



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I.A, Adresse, vertreten durch StB.A, vom 29. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. Juni 2010 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird mit 2.711,00 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Steuerberechnung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlungsprotokoll in der Verlassenschaftssache nach dem am X.2005 verstorbenen W vermachte der Verstorbene seiner Tochter I.A die in einer Liegenschaftsbewertung vom Y.2003 aufscheinenden Grundstücke 9 mit 708,13 m², 10 mit 684,09 m² und 12 mit 739,70 m² sowie das Gst. 146 mit 2.395 m², aus EZ 1 bzw. 2 KG Z.

Laut Vertrag vom 27.10.2009/ 1.2.2010 übertrug die Alleinerbin K entsprechend ihrer Verpflichtung aus dem Testament ihres Vaters W als Legatserfüllung der I.A die neu gebildeten Gst 871 mit 812 m², 872 mit 685 m², 873 mit 440 m² und 874 mit 382 m² aus EZ 2 KG Z, sowie das Gst 146 mit 2.395 m² aus EZ 1 KG Z.

Unter Übernahme der in einer EW- Mitteilung (ausgefertigt am 26. Jänner 2010 und bezogen auf diese zwischen K und I.A vereinbarten Übertragung) bekannt gegebenen Einheitswerte wurde mit dem Erbschaftssteuerbescheid vom 11. Juni 2010 für diesen Erwerb von Todes wegen nach W gegenüber I.A (im Folgenden: Bw) von einem steuerpflichtigen Erwerb von 92.150 € bzw. von einem steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke von 94.350 € die Erbschaftsteuer mit 7.416,00 € festgesetzt.

Gegen diesen Erbschaftssteuerbescheid wendet sich die Berufung im Wesentlichen mit dem Vorbringen, da die Übertragung der Grundstücke in Erfüllung des im Testament angeordneten Legates erfolgt sei, könne nicht der aktuelle Einheitswert der Liegenschaften (1.1.2010), sondern jener zum Todestag bzw. die zu diesem Zeitpunkt gültigen Einheitswerte der Bemessung zugrunde gelegt werden. Der einfache Einheitswert aller vom Erblasser der Erbin K übertragenen (zum Teil als land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewerteten) Liegenschaften betrage lt. EW- Mitteilung vom 5. 8. 2005 € 33.938,22. Als steuerlicher Wert für die vermachten Liegenschaften möge der darauf entfallende Anteil vom dreifachen Einheitswert angesetzt werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, bereits im Testament vom 4.3.2003 sei vereinbart gewesen sei, dass eine Vermessung der Liegenschaften nach dem Ableben zu erfolgen habe. Diese Vermessung der Grundstücke sei nach dem Tod des Erblassers durchgeführt worden und werde mit dem Vertrag vom 27.10.2009 auch bekundet. Aus Pkt. 7 des gegenständlichen Vertrages ergebe sich die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer.

Die Bw. beantragte daraufhin die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird ausgeführt, dass der Wert des zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunktes anzusetzen sei. Das sei im Falle der Erfüllung des Legates der 1.1 vor dem Todestag, also der Wert zum 1.1.2005. Der auf Anfrage des Notars am 5.8.2005 vom Lagefinanzamt erstellten EW- Mitteilung sei zu entnehmen, dass der (dreifache) Einheitswert aller der Erbin K zugefallenen Grundstücke 101.814,66 € betrage. Daher sei aus diesem Gesamtwert der anteilige Wert jener Liegenschaften zu ermitteln, den die Erbin an die Bw. als Vermächtnis herausgeben musste. Dieser Wert sei als Bemessungsgrundlage für den streitgegenständlichen Bescheid anzusetzen. Eine detaillierte genaue Aufteilung des Einheitswertes bleibe dem für die Bewertung zuständigen Finanzamt vorbehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftssteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG idF vor dem BGBl. I Nr. 2007/9 der Erwerb von Todes wegen. Gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Vermächtnis.

Nach der grundsätzlichen Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers, soweit nicht einer der in lit. a bis h angeführten Sondertatbestände in Betracht kommt. Ein solcher Ausnahmefall im Sinn des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a bis h ErbStG liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

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

Nach § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländische 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 vorausgehenden Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wert oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Die Bw. bestreitet die Rechtmäßigkeit der festgesetzten Bemessungsgrundlagen (steuerpflichtiger Erwerb bzw. steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke) mit dem Vorbringen, bei Erfüllung eines Legates sei das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der auf den dem Entstehen der Steuerschuld (Todestag des Erblassers) unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Auf Anfrage des Notars vom 3. August 2005 um Bekanntgabe des Einheitswertes für Erbschaftssteuerzwecke (Erb 5) habe das Lagefinanzamt am 5. August 2005 die betreffend der Liegenschaften des W festgestellten (einfachen) Einheitswerte mit 33.938,22 € mitgeteilt.

Der dreifache Einheitswert sei im Verlassenschaftsprotokoll nach dem Verstorbenen als Wert aller der Erbin zugefallenen Grundstücke angeführt. Aus diesem Gesamtwert sei anteilig der Wert für die Grundstücke zu ermitteln, welche die Erbin an die Vermächtnisnehmerin als Legat herausgeben habe müssen.

Dem Berufungsvorbringen ist vorerst darin beizupflichten, dass bei Vermächtnissen die Steuerschuld nach Grund und Betrag auf den Zeitpunkt des Erbfalles zurückzubeziehen ist. Zu besteuern ist somit der der Vermächtnisnehmerin angefallene und nicht ausgeschlagene Anspruch, von der Erbin den vermachten Gegenstand zu fordern. Es kommt deshalb auch für die erbschaftssteuerrechtliche Bewertung auf den Anspruch an, wie er mit dem Tod des Erblassers entstanden ist (VwGH 25.3.1985, 83/15/0005; Fellner, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 12 ErbStG, Rz 8). Außerdem trifft zu, dass laut EW- Mitteilung vom 5. August 2005 für alle dem Verstorbenen zugerechneten Liegenschaften (drei wirtschaftliche Einheiten) die zuletzt festgestellten (einfachen) Einheitswerte in Summe 33.938,22 € ergaben. Wenn nun die Berufung daraus ableitet, als steuerlicher Wert für die vermachten Liegenschaften sei ein aliquoter Anteil vom dreifachen Einheitswert anzusetzen, dann ist diesem Berufungsvorbringen unter Hinweis auf die Ausführungen im ho. Vorhalt vom 23. August 2011 Folgendes entgegenzuhalten.

Die Bewertung richtet sich nach § 19 BewG. Gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG ist allerdings unter den darin genannten Voraussetzungen auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. Die bereits in der Liegenschaftsbewertung vom 26. Jänner 2003 aufscheinenden und der Bw. vermachten Grundstücke 9, 10 und 12 (nach Vermessung und Konfiguration die Grundstücke GST-NRn 871, 872, 873 und 874) waren nach dieser EW- Mitteilung neben anderen Grundstücken bisher unter EW- AZ EW1 als land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet. Nach der unbestritten gebliebenen telefonischen Aussage des Ehegatten der Bw. war das „Grundstück lt. Testament zum Todestag als Bauland gewidmet“. Aus den dem Abhandlungsprotokoll beigeschlossenen Mappenblätter ist ersichtlich, dass die vermachten Grundstücke am Rand eines bereits dicht bebauten Gebietes liegen. Es ist daher unbedenklich davon auszugehen, dass eine entsprechende Aufschließung bereits vorliegt oder zumindest geeignete Anschlussmöglichkeiten in der Nähe gegeben sind. Allerdings ist aus diesen Unterlagen auch ersichtlich, dass es sich zum Zeitpunkt des Todes bei den vermachten Grundstücken noch um sogenannte Riemenparzellen handelte, die für eine Bebauung weniger geeignet sind. Laut Testament liegen alle diese Grundstücke in einem bereits aufscheinenden Zusammenlegungsplan. Bei dieser speziellen Konstellation ist durchaus davon auszugehen, dass hinsichtlich dieser vermachten Grundstücke die Voraussetzungen gemäß § 52 Abs. 2 BewG vorliegen. Das für die Bewertung zuständige Finanzamt hat augenscheinlich bezogen auf die mit Vertrag vom 27.10.2009/1.2 2010 zwischen der

Alleinerbin und der Vermächtnisnehmerin vereinbarten Übertragung der vermachten Liegenschaften am 26. Jänner 2010 eine „berichtigte EW- Mitteilung“ ausgefertigt, worin für die vermachten Grundstücke GSt- NR 871, 872, 873, 874 und 146 der einfache Einheitswert mit 31.450 € bekannt gegeben wurde. Der dreifache Einheitswert (94.350 €) wurde dann vom Finanzamt Innsbruck als steuerlich maßgeblicher Wert der vermachten Grundstücke im bekämpften Bescheid angesetzt. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die abschließende Vermessung und endgültige Konfiguration der vermachten Grundstücke am Todestag des Erblassers und damit zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld in dieser endgültigen Form noch gar nicht vorlag, sah sich das Lagefinanzamt veranlasst, nunmehr bezogen auf den Todestag X.2005 eine neue EW- Mitteilung (siehe Beilage) zu erstellen. Darin wird für die vermachten Grundstücke GSt- NR. 871 (5.500 €), 872 (4.500 €), 873 (2.900 €), 874 (2.500 €) der Einheitswert mit 15.400 € mitgeteilt. Zusammen mit dem für das GSt 146 bereits bislang mitgeteilten Einheitswert von 150 € ergibt sich ein (einfacher) Einheitswert von 15.550 € bzw. ein dreifacher Einheitswert von 46.650 €. Mit diesen darin angeführten Einheitswerten wurden unter Art- und Wertfortschreibung des bisher festgestellten Einheitswertes (EW- AZ EW1) unbestritten dem im Testament angeführten Teilungsentwurf bezogen auf die am Todeszeitpunkt (Erbfall) gegebenen Wertverhältnisse Rechnung getragen. Bei den vom Lagefinanzamt in dieser EW- Mitteilung auf den Todestag X.2005 bezogenen Einheitswerten handelt es sich unbestritten um jene „besonderen“ Einheitswerte, die im Berufungsfall nach § 19 Abs. 3 ErbStG auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld „zu ermitteln“ sind. Abweichend vom Berufungsvorbringen ist somit nicht der auf die vermachten Liegenschaften entfallende anteilige Wert vom dreifachen Einheitswert von 101.814,66 €, sondern gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG der dreifache besondere Einheitswert in Höhe von 46.650 € als steuerlich maßgeblicher Wert der vermachten Grundstücke anzusetzen.

Der Berufung war daher im Ergebnis teilweise stattzugeben.

Daraus ergibt sich folgende Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Steuerberechnung:

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen

Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	46.650,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	44.450,00 €

Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 4 % vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 44.450,00 €	1.778,00 €
---	------------

zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 46.650,00 €	933,00 €
---	----------

Erbschaftssteuer	2.711,00 €
------------------	-------------------

Beilage: 1 EW- Mitteilung (Ablichtung)

Innsbruck, am 8. September 2011