



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 10. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. Mai 2010, Erfassungsnummer zzz, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes xxx vom 19. Februar 2009 wurde der Nachlass nach der am TTMM 2003 ohne Hinterlassung eines Testamente verstorbenen Frau NN. deren Sohn, dem nunmehrigen Berufungserwerber (Bw.), Herrn Bw., der auf Grund des Gesetzes zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung abgegeben hat, zur Gänze eingeantwortet.

Mit Bescheid vom 6. Mai 2010, Erfassungsnummer zzz, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien daraufhin dem Bw. die Erbschaftssteuer in der Höhe von € 3.056,06 fest. Es handelt sich dabei um die Mindeststeuer gemäß [§ 8 Abs. 5 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955](#) (ErbStG) vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung vom 10. Juni 2010 erblickt der Bw. eine Mängelhaftigkeit des Abgabenbescheides vor allem darin, dass die Bemessungsgrundlage für den steuerlich maßgeblichen Wert der erbl. Grundstücke nur summenmäßig angegeben ist. Seiner Ansicht nach sei der sich für jedes einzelne Grundstück ergebende Betrag der jewei-

lichen Bemessungsgrundlage ersichtlich zu machen. Außerdem sei die Bemessungsgrundlage in unrichtiger Höhe ermittelt worden.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 2010 als unbegründet ab. In der Begründung führte das Finanzamt detailliert aus, wie sich die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Erbschaftssteuer berechnet.

Der Bw. beantragte daraufhin mit Eingabe vom 21. Juli 2010 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die in der Berufungsvorentscheidung ersichtliche Aufgliederung der Einheitswerte auf die Grundstücksanteile führe erst jetzt zu einer echten Nachvollziehbarkeit der Steuerbemessungsgrundlagen. Eine spätere Verbesserung könne aber den ursprünglichen Mangel im angefochtenen Bescheid nicht heilen, sodass der erstinstanzliche Bescheid aufzuheben sei.

Außerdem bemängelt der Bw. den Umstand, dass die Berechnung der Steuer auf der Basis des dreifachen Einheitswertes erfolgt ist und weist darauf hin, dass die Erbschaftssteuer zum Zeitpunkt des Eigentumserwerbes bereits abgeschafft gewesen sei. Hinsichtlich des Zeitpunktes der Steuerschuldentstehung vertritt er die Ansicht, es sei nicht auf den Tag des Ablebens der Erblasserin sondern auf den Zeitpunkt der Einantwortung abzustellen.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 27. Juni 2011 wendet der Bw. ein, es sei fraglich, ob im konkreten Fall eine Abgaben nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz zu entrichten sei und verweist auf die Übergangs- und Schlussbestimmungen in § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für den vorliegenden Fall wesentlichsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitpunkt gültigen Fassung lauten:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen. (BGBl I 2005/161, AbgÄG 2005, gültig bis zum 31. Juli 2008).

Gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß [§ 8 Abs. 1 ErbStG 1955](#) beträgt die Steuer bei Erwerben bis einschließlich 7.300 Euro in der Steuerklasse I 2 v.H. des Erwerbes.

Gemäß § 8 Abs. 4 lit. a 1955 ErbStG erhöht sich die sich nach Abs.1 und 2 oder nach dem Abs. 3 ergebende Steuer um 2 v.H. des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen

Grundstücke bei Zuwendungen an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden.

Gemäß [§ 8 Abs. 5 ErbStG 1955](#) darf die sich nach den Abs. 1 ergebende Steuer im Falle des Abs. 4 lit. a nicht weniger als 2 v.H., im Falle des Abs. 4 lit. b nicht weniger als 3,5 v.H. des Wertes der erworbenen Grundstücke betragen.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) entsteht die Steuerschuld bei Erwerb von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers.

Gemäß [§ 13 Abs. 1 ErbStG 1955](#) ist Steuerschuldner bei einem Erwerb von Todes wegen der Erwerber.

[§ 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG 1955](#) bestimmt:

Abgaben nach diesem Bundesgesetz werden für Vorgänge gemäß § 1 Abs. 1 Z 3, für die die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht, nicht mehr erhoben. § 22 und § 24 Abs. 2 sind letztmalig auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuerschuld vor dem 1. August 2008 entsteht. § 33 ist auf Vorgänge, die sich nach Ablauf des Tages, an dem das Bundesgesetz BGBI. I Nr. 85/2008 im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, ereignen, nicht mehr anzuwenden.

Mit Erkenntnis vom 7. März 2007 hat der Verfassungsgerichtshof zu G 54/06 den Grundtatbestand [§ 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955](#), BGBI Nr. 141, als verfassungswidrig aufgehoben, wobei die Aufhebung erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft trat. Die Aufhebung wurde mit BGBI I Nr. 9/2007, ausgegeben am 23. März 2007, kundgemacht.

Der Verfassungsgerichtshof hatte in diesem Erkenntnis keine Bedenken gegen die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer an sich geäußert.

Seine Überlegungen richteten sich gegen die pauschale Vervielfältigung der längst historischen Einheitswerte bei der Bewertung der Liegenschaften, die er als nicht realitätsgerecht und sachlich angemessen ansah. Durch die Einräumung einer Frist nach Art 140 Abs. 5 dritter und vierter Satz B-VG sollte dem Gesetzgeber die Möglichkeit einer verfassungskonformen Neuregelung eingeräumt werden. So begründete er: "Die Länge der Frist trägt dem Umstand Rechnung, dass nicht nur die Bewertung von Grundbesitz für sich (einschließlich der damit zusammenhängenden Lasten) im Rahmen der Erbschaftssteuer insgesamt überdacht und mit der erbschaftssteuerlichen Behandlung anderer Vermögenswerte (im Hinblick auf die Steuerbarkeit, die Steuerbefreiungen, Freibeträge und Steuertarif) abgestimmt werden müsste, woraus sich - im Hinblick auf die im Prüfungsbeschluss vom 12. Dezember 2006 angesprochene Situation - die Notwendigkeit einer umfassenden Reform ergeben könnte."

Von dieser dem Gesetzgeber eingeräumten Möglichkeit wurde kein Gebrauch gemacht, auf die Reform der Erbschafts- und schließlich auch der Schenkungssteuer wurde verzichtet, weshalb seit dem 1. August 2008 keine Steuerpflicht mehr besteht. Diese Entscheidung liegt in dem zulässigen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, ein verfassungswidriges Gesetz zu reparieren oder es auslaufen zu lassen. Aus dem ungenützten Verstreichen der Frist kann nicht auf eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geschlossen werden und besteht für den Bw. auch kein Anspruch, in den Genuss eines reformierten Erbschaftssteuergesetzes zu kommen.

Art. 140 Abs. 7 B-VG bestimmt: "Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind 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 anders 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."

Aus der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG ergibt sich, dass für einen erbschaftssteuerlichen Erwerbsvorgang, der vor dem 1. August 2008 verwirklicht worden ist (mit Ausnahme der sogenannten Anlassfälle), die genannte Gesetzesstelle weiterhin unverändert anzuwenden ist und eine nochmalige Anfechtung nicht in Betracht kommt (vgl. VfGH 28.11.2006, [G 18/06](#)). Damit tritt eine Versteinerung der Rechtslage ein.

Auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 Abs. 1 B-VG) ist der Unabhängige Finanzsenat wie auch das Finanzamt als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden, die Bestimmungen wurden quasi "immunisiert". Im gegenständlichen Fall entstand die Steuerschuld – wie unten noch zu begründen sein wird – mit dem Tod der Erblasserin am TTMM 2003 und handelt es sich um keinen Anlassfall, sodass die Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes noch zur Anwendung zu gelangen haben.

Anlassfall wäre nur die konkrete Rechtssache, die tatsächlich "Anlass" für die Einleitung des Normprüfungsverfahrens war und die Fälle, die im Zeitpunkt des Beginns der mündlichen Verhandlung oder wenn eine solche unterbleibt, bei Beginn der nichtöffentlichen Beratung des VfGH im Normprüfungsverfahren beim Gerichtshof anhängig gemacht wurden.

Die materiellrechtliche Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte richtet sich, soweit der Gesetzgeber nicht anderes bestimmt, nach dem zur Zeit der Verwirklichung dieses Sachverhaltes geltenden Recht. Änderungen der materiellen Rechtslage kommt daher grundsätzlich rückwirkende Kraft nicht zu (VwGH 30.6.1992, [92/14/0017](#)).

Die vom Bw. zitierten Bestimmungen des § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG bleiben ohne Einfluss auf das vorliegende Abgabenverfahren, zumal sie sich (mit Ausnahme der hier nicht relevanten Bestimmungen der §§ 22, 24 und 33 ErbStG) ausdrücklich auf die Bestimmungen des § 1 Abs. 1 Z 3 ErbStG beziehen, wohingegen sich der erstinstanzliche Abgabenbescheid auf § 1 Abs. 1 Z 1 leg. cit. gründet.

Dem Einwand des Bw. dem angefochtenen Bescheid fehle es an einer nachvollziehbaren Darstellung der Bemessungsgrundlagen, kommt keine Berechtigung zu. Im vorliegenden Fall wurden ausschließlich die beiden erbl. Grundstücke der Besteuerung unterzogen. Deren anteiliger dreifacher Einheitswert betrug € 51.261,60 bzw. € 101.542,11. Dass sich der vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage herangezogene und im Bescheid ausdrücklich als solche bezeichnete Betrag von € 152.803,71 aus der Addition dieser beiden Einheitswerte ergibt, steht wohl außer Zweifel. Dies hätte auch für den Bw. erkennbar sein müssen, zumal er selbst im eidesstättigen Vermögensbekenntnis vom 2. Februar 2009 die Richtigkeit genau dieser Werte mit Unterschriftenleistung bestätigt hat.

In der Begründung seiner Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 2010 hat das Finanzamt die diesbezüglichen Unklarheiten des Bw. aufgeklärt. Wenn der Bw. aber meint, der von ihm geltend gemachte Mangel sei nicht zu heilen und müsse zwingend zu einer Aufhebung des Erbschaftssteuerbescheides führen, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (VwGH 23.9.1982, [81/15/0091](#)).

Den seitens des Bw. geäußerten grundsätzlichen Bedenken gegen die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 ErbStG ist zu entgegnen, dass gegen diese Norm und der sich daraus ergebenden Stichtagsbezogenheit der Erbschaftssteuer keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen (VfGH 14.6.1997, [B184/96](#)).

Die Erbschaftssteuerschuld entsteht also 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 (VwGH 27.9.1990, [89/16/0216](#)).

Der Bw. hat auf Grund des Gesetzes zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung abgegeben. Die Erbschaftssteuer entstand daher mit dem Tod der Erblasserin und nicht - wie vom Bw. vermeint - im Zeitpunkt der Einantwortung.

§ 8 ErbStG sieht bei Zuwendungen von Grundstücken in Abs. 4 eine Erhöhung der sich nach dem Tarif des § 8 Abs. 1 und 2 ErbStG ergebenden Steuer vor und gestaltet diesen Zuschlag in Abs. 5 als Mindeststeuer, die auch dann zu entrichten ist, wenn sich im Übrigen eine Erbschaftssteuerschuld nicht ergibt (VfGH 24.9.2003, [B 706/00](#)). Die Erhöhung ist als Mindeststeuer auch dann einzuheben, wenn der Nachlass infolge Überschuldung zu keiner Erbschaftsbesteuerung führen könnte, wenn zum Nachlass keine Liegenschaften gehörten (VwGH 25.6.1992, [91/16/0045](#)). Die Festsetzung der Erbschaftssteuer erfolgte daher auch aus dieser Sicht zu Recht.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 3. August 2011