



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau F.J., L., vertreten durch RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. September 2007 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 (5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 60.397,--)	€	3.019,85
die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit (2 % von einer Bemessungsgrundlage von € 80.960,--)	€	1.619,20
		<hr/>
somit insgesamt	€	<u>4.639,05</u>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Frau F.J., die Berufungswerberin, ist auf Grund eines Testamentes Alleinerbin nach dem am 1 verstorbenen D.J.. Am 29. Dezember 2005 wurde mit den Noterben Herrn D.I. und Herrn D.G. ein „Erbteilungsübereinkommen“ abgeschlossen. Dieses „Erbteilungsübereinkommen“ lautet auszugsweise:

„1.

2. Zur Abgeltung der Pflichtteilsansprüche ihrer leiblichen Söhne D.I. und D.G. verpflichtet sich die Verlassenschaft nach Herrn D.J., vertreten durch Frau F.J., die Liegenschaft des Erblassers D.J., EZ xy, im Ausmaß von 1.425 m², mit der Grundstücksadresse Z (Tankstelle) auf Wunsch ihrer Söhne D.I. und D.G. an die GmbH unter der Bedingung zu übertragen, dass die GmbH an Frau F.J. ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht in Höhe von netto € 1.100,00/Monat einräumt, wobei die erste monatliche Rate am 1. 10. 2006 fällig wird.

3."

Über Aufforderung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurden die Verkehrswerte der in den Nachlass fallenden Liegenschaften bekannt gegeben und der Pflichtteilsanspruch mit € 36.687,68 (für beide Pflichtteilsberechtigten mit insgesamt € 73.375,36) errechnet. Der dreifache Einheitswert der Liegenschaft, die Gegenstand des „Erbteilungsübereinkommen“ ist, beträgt € 53.196,51. Der Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien – ausgehend vom Todestag – mit € 69.020,43 errechnet. Diese Werte wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für die Berechnung jenes Teiles der Liegenschaft, welcher als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingegeben wurde, herangezogen. Mit der Proportion (Pflichtteil + Fruchtgenussrecht) : Pflichtteil = Einheitswert : x wurde der als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingegebene Liegenschaftsanteil mit jeweils € 13.705,86 (für beide Pflichtteilsansprüche mit insgesamt € 27.411,72) errechnet.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Berufungswerberin mit Bescheid vom 14. September 2007 für diesen Erwerb die Erbschaftssteuer mit € 4.767,57 vorgeschrieben. Für die Berechnung wurden die oben angeführten Werte herangezogen und als Pflichtteil der Betrag von insgesamt € 27.411,72 abgezogen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„.....

die sich gegen die Aufnahme der Liegenschaft EZ x=xy mit einem (3 fachen) Einheitswert von € 53.196,51 in die Berechnung des Erbes von Frau F.J. richtet. Tatsache ist - wie auch nach dem Vorhalt und den übermittelten bzw. im Verlassenschaftsakt erliegenden Unterlagen, insbesondere das Erbteilungsübereinkommen (das hiermit nochmals vorgelegt wird) klar ist, dass das Erbteilungsübereinkommen betreffend die Liegenschaft EZ x=xy zwischen der Verlassenschaft nach Herrn D=D.J. sowie dessen Söhnen D=D.I. und D.G. unter Beitritt der GmbH abgeschlossen wurde. Danach ist die Liegenschaft EZ x=xy nie in das Eigentum von Frau F.J. gelangt, da das Erbteilungsübereinkommen am 29. 12. 2005 geschlossen wurde, mit der Konsequenz, dass die Liegenschaft EZ x=xy mit diesen Tag aus der Verlassenschaft nach Herrn D=D.J. ausgeschieden ist, während Frau F.J. die Erbserklärung erst am 23. 1. 2006 abgegeben hat, also zu einem Zeitpunkt, als diese Liegenschaft nicht mehr nachlassgegenständlich war. Eine Zurechnung dieser Liegenschaft an die Alleinerbin F.J. ist daher rechtswidrig. Der Bescheid vom 14. 9. 2007 hätte in seiner Berechnung die Liegenschaft EZ x=xy nicht umfassen dürfen.

Es wird daher gestellt der

ANTRAG

den angefochtenen Bescheid entsprechend den rechtlich Gegebenheiten wie sie in dieser Berufung ausgeführt sind, insbesondere unter Berücksichtigung des Erbteilungsübereinkommens, das im Verlassenschaftsakt erliegende, zu korrigieren und zwar sowohl hinsichtlich der Berechnung gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG als auch gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG."

Der Berufung beigelegt wurde das „Erbteilungsübereinkommen“ vom 29. Dezember 2005 in Kopie und eine Bewertung des Fruchtgenussrechtes mit € 60.081,70.

Dieser Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 20. November 2007 teilweise stattgegeben und die Erbschaftssteuer mit insgesamt € 4.639,12 festgesetzt. Der Berechnung wurde die der Berufung beigelegte Bewertung des Fruchtgenussrechtes in der Höhe von € 60.081,70 zu Grunde gelegt, was zur Folge hat, dass für die Pflichtteilsansprüche ein Betrag von insgesamt € 29.247,71 abgezogen wurde. Die Entscheidung wurde wie folgt begründet:

„Die Liegenschaft wird von der Witwe, Frau F.J., als Alleinerbin nicht nur für die Entfertigung des Pflichtteiles sondern auch für die Einräumung des Fruchtgenußrechtes hingegeben. Der Erbschaftssteuer ist die Liegenschaft nur soweit zu unterziehen, soweit sie für den Pflichtteil hingegeben wird. Der restliche Teil der Liegenschaft wird für die Einräumung des Fruchtgenußrechtes hingegeben und stellt eine Vereinbarung unter Lebenden dar. Für die Witwe, Frau F.J., stellt dieser Teil einen Erwerb von Todes wegen und die Weitergabe an die Söhne einen Grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang dar.

Der Berufung wird hinsichtlich der Bewertung des Fruchtgenußrechtes stattgegeben. Im übrigen war die Berufung abzuweisen."

Im Vorlageantrag wird das Vorbringen in der Berufung wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Diese Bestimmung und damit den Erbschaftssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 23. März 2007 (BGBl. I 2007/9) wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG kundgemacht. In dieser Kundmachung ist – entsprechend den Bestimmungen des B-VG – auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass diese Bestimmung des ErbStG auf

alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände, mit Ausnahme des Anlassfalles, anzuwenden ist. 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 § 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.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG gilt auch als vom Erblasser zugewendet, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

Für die Wertermittlung ist gemäß § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben wurden, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17). Abs. 2 leg. cit. normiert, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke der dreifache Einheitswert maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wird.

Gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde (vgl. VwGH 4.11.1971, 850/70).

Während im § 18 ErbStG der für die Wertermittlung grundsätzlich maßgebende Zeitpunkt festgelegt wird und im § 19 ErbStG, welcher Bewertungsmaßstab für die ererbten und geschenkten Wirtschaftsgüter gelten soll, wird im § 20 Abs. 1 ErbStG der Umfang der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage festgestellt.

Die Erbschaftssteuer ist somit vom Erbanfall zu bemessen. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (VwGH 25.9.1997, 96/16/0280). Gegenstand des Erwerbes von Todes wegen ist das Nachlassvermögen in dem Umfang und mit den Werten im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld – im gegenständlichen Fall im Zeitpunkt des Todes des Erblassers.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung (nunmehr Erbantrittserklärung) Gebrauch macht. Gegenstand der Erbschaftsteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftsteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht (VwGH 14.5.1992, 91/16/0019).

Die Möglichkeit, die Erbschaft oder einen Teil derselben vor Abgabe einer Erbserklärung (nunmehr Erbantrittserklärung) entgeltlich (Erbschaftsverkauf) oder unentgeltlich (Erbschaftsschenkung) veräußern zu können, zeigt eindeutig, dass der Erbe bereits durch Erbanfall bzw. mit dem Tode des Erblassers durch den Erwerb seines Erbrechtes von Todes wegen bereichert sein muss (vgl. VwGH 2.7.1992, 90/16/0167 und 29.1.1997, 97/16/0002). Die Einbeziehung der Liegenschaft EZ xy bei der Berechnung der Erbschaftsteuer der Berufungswerberin erfolgte somit vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu Recht.

Aus Abs. 1 in Verbindung mit den Absätzen 4 bis 6 und Abs. 8 des § 20 ErbStG ist ersichtlich, dass nur die tatsächliche Bereicherung, also der Erwerb der Vermögensgegenstände abzüglich aller Passiven der Steuer unterliegt. Im § 20 Abs. 6 ErbStG ist die Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten geregelt. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten ist, dass der Anspruch auf den Pflichtteil geltend gemacht wurde. Mit dem „Erbteilungsübereinkommen“ vom 29. Dezember 2005 wurde der Pflichtteilsanspruch zweifelsfrei geltend gemacht.

Werden Pflichtteilsansprüche durch Überlassung einer Liegenschaft abgegolten, die zum Nachlass gehört, so mindert sich der Nachlass nicht um den in Geldwert ausgedrückten Pflichtteilsanspruch, sondern nur um den Einheitswert der Liegenschaft (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 4 zu § 20 ErbStG mit Hinweis auf VwGH 3.9.1987, 86/16/0160).

Wenn für die Übernahme der Liegenschaft auch noch ein Fruchtgenussrecht eingeräumt wird, steht dieser Teil der Transaktion mit dem Grundstückserwerb von Todes wegen nicht im Zusammenhang. Bei derartigen Leistungen handelt es sich um ein im Sinn des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegendes Rechtsgeschäft, welches im vorliegenden Fall

zwischen der Erbin und den Pflichtteilsberechtigten abgeschlossen worden ist. Die Übertragung der Liegenschaft erfolgte somit zu einem Teil als Abfindung für den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch und zum anderen Teil als Erwerb von der Erbin. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes stellt die Gegenleistung für den Erwerb des Anteiles an der Liegenschaft dar, welcher nicht als Abgeltung für den Pflichtteilsanspruch, sondern von der Erbin, erworben wurde. Bei der Berechnung der Erbschaftssteuer bei der Berufungswerberin als Erbin ist nur jener Teil des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft abzuziehen, welcher als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingegeben wurde.

Jener Teil der Liegenschaft, welcher als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingegeben wurde, wird nach folgender Proportion – welche auch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien verwendet hat – ermittelt:

$(\text{Pflichtteil} + \text{Fruchtgenussrecht}) : \text{Pflichtteil} = \text{dreifacher Einheitswert} : x$

Pflichtteil laut vorgelegter Berechnung € 36.687,68 x 2 (für beide Pflichtteilsberechtigten) = € 73.375,36).

Fruchtgenussrecht – kapitalisierter Wert laut Berufung = 60.081,70.

Pflichtteil € 73.375,36 + Fruchtgenussrecht € 60.081,70 = 133.457,06.

Der dreifache Einheitswert der Liegenschaft beträgt € 53.196,51.

Setzt man nun diese Zahlen in die Proportion ein ($133.457,06 : 73.375,36 = 53.196,51 : x$) erhält man den Wert jenes Anteiles der Liegenschaft, welcher als Abfindung für den Pflichtteilsanspruch hingegeben wurde (x). Dieser Wert beträgt insgesamt € 29.247,71 (für jeden Pflichtteilsberechtigten die Hälfte, somit je € 14.623,85). Dieser Betrag in der Höhe von € 29.247,71 ist bei der Berechnung der Erbschaftssteuer bei der Berufungswerberin als Verbindlichkeit aus Pflichtteilsrechten abzuziehen.

Für die Erbschaftssteuer ergibt sich daher folgende Berechnung:

Bankguthaben	€	3.357,70
+ Bargeld	€	143,00
+ Schmuck	€	120,00
+ PKW	€	1.000,00
+ Liegenschaften (3-facher Einheitswert)	€	<u>110.208,33</u>
Zwischensumme	€	114.829,03
- Passiva laut Vermögensbekenntnis	€	15.706,48
- Verfahrenskosten (laut Bescheid)	€	2.799,26
- frei nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	€	3.357,70

- frei nach § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. b ErbStG	€	1.120,00	
- Abfindung für Pflichtteilsansprüche	€	29.247,71	
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	<u>2.200,00</u>	
Summe	€	60.397,88	
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG	€	<u>60.397,00</u>	
dreifacher Einheitswert der Liegenschaften	€	110.208,33	
- Abfindung für Pflichtteilsansprüche	€	<u>29.247,71</u>	
Summe	€	80.960,62	
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG	€	<u>80.960,00</u>	
Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 5 % von € 60.397.-- =	€		3.019,85
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % von € 80.960.-- =	€		<u>1.619,20</u>
Erbschaftssteuer gesamt	€		<u>4.639,05</u>
Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.			

Wien, am 2. Februar 2011