

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L.N., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt XY, vom 18. März 2005 gegen den den Bescheid vom 3. Februar 2005 gemäß § 293b BAO berichtigenden Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 16. Februar 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Berichtigungsbescheid vom 16. Februar 2005 wird aufgehoben, weshalb mit dem in Rechtsbestand stehenden Erbschaftssteuerbescheid vom 3. Februar 2005 ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 6.675 € gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG die Erbschaftssteuer mit 845,57 € festgesetzt bleibt.

Entscheidungsgründe

Die am 18. Oktober 2003 verstorbene D.S. hatte in ihrer notariellen letztwilligen Verfügung vom 2. März 1999 drei namentlich genannte Personen, darunter auch L.N., zu je einem Drittel als Erben ihres gesamten beweglichen und unbeweglichen Vermögens eingesetzt. In diesem Testament heißt es unter anderem wörtlich:

"Mein Vermögen besteht derzeit im wesentlichen aus meiner unbelasteten Eigentumswohnung im Haus X, Y, samt Garage und Einrichtung, diversen persönlichen Habseligkeiten (Fahrnisse) sowie meinem Guthaben bei der Bank Z."

Meinen Erben erteile ich folgende Auflagen:

2. sie haben meine Eigentumswohnung im Haus X, siebenter Stock, Y, bestmöglich zu veräußern und den Veräußerungserlös zu teilen."

Am 3. Februar 2005 erging gegenüber L.N. ein Erbschaftsteuerbescheid, worin bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Wert der Grundstücke mit 8.902,33 € (= 1/3- Anteil des dreifachen Einheitswertes des Grundstückes) angesetzt worden war. Ausgehend von einem steuerpflichtigen

Erwerb von 6.675 € wurde gemäß § 8 Abs. 1 in Verbindung mit § 8 Abs. 4 ErbStG die Erbschaftssteuer mit 845,57 € festgesetzt.

Am 16. Februar 2005 wurde gemäß § 293b ein berichtigender Erbschaftsteuerbescheid erlassen. Die Berichtigung bestand darin, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage anstatt des anteiligen Einheitswertes des Grundstückes ein Drittel des Verkaufserlöses (somit 41.666,67 €) angesetzt worden war. Dies führte zu einem steuerpflichtigen Erwerb von 38.149 € und zu einer festgesetzten Erbschaftssteuer von 5.340,86 €. Zur Begründung wurde ausgeführt, da die Liegenschaft im Auftrag der Erblasserin veräußert werden musste, sei der Verkaufserlös als Erbvermögen anzusetzen.

Gegen den Erbschaftssteuerbescheid in der gemäß § 293b BAO berichtigten Fassung richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Argument, der Ansatz des Verkaufserlöses als Erbvermögen widerspreche dem Erbschaftssteuergesetz und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Richtigerweise hätte der (anteile) Einheitswert der Miteigentumsanteile bzw. der Wohnung als Teil der Bemessungsgrundlage berücksichtigt gehört, entstehe doch bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers. Im Zeitpunkt des Erbanfalles sei die Wohnung noch nicht verkauft gewesen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erbanfalles maßgeblich. Die Erbschaftsteuer sei vom Erbanfall zu bemessen, während Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses, nicht relevant seien. Dispositionen der Erben nach der Erbserklärung würden die Erbschaftssteuerpflicht nicht berühren. Es wäre massiv gleichheitswidrig, würde es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (bei Liegenschaften als Erbvermögen) eine Rolle spielen, ob die Liegenschaft während oder nach Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens verkauft werde.

Das Finanzamt begründet die abweisende Berufungsvorentscheidung wie folgt:

"Im Testament vom 02.03.1999 kundgemacht am 05.02.2004 verfügte der Erblasser den Verkauf der Eigentumswohnung X und die Verteilung des Verkaufserlöses unter den Erben. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8.3.1984, Zlen. 83/15/0028, 83/15/0029 ist in diesem Fall nicht Grundvermögen Teil des Vermächtnisses sondern eine Kapitalforderung, die sich im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gem. § 12 (1) 1 ErbStG als Anspruch auf eine zwar nicht bestimmte, aber nach dem Verkehrswert der Liegenschaft doch zu bestimmende Geldsumme darstellt. Die angestrebte Bewertung gemäß § 19 (2) ErbStG kommt damit nicht in Betracht. Die Berufung war daher abzuweisen."

L.N. (Bw). stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte darin als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung noch Folgendes aus:

"Im Gegensatz zu jenem Sachverhalt, den der VwGH im Erkenntnis vom 08.03.1984, ZI. 83/15/0028, 83/15/0029, entschieden hat, ist im vorliegenden Fall vom folgenden Sachverhalt auszugehen: Der Berufungswerber wurde testamentarisch als Erbe zu einem Drittel eingesetzt; lediglich in einer Auflage hat der Erblasser bestimmt, dass die in die Verlassenschaft fallende Wohnung bestmöglich verkauft und der Erlös unter den Erben aufgeteilt werden sollte. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers, also mit dem Erbanfall. Zu diesem Zeitpunkt war die in die Verlassenschaft fallende Wohnung noch nicht verkauft. Maßgebend sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Erbanfalles. Der Umstand, dass die Wohnung nach dem Erbanfall veräußert und der Erlös aufgeteilt wurde, vermag nichts daran zu ändern, dass zum Zeitpunkt des Erbanfalls die Eigentumswohnung in die Verlassenschaft fiel. Nachträgliche Änderungen in der

Zusammensetzung des Nachlassvermögens -mögeln sie auch in einer testamentarischen Auflage angeordnet sein- sind nicht relevant, daher auch nicht die hier erfolgte Veräußerung der Wohnung nach dem Zeitpunkt des Erbanfalls.

Insoweit unterscheidet sich der gegenständliche Fall erheblich von jenem, den der VwGH im obzitierten Erkenntnis entschieden hat. Im dort zugrunde liegenden Sachverhalt war in einem Kodizill die Anordnung getroffen worden, dass eine Nachlassliegenschaft an eine dritte Person verkauft und ein Teil des Erlöses dem Legatar zufallen sollte. Zu dieser Konstellation hat der VwGH ausgesprochen, dass es sich nicht um ein Vermächtnis der Liegenschaft selbst, sondern um das Vermächtnis einer noch nicht bestimmten, aber bestimmbaren Geldsumme handle. Der Legatar hatte daher von vornherein nur einen obligatorischen Anspruch gegen den Erben auf Zahlung der aus der Veräußerung erzielten Geldsumme. Insoweit bestehen zum hier maßgeblichen Sachverhalt erhebliche Unterschiede. Der Berufungswerber (wie auch seine Miterben) ist zu einem Drittel Erbe; er erwarb somit ein Drittel des Nachlassvermögens, zu dem auch die gegenständliche Wohnung gehörte; diese wurde erst nach dem Erbanfall veräußert."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berichtigungsbescheid tritt nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides, sondern ist nur zu diesem hinzutretend, im Fehler- Änderungsbereich diesen überlagernd und entfaltet im Bereich der Berichtigung normative Wirkung. Im vorliegenden Fall erfuhr der Erbschaftssteuerbescheid vom 3. Februar 2005 durch den Berichtigungsbescheid vom 16. Februar 2005 eine Änderung in die Richtung, dass anstatt des (anteiligen) Einheitswertes des Grundstückes nunmehr der (anteilige) Verkaufserlös dieses Grundstückes bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage als Erbvermögen angesetzt worden war.

Im Gegenstandsfall steht in Streit, ob der Verkaufserlös oder der Einheitswert der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Diese Beurteilung entscheidet somit darüber, ob die erfolgte Berichtigung und damit der Berichtigungsbescheid rechtens ist.

Nach der grundsätzlichen Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955, BGBl. Nr. 141/1955 idF entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 7 und 9 zu § 12 ErbStG).

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetze nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich. Die Bewertung des erworbenen Vermögens erfolgt nach dieser Gesetzesstelle grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Der Stichtag, auf den die Wertermittlung vorzunehmen ist, richtet sich also nach den Vorschriften des § 12 ErbStG, da dort der Zeitpunkt festgelegt wird, in dem die Schuld entsteht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 2 zu § 18 ErbStG). Abweichungen von dem Regelfall des § 18 ErbStG, nach dem die Wertermittlung auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abgestellt ist, gelten beispielsweise für Vermögensarten, für die Einheitswerte festgestellt sind, regelt doch § 19 Abs. 2 ErbStG idF BGBl I Nr. 142/2000, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des

Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsbestimmungen) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Aus der oben dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass bei Erwerben von Todes wegen die Erbschaftssteuerschuld grundsätzlich (von den Ausnahmefällen des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a-h ErbStG abgesehen) schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten entsteht, sofern er vom Anfall durch Abgabe einer Erbserklärung Gebrauch macht. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist daher von den Verhältnissen am Todestag auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung; Stichtag für die Bewertung des ererbten Vermögens ist der Todestag des Erblassers, maßgebend im Falle des § 19 Abs. 2 ErbStG der zuletzt vor diesem Stichtag festgesetzte Einheitswert (VwGH 19.5.1988, 86/16/0203 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 5a zu § 18 ErbStG).

An Sachverhalt kann im vorliegenden Fall kein Zweifel darüber bestehen, dass das Testament vom 2. März 1999 echte Erbeinsetzungen enthielt. Laut Abhandlungsprotokoll haben die auf Grund dieser notariellen letztwilligen Verfügung zu je 1/3 des Nachlasses eingesetzten drei Erben unbedingte Erbserklärungen abgegeben. Den Erben, darunter dem Bw., ist daher die im Nachlass befindliche Liegenschaft (Eigentumswohnung) nebst den anderen Nachlassgegenständen (und nicht etwa der für den Verkauf der Liegenschaft erzielte Kaufpreis) angefallen. Die mit Zustimmung des Verlassenschaftsgerichtes erfolgte Veräußerung der Liegenschaft durch die Verlassenschaft mit Kaufvertrag vom 18. November 2004 änderte nämlich nichts daran, dass zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld die Liegenschaft Nachlassgegenstand war und laut Testament die Erbeinsetzung zweifelsfrei in das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen zu gleichen Teilen erfolgte. Bei der in der letztwilligen Verfügung den Erben überdies erteilten Auflage, die Eigentumswohnung bestmöglich zu veräußern und den Veräußerungserlös zu teilen, handelte es sich um eine bloße Teilungsanordnung und stellt sich damit lediglich als Auflage ("Auftrag") iSd § 709 ABGB dar. Wenn sich das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zur Begründung seines mittels Erlassung des Berichtigungsbescheides umgesetzten Rechtsstandpunktes, nicht der Einheitswert der Liegenschaft, sondern der Verkaufserlös sei zu versteuern, letztlich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. März 1984, Zlen. 83/15/0028, 83/15/0029 beruft, dann übersieht es dabei, dass es sich in diesem Fall um ein Vermächtnis handelte. Dieser Beschwerde lag an Sachverhalt zugrunde, dass die Erblasserin die Universalerbin verpflichtete, bestimmte der Erblasserin gehörige Liegenschaften sofort nach ihrem Tod versteigern zu lassen. Zu Lasten des Nachlasses waren alle im Zusammenhang mit dem Ableben anlaufenden Kosten und Ausgaben zu bezahlen. Im Testament belastete die Erblasserin die Erbin mit dem Legat, je 14 % des Reinnachlasses den beiden (beschwerdeführenden) Legataren auszufolgen. Beschwerdepunkt war allein die Frage, ob den Legataren Liegenschaftsanteile vermacht wurden und dementsprechend eine Bewertung gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG mit dem anteiligen Einheitswert in Betracht kommt. In Anbetracht der testamentarischen Verfügung der Erblasserin über

ihr unbewegliches Vermögen konnte nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes der Wille der Erblasserin nicht darin erblickt werden, den Legataren Anteile an ihrem Liegenschaftsbesitz zu vermachen. Ihr Wille ging vielmehr erkennbar dahin, dass der Erlös der Liegenschaft in den Nachlass fallen sollte, dass von dem Nachlass die bezeichneten Kosten und Auslagen abzuziehen seien und dass von dem sich sodann ergebenden "Reinnachlass"- der den Liegenschaftserlös und nicht die Liegenschaften enthält- prozentuelle Anteile den namentlich angeführten Legataren ausbezahlt werden sollten. In diesem Beschwerdefall war nach Meinung des VwGH daher davon auszugehen, dass die Erblasserin den Beschwerdeführer jedenfalls nicht Grundvermögen, sondern eine Kapitalforderung vermachte, die sich im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld gem. § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG als Anspruch auf eine zwar nicht bestimmte, aber nach dem Verkehrswert der Liegenschaft doch bestimmbarre Geldsumme darstellte. Im gegenständlichen Berufungsfall einer Erbeinsetzung zum gesamten beweglichen und unbeweglichen Vermögen hingegen liegt ein Erwerb einer zum Nachlass gehörigen Liegenschaft durch die Erben vor, wobei es sich bei der letztwilligen Verfügung der Erblasserin an die Erben, die Liegenschaft zu verkaufen und den Erlös unter ihnen aufzuteilen, um eine bloße Teilungsanordnung des Erblassers handelt. Entgegen der Meinung des Finanzamtes vermag daher der im Erkenntnis vom 8. März 1984, Zlen. 83/15/0028, 83/15/0029 zum Ausdruck gebrachte Rechtsstandpunkt des Verwaltungsgerichtshofes den streitigen Ansatz des Verkaufserlöses nicht zu stützen, wich doch im Sachverhalt der Beschwerdefall entscheidend vom gegenständlichen Berufungsfall ab und war demzufolge mit diesem nicht vergleichbar. Vielmehr hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19. Mai 1988, Zl. 86/16/0203 (siehe ÖStZB 1988, Seite 456) über einen mit dem gegenständlichen Berufungsfall in seinen wesentlichen Tatumsständen vollkommen vergleichbaren Sachverhalt entschieden; der darin vertretenen Rechtsansicht war somit bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles Bedeutung beizumessen.

Nur der Vollständigkeit halber bleibt noch klarzustellen, dass hier auch kein Fall des § 2 Abs. 2 Z 2 iVm § 12 Abs. 1 Z 1 lit.d ErbStG vorliegt, haben doch die Erben (ua) die Liegenschaft iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG bereits durch Erbanfall erworben, sodass der genannte Auffangtatbestand des § 2 Abs. 2 Z 2 ErbStG nicht zum Tragen kommt.

Bei der Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfalles war demzufolge davon auszugehen, dass es sich um den Erwerb einer zum Nachlass gehörigen Liegenschaft durch Erbanfall an die durch Testament berufenen Erben handelt. Mit dem Tod der Erblasserin und damit im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist an die eingesetzten Erben das im Nachlass befindliche Grundstück angefallen und nicht der für den Verkauf desselben erzielte Kaufpreis. Handelte es sich um den Erwerb einer Liegenschaft, dann ist gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG (entsprechend der Erbquote) ein Drittel des (dreifachen) Einheitswertes der Liegenschaft der Steuerberechnung zugrunde zu legen. Der im Erbschaftssteuerbescheid vom 3. Februar 2005 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für das Grundstück angesetzte anteilige Einheitswertanteil war folglich rechtens. Die mit dem Berichtigungsbescheid vom 16. Februar 2005 vorgenommene "Berichtigung" (Ansatz des anteiligen Verkaufserlöses) erfolgte demzufolge rechtswidrig. Es war daher der Berufung statzugeben

und der (zum Erbschaftsteuerbescheid bloß hinzutretende) Berichtigungsbescheid ersatzlos aufzuheben. In Rechtsbestand steht daher der Erbschaftssteuerbescheid vom 3. Februar 2005 mit dem angesetzten anteiligen Einheitswert der Liegenschaft von 8.902,33 € mit einem daraus sich ergebenden steuerpflichtigen Erwerb von 6. 675 € und einer festgesetzte Erbschaftssteuer von 845,57 € (zur detaillierten Darstellung wird auf diesen Bescheid verwiesen).

Innsbruck, am 14. September 2005