

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Csaszar und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helga Christian, Dr. Gernot Wolfsgruber und Ing. Johann Zötsch über die Berufung des Z, vertreten durch Dr. Walter Zaversky, 8720 Knittelfeld, Schmittstraße 13, vom 29. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes G vom 21. Jänner 2003 betreffend Erbschaftssteuer 2002 im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus nach der am 18. Jänner 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird mit 9.595,61 € festgesetzt.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Verlassenschaftsverfahren nach dem am 17. Juli 2002 verstorbenen K erließ das Finanzamt G am 21. Jänner 2003 für den Erwerb des Hälftenanteiles des Nachlasses einen Bescheid über Erbschaftssteuer in Höhe von 9.868,82 € an den Berufungswerber, im Folgenden kurz Bw. genannt. Im Nachlassvermögen befanden sich unter anderem unter der EZ E land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit einem Einheitswert von 17.732,17 €, ein Wohnungswert von 4.869,08 €, Anteilsrechte an der S Waldgenossenschaft mit einem Einheitswert von 4.407,66 € und an der Agrargemeinschaft G. mit einem Einheitswert von 308,31 €.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass für den landwirtschaftlichen Betrieb die Befreiung nach § 15a ErbStG offenbar nicht zur Anwendung gelangte, weil der Betrieb an den Bw. verpachtet war und verpachtete Betriebe, die beim Verpächter zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, nicht unter die Befreiungsbestimmung fallen. Bei Behandlung von landwirtschaftlichen Pachtverträgen zwischen nahen Angehörigen werde aber der jährliche Pachtzins weder beim Pächter als Ausgabe noch beim Verpächter als Einnahme steuerrechtlich angesetzt. Demnach hatte der Verpächter und Erblasser keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und wäre die Befreiungsbestimmung anzuwenden. Zum Pachtverhältnis wurde ausgeführt, dass der Erblasser keine Nachkommen hinterließ und seine Nichte, die Ehegattin des Bw., mit dem Bw. im Jahre 1982, als der Verpächter bereits 76 Jahre alt war, den ersten Pachtvertrag abgeschlossen hat. Die Ehegattin des Bw. sei zwischenzeitig verstorben. Laut dem zuletzt abgeschlossenen Pachtvertrag bezog der Verpächter einen Pachtzins von monatlich S 2.000,-- , volle Verpflegung und es verblieben ihm und einem Ehepaar eigene Räumlichkeiten in dem mitverpachteten Wohnhaus.

In eventu, falls seiner Argumentation nicht gefolgt werden könne, mache er Investitionen geltend, die in den letzten Jahren auf dem ererbten landwirtschaftlichen Betrieb in Höhe von 30.000,00 € von ihm getätigt worden seien. Es handle sich dabei um die Kosten für die Errichtung einer Doppelgarage mit Werkstatt, um Aufwendungen für einen Kraneinbau und einen Stallzubau. Dieser Betrag stelle eine Forderung gegen den Erblasser dar und müsse bei der Bemessung der Erbschaftssteuer Berücksichtigung finden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 17. Oktober 2003 wurde das Begehr abgewiesen. Die Entscheidung wurde damit begründet, dass die Einkünfte des Übergebers unter die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft fallen müssen und wurde auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. November 2002, ZI. 10 0101/9-IV/10/02, verwiesen, wonach der Freibetrag nicht gewährt werden kann, wenn im Zeitpunkt des Erwerbs der landwirtschaftliche Betrieb verpachtet ist und der Übergeber keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezieht. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Schulden wurde festgestellt, dass eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen muss, die am Stichtag der Forderung geltend gemacht werden muss.

Mit Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass die Erlassmeinung nicht anwendbar wäre, weil der Erblasser am 17. Juli 2002 verstorben sei, die Tagsatzung am 18. Oktober 2002 stattgefunden habe und der Nachlass rechtskräftig am 30. Oktober 2002 eingeantwortet worden sei.

Für die Waldgrundstücke und die agrargemeinschaftlichen Anteilsrechte sei aber jedenfalls ein Freibetrag nach § 15a ErbStG anzusetzen, weil diese nicht verpachtet wurden. Die

Ausweisung der Forderung für Investitionen sei unterblieben, weil dem Bw. die Geltendmachung gegen ihn selbst als Haupterben und seine Kinder als Miterben nicht notwendig erschienen sei. Die Investitionen habe er aus Krediten finanziert, für die der Erblasser die Pfandhaftung mit der nachlasszugehörigen Liegenschaft übernommen hat.

Weiters wurde ausgeführt, dass es nicht im Sinne des Gesetzgebers und der Finanzbehörden sein kann, dass anlässlich der Vererbung eines ländlichen Betriebes durchschnittlicher Größe an Verwandte der Steuerklasse V eine Gesamtsteuerbelastung von nahezu 20.000,00 € anfällt.

Vom Bw. wurde der zuletzt abgeschlossene Pachtvertrag vom 30. Dezember 1992 vorgelegt, nach dem die EZ E bis auf ein Waldgrundstück für die Dauer von weiteren 10 Jahren an den Bw. zu im Wesentlichen gleich bleibenden Bedingungen verpachtet wurde.

In Hinsicht auf die geltend gemachten Investitionskosten hielt der unabhängige Finanzsenat dem Bw. vor, dass nach § 8 des Pachtvertrages bauliche Veränderungen und Investitionen an die vorherige schriftliche Zustimmung des Verpächters gebunden sind, anlässlich welcher Ablöse oder Wiederherstellung zu vereinbaren ist, und wurde der Bw. ersucht, solche Abmachungen und Rechnungen vorzulegen. Der Bw. übermittelte Rechnungen, die seine Investitionskosten belegen sollten und führte aus, dass die Zustimmung zu den Investitionen mündlich erteilt worden, die schriftliche Zustimmung nie als Vertragsinhalt beabsichtigt worden sei und diese Art der Zustimmung bei Verpachtungen im Familienverband absolut unüblich sei. Der Vertrag sehe auch nicht vor, dass für ein Abgehen von der Schriftform ebenfalls Schriftform erforderlich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 15 a ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 € (Freibetrag) steuerfrei.

Zum Vermögen zählen – neben bestimmten Mitunternehmeranteilen und Kapitalanteilen – nach Abs. 2 Z 1 leg. cit. nur inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen.

Begünstigt sind damit inländische Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen.

Voraussetzung für den Ansatz dieses Freibetrages ist damit beim Zuwendenden das Vorliegen eines Betriebes, mit dem Gewinneinkünfte erzielt werden. Besteht kein Betrieb mehr, weil zB eine Verpachtung vorliegt, die als Betriebsaufgabe zu qualifizieren ist, so handelt es sich um Privatvermögen, das lediglich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen kann.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob es infolge der langjährigen Verpachtung bereits zu einer Betriebsaufgabe gekommen ist und beim Erblasser seit geraumer Zeit nur mehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorgelegen sind oder ob es um den todeswegigen Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes geht, aus dem der Erblasser Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hat.

Dabei ist es nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 4.12.2003, 2002/16/0246), auf dessen Erkenntnis sich der Bw. bezieht, nicht notwendig, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hat. Zur "Unmittelbarkeit" gibt es keine weiteren Ausführungen, weil der Schwerpunkt des Erkenntnisses in der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei der Übergabe eines bäuerlichen Betriebes liegt. Im Wesentlichen wird das Erkenntnis hinsichtlich des § 15 a ErbStG aber so zu verstehen sein, dass die Tatsache der Verpachtung allein nicht ausreicht, den Steuerfreibetrag nach § 15 a ErbStG zu versagen, sondern dass Ermittlungen durchzuführen sind, ob nach den von der Lehre und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geschaffenen Kriterien von einer Betriebsaufgabe zu sprechen ist, wobei sicherlich ein strenger Maßstab anzulegen sein wird, weil bei der Verpachtung eines Betriebes im Regelfall nicht von einer Betriebsaufgabe auszugehen ist.

In der Regel ist nach ständiger einkommensteuerrechtlicher Lehre und Rechtsprechung (Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 24 EStG 1988, Tz 34; Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar, § 24, Rz 155) die Verpachtung eines Betriebes grundsätzlich noch keine Aufgabe des Betriebes. Eine Betriebsverpachtung ist jedoch dann als Betriebsaufgabe zu behandeln, wenn die konkreten Umstände objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses nicht mehr weiterzuführen (VwGH 18.6.1979, 3345/78). Maßgeblich sind die objektiv erkennbaren, äußeren Verhältnisse, einer subjektiven Absichtserklärung des Betriebsinhabers kommt keine entscheidende Bedeutung zu (VwGH 15.2.1983, 82/14/0118, 0130).

Aus dem Akteninhalt ist zu entnehmen, dass der Erblasser beim Abschluss des ersten Pachtvertrages mit seiner Nichte bereits 76 Jahre, beim Abschluss des zweiten Pachtvertrages mit dem Bw. am 30. Dezember 1992 bereits 86 Jahre alt war, Pensionseinkünfte von der SVA der Bauern bezog und kurz vor seinem Tod im 96. Lebensjahr unter Sachwalterschaft stand.

Die beiden unmittelbar hintereinander abgeschlossenen Pachtverträge auf jeweils 10 Jahre unterscheiden sich nur in einigen Punkten voneinander: Beim zweiten Vertrag wird der Pachtzins in gleicher Höhe festgesetzt, auf eine Wertsicherung wird allerdings verzichtet. Auf eine Inventarliste, die beim ersten Pachtvertrag, eine Aufzählung der Maschinen und Tiere beinhaltete, die bei Pachtende zurückzugeben sind, wurde ebenfalls verzichtet. Neu wurde ein Kündigungsgrund auf Seiten des Pächters eingeräumt, der es ihm erlaubt, das Pachtverhältnis vorzeitig aufzukündigen, wenn er aus nachweisbar gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage ist, die ordnungsgemäße Bewirtschaftung der Pachtliegenschaft zu gewährleisten.

Mitverpachtet wurden wiederum auch alle Baulichkeiten und wurde als Ausnahme davon ein Wohnrecht für den Erblasser und ein anderes Ehepaar (auch für das neu errichtete Wohnhaus) eingeräumt und die volle Verpflegung gewährleistet. Ebenfalls gleich blieb die Vereinbarung, dass ein Waldgrundstück nicht mitverpachtet wird. Die Anteilsrechte an der Waldgenossenschaft und der Agrargemeinschaft sollen - nach Angaben des Bw. - beim Erblasser verblieben sein.

Vier Monate vor Abschluss des zweiten Pachtvertrages, am 12. August 1992, errichtete der Erblasser das bis zuletzt gültige Testament, wonach der Bw. und dessen zwei Kinder das Anwesen erben sollten und traf darin auch Regelungen, womit die Liegenschaften im Familienbesitz bleiben sollten.

Betrachtet man den vorliegenden Fall, so sprechen die 20-jährige durchgehende Verpachtung, der Erhalt der Pensionseinkünfte, das Alter des Erblassers bei den Verpachtungen (76 und 86 Jahre), die vereinbarten Ausgedingsleistungen, das Fehlen von Kündigungsgründen vor allem auf Seiten des Verpächters dafür, dass der Erblasser den Betrieb bereits lange vor seinem Tode aufgegeben hat. Auch die Tatsache, dass beim zweiten Pachtvertrag keine Inventarliste mehr erstellt wurde, die ein Verzeichnis des toten und lebenden Inventares enthielt, das bei Pachtende zurückzustellen ist, und die Feststellung in der Verlassabhandlung, dass dem Erblasser gehöriges, lebendes oder totes Inventar zufolge langjähriger Verpachtung nicht vorhanden ist bzw. im Eigentum des Bw. steht und dass der Pächter offensichtlich Investitionen auf eigene Kosten tätigen konnte, ohne dass eine schriftliche Abmachung über eine Ablöse oder Wiederherstellung – wie im Pachtvertrag vereinbart – erfolgte, legen ebenfalls die Schlussfolgerung nahe, dass der Erblasser den Betrieb bereits aufgegeben hat.

Der Verwaltungsgerichtshof sah ein Ruhen des Betriebes und damit keine Betriebsaufgabe zB dann als gegeben an, wenn der Verpächter die Absicht hatte, den Betrieb in **absehbarer Zeit** wieder aufzunehmen und weiterzuführen (VwGH 26.4.1989, 88/14/0096). Diesem Erkenntnis lag aber eine kurzfristige Verpachtung von 16 Monaten zu Grunde und kann mit dem vorliegenden Sachverhalt (eine immerhin 20 Jahre dauernde Verpachtung ab dem 76 Lebensjahr) nicht verglichen werden.

Bei Würdigung der vorliegenden Umstände wird daher geschlossen, dass spätestens beim Abschluss des zweiten Pachtvertrages im Dezember 1992 beim Erblasser von einer Betriebsaufgabe zu sprechen ist und er ab diesem Zeitpunkt keine Einkünfte aus einer Landwirtschaft mehr bezog, weil er zum Zeitpunkt dieser zweiten Verpachtung bereits 86 Jahre alt war und das Gesamtbild der Vorgänge mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter diesen Betrieb nicht mehr selbst auf eigene Rechnung und Gefahr führen wollte (vgl. VwGH 22.05.1996, 92/14/0142). Offensichtlich wollte er sich seinen Lebensabend sichern ohne das Eigentum an seinen Liegenschaften zu Lebzeiten aus der Hand zu geben und sollte danach laut Testament ihr Verbleib innerhalb der Familie sichergestellt sein.

Auch die Tatsache, dass der Bw. Investitionen an den Gebäuden getätigt hat, für die er Kredite aufnahm und für die der Erblasser einer grundbürgerlichen Sicherstellung zustimmte, kann im Hinblick darauf, dass es – wie im Pachtvertrag vorgesehen - keine schriftliche Vereinbarung über eine Ablösezahlung gab, und auf die Feststellungen im Verlassverfahren nicht als Indiz dafür gesehen werden, dass noch eine Betriebsfortführung in Betracht gezogen wurde, sondern zeigt diese vielmehr, dass auch von Seiten des Bw. mit einer Änderung der Verhältnisse in der Betriebsführung nicht gerechnet worden ist. Auch wenn der Verwaltungsgerichtshof in seinem vom Bw. zitierten Erkenntnis offenbar davon ausgeht, dass auf Seiten des Übergebers nicht unmittelbar vor dem Übergabestichtag Einkünfte aus den betrieblichen Einkunftsarten vorliegen müssen, so kann daraus keineswegs geschlossen werden, dass der Verwaltungsgerichtshof eine zumindest seit 10 Jahren bestehende Änderung der Einkunftsart für unbeachtlich halten würde.

Dass sich der Erblasser ein Waldgrundstück zurückbehalten hat, spricht ebenfalls nicht gegen eine Betriebsaufgabe sondern für sie. Einerseits ist das Waldgrundstück im Verhältnis zur Gesamtliegenschaft (20 ha) sehr klein (2.300 m²) und spielt daher eine untergeordnete Rolle, andererseits dokumentiert diese Tatsache den wohl altersbedingt getroffenen Entschluss, sich nicht mehr selbst um den Betrieb kümmern zu können und nur die Bewirtschaftung eines kleinen Waldes nicht aus der Hand zu geben. Der Einheitswertanteil des nicht mitverpachteten Waldes beträgt zum 1. Jänner 1988 1.000 S oder 72,67 € und ist, da er nicht mitverpachtet wurde, nach § 15 a ErbStG begünstigungsfähig. Diesbezüglich war der Berufung daher stattzugeben.

Die vorliegende Agrargemeinschaft und Waldgenossenschaft sind Körperschaften, in deren Eigentum verschiedene Liegenschaften stehen. Mitglieder dieser Gemeinschaften sind die Eigentümer von Stammsitzliegenschaften. Diese Anteilsrechte sind bei der Bewertung der Stammsitzliegenschaft, beim Einheitswert, im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 6 BewG nicht mitumfasst und sind diese separat zu bewerten. Die Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind beim Beteiligten – Substanzgenussrechten vergleichbar – Einkünfte aus Kapitalvermögen. Ist jedoch die Beteiligung dem Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirtes zuzurechnen, liegen auf Grund der Subsidiarität Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor (VwGH 15.12.1987, 86/14/0171). Damit ist klargestellt, dass die Anteilsrechte das Schicksal der Stammsitzliegenschaft teilen. Wegen ihres inneren Zusammenhangs, ihrer Gebundenheit an die Stammsitzliegenschaft gehören sie zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen oder – je nachdem, ob eine Betriebsaufgabe vorliegt oder nicht, - zum Privatvermögen. Da im gegenständlichen Fall von einer Betriebsaufgabe auszugehen ist, die Anteilsrechte zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, sind die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 15 a Abs. 2 Z 1 ErbStG nicht gegeben. Allerdings ergibt sich auf Grund der Rechtsqualität der Anteilsrechte, dass die angesetzten Werte bei der Zuschlagsregelung nach § 8 Abs. 4 ErbStG nicht zu berücksichtigen sind, weshalb hinsichtlich der Berechnung der Erbschaftssteuer eine Korrektur erfolgte.

Der Hinweis auf die Praxis des den Erblasser veranlagenden Finanzamtes ist nicht zielführend, da auch bei einer Veranlagung der Einkünfte des Erblassers als land- und forstwirtschaftliche, für das Finanzamt Graz-Umgebung und auch den unabhängigen Finanzsenat gemäß § 116 BAO keine Bindungswirkung an den Einkommensteuerbescheid besteht. Die Einreichung eines bestimmten Gewinnes unter eine bestimmte Einkunftsart im Einkommensteuerbescheid gehört – im Gegensatz zum Feststellungsbescheid – nicht zum Spruch, sondern nur zur Begründung des Bescheides: von dieser Einreichung kann deshalb auch keine bindende Rechtskraftwirkung ausgehen (VwGH 9.4.1997; 95/13/0145).

Wird zwar die Veranlagung zumeist ein wichtiges Indiz bei der Beurteilung darstellen, so ist doch eine eigenständige Würdigung vorzunehmen. So hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14. September 1988, 87/13/0100 ausgeführt, dass die ab dem Zeitpunkt einer zu unterstellenden Betriebsaufgabe infolge einer langfristigen Verpachtung erzielten Einkünfte solche aus Vermietung und Verpachtung sind, auch wenn das Finanzamt fälschlicherweise diese über viele Jahre hindurch als betriebliche Einkünfte qualifiziert und den Veranlagungen zu Grunde gelegt hat.

Auch das Datum des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen ist in diesem Fall nicht von Bedeutung, weil Erlässe und Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen mangels

Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139) und im Übrigen der Verweis des Finanzamtes wohl eher auf einen Erlass vom 14. Dezember 1999 hinzielen sollte.

Was die im Berufungsverfahren erst geltend gemachten Investitionskosten betrifft, ist festzustellen, dass in der Verlassabhandlung - aus welchen Gründen auch immer – keine Forderung an den Nachlass festgestellt wurde und sogar ausdrücklich festgehalten wurde, dass die intabulierten Kredite den Bw. persönlich treffen. Schulden und Lasten können zwar in jeder Phase des Steuerverfahrens geltend gemacht werden, doch sind sie im Sinne des § 20 ErbStG dann nicht abzugsfähig, wenn sie nicht mit dem Erwerb zusammenhängen oder nicht in der Person des Erblassers entstanden sind. Für die Frage der Abzugsfähigkeit der Investitionskosten hat es daher im gegenständlichen Fall darauf anzukommen, ob eine solche Verpflichtung zur Abgeltung dem Grunde nach bereits zu Lebzeiten des Erblassers entstanden ist (VwGH 6.6.1974, ZI 1559/73) und damit eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass bestand.

Nach den Pachtvertragsbestimmungen (§ 8) sind bauliche Veränderungen und Investitionen an die vorherige schriftliche Zustimmung des Verpächters gebunden, anlässlich welcher Ablöse oder Wiederherstellung zu vereinbaren ist. Der Bw. wurde aufgefordert diesbezüglich einen Nachweis zu erbringen. Dies wurde damit beantwortet, dass eine schriftliche Abmachung nicht existiert und eine schriftliche Zustimmung für getätigte Investitionen nie als Vertragsinhalt beabsichtigt war und bei Verpachtungen im Familienverband auch absolut unüblich sei. Dem ist entgegen zu halten, dass beide Verträge den Eindruck vermitteln, dass nicht nur ein Standardformular unterfertigt wurde, sondern dass bewusst bestimmte Vertragsbestimmungen ausgeschlossen und andere ergänzt wurden, so dass geschlossen wird, dass die Vertragsbestimmungen dem Willen der Vertragspartner entsprachen und auch trotz Bestehens einer familiären Beziehung auf schriftlich festgelegte Vertragsbedingungen, wie sie auch zwischen Fremden üblich sind, Wert gelegt wurde.

Für die vom Bw. getätigten Investitionen wurden von ihm Kredite aufgenommen und ist er allein als Schuldner dieser Kredite anzusehen, was auch in der Verlassabhandlung festgestellt wurde. Den Erblasser traf keine persönliche Mithaftung. Dass die Kredite auf der Liegenschaft sichergestellt wurden und der Erblasser dazu seine Einwilligung erteilte, ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass der Bw. die Liegenschaft zunächst bewirtschaften und später erben sollte, bedeutet aber nicht, dass den Erblasser eine persönliche Leistungsverpflichtung zur Rückzahlung der Kredite oder Abstattung der Investitionskosten traf. Da eine diesbezügliche Verpflichtung des Erblassers nicht nachgewiesen worden ist, konnten auch die vorgelegten Rechnungen zu keiner Passivpost bei der Ermittlung der Erbschaftssteuer führen.

Wenn der Bw. darauf hinweist, dass die gesamte steuerliche Belastung für den Erbanfall für ihn und seine Kinder ca. 20.000,00 € beträgt und er darin seine Existenz bedroht sieht, muss entgegnet werden, dass Billigkeitsüberlegungen wohl bei der Einhebung der Abgaben, nicht aber bei der Festsetzung der Abgaben eine Rolle spielen können.

Aus den angeführten Überlegungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Erbschaftssteuer:

Steuerpflichtiger Erwerb lt. Bescheid	41.884,17 €
- Freibetrag nach § 15 a ErbStG	- 109,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	41.775,17 €
§ 8 Abs. 1 ErbStG 20% von 41.775,00	8.355,00 €
§ 8 Abs. 4 ErbStG 3,5% von 38.589,00	1.350,61 €
§ 8 Abs. 6 ErbStG 23,5% von 26.489,00 aber höchstens	- 110,00 €
Erbschaftssteuer	9.595,61 €

Graz, am 18. Jänner 2006

Für die Richtigkeit

der Ausfertigung: