guthaben bei der Pensionsversicherungsanstalt in der Höhe von € 655,49 zusammen. Neben den in der Vermögenserklärung angegebenen Werten wurde in Folge des Ablebens des Herrn S.P. an den Berufungswerber noch ein Versicherungserlös in der Höhe von € 48.201,18 ausbezahlt.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde dem Berufungswerber für diesen Erwerbsvorgang mit Bescheid vom 5. Mai 2008 die Erbschaftssteuer mit insgesamt € 10.657,77 vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vom Berufungswerber vorgebracht, dass vom Bruder damals von dem ihm gehörigen Sparbuch, welches endbesteuert war, eine Lebensversicherung mit einem Einmalerlag in der Höhe von S 500.000,-- abgeschlossen wurde, in dem Wissen, dass diese Versicherung nicht der Kapitalertragssteuer unterliegt. Bei der Berechnung der Erbschaftssteuer für den Erwerb nach seinem im Jahr 1999 verstorbenen Vater wurde für die Liegenschaft ein anderer Wert herangezogen und bei der Überschreibung der Liegenschaft je zur Hälfte an den Berufungswerber und seinen Bruder verpflichteten sich die beiden ihre Mutter im übergebenen Haus zu pflegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2008 wurde diese Berufung vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass gemäß § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG der Versicherungserlös als Erwerb eines Vermögensvorteils, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tod des Erblassers unmittelbar gemacht wurde, der Erbschaftssteuer unterliegt. Der Kapitalertragssteuer unterliegende Sparbücher sind gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG von der Erbschaftssteuer befreit. Dass die Lebensversicherung aus einem der Kapitalertragssteuer unterliegenden Sparguthaben eingezahlt wurde, ist unerheblich, da zum Todestag nur mehr die Versicherung vorhanden war. Ab 2001 ist für Liegenschaften gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG der dreifache Einheitswert maßgebend (vor dem Jahr 2001 war es der einfache Einheitswert).

Im Vorlageantrag wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Berufungswerber und sein Bruder nach dem Tod ihres Vaters im Jahr 1999 das Übereinkommen getroffen haben, ihrer Mutter ein Wohnrecht im Elternhaus einzuräumen und die Mutter vom Berufungswerber und seinem Bruder gepflegt wird.

Mit Vorhalt vom 28. Juni 2010 wurde der Berufungswerber vom Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert, eine Kopie jenes Übereinkommens zu übersenden, mit welchem der Mutter das Wohnrecht eingeräumt wurde. Am 7. Juli 2010 wurde vom Berufungswerber eine Kopie des Übergabsvertrages vom 15. April 1999, abgeschlossen zwischen der Mutter des Berufungswerbers, dem verstorbenen Bruder des Berufungswerbers und dem Berufungswerber, übersendet. Mit diesem Übergabsvertrag wurde der halbe Anteil der Liegenschaft, welcher der Mutter gehörte, dem verstorbenen Bruder und dem Berufungswerber je zur Hälfte übertragen, sodass sie mit ihrem Voreigentum je zur Hälfte Eigentümer dieser Liegenschaft wurden. Im Punkt „Zweitens:“ dieses Übergabsvertrages räumten die Übernehmer der Übergeberin das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsrecht ein und verpflichteten sich diese im Falle der Krankheit und Altersschwäche zu pflegen und zu betreuen. Im Punkt „Achtens:“ dieses Vertrages wurde das Wohnungsrecht sowie die Pflege und Betreuung für die Mutter mit jährlich S 22.000,-- veranschlagt. Der auf die beiden Übernehmer entfallende Betrag beträgt somit je S 11.000,-- (entspricht je € 799,40).

Mit Vorhalt vom 21. Juli 2010 wurde der Berufungswerber vom Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert, bekannt zu geben, ob der im Übergabsvertrag vom 15. April 1999 angegebene anteilige Wert in der Höhe von € 799,40 auch noch dem Wert jener Leistungen entspricht, die von seinem Bruder zum Todestag (1.2.) anteilig zu erbringen gewesen wären. Dieser Vorhalt wurde am 27. Juli 2010 dahin beantwortet, dass dieser Wert nicht mehr erhöht wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06-15 u.a. den Grundtatbestand der Erbschaftssteuer nach § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG 1955 als verfassungswidrig aufgehoben und im Spruch bestimmt, dass diese Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt.

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 4 B-VG ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden

Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007 ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Ausnahme der bestimmten Anlassfälle sind daher auf alle anderen, vor der Aufhebung bzw. bis zum Ablauf der Frist am 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände die Bestimmungen des nach wie vor (bis zum 1. August 2008) in Geltung stehenden Erbschaftssteuergesetzes 1955 unverändert anzuwenden. 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 § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz. 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 und nach der Ziffer 3 dieser Bestimmung der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird. Unter die in der Ziffer 3 genannten Verträge fallen auch Versicherungsverträge auf Ableben.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden Fassung bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen steuerfrei, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden; weiter bleiben Erwerbe von Todes wegen von Ansprüchen gegenüber Einrichtungen im Sinne des § 108h des Einkommensteuergesetzes 1988 und Erwerbe von Todes wegen von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 vH am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist, steuerfrei.

Angesprochen in der Berufung wird die erste Fallgruppe des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG. Voraussetzung dieser Steuerbefreiung ist nach dem Wortlaut, dass es sich um einen Erwerb von Todes wegen von Kapitalvermögen handelt, dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers einer besonderen Steuerabgeltung unterlegen sind. Diese Voraussetzungen treffen

für die Sparguthaben in der Höhe von € 190.251,68 zu, nicht jedoch für den Versicherungserlös. Beim Versicherungserlös handelt es sich nicht um ein Kapitalvermögen, welches zum Todestag der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterlegen ist.

Entscheidend für die Steuerfreiheit ist, ob das Kapitalvermögen zum Todestag der Kapitalertragssteuer unterliegt. Wird ein Kapitalvermögen – so wie hier die Versicherung – noch zu Lebzeiten aus einem ursprünglich der Kapitalertragssteuer unterliegenden Vermögen angelegt, welches nach der Anlage nicht mehr der Kapitalertragssteuer unterliegt, und geht dieses neu angelegte Vermögen mit dem Tode jener Person, die dieses Vermögen angelegt hat, auf eine andere Person über, so unterliegt dieses Kapitalvermögen zum Todestag nicht der Kapitalertragssteuer und kann deshalb für dieses Vermögen auch nicht die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zur Anwendung kommen. Da der Versicherungserlös zum Todestag nicht der Kapitalertragssteuer unterlag, ist dieser auch nicht nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG befreit.

Nach § 19 Abs. 2 ErbStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden Fassung ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, 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. § 19 Abs. 2 ErbStG in dieser Fassung ist auf Rechtsvorgänge anzuwenden, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2000 entstanden ist. Im gegenständlichen Fall ist die Steuerschuld am 28. Jänner 2008, also nach dem 31. Dezember 2000, entstanden, weshalb die Liegenschaft mit dem dreifachen Einheitswert anzusetzen war.

Für Rechtsvorgänge, für welche die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2001 entstand, war demgegenüber der (einfache) Einheitswert maßgebend. Für den Übergabsvertrag vom 15. April 1999 ist die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2001 entstanden, weswegen hier die Liegenschaft noch mit dem (einfachen) Einheitswert anzusetzen war. Damit ist erklärt, warum die Liegenschaft für den Erwerb aus dem Jahre 1999 mit einem anderen Wert anzusetzen war als für den gegenständlichen Erwerb von Todes wegen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes bestimmt ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Im Zusammenhang ergibt sich aus § 20 Abs. 4 bis 6 und 8 ErbStG das die Erbschaftssteuer beherrschende Bereicherungsprinzip, wonach nur

der dem Erben verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliegt. Schulden und Lasten, die den Erwerb schmälern, sind grundsätzlich in Abzug zu bringen (VfGH 14.6.1997, B 184/96).

Mit dem Übergabsvertrag vom 15. April 1999 haben sich der Verstorbene und der Berufungswerber verpflichtet, ihrer Mutter an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft ein lebenslanges und unentgeltliches Wohnungsrecht einzuräumen und sie im Falle der Krankheit und Altersschwäche zu pflegen und zu betreuen. Mit dem Erwerb der Liegenschaftshälfte im Verlassenschaftsverfahren ging die vom Verstorbenen eingegangene Verpflichtung auf den Berufungswerber über. Die Übernahme dieser Verpflichtung durch den Berufungswerber bildet bei seinem Erwerb eine Abzugspost.

Diese Verpflichtung, welche auf den Berufungswerber übergegangen ist, hat einen jährlichen Wert von € 799,40. Nach dem Alter der Berechtigten Mutter errechnet sich ein kapitalisierter Wert in der Höhe von € 4.777,12, welcher Wert vom Erwerb von Todes wegen des Berufungswerbers abzuziehen ist. Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer ist daher wie folgt zu ermitteln:

Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert)	€	23.982,03
+ Versicherungserlös	€	48.201,18
+ Guthaben bei Banken	€	190.251,68
+ Guthaben bei der Pensionsversicherungsanstalt	€	655,49
- Kosten der Bestattung	€	3.427,04
- Kosten der Regelung des Nachlasses	€	3.514,88
- übernommene Verpflichtung	€	4.777,12
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	440,00
- Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	€	190.251,68
steuerpflichtiger Erwerb	€	60.679,66
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG	€	60.679,00

Die Erbschaftssteuer ist wie folgt zu berechnen:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 15 % von € 60.679,-- =	€	9.101,85
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % von € 23.982,-- =	€	839,37
Summe	€	<u>9.941,22</u>

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. August 2010