



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau F.R., W., vertreten durch RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. Februar 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 (4 % von einer Bemessungsgrundlage von € 50.214,--)	€ 2.008,56
Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit (2 % von einer Bemessungsgrundlage von € 52.640,--)	€ 1.052,80
Der Abzug nach § 8 Abs. 6 ErbStG beträgt (6 % von einer Bemessungsgrundlage von € 1.187,--)	€ - 71,22
Summe	<u>€ 2.990,14</u>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 1 verstorbenen Herrn H.L. war auf Grund des Testamentes vom 28. März 2000 die Witwe Frau F.Z. zur Alleinerbin berufen. In dem von Frau F.R., der Berufungswerberin, und der Alleinerbin am 4. Mai 2007 abgeschlossenen Pflichtteilsübereinkommen wird vereinbart, dass die Berufungswerberin zur Abgeltung des

gesamten Pflichtteiles die Grundstücke Nr. x1 in der EZ y1 Grundbuch KG, Nr. x2 in der EZ y2 Grundbuch KG und Nr. x3 in der EZ y3 Grundbuch KG übernimmt. Mit der weiteren Pflichtteilsberechtigten, Frau F.C., wurde von der Alleinerbin bereits am 19. April 2007 ein Pflichtteilsübereinkommen abgeschlossen.

Laut dem am 19. April 2007 errichteten Inventar betragen die Einheitswerte für den auf den Verstorbenen entfallenden landwirtschaftlichen Betrieb zu EW-AZ EW-1 anteilig € 10.464,89 und für das Grundstück Nr. x1 in der EZ y1 Grundbuch KG zu EW-AZ EW-2 € 17.150,79.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Berufungswerberin für diesen Erwerbsvorgang mit Bescheid vom 20. Februar 2008 die Erbschaftssteuer mit € 2.999,18 vorgeschrieben. Für die Berechnung der Erbschaftssteuer wurden die Grundstücke mit dem dreifachen Einheitswert bewertet.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass der Alleinerbin mit Erbschaftssteuerbescheid vom 20. Februar 2008 die Erbschaftssteuer für den gesamten ihr eingetragenen Nachlass nach dem steuerlich maßgeblichen Wert der erworbenen Liegenschaften unter der Berücksichtigung der Freibeträge bzw. der Kosten des Nachlassverfahrens und des in Geld zu entfertigten Pflichtteilsanspruches der pflichtteilsberechtigten F.C. vorgeschrieben wurde. Eine neuerliche bzw. zusätzliche Verschreibung von Erbschaftssteuer für die der Berufungswerberin zur Abgeltung ihrer Pflichtteilsansprüche übertragenen Liegenschaften ist daher nicht statthaft, da dies einer doppelten Besteuerung gleich käme. Darüber hinaus ist auch die Höhe des ermittelten Wertes nicht korrekt. Hinsichtlich der EZ y1 liegt laut Mitteilung des Finanzamtes nur ein Feststellungsbescheid zum 1.1.1984 mit einem Einheitswert von S 175.000,-- vor. Die weiteren Ausführungen in der Berufung betreffen den Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes, welcher keinen wesentlichen Einfluss auf dieses Erbschaftssteuerverfahren hat.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2008 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass der Einheitswert für die Liegenschaft EZ y1 zu EW-AZ EW-2 € 17.150,79 beträgt und der anteilige Einheitswert für die landwirtschaftlichen Grundstücke mit dem Hektarsatz ermittelt wurde. Der Erbschaftssteuerberechnung wurde das Dreifache dieser Werte zu Grunde gelegt. Der Vorwurf, die Liegenschaften seien doppelt besteuert worden, ist zurückzuweisen, da bei der Erbin nur die restlichen ihr eingetragenen Grundstücke der Erbschaftssteuer unterzogen wurden.

In dem daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wird ausgeführt, dass die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer offenkundig überhöht ist. Insbesondere

erscheint der für das Grundstück EZ y1 Grundbuch KG angesetzte (dreifache) Einheitswert bei weitem überhöht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 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 54/06-15 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.

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

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. b entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG – Ausnahmen liegen hier nicht vor – der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Die Bewertung richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG 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 vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird, sofern vom Steuerzahler nicht nachgewiesen wird, dass der gemeine

Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld niedriger ist als der dreifache Einheitswert.

Laut Pflichtteilsübereinkommen vom 4.5.2007 werden von der Berufungswerberin das Grundstück Nr. x1 in der EZ y1 Grundbuch KG mit einem Einheitswert von € 17.150,79, der dreifache Einheitswert beträgt für dieses Grundstück € 51.452,37 und die Grundstücke Nr. x2 in der EZ y2 Grundbuch KG und Nr. x3 in der EZ y3 Grundbuch KG mit einem anteiligen Einheitswert von € 395,93, der dreifache Einheitswert beträgt für diese landwirtschaftlich genutzten Grundstücke € 1.187,79, übernommen. Für den Pflichtteil der Berufungswerberin ergibt sich also ein Gesamtwert von € 52.640,16.

Im Vorlageantrag wird vorgebracht, dass insbesondere der für das Grundstück Nr. x1 in der EZ y1 Grundbuch KG angesetzte dreifache Einheitswert bei weitem überhöht erscheine. Nach dem letzten Satz des § 19 Abs. 2 ErbStG ist, wenn von einem Steuerschuldner nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend. Von der Berufungswerberin wäre nachzuweisen gewesen, dass der gemeine Wert der Liegenschaft geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes. Im gegenständlichen Fall ist jedoch auszuschließen, dass die Liegenschaft mit einem geringeren Wert als dem dreifachen Einheitswert in der Höhe von € 51.452,37 anzusetzen ist, da der Verkehrswert dieses Grundstückes laut einem dem Inventar beigelegten Sachverständigengutachten des Sachverständigen Gutachter € 134.000,-- beträgt. Worin die Berufungswerberin einen bei weitem überhöhten Ansatz erblickt, ist aus diesen Gründen nicht erklärlich. Noch dazu, wo es sich dabei nur um eine Behauptung der Berufungswerberin handelt, deren Nachweis zu erbringen von ihr nicht einmal versucht wurde. Hinsichtlich des Nachweises, dass der gemeine Wert niedriger ist als das Dreifache des Einheitswertes, liegt die Beweislast bei der Berufungswerberin und nicht beim Finanzamt.

Bleibt nur der Ansatz mit dem dreifachen Einheitswert nach § 19 Abs. 2 ErbStG. Es ist richtig, dass für das Grundstück Nr. x1 in der EZ y1 Grundbuch KG der Einheitswert zum 1. Jänner 1984 mit S 175.000,-- festgestellt wurde. Bei diesem Wert handelt es sich jedoch um den nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelten Einheitswert und noch nicht um den nach dem AbgÄG 1982 (BGBl 1982/570) um 35 % zu erhöhenden Wert. Denn gemäß Art II (Abschnitt XII) AbgÄG 1982 Abs. 1 sind die nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 in der Fassung des Art. 1 des Bundesgesetzes vom 24. November 1972, BGBl. Nr. 447, ermittelten Einheitswerte des Grundvermögens sowie der Betriebsgrundstücke im Sinne des 60 Abs. 1 Z 1 des Bewertungsgesetzes 1955 ab 1. Jänner 1983 um 35 % zu erhöhen, wobei die Bestimmungen des § 25 des Bewertungsgesetzes 1955

anzuwenden sind. Von den geänderten Einheitswertbescheiden abgeleitete Bescheide sind unter sinngemäßer Anwendung des [§ 295 der Bundesabgabenordnung](#) durch neue Bescheide zu ersetzen. Der nach dieser Gesetzesstelle um 35 % zu erhöhende Einheitswert beträgt S 236.000,--, welcher Wert dem Betrag von € 17.150,79 entspricht. Die diesen Werten zu Grunde liegenden Einheitswertbescheide sind in Rechtskraft erwachsen. Für die Bemessung der Erbschaftssteuer ist nach § 19 Abs. 2 ErbStG das Dreifache dieses Wertes, nämlich der Betrag von € 51.452,37 für das Grundstück Nr. x1 in der EZ y1 Grundbuch KG anzusetzen.

Für die Festsetzung der Erbschaftssteuer besteht eine Bindung an den in Rechtskraft erwachsenen Einheitswertbescheid. Im Erkenntnis des VwGH vom 24.5.1991, 90/16/0197 wird ausgeführt, dass für die Besteuerung einer Liegenschaft gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG jener Einheitswert maßgebend ist, der auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde. Das ist bei Einheitswertfeststellungen von Liegenschaften jeweils der Beginn eines Kalenderjahres.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß [§ 252 Abs. 1 BAO](#) der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Für die Bewertung ist daher von den Einheitswerten auszugehen und diese sind nach § 19 Abs. 2 ErbStG für die Erbschaftssteuer mit dem dreifachen Wert anzusetzen. Für den Anteil des landwirtschaftlichen Betriebes des Verstorbenen beträgt der Einheitswert € 10.464,89, das Dreifache daher € 31.394,67. Der Alleinerbin wurde die Erbschaftssteuer laut Berufung von einem Betrag von € 30.206,88 vorgeschrieben. Verbleibt daher für die von der Berufungswerberin laut Pflichtteilsübereinkommen erhaltenen Grundstücke Nr. x2 in der EZ y2 und Nr. x3 in der EZ y3 jeweils Grundbuch KG, bei welchen Grundstücken es sich um landwirtschaftlich genutzte Grundstücke handelt, noch ein Wert von € 1.187,79. Nur dieser Wert, welcher bei der Alleinerbin nicht zum Ansatz kam, wurde bei der Berufungswerberin für die von ihr erworbenen landwirtschaftlich genutzten Grundstücke angesetzt. Weiter wurde der dreifache Einheitswert für das Grundstück Nr. x1 in der EZ y1 Grundbuch KG im Betrag von € 51.452,37 bei der Berufungswerberin der Erbschaftssteuer unterzogen. Dieser Wert wurde nur bei der Berufungswerberin und nicht auch bei der Alleinerbin berücksichtigt. Damit steht eindeutig fest, dass es entgegen den Ausführungen in der Berufung, nicht zu einer doppelten Besteuerung kam. Bei der Alleinerbin kamen nur jene Grundstücke zum Ansatz, welche sie auch erworben hat. Genauso kamen bei der Berufungswerberin nur jene Grundstücke zum Ansatz, welche sie erworben hat. Hier ist noch zu bemerken, dass der überwiegende Wert des von der Berufungswerberin erworbenen Vermögens aus dem Grundstück Nr. x1 in der EZ y1

besteht, welches Vermögen schon vom Wert her bei der Alleinerbin auf keinen Fall in dem bei ihr der Erbschaftssteuer unterzogenen Wert enthalten sein kann.

§ 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG bestimmt, dass Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen steuerfrei bleiben, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerpflicht 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. Zu diesem Vermögen gehören die beiden im Inventar angeführten Konten bei der Bank. mit einem Guthaben von € 61,59 bzw. € 1.258,78, insgesamt also € 1.320,37.

In seinen Erkenntnissen vom 25. Februar 1999, B 128/97 und vom 23. Juni 1999, B 36/98 hat der Verfassungsgerichtshof hierzu dargetan, dass die Erbschaftssteuer zunächst insoweit abgegolten ist, als endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wurde. Abgegolten sei die Steuer aber auch dann, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruches oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird. In allen diesen Fällen hänge die Steuerfreiheit jedoch davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird.

Im Erkenntnis vom 23. Juni 1999, B 36/98 heißt es dazu: "..... Dem Erben bleibt die Begünstigung auch dann erhalten, wenn er zwecks Entrichtung von (Bar-) Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet.

Übersteigt jedoch das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben (gemeinsam mit anderen Empfängern derartigen Vermögens) verbleibt, dann steht es der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn der Erbschaftssteuerpflichtige zwar nicht endbesteuertes Vermögen erwirbt, sein Erwerb sich aber von endbesteuertem Vermögen ableitet, an seine Stelle tritt und die Leistung endbesteuerten Vermögens ersetzt; denn im Ergebnis muss der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer können dann den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Erfüllung des Pflichtteils oder zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen "realisiert" oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift."

Der Pflichtteil der Berufungswerberin wurde nicht mit endbesteuertem Vermögen beglichen. Die Erbschaftssteuerfreiheit endbesteuerten Vermögens darf nur einmal zum Tragen kommen, sie muss aber auch ganz zum Tragen kommen. Das bedeutet, dass der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben muss, in welchem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Im gegenständlichen Fall übersteigt das im Nachlass verbleibende endbesteuerte Vermögen mit

dem gesamten Betrag das der Erbin verbleibende Vermögen. Hier können die Pflichtteilsberechtigten den überschießenden Steuervorteil, der aus dem gesamten auf den Konten befindlichen Guthaben im Gesamtbetrag von € 1.320,37 besteht, für sich in Anspruch nehmen. Dieser überschießende Steuervorteil wurde für die Berufungswerberin ermittelt wie folgt:

Begünstigtes Vermögen insgesamt: € 1.320,37

Pflichtteil F.C. laut Pflichtteilsübereinkommen vom 19.4.2007: € 255.767,66

Pflichtteil Berufungswerberin (wie oben): € 52.640,16

Pflichtteile gesamt: € 308.407,82

Der auf die Berufungswerberin entfallende überschießende Steuervorteil wird mit der Proportion

Pflichtteil gesamt : begünstigtes Vermögen = Pflichtteil Berufungswerberin : X ermittelt.

$X = \text{begünstigtes Vermögen} \times \text{Pflichtteil Berufungswerberin} : \text{Pflichtteil gesamt}$

$X = 1.320,37 \times 52.640,16 : 308.407,82 = \underline{\underline{€ 225,37}}$.

Der überschießende Steuervorteil bei der Berufungswerberin, welcher bei ihr nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zu berücksichtigen ist, beträgt € 225,37. Dieser Betrag ist bei ihr bei der Berechnung der Erbschaftssteuer in Abzug zu bringen.

Für die Erbschaftssteuer ergibt sich daher folgende Berechnung:

Pflichtteil	€	52.640,16
- überschießender Steuervorteil (§ 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG)	€	225,37
- Freibetrag nach § 14 Abs. 1 ErbStG	€	2.200,00
Differenz	€	50.214,79
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG	€	50.214,00
davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 4 % =	€	2.008,56
+ gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % von € 52.640,00 =	€	1.052,80
- gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 6 % von € 1.187,00 =	€	71,22
Summe	€	2.990,14

Bemerkt wird, dass die auf die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke entfallende Erbschaftssteuer nach § 8 Abs. 6 ErbStG wieder abzuziehen ist und deshalb keine entscheidende Auswirkung auf die Erbschaftssteuer der Berufungswerberin hat.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Mai 2012