



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/1684-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Erbschaftssteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Erbschaftssteuer betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Einheitswert der übertragenen Grundstücke	194.620,00 S	Erbschaftssteuer	7.785,00 S
Erbschaftssteuer			565,7 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe sind der Begründung zu entnehmen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

LR war am 14. Juli 1996 unter Hinterlassung eines Testamentes, in welchem er im Wesentlichen seine drei Enkelkinder gleichteilig zu seinen Erben einsetzte und seine Tochter BN auf den gesetzlichen Pflichtteil beschränkte, verstorben. Die Bw. gab als geschiedene Ehegattin des verstorbenen LR und unter Berufung auf einen mit dem Verstorbenen am 10. November 1949 geschlossenen Erbvertrag eine bedingte Erbserklärung zu drei Viertel des Nachlasses ab.

Der Todfallsaufnahme vom 6. August 1996 zufolge waren im Nachlass u.a. die Liegenschaften EZ X und Y, je Grundbuch Z, vorhanden, wobei festgehalten wurde, dass der Wert der Liegenschaften noch zu erheben sei.

In einem zwischen der Verlassenschaft nach LR als klagender Partei und der Bw. als beklagter Partei am 4. Mai 2000 geschlossenen Vergleich wegen Aufteilung übertrug die Antragstellerin jeweils ihren Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ X und Y in das Eigentum der Antragsgegnerin (der Bw.), sodass diese in Hinkunft Alleineigentümerin der genannten Liegenschaften sein sollte. Hinsichtlich Lage, Größe, Zustand, Eigenschaften und Beschaffenheit der Liegenschaften wurde das Gutachten des DI JM zu Grunde gelegt. Die Bw. verpflichtete sich, hierfür eine Ausgleichszahlung von 4.104.404,67 S zu leisten. Die Streitteile erklärten, keine wie immer gearteten Ansprüche aus dem Titel der Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse gegeneinander zu haben und verzichteten auf eine weitere Antragstellung nach den §§ 81ff EheG.

Mit Bescheid vom 15. Februar 2001 wurde der Bw. unter Zugrundelegung der Ausgleichszahlung von 4.104.404,67 S als Gegenleistung Grunderwerbsteuer in Höhe von 82.088,00 S vorgeschrieben.

Am 26. April 2001 wurde auf Grundlage des gerichtlichen Vergleiches im Aufteilungsverfahren vom 4. Mai 2000 das Hauptinventar errichtet und dabei die Nachlassaktiva in Höhe von 4.169.470,69 S (darin enthalten die Ausgleichszahlung der Bw. im Ausmaß von 4.104.404,67 S) den Nachlasspassiva von 1.611.342,50 S gegenübergestellt und von dem sich aus der Differenz ergebenden Reinnachlass noch die Kosten des Abhandlungsverfahrens in Höhe von 146.101,92 S in Abzug gebracht.

Mit Einantwortungsurkunde vom 27. April 2001 wurde der Nachlass der Bw. zu drei Vierteln und den drei Enkelkindern zu je einem Zwölftel eingewantwortet.

Mit Bescheid vom 16. Juli 2001 schrieb das Finanzamt Urfahr der Bw. für den dort näher dargestellten Erwerb von 1.316.215,26 S Erbschaftssteuer in Höhe von 394.863,00 S vor, wobei es bei der Steuerberechnung gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG von der Anwendbarkeit der Steuerklasse V und von einem Steuersatz von 30 % ausging.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung legte die Bw. im Wesentlichen dar, dass sie laut Ehepakt vom 11. November 1949 den Hälfteanteil der Liegenschaft besessen habe, nach dem Tod des LR drei Viertel als Überlebende. Mit dem abgeschlossenen Vergleich sei der Hälfteanteil der Liegenschaft in ihr Eigentum übertragen worden. Mit einem Kredit zur Ausgleichszahlung von 4.500.000,00 S habe sie den Hälfteanteil zurückkaufen müssen. Durch die hohen Rechtsanwaltskosten des Dr. H seien aus dem Treuhandkonto nur noch Schulden übrig geblieben. Den Pflichtteil der Tochter, ihre Anwaltskosten und weitere Beträge könne die Bw. aus ihrer Erbschaft von drei Viertel nicht mehr bezahlen. Durch ihre Scheidung im Jahr 1995, welche laut Gerichtsbeschluss aus 70 %-igem Verschulden ihres verstorbenen Gatten erfolgt sei, sei der Ehepakt vom 11. November 1949 nicht aufgehoben worden. Somit stelle sich die Frage, ob die Steuerklasse V für sie gerechtfertigt sei. Darüber hinaus sei von DI M eine ungerechte Schätzung erfolgt, da in seinem Gutachten 9.000 m² Bauerwartungsland zu einem Preis von 1.038,00 S je m² vermerkt sei. Die Bezeichnung "Bauerwartungsland" sei aber im Oberösterreichischen Raumordnungsgesetz nicht enthalten und könne daher keiner Widmung zugeordnet werden. Die Bauflächen hätten ein Ausmaß von 1.601 m², die übrige Fläche sei Landwirtschaft. Auch eine Gärtnerei bestehe nicht mehr. Sie habe bereits Grunderwerbsteuer in Höhe von 82.000,00 S bezahlen müssen und frage sich, weshalb sie für ihr Eigentum abermals 30 % Erbschaftssteuer zu entrichten habe.

Das Finanzamt Urfahr wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2002 als unbegründet ab. Mit Vergleich vom 4. Mai 2000, rechtswirksam und vollstreckbar geworden

am 30. Mai 2000, habe sie gegen Leistung einer Ausgleichszahlung Liegenschaftsanteile erworben. Dieser grunderwerbsteuerpflichtige Vorgang sei mit Bescheid vom 15. Februar 2001 versteuert worden und nicht mehr Gegenstand des Verlassenschaftsverfahrens. In der Verlassenschaft nach LR habe sich die Bw. zu drei Viertel als Erbin erklärt, und mit Einantwortungsurkunde vom 27. April 2001 sei ihr dieser Nachlass auch eingewantwortet worden. Die Kosten des Dr. H seien als Passivpost berücksichtigt worden. Der Einwand, die Schätzwerte des Gutachtens seien ungerecht, sei nicht zielführend, da diese Werte im abgeschlossenen Vergleich anerkannt worden seien. Die Ehe der Bw. sei am 19. Jänner 1995 geschieden worden, LR sei am 14. Juli 1996 verstorben. Die Bw. sei zum Zeitpunkt des Erbanfalles bereits geschieden gewesen. Für die Einordnung in die jeweilige Steuerklasse und damit für die Höhe des Steuersatzes seien die persönlichen Verhältnisse des Erwerbers gegenüber dem Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entstehe die Steuerschuld im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Mit Rechtskraft des Scheidungsurteils ende das die Steuerklasse I vermittelnde persönliche Verhältnis, und der geschiedene Ehegatte sei der Steuerklasse V zuzuordnen.

Mit Eingabe vom 10. Mai stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Noch vor Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens sei ein Einspruch beim Bezirksgericht L eingebracht worden, weil die nachweislich von der Gemeinde erstellten Grundwerte mit denen des Gutachters DI M nicht überein gestimmt hätten und es "Bauerwartungsland" in Oberösterreich nicht gebe. Die Liegenschaft der Bw. habe 1.601 m² Bauland, die übrige Fläche sei nicht nutzbares Grünland mit einem m²-Preis von 100,00 S. Die Starkstromleitungen überquerten die Flächen, sodass hier kein bebautes Gebiet entstehen könne und für immer Bauverbot bestehe. Der Schätzwert von 1.038,00 S je m², insgesamt 9 Mio. S, sei nicht annehmbar. Zu ihrem Einspruch bei Gericht sei bemerkt worden, dass das Gutachten von einem beeideten Fachmann erstellt worden sei und Dr. H verlangen könne, was er wolle. Der Einspruch sei ohne Prüfung, ob ihre Angaben und die der Gemeinde berechtigt gewesen wären, einfach abgelehnt worden. Als Honorar für dieses ungerechte Gutachten und für ein falsches Ergebnis habe sie 75.889,00 S bezahlen müssen. Die zu hohen Honorarrechnungen des Dr. H seien von der Rechtsanwaltskammer in Linz korrigiert und zum Großteil herabgesetzt worden. DI M habe auch eine Schätzung des Elternhauses ihres verstorbenen Mannes durchgeführt und diesen großen, schönen Hof mit nur 8 Mio. S bewertet. Zum Vergleich lege sie Fotos der beiden geschätzten Liegenschaften bei. Ihrer Ansicht nach müsste der vom Finanzamt festgestellte Einheitswert ein Vergleichsergebnis bringen. Ihre Ehe sei als richtiger Termin am 19. April 1995 geschieden worden; LR sei am

14. Juli 1996 verstorben. Eine 30%ige Minderung könnte die große Steuerlast, die sie mit einer Mindestrente zurzeit nicht bewältigen könne, sehr erleichtern.

Neben einem Lageplan und den erwähnten Fotografien der Liegenschaft der Bw. und des Elternhauses ihres verstorbenen Mannes liegt dem Vorlageantrag eine Bescheinigung der Gemeinde W vom 7. Oktober 1999 bei, welche für Zwecke der Verlassenschaftsabhandlung nach LR ausgestellt worden war. Bescheinigt wird darin, dass die Grundstücke EZ X und Y im Flächenwidmungsplan der Gemeinde als Bauland (Wohngebiet) ausgewiesen seien. Die übrigen Grundstücke im Bereich der Gärtnerei seien im Widmungsplan als Erwerbsgärtnerei (Grünland) dargestellt. Die Bezeichnung "Bauerwartungsland" sei im Oberösterreichischen Raumordnungsgesetz nicht enthalten und könne keiner Widmung zugeordnet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen u.a. der Erwerb durch Erbanfall.

In einem vor der Einantwortung zwischen der Verlassenschaft nach LR als Antragstellerin und der Bw. als Antragsgegnerin wegen der Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse abgeschlossenen Vergleich übertrug die Antragstellerin ihren Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ X und Y in das Eigentum der Bw., sodass diese Alleineigentümerin der genannten Liegenschaft war. Die Bw. verpflichtete sich, für diesen Erwerb binnen 14 Tagen eine Ausgleichszahlung von 4.104.404,67 S zu leisten.

Auf Grund dieses am 4. Mai 2000 abgeschlossenen Vergleiches wurde der Bw. mit Bescheid vom 15. Februar 2001 Grunderwerbsteuer vorgeschrieben, wobei als Gegenleistung und Bemessungsgrundlage die von ihr für den Liegenschaftserwerb geleistete Ausgleichszahlung von 4.104.404,67 S angesetzt wurde.

In das nach Vergleichsabschluss am 26. April 2001 erstellte Hauptinventar wurde daher als Aktivum nicht mehr der Wert der der Bw. übereigneten Liegenschaft, sondern die von der Bw. an die Verlassenschaft bezahlte Ausgleichszahlung aufgenommen.

Zum Vorbringen der Bw., die Anwendung der Steuerklasse V sei nicht gerechtfertigt, wurde bereits in der als Vorhalt wirkenden Berufungsvorentscheidung eingehend Stellung genommen. Die Bw. hat dazu im Vorlageantrag nichts Gegenteiliges mehr vorgebracht. Moniert wird aber neuerlich die Unrichtigkeit des Schätzungsgutachtens des DI JM.

Grundsätzlich ist dazu anzumerken, dass eine Bindung der Abgabenbehörde an die im Inventar ausgewiesenen Werte des Reinnachlasses nicht besteht (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., § 116 Tz. 6).

Die Bw. gab in der Berufungsschrift an, sich zur Leistung der Ausgleichszahlung einen Kredit von 4.500.000,00 S aufgenommen zu haben. Zum einen hat sie diese Ausgleichszahlung daher trotz des von ihr als unrichtig bekämpften Schätzungsgutachtens tatsächlich geleistet, zum anderen befand sich zum Zeitpunkt der Einantwortung diese Ausgleichszahlung im Nachlassvermögen und nicht der Wert der ihrer Meinung nach zu hoch geschätzten Liegenschaft.

Die von der Bw. erhobenen Einwendungen erweisen sich daher als nicht zielführend.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Grunderwerbsteuervorschreibung auf Grund eines Liegenschaftserwerbes der Bw. im Zuge eines im Ehescheidungsverfahren abgeschlossenen Vergleiches, die Erbschaftssteuereinführung aber im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens erfolgt ist. Dabei handelt es sich um zwei verschiedene Rechtsvorgänge, die einerseits dem Grunderwerbsteuer-, andererseits dem Erbschaftsteuergesetz zu subsumieren waren. Von einer doppelten Besteuerung, wie die Bw. meint, kann daher keine Rede sein.

Der Berufung war aber dennoch auf Grund nachfolgender Überlegungen stattzugeben:

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung erfüllt (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327). Die Erbschaftsteuerschuld entsteht demnach 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 Gebrauch macht. Als angefallen gilt dabei der Anteil am Nachlassvermögen und nicht die effektiv zugeteilten Vermögensgegenstände. Die Erbschaftsteuer ist somit grundsätzlich von der wertmäßigen Quote am gesamten Nachlass und nicht an dem einem Erben tatsächlich zugekommenen Vermögenswert 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, berühren diesen Grundsatz nicht (VwGH 14. Mai 1992, 91/16/0019).

Nach § 19 Abs. 2 ErbStG idF. vor BGBl. I Nr. 142/2000 ist für die Bewertung inländischen Grundvermögens und inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens der Einheitswert maßgebend.

Im Anlassfall waren die Bw. und LR zum Zeitpunkt des Todes des LR Hälfteigentümer der Liegenschaften EZ X und Y, je Grundbuch Z. Entsprechend den beim Finanzamt Linz geführten Einheitswertakten zu den EW-AZ A und B betrugen die Einheitswerte zu diesem Zeitpunkt 60.000,00 S (entspricht 4.360,37 €), 459.000,00 S (entspricht 33.356,83 €), insgesamt somit 519.000,00 S (37.717,20 €).

Im Verlassenschaftsverfahren nach ihrem geschiedenen Ehegatten LR hat die Bw. eine bedingte Erbserklärung abgegeben und wurde ihr der Nachlass mit Einantwortungsurkunde vom 27. April 2001 zu drei Viertel eingewantwortet.

Da, wie oben dargelegt, der Erbe seine wertmäßige Quote am gesamten, steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht die effektiv zugeteilten Vermögensgegenstände als angefallen zu versteuern hat (Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Band III, § 18 ErbStG Tz. 5a mit Judikaturnachweisen), gehörten gegenständlich die sich zum Todeszeitpunkt des LR in seinem Eigentum befindlichen Hälfteanteile der Liegenschaften EZ X und Y zu seinem Nachlassvermögen. Diese Grundstücke waren mit dem (halben) Einheitswert, somit mit 259.500,00 S, zu bewerten. Die Bw. hat am 30. Mai 1997 zu drei Viertel des Nachlasses eine bedingte Erbserklärung abgegeben, sodass ihr - neben den anderen, nicht strittigen Werten - drei Viertel von 259.500,00 S, das sind 194.625,00 S als angefallen zuzurechnen waren und nicht drei Viertel der auf Grund des Vergleiches vom 4. Mai 2000 vereinbarten Ausgleichszahlung von 4.104.404,67 S.

Da bereits der im Erbschaftssteuerbescheid vom 16. Juli 2001 als Passivum angesetzte Pflichtteilsanspruch für die erbliche Tochter in Höhe von 453.304,93 S höher ist als die gesamten Aktiva, braucht nicht mehr erörtert zu werden, um welchen Betrag sich die ebenfalls als Passiva berücksichtigten Honorarrechnungen des Dr. H tatsächlich verringert haben.

Im vorliegenden Berufungsfall liegt zwar ein unter das ErbStG fallender Erwerb von Todes wegen vor, für den allerdings mangels einer positiven Bemessungsgrundlage keine Erbschaftssteuer anfällt.

Nach § 8 Abs. 4 ErbStG idF. BGBl.Nr. 201/1996 (gültig bis zum 30. Dezember 1996) erhöht sich die nach Abs. 1 und 2 zu berechnende Steuer bei Zuwendungen an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden um 2 %, bei anderen Personen um 4 % des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke.

Bemessungsgrundlage des Steigerungsbetrages nach § 8 Abs. 4 ErbStG ist der Wert der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke. Nach § 19 Abs. 2 ErbStG in der bis 31. Dezember 2000 geltenden Fassung war dabei für inländisches Grundvermögen der Einheitswert maßgebend.

Nach § 8 Abs. 5 ErbStG stellt sich der im Abs. 4 umschriebene Erhöhungsbetrag als Mindeststeuer dar, die jedenfalls zu erheben ist, auch wenn die Zuwendung infolge des Abzuges von Freibeträgen ganz oder zum Teil frei bleibt.

Gegenständlich war daher für den Erwerb der Liegenschaftsanteile (anteiliger Einheitswert: 194.625,00 S, welcher für die Berechnung der Steuer nach § 28 ErbStG auf volle 10,00 S - daher auf 194.620,00 S - abzurunden war) die so genannte Mindeststeuer von 4 % im Sinne des § 8 Abs. 5 ErbStG vorzuschreiben. Der ermäßigte Steuersatz von 2 % konnte nicht zur Anwendung kommen, da der geschiedene Ehegatte im begünstigten Personenkreis nicht genannt ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 17. Februar 2004