



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L.K., Adressse, vertreten durch RA.P, vom 18. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 19. April 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird mit 43.971,34 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Steuer sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die am 15. März 2003 verstorbene M.S. setzte in ihrem Testament ihren Bruder L.K. als alleinigen Erben ihres gesamten beweglichen und unbeweglichen Vermögens ein. Zudem wurden in diesem Testament noch folgende Vermächtnisse angeordnet:

"4) Die Pfarre X in Y erhält als Legat jenen einmaligen Betrag, der mir als Miete für den Monat nach meinem Ableben an obiger Liegenschaft im Grundbuch H, EZ 625, zusteht, welche derzeit an die Firma Shell AG vermietet ist.

5) Herrn G.H. (21.5.1952), Adresse2, vermache ich ein Sparbuch mit einem Einlagenstand von Schilling einhunderttausend (S 100.000,--) samt allfälliger Zinsen. Darüber hinaus erhält er meinen gesamten Liegenschaftsbesitz im Grundbuch R, EZ 261, samt dem Pensionsbetrieb "Hotel K". Für den Fall, dass sich kein solches Sparbuch in meinem Nachlass befindet, vermache ich Herrn G.H. einen Barbetrag von Schilling einhunderttausend (S 100.000), welcher längstens binnen 14 Tagen nach Rechtskraft der Einantwortungsurkunde zur Zahlung fällig ist. "

Laut Abhandlungsprotokoll erstattete L.K. nachfolgendes (soweit für den Streitfall relevant) wiedergegebenes eidestättige Vermögensbekenntnis:

"A) Aktiva:

1.) Liegenschaften

b) Die Verstorbene war auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 24.5.1998

Alleineigentümerin der Liegenschaft im Grundbuch R , EZ 261, bestehend aus GST-NR 283 und 359 mit einer Gesamtnutzfläche von ca. 6231 m² samt darauf errichtetem Gebäude Hotel K mit der Adresse Ka..

Beim GST-NR 359 samt darauf befindlichem Hotel K handelt es sich um

Betriebsvermögen des Einzelunternehmens M.S.. Der diesbezügliche Buchwert in Höhe von € 69.115,72 ist in der nachfolgend erwähnten Bilanz ausgewiesen und im Punkt Anlagevermögen beinhaltet. Vom Finanzamt wurde der Einheitswert für das GST- NR 359 als Geschäftsgrundstück unter der EZ- AZ 2 mit ATS 2.821.000,-- festgestellt, der dreifache Einheitswert beträgt umgerechnet € 615.030,20.

Laut Gutachten des Herrn Sachverständigen Ing. G. vom 24.10.2003 beträgt der Verkehrswert für dieses Grundstück € 484.300,-- und liegt somit unter dem dreifachen Einheitswert.

Der vom Finanzamt für das GST- NR 283 als landwirtschaftlicher Betrieb unter der EW- AZ 1 festgestellte Einheitswert beträgt 0 €

3) Die Verstorbene war Inhaberin des im Firmenbuch des Landes- als Handelsgericht Innsbruck unter FN Z protokollierten Einzelunternehmens M.S., welches beim Finanzamt Innsbruck unter der Str. Nr. 1/2 geführt wird.

Aus der von Herrn Steuerberater M zum 30.4.2003 erstellten Bilanz ergeben sich folgende Aktiven:

a) Anlagevermögen	€ 73.154,63
b) Umlaufvermögen	€ 7.095,40

B) Passiven:

5) Aus der von Herrn Steuerberater M zum 30.4.2003 erstellten Bilanz des im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Innsbruck unter FN Z protokollierten Einzelunternehmens M.S., welches beim Finanzamt Innsbruck unter der Str. Nr. 1/2 geführt wird, ergeben sich folgende Passiven:

a) Eigenkapital	€ 62.422,78
b) Rückstellungen	€ 2.700,--
c) Verbindlichkeiten	€ 19.630,25

c) Abgleichung:

Bei einer Gegenüberstellung der Aktiven von € 426.177,91
 zu den Passiven von € 189.649,02
 verbleibt ein Reinnachlass von € 236.528,89

Bringt man somit vom reinen Nachlass von € 236.528,89

die angeordneten Legate in Abzug, nämlich:

a) zu Gunsten der Pfarre X € 1.040,--

b) zu Gunsten von Herrn G.H. ATS 100.000,--aus den vorhandenen Sparguthaben
 wertgesichert nach dem VPI 96 gerundet 102.000,--, umgerechnet € 7.412,63,--

c) zu Gunsten von Herrn G.H. die Liegenschaft im Grundbuch R, EZ 261, im
 Buchwert laut Bilanz von € 69.115,72

so verbleibt ein reines Erbvermögen von € 158.960,54

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 19. April 2005 gegenüber dem Erben L.K. (= Bw.) die Erbschaftssteuer mit 45.092,62 € fest (Steuerberechnung siehe Bescheid). Dabei wurde die Bemessungsgrundlage wie folgt ermittelt:

"Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	436,04 €
Wert der übrigen Grundstücke (ho. Anmerkung: Summe der 3- fachen EW der dem Erwerber L.K. zugefallenen Liegenschaften, siehe Gre 1)	128.048,58 €
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	128.484,62 €
Guthaben beim Finanzamt	8.943,11 €
ausländisches Vermögen	157.254,89 €
Betriebsvermögen- Einzelfirma	11.134,31 €
Kosten der Regelung des Nachlasses	- 8.543,10 €
sonstige Kosten	- 127.226,24 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 440,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	169.607,59 €"

Die gegen diesen Erbschaftssteuerbescheid erhobene Berufung wendet sich gegen den Ansatz von "Betriebsvermögen- Einzelfirma" mit 11.134,31 € (errechnet aus dem lt.

Vermögensbekenntnis ausgewiesenen Anlagevermögen + Umlaufvermögen lt. Bilanz minus Buchwert Betriebsgrundstück lt. Bilanz) im Wesentlichen mit der Begründung, der Liegenschaftsbesitz GB R, EZ 261, samt dem Pensionsbetrieb "Hotel K" sei mittels Legat dem G.H. vermacht worden. Die Summe der Passiva lt. Vermögensbekenntnis betrage 189.649,02

€, hingegen seien als "sonstige Kosten" nur der um die Passivpost "Eigenkapital" reduzierte Betrag von 127.226,24 € (= 189.649,02 € minus 62.422,78 €) abgezogen worden. Das unter den Passiven ausgewiesene Eigenkapital sei aber offenkundig ein Negativkapital gewesen, weil es unter den Passiva der Verlassenschaft aufgenommen worden sei. Weiters seien das Legat zu Gunsten der Pfarre X im Betrag von 1.040 € und die nunmehr noch geltend gemachten Erbgangschulden von 1.440 € und Erblasserschulden von 4.445,18 € vom steuerpflichtigen Erwerb von 169.607,59 € abzuziehen, wodurch sich ein solcher von 89.145,32 € (= 169.607,59 € - 11.134,31 € - 62.422,78 € - 1.040 € - 1.440 € - 4.445,18 €, rechnerisch richtig 89.125,32 €) ergebe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2005 folgte das Finanzamt diesem Berufungsbegehren insoweit, als bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage das "Betriebsvermögen- Einzelfirma" im Betrag von 11.134,31 € nicht mehr angesetzt und das Vermächtnis zu Gunsten der Pfarre X im Betrag von 1.040 € und die in der Berufung erstmals geltend gemachten Kosten des Rechtsstreites im Betrag von 1.440 € abgezogen wurden. Der lt. Vermögensbekenntnis bekannt gegebenen Summe der Passiven von 189.649,02 € wurden die in der Berufung zusätzlich geltend gemachten Erblasserschulden von 4.445,18 € zugerechnet, gleichzeitig aber nunmehr die unter Punkt 5) angeführten Passivposten "Eigenkapital" von 62. 422,78 €, "Rückstellungen" von 2.700 € und "Verbindlichkeiten" von 19.630,25 € nicht mehr als abzugsfähige Passiva anerkannt, wodurch sich "sonstige Kosten" laut BVE von - 109.341,17 € (= 189.649,02 plus 4.445,18 € minus 62.422,78 € minus 2.700 € minus 19.630,25 € = 109.341,17 €) ergaben. Diese Änderungen führten in Summe zu einem steuerpflichtigen Erwerb von 173.878,35 €. Die Begründung der Berufungsvorentscheidung lautete wie folgt: *"Der Betrieb Hotel K fällt im Legatsweg an G.H.. Daher können vom Erben keine Betriebspassiva geltend gemacht werden."*

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird als Replik auf die Berufungsvorentscheidung noch Folgendes ausgeführt:

"1.) Zu Unrecht werden Passivposten verringert, die zusätzlich geltend gemachten Passivposten zum Todestag, die vom Steuerberater M. dem Gerichtskommissär bekannt gegeben wurden, nicht voll berücksichtigt.

Die Unternehmensbewertung hat mit den Verbindlichkeiten zum Todestag nichts zu tun. Lediglich zutreffend wurde die Bewertung des legierten liegenden Vermögens nicht in das Inventar wertmäßig aufgenommen.

2.) Die von Herrn G.H. gemäß der Berufung beigeschlossene Auflistung der getilgten Verbindlichkeiten sind im Inventar, ausgenommen die Kosten des Schätzungsgutachtens, nicht enthalten. Sie mindern daher zusätzlich den steuerpflichtigen Erwerb.

Der ausgewiesene Vertreter hat daher mit gleicher Post Herrn G.H. um Aufklärung der einzelnen Positionen und Belegnachweis hierfür gebeten, da er in dieser Angelegenheit erst sehr spät hinzu trat. Es wird daher die Berufung und der Berufungsantrag aufrecht erhalten."

Augenscheinlich veranlasst durch obigen vorletzten Absatz hat das Finanzamt mit der Berufungsvorlage vorerst zugewartet und erst mit Vorlagebericht vom 3. Juli 2008 die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Streitpunkte bleibt vorerst festzuhalten, dass bereits das Finanzamt mit der Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2005, dies geht aus der Ermittlung der Bemessungsgrundlage deutlich hervor, dem Berufungsbegehren dahingehend gefolgt ist, dass das "Betriebsvermögen - Einzelfirma" im Betrag von 11.134,31 € nicht mehr angesetzt bzw. das Legat zugunsten der Pfarre X von 1.040 € und die geltend gemachten Kosten des Rechtsstreites im Betrag von 1.440 € als Abzugsposten berücksichtigt worden sind. Aber auch die in der Berufung geltend gemachten und unter Punkt 2 des Vorlageantrages nochmals angeführten "Erblasserschulden" von 4.445,18 € wurden vom Finanzamt bereits im Rahmen der abgezogenen "sonstigen Kosten" von 109.341,17 € als weitere Passivposten berücksichtigt und damit dem diesbezüglichen Berufungsbegehren entsprochen, ergibt sich dies doch aus folgender Berechnung:

Summe der Passiven laut Vermögensbekenntnis	189.649,02 €
+ Erblasserschulden lt. Berufung	4.445,18 €
- Eigenkapital - Rückstellungen - Verbindlichkeiten	- 62.422,78 € - 2.700,--€ - 19.630,25 €
"sonstige Kosten" lt. BVE daher	109.341,17 €

Diese Darstellung lässt aber des weiteren erkennen, dass vom Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung nunmehr neben dem "Eigenkapital" auch die anderen unter Punkt 5. angesetzten Passiven lt. Vermögensbekenntnis, die laut Bilanz die "Passiva" des dem G.H. vermachten Einzelunternehmens bildeten, nicht mehr als "sonstige Kosten" abgezogen wurden.

Unter Übernahme des dem Berufungsbegehren stattgebenden Teiles der Berufungsvorentscheidung als integrierender Bestandteil dieser Berufungsentscheidung verbleibt zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens als alleiniger Streitpunkt die Abklärung der Frage, ob das Finanzamt zu Recht bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes des Bw. (Erben) diese lt. erstellter Bilanz zum 30. April 2003 unter den "Passiva" des Einzelunternehmens der Erblasserin angeführten Positionen (positives) "Eigenkapital, Rückstellungen und Verbindlichkeiten" von den Passiven lt. Vermögensbekenntnis in Abzug gebracht und damit an "sonstige Kosten" nur den Betrag von 109.341,17 € abgesetzt hat.

Gemäß § 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.

Vermächtnis ist eine letztwillige Zuwendung, die nicht in der Hinterlassenschaft eines Erbteils besteht, sondern es wird nur eine einzelne Sache oder mehrerer Sachen, eine Summe oder ein Recht zugedacht. Gegenstand eines Vermächtnisses kann gemäß § 653 ABGB alles sein, was im gemeinen Verkehre steht (OGH vom 5.11.1996, 10 Ob 2335/96x, NZ 1997, 365).

Gemäß § 684 ABGB erwirbt der Legatar regelmäßig gleich nach dem Tod des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis. Dieses wird durch den Anfall ohne Rechtshandlung des Vermächtnisnehmers erworben. Allerdings steht dem Vermächtnisnehmer eine ausdrückliche Annahme oder Ausschlagung frei. Das Vermächtnis ist vom Erben zu erfüllen, er ist damit beschwert.

An Sachverhalt besteht kein Streit darüber, dass die Erblasserin in ihrem Testament den Bw. als Erben eingesetzt und daneben noch Vermächtnisse angeordnet hat. Neben einem Sparbuch mit einem Einlagenstand von 100.000 S oder einem Geldvermächtnis in dieser Höhe vermachte die Erblasser dem G.H. die gesamte Liegenschaft im Grundbuch R, EZ 261, samt dem darauf von ihr als Einzelunternehmen geführten Pensionsbetrieb "Hotel K" (= Spezialvermächtnis). In der vom Steuerberater erstellten Bilanz zum 30. April 2003 waren unter den Aktiva folgende Bilanzpositionen ausgewiesen: Anlagevermögen (Sachanlagen: 73.138,64 €, Finanzanlagen 15,99 €) Umlaufvermögen (Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: 2.464 €, sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände 4.631,40 €, Kassenbestand 458,49 €) und (transitorische) Rechnungsabgrenzungsposten 4.044,51 €. Die Passiva bildeten das Eigenkapital (62.422,78 €), Rückstellungen (2.700 €) und Bank-Liefer/Leistungs- und sonstige Verbindlichkeiten (19.630,25 €). Das bilanzielle Eigenkapital ergibt sich aus der Differenz der Buchwerte aller Aktiven abzüglich der Schulden. Diese Bilanzansätze zeigen auf, dass es sich bei diesem Eigenkapital entgegen der Annahme in der Berufung nicht um ein "Negativkapital" gehandelt hat. Der begehrte Abzug des "Eigenkapitals" als Passivpost kommt somit schon aus diesem Grund nicht in Frage. Überdies stellt das Eigenkapital eines Einzelunternehmers kein selbständiges Recht und damit weder eine echte Forderung noch eine echte Verbindlichkeit dar.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Aus den Abs. 4 bis 6 sowie des Abs. 8 des § 20 ErbStG ergibt sich im Zusammenhang mit Abs. 1 der Gesetzesstelle das die Erbschafts- und Schenkungssteuer beherrschende Bereicherungsprinzip (vgl. z.B. VwGH 25.3.1985, 83/1570005, vom 14.1.1988, 86/16/0035 und vom 26.6.1997, 96/1670180). Dieses Prinzip besagt, dass nur der dem Erwerber tatsächlich verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliegt (vgl. VwGH vom 30.8.1995, 95/1670172, 0173 und vom 20.2.2003, 2002/16/0008).

Angewandt auf den Streitfall bedeutet dies, dass der Erwerb von Todes wegen des Bw. vom Erwerb von Todes wegen des Vermächtnisnehmers G.H. auseinander zu halten ist. Dies führt unter Beachtung des Bereicherungsprinzips dazu, dass jene im eidesstättigen Vermögensbekenntnis unter den Aktiven und Passiven angeführten Positionen, die auf die vermachte Liegenschaft samt Hotelbetrieb entfallen, den eigenständig zu versteuernden Erwerb dieses Vermächtnisnehmers bilden. Zu Recht wurden daher vom Finanzamt die in der Bilanz des Einzelunternehmens angeführten Passivposten (neben dem Eigenkapital noch Rückstellungen von 2.700 € und Verbindlichkeiten von 19.630,25 €) nicht als den Erwerb des Bw. reduzierende Verbindlichkeiten angesehen, gingen diese doch neben dem Betriebsgrundstück und den sonstigen Aktiven als dem vermachten Einzelunternehmen zugehörige Wirtschaftsgüter auf den Vermächtnisnehmer G.H. als Ganzes über. Gegenteiliges wurde in der Berufung bzw. im Vorlageantrag auch gar nicht behauptet geschweige denn nachgewiesen. Der in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Abzug der "sonstigen Kosten" im Betrag von 109.341,17 € (= Summe der Passiva lt. Vermögensbekenntnis 189.649,02 € plus die zusätzlichen Erblasserschulden von 4.445,18 €, abzüglich Eigenkapital von 62.422,78 €, der Rückstellungen von 2.700 € und der Verbindlichkeiten von 19.630,25 €) war folglich rechtens, trug doch damit das Finanzamt dem Umstand Rechnung, dass die zum vermachten Einzelunternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter letztlich nicht beim Erwerb von Todes wegen des Bw. verblieben und deshalb keine Bereicherung, aber auch keine Belastung des Bw. herbeiführten. Gleiches muss aber auch für das am Steuerkonto des vermachten Einzelunternehmens laut Buchungsmitteilung vom 18. Oktober 2004 bestehende FA-Steuerguthaben gelten, führte dieses doch ebenfalls als ein Wirtschaftsgut des Einzelunternehmens zu keiner beim Erwerb des Bw. eintretenden Bereicherung. Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist nach Ansicht der Berufungsbehörde zweiter Instanz demzufolge das "Guthaben beim Finanzamt" im Betrag von 8.943,11 € nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Der Berufung war unter Übernahme der stattgebenden Teile der Berufungsvorentscheidung, die einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden, im Ergebnis teilweise statzugeben.

Dies führt zu folgender Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	436,04 €
Wert der übrigen Grundstücke	128.048,58 €
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	128.484,62 €
ausländisches Vermögen	157.254,89 €
Kosten der Regelung des Nachlasses	- 8.543,10 €
Kosten des Rechtsstreites	- 1.440,00 €

sonstige Kosten	- 109.341,17 €
Vermächtnis	- 1.040,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 440,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	164.935,24 €

Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse III) 24 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 164.935 € ergibt	39.584,40 €
Zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 128.484 € ergibt	4.496,94 €
Begünstigung für land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 27,5 % von 436,00 €, höchstens jedoch	- 110,00 €
Erbschaftssteuer	43.971,34 €

Innsbruck, am 31. Oktober 2008