



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adr, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KG, 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. Jänner 2006 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Erbschaftsteuer wird festgesetzt

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 12 % von € 18.267,00 = € 2.192,04 und

gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 3,5 % von € 27.803,00 = 973,10,

somit insgesamt mit einem Betrag von € 3.165,14.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der am 22. März 2005 verstorbenen Frau X war deren Nichte BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) zur Alleinerbin berufen. Die von ihr zum gesamten Nachlass abgegebene unbedingte Erbserklärung wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes F zu Gericht angenommen.

Am 22. Jänner 2001 hatte die Erblasserin mit Frau Y in Form eines Notariatsaktes einen Kaufvertrag auf den Todesfall über ihre Eigentumswohnung (109/1200tel Anteile an der EZ-x verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung 9) abgeschlossen, der auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"/

Die verkaufende Partei verkauft und übergibt und Y ... kauft und übernimmt die genannten Anteile samt Wohnungseigentum an Wohnung 9 samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör in ihr Eigentum.

Dieser Vertrag erlangt seine Wirksamkeit erst mit dem Ableben der verkaufenden Partei.

II

Als Kaufpreis wird der beiderseits für angemessen gefundene Betrag von S 1.600.000,00 vereinbart.

Es wird ausdrücklich die Wertbeständigkeit des Kaufpreises vereinbart.

....

Der wertgesicherte Kaufpreis ist binnen eines Monats nach dem Ableben der verkaufenden Partei an die von der verkaufenden Partei hiermit als Begünstigte bestimmte Frau BW, ..., Zug um Zug gegen die ebenfalls binnen eines Monats zu bewirkende Räumung der Wohnung zu bezahlen. Für den Fall der nicht fristgerechten Räumung ist die kaufende Partei berechtigt, die Räumung selbst zu veranlassen und die hierfür angemessenen Kosten vom Kaufpreis in Abzug zu bringen.

III.

Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den Besitz und Genuss der kaufenden Partei erfolgt am Tag des Ablebens der verkaufenden Partei.

IV

Die verkaufende Partei erklärt und übernimmt Gewähr dafür, dass der Kaufgegenstand frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten ist, soweit diese nicht von der kaufenden Partei ausdrücklich kraft dieses Kaufvertrages übernommen werden.

Festgehalten wird, dass grundbücherlich keine Geldlasten einverleibt sind. Laut Auskunft der Hausverwaltung haftet jedoch auf den vertragsgegenständlichen Anteilen noch ein Darlehen des Wohnhauswiederaufbaufonds mit dem Betrag von S 55.034 (Stichtag 1.7.2000) aus. Diese Belastung wird von der kaufenden Partei nicht übernommen. Sollte diese Forderung zum Übergangsstichtag noch bestehen, so ist der zur Kredittilgung erforderliche Betrag von der kaufenden Partei unter Anrechnung auf den Kaufpreis an die Gläubigerin zu entrichten.

....

VII.

Sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen auf die Rechtsnachfolger der kaufenden Partei über.

....

X.

Sohin erteilt die verkaufende Partei X ,,,, ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieses Vertrages,, das Eigentumsrecht für Y einverleibt werde."

In einem Übereinkommen vom 8. Juni 2005 wurde zwischen der Bw. und Frau Y einvernehmlich festgehalten, dass der ursprünglich vereinbarte Kaufpreis auf Grund der bedungenen Wertbeständigkeit nun € 126.625,15 beträgt. Weiters wurde festgestellt, dass ob der vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile ein Wohnhaus-Wiederaufbaufondsdarlehen im Restbetrag von € 1.416,64, abgerechnet zum 1.1.2005, aushaftend ist und dass dieses von der Bw. als Erbin und Rechtsnachfolgerin der Frau X zu tilgen ist. Als Übergangsstichtag wurde der 5. Mai 2005 vereinbart.

Mit Beschluss vom 27. Juni 2005 bewilligte das Bezirksgericht F die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Frau Y. Darin werden als Eintragungsgrundlage sowohl den Kaufvertrag auf den Todesfall vom 22. Jänner 2001 als auch das Übereinkommen vom 8. Juni 2005 angeführt.

In der von der Bw. zur Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung erstatteten Vermögenserklärung vom 13. September 2005 wurde unter den Aktiven der Kaufpreis in Höhe von € 126.625,15 ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 17. Jänner 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 28 % von € 117.089,00 fest. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurde der oben angeführte Kaufpreis von € 126.625,15 unter den "sonstigen Forderungen" erfasst.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass im Protokoll vom 13. September 2005 ein Fehler unterlaufen sei und dieses Protokoll bzw. die Vermögenserklärung mit Protokoll vom heutigen Tage dahingehend berichtigt werde. Der Verkauf der gegenständlichen Eigentumswohnung sei von der Alleinerbin erst im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung abgewickelt worden. Der unter den sonstigen Forderungen einbezogene Betrag von € 126.625,15 betreffe Liegenschaftsanteile der Erblasserin. Diese seien inländisches Grundvermögen und gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG mit dem Dreifachen des Einheitswertes zu bewerten (siehe VfGH von 2.10.1973, B 99/72). Der steuerpflichtige Erwerb betrage demnach € 18.258,97 und sei die Erbschaftsteuer insgesamt mit € 3.163,91 (€ 2.191,08 Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG und € 972,83 Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG) festzusetzen.

Am 13. Februar 2005 wurde die im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung erfolgte Vermögenserklärung berichtigt und anstatt des Kaufpreises von € 126.625,15 die erbl. Liegenschaftsanteile, bewertet mit dem 3-fachen Einheitswert von € 27.795,00 ausgewiesen.

Der Einheitswert für die gesamte Liegenschaft wurde zuletzt zu EW-AZxxx bescheidmäßig mit S 1.040.000,00, das entspricht € 102.032,66, festgestellt, sodass der anteilige Einheitswert der erbl. 109/1200-stel Anteile € 9.267,96 und der anteilige dreifache Einheitswert € 27.803,88 beträgt.

Mit Berufungsentscheidung vom 16. März 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Laut Kaufvertrag vom 22.01.2001 war die Wirksamkeit der Übertragung der 109/1200tel - Anteile an der EZ-x von Frau X an Frau Y betagt mit dem Ableben der Frau X. Auf Grund dieses Kaufvertrages wurde im Grundbuch das Eigentumsrecht für Frau Y einverleibt.

Belastungen werden auf diesem Anteil nicht ausgewiesen. Der Erbin BW ist zum Stichtag 22.3.2005 keine Liegenschaft angefallen. Laut Pkt II. des obgenannten Kaufvertrages ist der Kaufpreis an Frau BW zu entrichten. Der Kaufpreis ist daher der Erbschaftssteuer zu unterziehen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde von der Bw. zum Sachverhalt noch ergänzend vorgebracht, dass die Liegenschaft zivilrechtlich noch im Eigentum der Erblasserin gestanden sei und daher auch zum zivilrechtlichen Nachlass gehöre. Die Erbin sei damit in das zivilrechtliche Eigentum eingetreten und. Abweichend von der Kaufvertragsvereinbarung sei aufgrund diverser offener Fragen keine sofortige Übergabe des Kaufgegenstandes vorgenommen worden. Erst am 8. Juni 2005 sei ein Übereinkommen zwischen Bw. und Käuferin geschlossen worden und erst in diesem Übereinkommen diverse offene Fragen (Kaufpreisermittlung, aushaftende Darlehen, Lastenfreiheit) geregelt und vor allem ein neuer Übergabstichtag, nämlich der 5. Mai 2005 vereinbart worden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei die Erbin zivilrechtliche und tatsächliche Eigentümerin und auch Verfügungsberechtigte über die Liegenschaft gewesen. Aufgrund dieser Rechtsstellung habe sie als Erbin das Übereinkommen mit der Käuferin abgeschlossen. Erst dieses Übereinkommen bilde gemäß Grundbuchsbeschluss vom 27. Juni 2005 die Eintragungsgrundlage für die Übertragung der Liegenschaft.

Ihre Rechtsausführungen ergänzte die Bw. dahingehend, dass erbschaftssteuerlich aufgrund des zivilrechtlich geprägten Tatbestandes des § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG der zivilrechtliche Erbanfall maßgeblich sei. Erbrechtlich gehöre aber die Liegenschaft noch zum Nachlassvermögen. Gemäß VwGH 1.2.1987, 86/16/0013 sei bei einer noch durch den Erblasser verkauften aber noch nicht übergebenen Liegenschaft nur dann nicht der Einheitswert der Erbschaftssteuer zu Grunde zu legen, wenn die Übertragung der Liegenschaft ohne weitere rechtsgeschäftliche Vereinbarung der Erben erfolge. Auf Grund der noch notwendigen Mitwirkung der Erben werden zB auch vererbte Kapitalgesellschaftsanteile mit durch den Erblasser vereinbarten Abtretungsklauseln erbschaftssteuerlich noch dem Erben zugerechnet, da bei der Übertragung der Kapitalgesellschaftsanteile zivilrechtlich noch eine Mitwirkung der Erben erforderlich ist. (vgl. Taucher, Unternehmensnachfolge aus steuerlicher Sicht, in Bertl/Mandl/Ruppe, Unternehmensnachfolge durch Erben und Vererben, 1996, 24). Das gleiche gelte, wenn ein durch den Erblasser abgeschlossener Kaufvertrag noch von Bedingungen abhängig war, die erst nach dem Tod des Erblassers rechtskräftig geworden sind (VwGH 28.6.1989, 88/16/0047). Auch für den Fall der Schenkung einer Liegenschaft, die der Geschenkgeber bereits verkauft hat, habe der VwGH ausdrücklich den Einheitswert anerkannt (VwGH 21.10.1982, 81/15/0059). Von Bedeutung sei auch das Erkenntnis des VwGH vom 8.3.1984, 83/15/0028, wonach erbschaftssteuerrechtlich zwar grundsätzlich die Anordnung des Erblassers maßgeblich sei (eine Vermächtnisanordnung), soweit nicht die

Erben im Einvernehmen mit dem Drittbegünstigten (dem Vermächtnisnehmer) noch etwas anderes vereinbaren. Ist Nachlassgegenstand eine Liegenschaft, dann sei gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG zwingend vom dort bestimmten Einheitswert auszugehen, selbst wenn über die Liegenschaft bereits Abtretungsvereinbarungen bestehen (VwGH 25.3.2004, 2002/16/300 zur zwingenden Bewertung einer geschenkten Liegenschaft mit dem Einheitswert, auch wenn der Geschenkenehmer bereits eine Kaufoption (zu einem niedrigeren Preis an der Liegenschaft habe). Der Gegenstand der Erbschaftssteuer könne in Erbrechtsfällen auch nicht durch Hinweis auf den wirtschaftlichen Inhalt der Zuwendung verändert werden, da die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Zuwendungsgegenstandes nur für Schenkungen unter Lebenden (insbesondere mittelbare Grundstücksschenkung) gelte, nicht aber für die Erwerbe von Todes wegen (vgl. Fellner, § 2 Rz 13, unter Hinweis auf BFH 23.1.1991, II B 46/90, BFH 63,233).

Im Vorlageantrag beantragte die Bw. gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und darüber hinaus gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Vorhalten vom 30. Jänner 2007 teilte die Referentin des unabhängigen Finanzsenates der Bw. und dem Finanzamt mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt und aus welchen Erwägungen nach Ansicht der Referentin – unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat - die Erbschaftssteuer mit insgesamt € 3.165,14 festzusetzen sei.

Daraufhin nahm die Bw. mit Schreiben vom 12. Februar 2007 die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Das Finanzamt gab mit Schreiben vom 23. Februar 2007 ein Stellungnahme ab, in der im Wesentlichen die in der Berufungsvorentscheidung dargelegte Rechtsansicht unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 1.2.1987, 86/16/0013; VwGH 28.6.1989, 88/16/0047,0048) bekräftigt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches.

Da der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG an einen durch das Zivilrecht geregelten Tatbestand anknüpft ist für die erbschaftssteuerliche Beurteilung maßgeblich, welche zivilrechtlichen Rechtsfolgen ein Kaufvertrag auf den Todesfall hat.

Das ABGB regelt nur die Schenkung auf den Todesfall, doch können auch andere als unentgeltliche Rechtsgeschäfte, zB Kaufverträge, derart abgeschlossen werden, dass sie erst nach dem Tode des Vertragspartners zu erfüllen sind. Solche Verträge sind den Formvorschriften, die für die Schenkung auf den Todesfall gelten, nicht unterworfen (siehe Schubert in Rummel, RZ 4 zu § 956 ABGB). Ein Verkauf auf den Todesfall ist nicht ein Vermächtnisvertrag, sondern ein gültiger, zur Einverleibung des Eigentumsrechtes des Käufers nach dem Tod des Verkäufers ausreichender Kaufvertrag (OGH 8.2.1948, 2 OB 364/48, SZ 22/2 unter Hinweis auf §§ 1054 ff., 1255 - 1258 ABGB. und § 94 GBG). Ein Kaufvertrag auf den Todesfall ist daher nach Ansicht der Referentin zivilrechtlich und daran anknüpfend erbschaftssteuerlich genau so zu behandeln, wie jeder andere vom Erblasser rechtsgültig abgeschlossene Kaufvertrag, bei dem bis zum Tod des Erblassers noch keine Erfüllungshandlungen gesetzt wurden.

Auch wenn es im gegenständlichen Kaufvertrag heißt "verkauft und übergibt in ihr Eigentum" so ist hier durch den Beisatz "Dieser Vertrag erlangt seine Wirksamkeit erst mit dem Ableben der verkaufenden Partei" klargestellt, dass der Eigentumserwerb der Käuferin vom Ableben der Frau X abhängig war. Der Kaufvertrag stellt zwar ein gültiges Titelgeschäft für den Eigentumserwerb der Käuferin dar, mangels tatsächlicher Übergabe war die Verkäuferin aber im Zeitpunkt ihres Todes noch zivilrechtliche Eigentümerin der Wohnung und gehört die Eigentumswohnung zum Nachlass der Erblasserin (zur Frage des Eigentums im Unterschied zum Besitz bei im Todeszeitpunkt verkauften oder auf den Todesfall geschenkten Liegenschaften siehe Rabl, Das Nachlaßinventar – Inhalt und Zweck, NZ 1999, 129ff.).

Durch den Abschluss eines Kaufvertrages auf den Todesfall durch die Erblasserin ist evident, dass die Erblasserin zu ihren Lebzeiten das zivilrechtliche Eigentum (und zwar nicht nur das bürgerliche Eigentum) und den Besitz an ihrer Eigentumswohnung nicht aufgeben wollte und verfügte sie (durch die Abhängigkeit des Wirksamwerdens des Kaufvertrages erst mit ihrem Ableben) im Zeitpunkt ihres Todes (anders als beispielsweise der Erblasser des Beschwerdefalles zu VwGH 1.12.1987, 86/16/0013) nicht bloß über ein zeitlich beschränktes Nutzungsrecht an den Liegenschaftsanteilen.

Die Bw. ist die Alleinerbin nach X. Da die Erblasserin noch zivilrechtliche (aber auch wirtschaftliche) Eigentümerin der Eigentumswohnung war hat die Bw. als Erbin die Eigentumswohnung durch Erbanfall erworben und wurde daher diesbezüglich ein Tatbestand iSd § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG verwirklicht.

Weiters gilt nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG als Erwerb von Todes wegen 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.

Zu den in dieser Bestimmung bezeichneten Verträgen zählen ua. Verträge zugunsten Dritter (§ 881 ABGB), die der spätere Erblasser schon zu Lebzeiten geschlossen hat und worin er sich eine Leistung an einen Dritten versprechen hat lassen. Voraussetzung ist die Erlangung eines Vermögensvorteiles bzw. eine objektive Bereicherung auf Seiten des Dritten, welche (erst) durch den Tod des Erblassers als demjenigen, der sich die Leistung hat versprechen lassen, eintritt und damit die Steuerpflicht unmittelbar auslöst. Gegenstand des Steuertatbestandes nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG sind die auf ein Rechtsgeschäft unter Lebenden zurückgehenden Erwerbe beispielsweise von Renten und ähnlichen Leistungen, die in Übergabsverträgen für den Fall des Todes des Übergebers für eine dritte Person, ausbedungen werden (vgl. VwGH 19.5.1985, 82/15/0110)

Im vorliegenden Fall war die Bw. nicht nur Erbin nach Frau X, sondern sie wurde von der Erblasserin in Punkt II des Kaufvertrages auf den Todesfall ausdrücklich als Begünstigte bestimmt. Der Kaufvertrag auf den Todesfall stellt sich insofern als ein Vertrag zugunsten Dritter dar und hat die Bw. mit dem Ableben ihrer Tante unmittelbar auf Grund dieses Vertrages einen Anspruch auf Auszahlung des wertgesicherten Kaufpreises (mit Fälligkeit binnen einer Frist von einem Monat ab dem Ableben) erworben. Der Kaufvertrag auf den Todesfall stellt ein wirksames Verpflichtungsgeschäft dar auch wenn die Erfüllung des Kaufvertrages (nämlich die Bezahlung des Kaufpreises und die Übergabe der Wohnung) vom Ableben der Frau X abhängig war. Das zwischen der Bw. und Frau Y abgeschlossene Übereinkommen vom 8. Juni 2005 stellt nur eine Ergänzung zum Kaufvertrag auf den Todesfall dar. Dies wird insbesondere auch dadurch deutlich, dass die Verbücherung auf Grundlage der im Kaufvertrag auf den Todesfall enthaltenen Aufsandungserklärung der Erblasserin erfolgte. Durch die unmittelbare Berechtigung der Bw. auf den wertgesicherten Kaufpreis – unabhängig von ihrer Erbenstellung - wurde im vorliegenden Fall – neben dem Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG – auch ein Tatbestand iSd § 2 Abs 1 Z. 3 ErbStG verwirklicht.

Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend, das ist bei Erwerben von Todes wegen in Zusammenhalt mit § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG im Regelfall der Zeitpunkt des Todes des Erblassers.

Die sohin zum Stichtag (Todestag nach § 18 ErbStG iVm § 12 ErbStG) vorzunehmende Wertermittlung umfasst sowohl die umfangmäßige (siehe § 20 ErbStG) wie auch die rechnerische Feststellung der Bemessungsgrundlage auf Grund des nach § 19 ErbStG jeweils in Betracht kommenden Wertmaßstabes.

Die geltende Erbschaftsteuer stellt eine Erbanfallsteuer dar; sie ist grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht wird vom Bereicherungsprinzip

beherrscht. In diesem Sinne wird in § 20 Abs. 1 ErbStG bestimmt, dass als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde (vgl. VwGH 4.11.1971, 850/70). Der Steuerpflicht unterliegt damit grundsätzlich jenes Vermögen (Besitz- weniger Schuldposten), das am Stichtag (= Todestag) dem Erblasser gehörte (VwGH 19.3.1964, Slg. 3050/F) und damit als von Todes wegen an den Erwerber (Erben) angefallen gilt.

Zufolge des in § 18 normierten Stichtagsprinzips können nach dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht berücksichtigt werden (vgl. VwGH 9.9.1988, 87/16/0123). Auch Änderungen im Umfang des Erwerbes bzw. in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 19.5.1988, 86/16/0203; vom 17.12.1992, 91/16/0137; vom 9.9.1993, 92/16/0190; 25.9.1997, 96/16/0280 ua.).

Es ist daher im vorliegenden Fall entscheidend welche Schuldposten dem positiven Erwerb der Bw. gegenüberstehen und wie diese zu bewerten sind. Als Erbin nach X war die Bw. verpflichtet, den von ihrer Rechtsvorgängerin rechtsgültig abgeschlossenen Kaufvertrag auf den Todesfall gegenüber Frau Y zu erfüllen. Mit dem Ableben der Erblasserin hat Frau Y einen schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung des Eigentumsrechtes an der Wohnung erworben, wobei die wirkliche Übergabe – und davon abhängig die Fälligkeit des Kaufpreises – binnen einer Frist von einem Monat ab Todestag erfolgen sollte.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist im Falle eines vom Erblasser abgeschlossenen Kaufvertrages, der im Zeitpunkt des Todes des Erblassers noch von keinem der Vertragspartner zur Gänze erfüllt, beim Erben die sich im Vermögen des Erblassers befindliche Anzahlung und die restliche Kaufpreisforderung als Vermögensanfall der Erbschaftssteuer zu unterziehen (§ 1062 ABGB). Der Besitz und das (bücherliche) Eigentum sind nicht zu berücksichtigen, weil diesen die Verpflichtung zur Übereignung des Kaufgegenstandes auf den Käufer gegenübersteht (§ 1061 ABGB). Auf den Einheitswert der Liegenschaft kommt es daher nicht an (vgl. VwGH 1.12.1987, 86/16/0013 sowie VwGH 27.9.1990, 89/16/0225 zu einer noch zu Lebzeiten des Erblassers enteigneten Liegenschaft).

Dieser Judikatur folgend stehen sich im vorliegenden Fall das Eigentumsrecht an der Wohnung und die Übereignungsverpflichtung gleichwertig gegenüber und heben sich daher diese beiden positiven und negativen Vermögenswerte – beide bewertet mit dem dreifachen Einheitswert – auf, sodass im Ergebnis das Vermögen der Bw. als um den Kaufpreis der Wohnung (abzüglich den aushaftenden Betrages des Wohnhauswiederaufbaudarlehens zum Todestag) bereichert anzusehen wäre.

Im Gegensatz dazu hat der dt. Bundesfinanzhof bei vergleichbarer Rechtslage ausgesprochen, dass die auf die Übertragung von Grundbesitz gerichtete, vertraglich vereinbarte Sachleistungsverpflichtung oder ein entsprechender Sachleistungsanspruch bei der Ermittlung des der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerbs mit dem gemeinen Wert und nicht mit dem für den Grundbesitz maßgebenden Steuerwert anzusetzen ist (BFH-Urteil vom 15.10.1997 (II R 68/95) BStBl. 1997 II S. 820). Dem Erwerb durch Erbanfall gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 1974 unterliegen auch solche Grundstücke, die im wirtschaftlichen Eigentum eines Dritten stehen (BFH-Urteil vom 15.10.1997 (II R 68/95) BStBl. 1997 II S. 820).

Mit Urteil vom 6. Dezember 1989 II R 103/86 (BFHE 159, 542, BStBl II 1990, 434) hat der BFH für den Fall, dass der Erblasser einen Kaufvertrag über ein ihm gehörendes Grundstück abgeschlossen hatte, der zu seinen Lebzeiten noch von keiner Seite erfüllt worden war, entschieden, dass für die Wertermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs beim Erben die Verpflichtung zur Grundstücksübereignung in gleicher Höhe zu bewerten ist wie der Anspruch auf den Kaufpreis, so dass sich Anspruch und Verpflichtung wertmäßig ausgleichen. Dadurch kommt der steuerliche Vorteil, der darin liegt, dass das veräußerte, aber noch dem Erblasser zuzurechnende Grundstück gemäß § 12 Abs. 2 ErbStG 1974 i. V. m. den §§ 19 Abs. 1 Nr. 1, 121a BewG in der bis zum 31. Dezember 1995 geltenden Fassung mit 140 v. H. des Einheitswerts zu bemessen ist, noch dessen Erben zu. Mit diesem Urteil ist der BFH für die Erbschaftsteuer von seinen früheren Entscheidungen vom 30. März 1977 II R 143/66 (BFHE 122, 152, BStBl II 1977, 556), vom 25. Juli 1984 II R 81/82 (BFHE 141, 553, BStBl II 1984, 771) sowie vom 18. März 1987 II R 133/84 (BFH/NV 1988, 489) wieder abgerückt, in denen er ausgesprochen hatte, dass die kaufvertragliche Verpflichtung zur Grundstücksübereignung wie das Grundstück - also nur mit 140 v. H. des Einheitswerts - zu bewerten sei.

Wie der Verfassungsgerichtshof im Beschluss vom 15.3.2006, B 3391/05 (zur Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens betreffend die Bestimmungen des § 19 Abs. 2 und 3 ErbStG) unter Hinweis auf Dorazil/Taucher, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Kommentar, § 19 Tz. 8.6. ausführte, können Schulden und Lasten stets – somit auch dann, wenn sie mit unterbewertetem Grundbesitz in Zusammenhang stehen – zum Nominale in Abzug gebracht werden bzw. werden Wirtschaftsgüter auch dann mit dem gemeinen Wert bewertet, wenn ihr Erwerb aus Grundbesitz abgeleitet ist.

Die mit dem erbrechtlichen Erwerb der Bw. übernommene Last, die Eigentumswohnung an Frau Y zu übergeben, leitet sich zwar unmittelbar aus Grundbesitz ab. Gegenstand der Bewertung ist (bei Betrachtung der Last) dennoch nicht der Grundbesitz selber, sondern die schuldrechtliche Verpflichtung der Bw., den Grundbesitz an die Käuferin zu übertragen. Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 10 Abs. 1 BewG ist der gemeine Wert der grundsätzliche Maßstab der Bewertung und stellt die Bewertung mit dem dreifachen Einheitswert gemäß § 19

Abs. 2 ErbStG die Ausnahme von diesem Grundsatz dar. Demnach ist der gemeine Wert der von der Bw. als Erbin übernommenen schuldrechtlichen Verpflichtung gegenüber der Käuferin als Last in Abzug zu bringen.

Durch die in Punkt III des Kaufvertrages auf den Todesfall von der Erblasserin getroffene Vereinbarung, wonach die Bezahlung des Kaufpreises Zug um Zug mit der Räumung der Wohnung zu erfolgen hat, war die tatsächliche Bereicherung der Bw. um den Kaufpreis (abzüglich des aushaftenden Betrages des Wohnhauswiederaufbaudarlehens) außerdem davon abhängig, dass der Käuferin die Wohnung auch naturaliter übergeben wird. Da kein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass das zwischen der Erblasserin und Frau Y vereinbarte Entgelt kein gleichwertiges Äquivalent für das Eigentumsrecht an der Eigentumswohnung darstellt, kann davon ausgegangen werden, dass der gemeine Wert der schuldrechtlichen Verpflichtung der Bw. gegenüber Frau Y wertmäßig ident ist mit der Höhe des wertgesicherten Kaufpreis von € 126.625,15 abzüglich des aushaftenden Betrages des Wohnhauswieseraufbaudarlehens von € 1.416,64. Es ist daher ein Betrag von € 125.208,51 als gemeiner Wert des Last vom positiven Erwerb der Bw. in Abzug zu bringen.

Es ist daher der Berufung Folge zu geben und die Erbschaftsteuer für den Erwerb der Bw. entsprechend der nachfolgenden Berechnung festzusetzen:

steuerpflichtiger Erwerb der Bw. laut angefochtenem Bescheid	€ 117.089,12
Dreifacher Einheitswert der Eigentumswohnung	€ 27.803,88
Wohnhauswiederaufbaudarlehen	- € 1.416,64
Gemeiner Wert der schuldrechtlichen Verpflichtung gegenüber der Käuferin	- € 125.208,51

Steuerpflichtiger Erwerb der Bw.	€ 18.267,85
----------------------------------	-------------

Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG	12 % von	€ 18.267,00	€ 2192,04
Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG	3,5 % von	€ 27.803,00	€ 973,10
Daher Erbschaftsteuer gesamt			€ 3.165,14

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. März 2007