



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 4

GZ. RV/0159-I/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des O.S., Adresse, vertreten durch RA.M, vom 30. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 21. Oktober 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird mit 587,63 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Steuerberechnung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Abhandlungsprotokoll vom 2. April 2009 in der Verlassenschaftssache nach dem am 22. Dezember 2001 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen K.K. wird einleitend Folgendes festgehalten.

Seine Ehefrau A.K. ist am 10. Dezember 2001 vorverstorben. Aus diesem Grund wurde mit Gerichtsbeschluss ein Verlassenschaftskurator in der Verlassenschaft nach K.K. bestellt. Dieser Verlassenschaftskurator hat in der Verlassenschaft nach der vorverstorbenen A.K. für die Verlassenschaft nach K.K. auf Grund des Gesetzes zu 2/3 des Nachlasses die bedingte Erbserklärung abgegeben.

Hinsichtlich der Verlassenschaft nach K.K. hat der erbl. Neffe O.S. aufgrund des Gesetzes zum gesamten Nachlass die bedingte Erbserklärung abgegeben.

Als Aktiva der Verlassenschaft nach K.K. wurden ua. bei den Forderungen nachstehend formulierte Position ausgewiesen:

"b) Laut Schreiben des RA H., vom 26.02.2009 ergibt sich nach Verkauf der erbl. Wohnungen bzw. der erbl. Garagen in der Verlassenschaft nach A.K. bzw. nach Abschluss dieser Verlassenschaft ein Guthaben zugunsten der Verl. nach K.K. in Höhe von 68.618,41 €".

In dem gegenüber O.S. (im Folgenden: Bw) hinsichtlich des Erwerbes von Todes wegen nach K.K. erlassenen Erbschaftsteuerbescheid vom 21. Oktober 2009 wurde die Erbschaftsteuer mit 8.662,82 € festgesetzt. In die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wurde dieser Aktivposten als "sonstige Forderung" mit 944.204,27 S einbezogen.

Neben anderen Berufungspunkten, die nach Vorliegen der Berufungsvorentscheidung vom 5. Jänner 2010 nicht mehr weiter verfolgt werden, bestreitet die Berufung die Rechtmäßigkeit dieses Ansatzes mit dem Vorbringen, bei der Bemessung der Erbschaftsteuer sei nicht auf die tatsächlichen Verkaufserlöse und den damit verbundenen Mehrwert abzustellen, sondern auf die Werte, die im Zeitpunkt, in welchem der Bw. formell Erbe des verstorbenen K.K. geworden sei, verlassenschaftszugehörig gewesen seien. Die Bemessung der Erbschaftssteuer zu Lasten des Bw. sei daher zeitmäßig auf den Todestag des K.K. (22. 12.2001) abzustellen. Zu diesem Zeitpunkt wären sämtliche Liegenschaften seiner am 10.12.2001 verstorbenen Ehegattin A.K. noch nicht veräußert gewesen. K.K. habe daher rechtlich gesehen die Liegenschaften geerbt. Grundlage der Bemessung sei daher der jeweilige dreifache Einheitswert. Diese Bemessungsgrundlage sei in der Folge auch zugunsten des Bw. anzuwenden, da er formell in die Erbenstellung nach dem verstorbenen K.K. bzw. dessen Verlassenschaft eingetreten sei. Aus dem Verlassenschaftsverfahren nach A.K. würden sich die nachlassgegenständlichen Einheitswerte für die Liegenschaftsanteile mit gesamt 8.163,44 € ergeben. Der dreifache Einheitswert betrage 24.490,32 €. K.K. hätte von diesem Wert 2/3 aufgrund seiner Erbenstellung zu seiner verstorbenen Gattin A.K. erworben. Der diesbezüglich heranzuhaltende Wert zur Bemessung der Erbschaftsteuer zu Lasten des Bw. beläuft sich sohin auf 16.326,88 € und nicht wie vom Finanzamt angesetzt auf 61.666,67 € (= 2/3 der Verkaufserlöse).

Hinsichtlich dieses Streitpunktes entschied das Finanzamt mit der insgesamt teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung im Ergebnis abweisend und begründet dies wie folgt:

"Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer ist der Wert und die Art des Vermögens, welches der Verstorbene seinem Rechtsnachfolger hinterlässt. Da im Berufungsfall die Liegenschaften der A.K. nicht durch den Erben oder die Verlassenschaft nach K.K. veräußert wurden, sondern von der Verlassenschaft nach A.K., hat weder der Erblasser K.K. noch in der Folge der Berufungswerber Besitz an den veräußerten Liegenschaften gehabt.

Erbvermögen nach K.K. war das Geld aus der Veräußerung der Liegenschaften und nicht die Liegenschaften selbst.

Wann die Liegenschaften verkauft wurden ist nicht von Bedeutung, sondern von wem. Da im Berufungsfall Verkäufer der Liegenschaften die Verlassenschaft nach A.K. war, kann nur Anspruch auf den Verkaufserlös, nicht jedoch der Liegenschaftsbesitz Teil des vererbten Vermögens des Verstorbenen gewesen sein. "

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Hinsichtlich des allein noch verbliebenen Streitpunktes wird im Wesentlichen repliziert, dass die Erbschaftsteuerschuld grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers entstehe. Bei der Besteuerung der Erbschaft sei daher von den Verhältnissen des Erblassers am Todestag auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes eintreten würden, seien für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung. Die einzelnen Miteigentumsanteile an den Liegenschaften seien daher nicht mit den anteiligen Verkaufserlösen, sondern mit den anteiligen Einheitswerten in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG idF vor dem BGBl. Nr. 2007/9 Erwerbe von Todes wegen. Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gelten als solche der Erwerb durch Erbanfall.

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 den 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 zweifelsfrei 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 Besonders vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Nach Abs. 2 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 vorausgehenden Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Nach § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Nach Vorliegen der Berufungsvorentscheidung, die hinsichtlich ihrer stattgebenden Teile einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet, besteht allein noch Streit darüber, ob die Liegenschaftsanteile im Nachlass der vorverstorbenen A.K. bei der Bewertung/Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach dem verstorbenen K.K. mit der Erbquote von 2/3 des dreifachen Einheitswertes oder als "sonstige Forderung" mit dem anteiligen Verkaufspreis von 61.666,67 € anzusetzen sind.

Die Bewertung des erworbenen Vermögens erfolgt gemäß der Bestimmung des § 18 ErbStG ("Bewertungsstichtag") 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 Steuerschuld entsteht. Dies ist bei Erwerben von Todes wegen im Zusammenhang mit § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG im Regelfall der Zeitpunkt des Todes des Erblassers (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 18 ErbStG Rz 2 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Der Erwerb durch Erbanfall nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt demzufolge (soweit kein Ausnahmefall nach lit. a bis h vorliegt) gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG im Zeitpunkt des Todes des Erblassers als zugekommen. Da zufolge § 20 ErbStG als Erwerb in der Regel der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt, ist dieser Stichtag auch für den Umfang der Steuerpflicht von Bedeutung, dh. der Steuerpflicht unterliegt grundsätzlich jenes Vermögen (Besitzposten weniger Schulden), das an diesem Tage dem Erblasser gehörte. Infolge der im § 18 ErbStG normierten Stichtagsbewertung können nach dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht berücksichtigt werden (VwGH 9.9.1988, 87/16/0280, VwGH 30.8.1995, 95/16/0098). Auch Änderungen des Umfanges des Erwerbes oder der Bemessungsgrundlage bleiben bei der Steuerberechnung außer Betracht. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung. Die normierte Bewertung auf den Stichtag (Todestag des Erblassers) führt somit dazu, dass Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, wie etwa durch Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses (mit Zustimmung des Gerichtes) vor der Einantwortung, den Grundsatz, dass die Erbschaftssteuer vom Erbanfall zu bemessen ist, nicht berührt

(nochmals Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 18 ErbStG Rz 5a und § 20 ErbStG Rz 1).

An Sachverhalt liegt dem Berufungsfall zugrunde, dass die vorverstorbene Ehefrau A.K. am 10. Dezember 2001 und K.K. am 22. Dezember 2001 verstorben sind. In der Verlassenschaft nach A.K. hat der bestellte Verlassenschaftskurator für die Verlassenschaft nach K.K. auf Grund des Gesetzes zu 2/3 des Nachlasses die bedingte Erbserklärung abgegeben. In der Verlassenschaft nach K.K. hat der erbliche Neffe O.S. zum gesamten Nachlass die bedingte Erbserklärung abgegeben.

Die Vornahme der vom Bw. beantragten Einsichtnahme in den Verlassenschaftsakt GA des BG Innsbruck führte zum Ergebnis, dass im Nachlassvermögen nach A.K. folgende Liegenschaftsanteile als Aktiva ausgewiesen waren:

23/8413 Miteigentumsanteile an EZ Z1, anteiliger EW	2.953,14 €
6/843 Miteigentumsanteile an EZ Z2, anteiliger EW	882,42 €
31/3181 Miteigentumsanteile an EZ Z3, anteiliger EW	3.407,97 €
5/2338 Miteigentumsanteile an EZ Z4, anteiliger EW	919,91 €
Gesamtsumme der (anteiligen) Einheitswerte	8.163,44 €
Dreifacher Einheitswert	24.490,32 €

Zum Zeitpunkt des Todes der A.K. und damit zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für diesen Erwerb von Todes wegen bildeten zweifelsfrei diese Liegenschaftsanteile deren Nachlass. Der Umstand aber, dass laut Gerichtsakt in der Folge mit den Kaufverträgen vom 10. Juni 2003, vom 3. Oktober 2005, vom 3. November 2005 und vom 4. Juli 2008 diese nachlassgegenständlichen Liegenschaftsanteile von der Verlassenschaft nach A.K. (mit verlassenschaftsgerichtlicher Genehmigung) um insgesamt 92.500 € veräußert wurden, ändert am Umfang des Vermögensanfalles an den Erben K.K. nichts, denn § 18 ErbStG legt als maßgeblichen Zeitpunkt für die Wertermittlung den Todestag der A.K. fest. Für den vorliegenden Berufungsfall ist somit an Sachverhalt entscheidend, dass zu diesem Zeitpunkt zum Vermögensanfall an den Ehemann K.K. die zum Nachlass der Vorverstorbenen zählenden Liegenschaftsanteile und nicht die anteilige Kaufpreisforderung gehörten. Die erst nach dem Tod der Vorverstorbenen durch die Veräußerung der Liegenschaftsanteile herbeigeführte Änderung in der Zusammensetzung dieses Nachlassvermögens berührte folglich nicht den Grundsatz, dass sich der Umfang der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage nach dem Todestag der Erblasserin richtet. Das Erbrecht des K.K. ging gemäß § 537 ABGB als frei

vererbliches Recht mit dem Tod des K.K. auf dessen Erbe und Gesamtrechtnachfolger O.S. in jenem Umfang über, wie dieses dem K.K. zugestanden ist. Hinsichtlich dieses Erbrechtes trat nämlich O.S. als Rechtnachfolger des K.K. in dessen bisherige Rechtsposition ein. Gilt aber zufolge § 20 ErbStG als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, und ist nach § 18 ErbStG für die Wertermittlung der Todestag des K.K. bestimmend, dann richtete sich der Wert und der Umfang des streitgegenständlichen Nachlassvermögens nach dessen Todestag. Beim Erwerb von Todes wegen nach K.K. sind aber in die Ermittlung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage die Wirtschaftgüter das Nachlasses mit dem zu dessen Todeszeitpunkt bestehenden Werten anzusetzen.

Letztlich war bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles davon auszugehen, dass die den Nachlass der vorverstorbenen A.K. bildenden Liegenschaftsanteile in gleicher Weise auch zu den Nachlassgegenständen des K.K. zählten und demzufolge mit dem anteiligen dreifachen Einheitswert zu bewerten sind. Die unbestritten sowohl nach dem Tod der A.K. (+ 10.12.2001) als auch nach dem Tod des K.K. (+ 22.12.2001) durch die Veräußerung der Liegenschaftsanteile (Kaufverträge vom 10. Juni 2003, vom 3. Oktober 2005, vom 3. November 2005 und vom 4. Juli 2008) eingetretene Änderung in der Zusammensetzung des (jeweiligen) Nachlassvermögens war hingegen ohne Bedeutung, denn der Umfang und die Bewertung des jeweiligen Nachlassvermögens richtete sich nach dem Zeitpunkt des Todes der jeweiligen Erblasser. Dem Berufungsvorbringen, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage seien die nachlassgegenständlichen Liegenschaftsanteile nicht als "sonstige Forderung" mit dem anteiligen Verkaufspreis von 61.666,67 €, sondern mit dem anteiligen Einheitswert von 16.326,88 € zu bewerten, kommt damit Berechtigung zu. Dem Berufungsantrag, von der angesetzten Bemessungsgrundlage den Differenzbetrag von 45.339,79 € abzuziehen, war folglich zu entsprechen. War aber bei der Besteuerung dieses Erbanfalles davon auszugehen, dass zum Todeszeitpunkt des Erblassers K.K. die Liegenschaftsanteile und nicht die Kaufpreisforderung zum Umfang des Nachlassvermögens gehörten, dann bedingt dies als steuerliche Konsequenz, dass sich die nach § 8 Abs. 1 ErbStG ergebende Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG um das sogenannte "Grunderwerbsteueräquivalent" von 3,5 % des Wertes der erworbenen (hier: zum Nachlass zählenden) Liegenschaften erhöht (siehe auch RV/0065-S/05 und RV/0933-W/06).

Unter Einbeziehung des stattgebenden Teiles der Berufungsvorentscheidung ergibt sich folgende Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer:

Bemessungsgrundlage:

Geld (unverändert)	7.561,56 S
Guthaben bei Banken (unverändert)	204.601,90 S
sonstige Forderungen (944.204,27 S minus 848.551,88 S (entspricht den in der Berufung angeführten 61.666,67 €))	95.652,39 S
2/3 vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaften (entspricht dem Berufungsbegehren die Liegenschaften mit 16.326,88 € anzusetzen)	224.662,77 S
andere bewegliche Gegenstände (unverändert)	16.801,33 S
Kosten der Regelung des Nachlasses (42.599,55 S + laut Berufung und BVE zusätzlich 118.338,58 S)	- 160.938,13 S
sonstige Verbindlichkeiten (unverändert)	- 166.939,96 S
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 Z 2 ErbStG	- 6.000,00 S
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG	- 8.000,00 S
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	- 204.601,90 S
steuerpflichtiger Erwerb	2.799,96 S

Steuerberechnung:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse IV) 8 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 2.790 S	223,20 S
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom Wert der Liegenschaft in Höhe von (abgerundet) 224.660 S	7.863,10 S
Erbschaftsteuer gerundet gemäß § 204 BAO	8.086,00 S
entspricht	587,63 €

Im Ergebnis war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. Jänner 2011