



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. A.P.inG., vom 26. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 23. Jänner 2007 betreffend Erbschaftssteuer im Beisein der Schriftführerin A.B. nach der am 25. November 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Verlass nach der am 8. Oktober 2003 verstorbenen S.P. war der erbliche Sohn A.P. (in der Folge auch Berufungswerber genannt) nach der gesetzlichen Erbfolge als Alleinerbe berufen und gab zum gesamten Nachlass die bedingte Erbserklärung ab.

Im Hauptinventar wurden als Aktiva verzeichnet:

- 1) die Liegenschaft C, bewertet vom Lagefinanzamt unter EW-AZ „„„, zum 1.1.2002 mit dem Einheitswert von 6.322,54 €,
- 2) die Liegenschaft D, bewertet vom Lagefinanzamt unter EW-AZ „„„, zum 1.1.2002 mit

-
- dem Einheitswert von 13.226,46 €,
3) Guthaben bei der Raiffeisenbank H. von 218,10 €,
4) Guthaben bei der BAWAG PSK zu EUR-Privatsparbuch von 907,82 €,
5) Pensionsguthaben beim Bundespensionsamt von 67,10 €,
6) ein Paar goldene Ohrringe im angenommenen Wert von 3,00 €,
7) Forderung der Erblasserin gegenüber ihrer Adoptivmutter aus dem Urteil vom 2.4.1993 des OLG Graz von 11.191,74 € und
8) der Geschäftsanteil an der P. GmbH, laut Bewertung der Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH XY, mit 0,00 €.

An Passiva wurden verzeichnet:

- 1) Bestattungskosten von 1.831,02 €,
- 2) Totenmahl von 174,70 €,
- 3) Blumenschmuck von 150,00 €,
- 4) Kosten der Entrümpelung von 1.500,00 €,
- 5) div. Arbeiten, Heckenschnitt, Hausreinigung von 160,00 €,
- 6) Kfz-Versicherungsprämie von 85,16 €,
- 7) Forderung der E GmbH von 257,60 €,
- 8) Forderung der F GmbH von 109,20 €,
- 9) Forderung der Steirische Gas-Wärme GmbH von 1.507,41 €,
- 10) Forderung der STEWEAG Steg GmbH von 41,84 €,
- 11) Forderung der BAWAG PSK von 49,52 €,
- 12) Forderung des Berufungswerbers über die Gewährung eines Darlehens an die Erblasserin von 2.100,00 €,
- 13) Forderung der Raiffeisenbank H. von 2.224,86 €,
- 14) Forderung der bereits nachverstorbenen Adoptivmutter von 84.000,00 €,
- 15) Forderung des Dr. N.S. von 3.189,50 €,
- 16) Forderung des LKH Graz West von 101,14 €,
- 17) Forderung der G GmbH von 1.869,42 € und
- 18) die Ediktkosten von 111,30 €.

Die Forderungen 14), 15) und 17) wurden vom Berufungswerber nicht anerkannt.

Der Gerichtskommissär verzeichnete an Gebühren die Gerichtskommissionsgebühren incl. gerichtlicher Pauschalgebühr von 2.362,00 € und die Gebühren der Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH XY von 1.920,00 €, insgesamt 4.282,00 €.

Für diesen Erwerb von Todes wegen setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 23. Jänner 2007 die Erbschaftssteuer fest. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

dreifacher Einheitswert der Liegenschaften von insgesamt 58.647,00 €,
Guthaben bei der Raiffeisenbank H. von 218,10 €
Guthaben bei der BAWAG PSK zu EUR-Privatsparbuch von 907,82 €
Pensionsguthaben beim Bundespensionsamt von 67,10 €
ein Paar goldene Ohrringe im Wert von 3,00 €,
sonstige Forderung von 11.191,74
abzüglich
der Bestattungskosten von 1.831,02 €,
der Kosten der Regelung des Nachlasses von 4.282,00 €,
sonstige Kosten (Ediktkosten, Totenmahl, Blumenschmuck) von 436,00 €,
sonstige Verbindlichkeiten (Pkt. 7), 9), 12) und 16) der Passiva) von 3.966,15 €,
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von 2.200,00 €,
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit b ErbStG von 3,00 €,
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG von 907,82,00 €,
ergibt einen steuerpflichtigen Erwerb von 57.408,77 €.

Der Bescheid wurde damit begründet, dass Räumungskosten die Verwertung des Nachlasses betreffen sowie Kosten der Verwaltung und Erhaltung des Nachlasses Kosten der Erben und daher nicht abzugsfähig sind.

Der Berufungswerber beantragte die neuerliche Zustellung des Erbschaftssteuerbescheides mittels RSa zu eigenen Handen, da er zur Zeit der Zustellung des Bescheides ortsbewohnt war und erhob gleichzeitig die Berufung gegen diesen Bescheid mit der Begründung, dass es nicht nachvollziehbar sei, wie sich die einzelnen Aktiva des Nachlasses zusammensetzen, welche Grundstücke mit welchem Wert als Aktiva angesetzt wurden und wie das Finanzamt zu den getroffenen Wertansätzen gelangt ist. Beim Nachlassaktivum „sonstige Forderungen“ fehle darüber hinaus eine Angabe in welcher Höhe, aus welchem Rechtsgrund gegen welche Person eine Forderung besteht und ob sie einbringlich ist. Weiters sei die vorgeschriebene Steuer gemeinschafts- und verfassungswidrig, es werde diesbezüglich auf die Entscheidung des VfGH vom 7.3.2007, G 54/2006, verwiesen. Die Freibeträge des § 14 Abs. 1 ErbStG seien zudem viel zu niedrig, da sie die Inflationsabgeltung seit 1968 nicht ausreichend berücksichtigen. Bei verfassungsgemäßer Interpretation müsste der Freibetrag in der Verwandtschaftsklasse I, auf heutige Verhältnisse angepasst, bei über 10.000,00 € liegen, ein geringerer Freibetrag stelle jedenfalls einen unzulässigen unverhältnismäßigen Eingriff in das Eigentumsrecht dar. Von der Steuer des § 8 Abs. 4 ErbStG seien ausschließlich Grundstücke iSd GrEStG und somit ausschließlich inländische Grundstücke erfasst. Wären im Nachlass ausländische Grundstücke vorhanden, wäre kein Grunderwerbsteueräquivalent gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG zu entrichten. Es liege daher eine unsachliche Differenzierung vor. Die Bestimmung des § 8 Abs. 4 ErbStG stelle zudem eine Beeinträchtigung gemeinschaftsrechtlicher Freiheiten dar, da sie aus den genannten Gründen auch ungebührlich den Erwerb von inländischem Vermögen erschwere. Darüber hinaus seien die dem Nachlass zugehörigen Grundstücke zum Teil als land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu erfassen, die Mutter sei Landwirtin im Ruhestand gewesen. Das Finanzamt habe in diesem Zusammenhang nicht den Ermäßigungs-/Absetzbetrag von 110,00 € gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG bei der Berechnung der Steuer berücksichtigt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. In der Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass mit dem in der Berufung angeführten Erkenntnis des VfGH vom 7.3.2007, G 54/06, § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG mit Ablauf des 31.7.2008 als verfassungswidrig aufgehoben wurde. Dies bedeutet, dass das ErbStG auf alle bis zum 31.7.2008 verwirklichten Erwerbsvorgänge unverändert anzuwenden ist. Die für die Berechnung der Abgabe zu ermittelnde Höhe der Bemessungsgrundlage richtet sich nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, sowie für inländisches Grundvermögen das Dreifache des Einheitswertes maßgebend. Einheitswertbescheide sind gemäß § 192 BAO als Feststellungsbescheide für Abgabenbescheide bindend. Vom Finanzamt wurde kein

landwirtschaftliches Vermögen festgestellt. Für die Bemessung der Erbschaftssteuer bildet die Niederschrift des Notars vom 18.10.2006 die Grundlage, aus der die Details zu ersehen sind.

Daraufhin stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter gleichzeitiger Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung mit der ergänzenden Begründung, dass die Prozesskostenforderung der Erblasserin aus dem Jahr 1993 gegen deren Adoptivmutter M.R. (geb. 6.6.1909, gest. 28.3.2004) in der Höhe von 11.191,74 keinen Vermögenswert darstelle, weder derzeit noch zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin. Die Erblasserin habe die Prozesskosten zu deren Lebenszeit über einen Zeitraum von 20 Jahren nicht einbringlich machen können. Die Adoptivmutter der Erblasserin habe selbst über kein verwertbares Vermögen und keine pfändbaren Einkünfte verfügt. Zuletzt habe sie lediglich eine geringe Pension und Pflegegeld bezogen. Sie sei am 28.3.2004 im 95. Lebensjahr völlig vermögenslos verstorben. Der Berufungswerber habe das Erbe nicht angetreten, weil kein Vermögen vorhanden gewesen sei, es habe auch sonst niemand das Erbe angetreten, sodass die Prozesskostenforderung als gänzlich uneinbringlich zu qualifizieren sei. Der bezugnehmende Verlassenschaftsakt wäre von der Abgabenbehörde von Amts wegen beizuschaffen gewesen. Die Prozesskostenforderung von 11.191,74 € sei daher aus den Aktiva auszuscheiden und die Erbschaftssteuer, sollte diese überhaupt rechtmäßig sein, neu zu bemessen.

In der Folge reichte der Gerichtskommissär die Niederschrift vom 14.12.2007 zur Berichtigung des Hauptinventars nach. Das Hauptinventar wurde amtswegig folgendermaßen berichtigt:

die Forderung der Erblasserin gegenüber ihrer Adoptivmutter (s.o. Pkt. 7 der Aktiva) blieb unverändert,

die Forderungen in den Aktiva des Hauptinventars Pkt. 14., 15. und 17 wurden auf 0,00 € gestellt und

die Gebühren der Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH XY wurden ebenfalls auf 0,00 € gestellt, da sie vom erbl. Sohn nicht anerkannt wurden.

Die vom Unabhängigen Finanzsenat angestellten weiteren Ermittlungen, und zwar die Einsichtnahme in den Verlassakt der am 28.3.2004 verstorbenen Adoptivmutter der Erblasserin, ergaben, dass in deren Verlassenschaftssache eine Verlassenschaftsabhandlung mangels Vermögens von Amts wegen nicht eingeleitet wurde.

Aus dem im Verlassakt in Kopie vorhandenen Übergabsvertrag vom 29. Juli 1982 ist zu entnehmen, dass die Adoptiveltern der Erblasserin mit sofortiger Wirkung 1/3 ihres landwirtschaftlichen Betriebes mit den Liegenschaften H, und die restlichen 2/3 dieses Betriebes auf den Todesfall übergaben. Jeweils nach dem Tode eines Übergeberteiles übernimmt sie sofort nach dessen Tod den dem verstorbenen Übergeberteil gehörigen 1/3 -

Miteigentumsanteil an den drei Liegenschaften.

Der Adoptivvater verstarb am 31. August 1988.

In dem, ebenfalls in Kopie aufliegenden Übergabsvertrag vom 30. März 1992 übergab die Erblasserin sodann an ihren Sohn, den Berufungswerber, mit sofortiger Wirkung die ihr bereits gehörigen 2/3-Miteigentumsanteile an den vorhin bezeichneten Liegenschaften und auf den Todestag ihrer Adoptivmutter das letzte Drittel daran.

Weiters findet man in diesem Verlassakt einen Beschluss des Rekursgerichtes, dass in der ggst. Verlassenschaftssache der Mutter des Berufungswerbers die Gebühren des Gerichtskommissärs mit 2.046,72 € bestimmt wurden.

In der am 25. November 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Berufungswerber ergänzend ausgeführt, dass, obwohl die Adoptivmutter der Erblasserin am Todestag der Erblasserin 1/3-Miteigentümerin des landwirtschaftlichen Betriebes in F. war, die Forderung der Erblasserin gegenüber ihrer Adoptivmutter dennoch nicht einbringlich war, da im o.a. Übergabsvertrag vom 29. Juli 1982 im Pkt. 9) ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Erblasserin vereinbart worden sei.

Mit Schreiben vom 27. November 2009 (eingelangt beim UFS am 5. Jänner 2010) legte der Berufungswerber den Zahlungsbeleg für die Gebühr von 654,00 € an die XY im Nachlass S.P. vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 26 Abs. 2 ZustellG wird die Zustellung ohne Zustellnachweis nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.

Dadurch ist die Zustellung des Erbschaftssteuerbescheides vom 23. Jänner 2007 an dem der Rückkehr des Berufungswerbers an seine Adresse folgenden Tag bewirkt.

Gemäß § 1 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) idF vor BGBI. I 2007/39 unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz

1. der Erwerb von Todes wegen,
2. Schenkungen unter Lebenden,
3. Zweckzuwendungen.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers.

Mit Erkenntnis des VfGH vom 7. März 2007, G 54/06 ua., wurde § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG mit Wirkung vom 1. August 2008 als verfassungswidrig aufgehoben.

Laut dem angeführten, höchstgerichtlichem Erkenntnis trat die damit erfolgte Aufhebung der Bestimmung des § 1 Abs.1 Z 1 ErbStG erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft. Daher ist von den zuständigen Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände, das heißt auf Fälle, bei denen der Todeszeitpunkt des Erblassers vor dem 1. August 2008 liegt (§ 12 Abs.1 ErbStG), weiterhin anzuwenden.

Im Abgabenrecht gilt der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben, sodass die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches geltende Rechtslage heranzuziehen ist (siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 3 zu § 1 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen).

Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen vermag die vorliegende Berufung keine Rechtswidrigkeit hinsichtlich der Festsetzung der Erbschaftssteuerschuld unter Anwendung des § 1 Abs.1 Z 1 ErbStG aufzuzeigen. Diese erfolgte seitens des Finanzamtes unter Beachtung der angeführten erbschaftssteuerrechtlichen Bestimmungen gegenüber dem Berufungswerber, als Erwerber, zu Recht.

Aufgrund des Legalitätsprinzips (Art.18 B-VG) ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt die Höhe der Freibeträge gemäß § 14 ErbStG nicht eigenständig festsetzen bzw. an die Inflationsrate anpassen kann, sondern auch hier an die gesetzlichen Bestimmungen gebunden ist. Nach § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG bleibt bei der Berechnung der Steuer bei jedem Erwerb für Personen der Steuerklasse I oder II ein Betrag von 2.200 Euro steuerfrei.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Absatz 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

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 vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird 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.

Nach § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Gemäß § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG sind die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses von dem der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerb abzuziehen. § 20 Abs. 5 ErbStG regelt, dass Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, nicht abzuziehen sind.

Die Erbschaftssteuer ist somit vom Erbanfall zu bemessen. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist daher von den Verhältnissen am Todestag der Erblasserin auszugehen (vgl. VwGH 25.9.1997, 96/16/0280). Obwohl zu diesem Zeitpunkt die Adoptivmutter der Erblasserin noch zu 1/3 Miteigentümerin des landwirtschaftlichen Betriebes mit den Liegenschaften H war, bestand auf Grund des Übergabsvertrages vom 29. Juli 1982 ein Belastungs- und Veräußerungsverbot dieser Liegenschaft, wodurch die Forderung der Erblasserin an ihre Adoptivmutter als uneinbringlich anzusehen war.

Zum Vorbringen in der Berufung, dass die Steuerermäßigung gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG nicht gewährt wurde, obwohl die dem Nachlass zugehörigen Grundstücke zum Teil als land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu erfassen wären und die Mutter Landwirtin im Ruhestand gewesen sei, wird festgestellt, dass diese Tarifbegünstigung nur dann zur Anwendung gelangt, wenn es sich bei den Liegenschaften um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handelt, die als solche tatsächlich bewertet wurden (siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 47 zu § 8 ErbStG). Im vorliegenden Fall wurden beide Liegenschaften als „Einfamilienhaus“ eingestuft.

Dass sich nach § 8 Abs. 4 ErbStG im vorliegenden Fall die Steuer bei Zuwendungen an ein Kind des Zuwendenden um 2% des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke erhöht, liegen aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates keine begründeten Zweifel einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dieser Bestimmung vor, weshalb von einer Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens Abstand genommen wurde. Die Funktion und Rechtfertigung des Zuschlags nach § 8 Abs. 4 ErbStG wird darin gesehen einen Ausgleich für die nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 entfallende Grunderwerbsteuerpflicht zu schaffen. Dem entspricht die gängige Bezeichnung des Zuschlags als „Grunderwerbsteueräquivalent“ (VfGH 24.9.2003, B 706/00).

Sohin wird die Erbschaftssteuer wie folgt berechnet:

Berechnung der Erbschaftssteuer

steuerpflichtiger Erwerb lt. Bescheid vom 23.1.2007	57.408,77 €
abzüglich uneinbringliche Forderung der Erblasserin gegenüber ihrer Adoptivmutter aus dem Urteil vom 2.4.1993 des OLG Graz	- 11.191,74 €
abzüglich Bankverbindlichkeiten lt. Pkt. 11) und 13) der Niederschrift des Gerichtskommissärs vom 18.10.2006	- 2.274,38 €
zuzüglich der vom Bw. nicht anerkannten bzw. abzüglich der nachgewiesenen bezahlten Gebühren der Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH XY	+ 1.920,00 € - 654,00 €
zuzüglich die Differenz aus der berichtigten Gerichtskommissionsgebühr	+ 269,28 €
berichtigter steuerpflichtiger Erwerb	45.477,93 €
gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 4% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 45.477,00 €	1.819,08 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 58.647,00 €	+ 1.172,94 €
Erbschaftssteuer	2.992,02 €

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 18. Jänner 2010