

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn Bw., vertreten durch Berthold Kuban, Rechtsanwalt, D-30890 Barsinghausen, Egestorfer Straße 137, vom 4. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. Dezember 2004, Erfassungsnummer 108.766/2001, Steuernummer 038/7661, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

- 1.) Der Spruch des oben erwähnten Bescheides wird insofern geändert, als
  - a) der steuerlich maßgebliche Wert der Grundstücke (anteiliger dreifacher Einheitswert), abgerundet gemäß § 28 Erbschaftssteuergesetz (ErbStG), S 194.240,00, das entspricht € 14.115,97 beträgt.
  - b) aufgrund der Bestimmungen des Eurogesetzes die nachstehend angeführten Beträge sowohl in Schilling als auch in Euro angeführt werden:

Text	Euro	entspricht Schilling
Geld	50,40	693,52
Guthaben bei Banken	4.052,16	55.758,94
Hausrat einschließlich Wäsche	2.426,90	33.394,87
andere bewegliche Gegenstände	1.650,37	22.709,59
Kosten der Bestattung	-1.821,31	-25.061,77

Kosten des Grabdenkmals	-2.125,68	-29.249,99
Kosten der Regelung des Nachlasses	-2.598,86	-35.761,09
sonstige Kosten	-1.307,78	-17.995,45
Darlehen	-8.602,15	-118.368,16
Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG	-436,04	-6.000,00
Freibetrag gem. § 15 Abs. 1 Z.1 lit. a ErbStG	-1.453,46	-20.000,00
Freibetrag gem. § 15 Abs. 1 Z.1 lit. b ErbStG	-581,38	-8.000,00
Freibetrag gem. § 15 Abs. 1 Z.17 ErbStG	-4.052,16	-55.758,94

2.) Die unter 1.) angeführten Änderungen bleiben ohne Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Abgabenschuld.

3.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 29. Dezember 2004, Steuernummer 038/7661, Erfassungsnummer 108.766/2001, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien Herrn Bw. , ursprünglich wohnhaft in B., (Bw.) vertreten durch Herrn Rechtsanwalt Berthold Kuban, Egestorfer Straße 137, D-30890 Barsinghausen, gemäß § 8 Abs. 5 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) die Erbschaftssteuer mit € 494,03 fest. In der Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass der nach der zitierten Norm berechnete Abgabenbetrag als Mindeststeuer vom Wert der erworbenen Grundstücke bzw. Grundstücksanteile vorzuschreiben war.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw. mit der Eingabe vom 4. Februar 2005, ergänzt mit Schriftsatz vom 4. März 2005 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung, das er damit begründete, dass die Abgabenberechnung unrichtig sei.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2005 als unbegründet ab.

Daraufhin stellte der Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend führte er dazu aus, dass die Bewertung der Immobilie nicht in Schilling sondern in Euro vorgenommen werden hätte müssen. Außerdem

verstoße die festgesetzte Mindeststeuer gegen das Gebot der Steuergerechtigkeit und gegen die Europäische Verfassung. Der steuerlich maßgebliche Wert des Grundstücks betrage nicht € 14.116,69 sondern allenfalls € 11.000,00 (Gesamtwert € 28.204,31 abzüglich Kredite in der Höhe von € 16.657,12 und € 547,19). Außerdem könne die Erbschaftssteuer nur auf das tatsächliche Erbe anfallen. Im Übrigen hafte der Bw. nicht allein für die Erbschaftssteuer, da er das Erbe gemeinsam mit seinem Bruder Karl-Ferdinand angetreten habe. Der Erbschaftssteuerbescheid müsse daher gegen die zwei Steuerschuldner gesamtschuldnerisch ergehen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die wesentlichen gesetzlichen Grundlagen in der für den entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind von der Grunderwerbsteuer u.a. Grundstückserwerbe von Todes wegen im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes ausgenommen.

Nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 1 Z1 ErbStG unterliegen der Erbschaftssteuer Erwerbe von Todes wegen, wozu gemäß § 2 Abs. 1 Z1 leg. cit. u.a. Erwerbe durch Erbanfall zählen.

§ 8 ErbStG lautet (auszugsweise):

(1) Die Steuer beträgt bei Erwerben

bis einschließlich 100.000,00 Schilling in der Steuerklasse I 2, in der Steuerklasse II 4, in der Steuerklasse III 6, in der Steuerklasse IV 8 und in der Steuerklasse V 14 v. H. des Erwerbes.

(2) Die Steuer nach Abs. 1 ist in der Weise zu berechnen, dass von dem Wertbetrag des Erwerbes nach Abzug der Steuer nicht weniger erübrigt wird, als von dem höchsten Wertbetrage der nächstniedrigeren Stufe des Tarifes nach Abzug der nach dieser entfallenden Steuer.

(3) Die Steuer beträgt ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen:

a) von Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften 2,5 vH und

b) von Zuwendungen an nicht unter lit. a fallende Privatstiftungen durch den Stifter selbst 5 vH, ist der Stifter eine Privatstiftung 2,5 vH. Werden zugewendete Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte innerhalb von zehn Jahren, ausgenommen zurück an den Stifter oder zur satzungsgemäßen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen, unentgeltlich veräußert, so ist die Differenz auf die Steuer nach Abs. 1 nachzuerheben.

c) abweichend von lit. b kann für Zuwendungen des Stifters an eine Familienstiftung (§ 7 Abs. 2) nach Wahl eines Steuerschuldners die Steuer stattdessen nach dem maßgeblichen Steuersatz des § 8 Abs. 1 berechnet werden.

(4) Die sich nach den Abs. 1 und 2 oder nach dem Abs. 3 ergebende Steuer erhöht sich bei Zuwendungen

a) an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden um 2 v. H.

b) an andere Personen um 3,5 v. H.

des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke.

(5) Die sich nach den Abs. 1, 2 und 4 oder nach den Abs. 3 und 4 ergebende Steuer darf 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.

(6) Wird durch die Zuwendung auch land- und forstwirtschaftliches Vermögen erworben, so ermäßigt sich die nach den Abs. 1, 2 und 4 errechnete Steuer, soweit sie auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen entfällt, um 1.500,00 Schilling.

Zum Einwand des Berufungswerbers, die Bewertung der Immobilie hätte nicht in Schilling sondern in Euro erfolgen wird ausgeführt:

Gemäß § 3 Abs. 2 Z 4 Eurogesetz sind ab dem 1. Jänner 2002 Geldbeträge in Bescheiden in Euro auszudrücken. Abgabenbescheide, die nach dem 31. Dezember 2001 ergehen und die Stichtage bis Ende 2001 betreffen, haben lediglich im Spruch Eurobeträge zu enthalten (siehe Fellner, Rz. 8a zu § 1 ErbStG).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht (VwGH vom 28. September 2000, Zl. 2000/16/0327). Aus der Stichtagsbezogenheit der Erbschaftssteuer ergibt sich, dass dem Zeitpunkt, in dem die Steuerschuld entsteht, u.a. entscheidungsmaßgebliche Bedeutung für die Anwendung des Gesetzes und für die Ermittlung des Bewertungsstichtages zukommt.

Im vorliegenden Fall gab der Bf. als erblicher Neffe des Erblassers eine bedingte Erbserklärung ab. Die Voraussetzungen für die Anwendung eines der in § 12 Abs. 1 Z1 lit. a bis h. angeführten Sondertatbestände liegen nicht vor, sodass die Steuer am 7. April 2001 entstand.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hatte daher im Spruch des im Jahr 2004 ergangenen Bescheides gemäß § 3 Abs. 2 Z 4 Eurogesetz die Beträge in Euro auszudrücken. Der erwähnte Bescheid wird dieser Anforderung allerdings nicht gerecht, zumal in seinem Spruch sowohl der abgerundete steuerlich maßgebliche Wert der verfahrensgegenständlichen Grundstücke als auch die Gegenüberstellung des Wertes aller Zuwendungen, Kosten, Darlehen und Frei-

beträge ausschließlich in Schillingen ausgedrückt werden. Der Spruch des angefochtenen Bescheides war daher im Rahmen der vorliegenden Entscheidung entsprechend zu ändern.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass bei Bescheiden, die über Rechtsvorgänge absprechen, für die die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2002 entstanden ist, nach herrschender Lehre die Darstellung der Berechnung in der Bescheidbegründung weiterhin in Schillingen zulässig ist.

Zum Einwand, die Erbschaftssteuer sei unrichtig berechnet worden, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass sich die im Anlassfall zur Anwendung gelangte Regelung des § 8 Abs. 5 ErbStG als Mindeststeuer darstellt, die jedenfalls zu erheben ist, auch wenn die Zuwendung infolge des Abzuges von Freibeträgen ganz oder zum Teil frei bleibt (VwGH vom 24. Juni 1982, 81/15/0119).

Hinsichtlich der Wertermittlung bestimmt § 19 Abs. 2 ErbStG u.a., dass für inländisches Grundvermögen das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird jedoch von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Ein Nachweis über die Höhe des gemeinen Wertes des verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsanteiles im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegt nach der Aktenlage nicht vor. Aus dem Beschluss des Bezirksgerichtes G. vom 29. Juli 2004 lässt sich allerdings schließen, dass der Wert des erblichen Hälftenanteils der Liegenschaft von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen mit € 33.812,00 geschätzt worden ist. Der Hälftenanteil des Bw. wäre demnach mit € 16.906,00 zu bewerten. Als Bemessungsgrundlage im Sinne des § 19 Abs. 2 letzter Satz ErbStG scheidet dieser Betrag schon deshalb aus, weil er höher ist als das vom Finanzamt herangezogene Dreifache des Einheitswertes (€ 14.116,69).

Eine Bewertung auf der Grundlage des vom Bw. behaupteten "Barkaufspreises" in der Höhe von € 11.000,00 ist alleine wegen der oben erwähnten Stichtagsbezogenheit der Erbschaftssteuer ausgeschlossen. Es kann zwar ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungsstichtag erzielter Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück als Nachweis des gemeinen Wertes herangezogen werden, ein zeitnah erzielter Kaufpreis ist allerdings regelmäßig nur ein solcher, der innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zu Stande kommt (vgl. BFH vom 2. Juli 2004, II R 55/01). Die Heranziehung der Werte des Kaufvertrages vom 26. April 2004 bzw. 16. Juni 2004 betreffend die verfahrensgegenständliche Liegenschaft erfüllt diese Voraussetzung angesichts des im Jahr 2001 gelegenen Erbanfalles nicht.

Der Ansicht des Bw., wonach der steuerlich maßgebliche Wert des Grundstücks € 11.000,00 betrage, kann darüber hinaus auch deshalb nicht gefolgt werden, weil er bei der Berechnung dieses Betrages Darlehen in der Höhe von € 16.657,12 und € 547,19 wertmindernd berücksichtigt hat. Diese Verbindlichkeiten wurden allerdings bereits im Rahmen der Berechnung der Höhe des Reinnachlasses bei der Gegenüberstellung von Aktiva und Passiva wertmindernd berücksichtigt und führten letztlich dazu, dass der steuerpflichtige Erwerb im erstinstanzlichen Bescheid mit € 0,00 angegeben worden ist. Der vom Bf. begehrte nochmalige Abzug dieser Beträge bei der Ermittlung des gemeinen Wertes würde daher zu einer doppelten Berücksichtigung dieser Abzugsposten führen, die nicht vorgesehen ist.

Für die Höhe der Bemessungsgrundlage zum Zwecke der Abgabenberechnung war daher das Dreifache des Einheitswertes maßgebend.

Unbestritten ist, dass der maßgebliche Einheitswert der gesamten Liegenschaft laut Einheitswertbescheid des zuständigen Finanzamtes € 18.822,26 (das waren S 259.000,00 betrug, wovon allerdings nur die Hälfte dem Erblasser steuerlich zuzurechnen war. Der Einheitswert des erblichen Hälftenanteils, also des Anteils der zum Nachlass gehörigen Liegenschaft betrug somit € 9.411,13 (das waren S 129.500,00). Das Dreifache dieses Betrages ergibt € 28.233,39 (entspricht S 388.500,00). Da der Bw. und sein Bruder jeweils die Hälfte dieses Anteils erwarben, war die Steuer vom anteiligen Wert (also von der Hälfte des Betrages von € 28.233,39) zu berechnen und es ergibt sich daraus ein Betrag in der Höhe von € 14.116,69 (entspricht S 194.249,89).

Für die Berechnung der Steuer war der Erwerb gemäß § 28 ErbStG iVm § 34 Abs. 1 Z. 7 ErbStG auf volle 10 Schilling abzurunden, wodurch sich eine Bemessungsgrundlage von S 194.240,00 ergibt. Die Erbschaftssteuer errechnet sich daher unter Anwendung des maßgeblichen Satzes in der Höhe von 3,5 v.H. von dieser Bemessungsgrundlage, woraus sich (unter Berücksichtigung der Rundungsbestimmungen des § 204 BAO) eine festzusetzende Steuerschuld in der Höhe von S 6.798,00 bzw. € 494,03 ergibt. Die in dieser Höhe festgesetzte Abgabe beruht daher entgegen der Ansicht des Bw. nicht auf einer fehlerhaften Abgabenberechnung.

Es bestehen keine Bedenken dagegen, dass § 8 Abs. 4 ErbStG beim (unentgeltlichen) Erwerb von Grundstücken einen Zuschlag vorsieht und diesen in Abs. 5 als Mindeststeuer ausgestaltet: Es steht dem Gesetzgeber frei, Grundstückserwerbe entgeltlicher wie unentgeltlicher Art umfassend einer objektsteuerartigen Verkehrsteuer zu unterwerfen. Wenn der Gesetzgeber daher in § 3 GrEStG 1987 die Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden von der Besteuerung nach diesem Gesetz ausnimmt, so liegt es in seinem steuerpolitischen Gestaltungsspielraum, diese Erwerbe im Bereich der Erbschaftssteuer einer höheren Besteuerung zu unterwerfen. Eine verfassungsrechtlich bedenkliche Doppelbesteuerung kann in dieser Vorgangsweise nicht erblickt werden, solange die Er-

fassung von Grundstückserwerben nach den beiden Steuern in sich sachlich ist. Es erscheint daher auch unbedenklich, dass dieses Grunderwerbsteueräquivalent auch bei einem überschuldeten Nachlass vorzuschreiben ist, solange der Erbe oder sonstige Rechtsnachfolger tatsächlich ein Grundstück erwirbt, mag er auch keine Bereicherung erfahren (VfGH vom 24. September 2003, B 706/00). Die verfassungsrechtlichen Bedenken des Bw. gegen die Festsetzung einer Mindeststeuer sind daher nicht berechtigt.

Ebenso wenig vermag der Unabhängige Finanzsenat darin einen Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen zu erblicken und der Bw. kann somit mit seinem völlig unsubstantiiert vorgebrachten Einwand, die Abgabenvorschreibung verstoße gegen die Europäische Verfassung nicht durchdringen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die nationalen Abgabenbehörden zweifellos an höherrangiges Gemeinschaftsrecht gebunden sind (siehe Interpretation des EG-Vertrages durch die Rechtsprechung des EuGH). Dennoch bleibt es den Mitgliedstaaten unbenommen, Bestimmungen dahingehend zu erlassen, ob und welche Steuern sie erheben und deren Bemessungsgrundlage sowie Steuersatz festzulegen (siehe Schön, Internationales Steuerrecht 2004, 289).

Bei Erwerben von Todes wegen ist jeder Erwerber für seinen Teil Steuerschuldner und nicht die Erbengemeinschaft als solche, ein Gesamtschuldverhältnis liegt hier niemals vor (vgl. VwGH vom 26. Jänner 1995, 89/16/0149). Daher können Erben als primäre Schuldner nach § 13 Abs. 1 ErbStG nicht gemeinsam zur Abgabenleistung herangezogen werden (vgl. VwGH vom 26. Jänner 1995, 89/16/0149).

Im vorliegenden Fall entstand die Erbschaftssteuerschuld durch den mit dem Tod des Erblassers eingetretenen Anfall an den Bw. und seinen Bruder, die beide vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch machten und welchen der Nachlass samt der streitgegenständlichen Liegenschaft je zur Hälfte eingeantwortet worden ist. Die beiden Erben wurden daher gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG jeweils für ihren Teil Steuerschuldner. Der Rechtsansicht des Bw., wonach der Abgabenbescheid an ihn und an seinen Bruder gesamtschuldnerisch erfolgen hätte müssen, kann daher nicht gefolgt werden.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 5. Oktober 2005

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: