



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn Dipl. Ing. D.I., W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 11. November 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 29. Jänner 1999 errichtete die am xxx verstorbene Frau K.P. eine letztwillige Verfügung mit auszugsweise folgendem Inhalt:

„Testament

..... fühle ich mich verpflichtet ein Testament zu machen, und zwar zu Gunsten meinen Sohn D.I. geb. 1 und meiner Tochter M.G. geb. P. geb. am y. Mein ganzes Vermögen von mir K.P. geb. S.

1). Das Haus und Garten Hauptstr. 26 D.I.

2.) Den Bauplatz am Lus mit zirka 1100 m² M.G..

Alle anderen Grundstücke und Wälder sollen sich DuM in Frieden u. Einigkeit teilen. DuM vermache ich noch meinen Hausanteil von ZG."

Herr Dipl. Ing. D.I., der Berufungswerber, und Frau M.G. haben im Verlassenschaftsverfahren auf Grund des Testamentes vom 29. Jänner 1999 zum gesamten Nachlass der Frau K.P. je zur Hälfte die unbedingte Erbserklärung abgegeben. Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes xy vom 6. November 2003 wurde der Nachlass der Verstorbenen auf Grund

des Testamentes vom 29. Jänner 1999 den unbedingt erbserklärten Erben je zur Hälfte eingewantwortet.

Zwischen den beiden Erben wurde am 2. Oktober 2003 ein Erbteilungsübereinkommen abgeschlossen. Der Punkt I. Präambel dieses Übereinkommens lautet:

*„Die Vertragsparteien sind leibliche Kinder und testamentarische Erben nach der am x=xxx verstorbenen K.P., geb. 2, zuletzt wohnhaft
Die Vertragsparteien haben bereits im Verlassenschaftsverfahren vor dem Bezirksgericht xy zu 1A die unbedingte Erbserklärung je zur Hälfte zum Nachlass der K.P. aufgrund des Testamentes vom 29.01.1999 abgegeben.
Da in die Verlassenschaft diverse Liegenschaften fallen und eine „Zerstückelung“ in ideelle Miteigentumsanteile vermieden werden soll, schließen die Parteien dieses Erbteilungsübereinkommen.“*

Mit dem Erbteilungsübereinkommen wurden die der Verlassenschaft zugehörigen Liegenschaften unter den Erben aufgeteilt. Sämtliche weiteren zur Verlassenschaft gehörigen Aktiva sowie auch die von der Verlassenschaft zu vertretenden Verbindlichkeiten wurden im Verhältnis der Erbquoten – sohin 1:1 – aufgeteilt. Bei den Verbindlichkeiten unabhängig davon, auf welcher Liegenschaft diese sichergestellt sind und wem diese Liegenschaft zugewiesen wurde. Im vorletzten Absatz des Punktes III. wurde festgehalten:

„Beide Vertragsparteien verzichten auf eine genaue Wertfeststellung hinsichtlich der nunmehr zugewiesenen Liegenschaften, erklären, die aufgeteilten Liegenschaften als gleichwertig und verzichten, diesen Vertrag wegen Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes oder Irrtums anzufechten.“

Mit Bescheid vom 11. November 2004 wurde dem Berufungswerber vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Erbschaftssteuer mit € 2.658,41 vorgeschrieben. Bei der Berechnung ging das Finanzamt vom eidesstattigen Vermögensbekenntnis aus. Die Daten, welche geändert wurden, hat das Finanzamt in der Begründung angeführt. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage führte das Finanzamt folgendes aus:

<i>„Erbfall zu ½</i>		
<i>Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens</i>	<i>1.350,00</i>	<i>€</i>
<i>Wert der übrigen Grundstücke</i>	<i>68.893,87</i>	<i>€</i>
<i>steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke</i>	<i>70.243,87</i>	<i>€</i>
<i>Guthaben bei Banken</i>	<i>4.325,29</i>	<i>€</i>
<i>sonstige Forderungen</i>	<i>604,82</i>	<i>€</i>
<i>Kosten der Bestattung</i>	<i>-1.727,53</i>	<i>€</i>
<i>Kosten der Regelung des Nachlasses</i>	<i>-2.559,43</i>	<i>€</i>
<i>Darlehen</i>	<i>-19.843,00</i>	<i>€</i>
<i>sonstige Verbindlichkeiten</i>	<i>-2.664,75</i>	<i>€</i>
<i>Pflichtteilsanspruch</i>	<i>-3.916,24</i>	<i>€</i>

<i>Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG</i>	<i>-2.200,00</i>	<i>€</i>
<i>Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG</i>	<i>-4.325,29</i>	<i>€</i>
<i>steuerpflichtiger Erwerb</i>	<i>37.937,74</i>	<i>€</i>

Begründung:

Darlehen konnte nur mit 8/9 Anteilen in Abzug gebracht werden.

Steuerkonto beim FA Bruck, Eisenstadt, Oberwart weist eine Steuerschuld von € 4.023,43 auf."

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass der Erbanfall nicht die Hälfte sei, da es bereits ein Erbteilungsübereinkommen gibt. Es wurde gebeten, die der Erbschaftssteuerberechnung zu Grunde liegenden Einheitswerte vorzulegen. Die Bemessungsgrundlage sei zu hoch angesetzt und der Pflichtteilsanspruch zu niedrig. Außerdem wurde gebeten, einen Termin für ein persönliches Gespräch bekannt zu geben.

Da im Berufungsverfahren um einen Termin für eine persönliche Besprechung dieser Angelegenheit gebeten wurde, hat der Unabhängige Finanzsenat sowohl den Berufungswerber als auch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für den 7. Februar 2008 um 9:30 Uhr zu einem Erörterungsgespräch geladen. Die Ladung für den Berufungswerber wurde am 22. Jänner 2008 beim Postamt 1180 hinterlegt. Zu dem für das Erörterungsgespräch angesetzten Termin ist nur ein Vertreter des Finanzamtes erschienen, nicht jedoch der Berufungswerber. Auch langte beim Unabhängigen Finanzsenat keine Verständigung des Berufungswerbers ein, dass er diesen Termin nicht einhalten könne. Da der Berufungswerber auch bis 10:30 Uhr nicht erschienen ist, wurde das Erörterungsgespräch um 10:30 Uhr beendet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung erfüllt. Mit der Abgabe der Erbserklärung ist also der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen (vgl. VwGH vom 28. 9. 2000, 2000/16/0327).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht. Gegenstand der Erbschaftssteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftssteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem

Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht. Aber auch dann, wenn die Erben nach Abgabe der Erbserklärung miteinander ein Abkommen schließen, wird dieser Grundsatz nicht berührt. Auch in diesem Fall gilt somit der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (vgl. u.a. VwGH vom 14. 5. 1992, 91/16/0019).

Soweit der Berufungswerber auf das mit der Miterbin nach Abgabe der Erbserklärungen abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen verweist, ist ihm entgegenzuhalten, dass ein solches, unter Lebenden abgeschlossenes Rechtsgeschäft an der Verwirklichung des bereits durch die Abgabe der Erbserklärung vollzogenen Steuertatbestandes weder dem Grund noch der Höhe nach etwas zu ändern vermag. Wenn, wie bereits oben ausgeführt wurde, die Erben nach Abgabe der Erbserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird der Grundsatz, dass die Erbschaftssteuer vom Erbanfall zu bemessen ist, nicht berührt.

Die Abgabenbehörde ist mit Ausnahmen wie Erbschafts Kauf oder Erbschaftsschenkung an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Gericht angenommenen und den rechtskräftigen Einantwortungsurkunden zu Grunde gelegten Erbserklärungen gebunden (vgl. VwGH 21. 12. 1992, 88/16/0128). Auf Grund dieser Bindungswirkung ist im vorliegenden Fall für die erbschaftssteuerliche Beurteilung davon auszugehen, dass dem Berufungswerber eine Erbschaft (und nicht bloß ein Legat) angefallen ist.

An dieser Beurteilung ändert auch die von der Erblasserin in ihrer letztwilligen Verfügung getroffene Teilungsanordnung nichts. Betrachtet man die von der Erblasserin zu Gunsten des Berufungswerbers getroffene letztwillige Verfügung als Erbseinsetzung – was auf Grund der Bindungswirkung an die Entscheidung des Abhandlungsgerichtes zwingend geboten ist – ist ausgeschlossen, dass der Berufungswerber und die Miterbin die im Testament angeführten Liegenschaften zusätzlich zu ihren Erbquoten erhalten sollten und können die im Testament getroffenen Anordnungen hinsichtlich einiger Liegenschaften nicht als Vorausvermächtnis beurteilt werden. Vom Berufungswerber und der Miterbin wurden auf Grund der letztwilligen Verfügung der Erblasserin jeweils zur Hälfte des Nachlasses die Erbserklärungen abgegeben. Daraus kann geschlossen werden, dass sie von einer annähernden Gleichwertigkeit jener Vermögenswerte ausgegangen sind, die auf Grund der Anordnung der Erblasserin letztendlich dem Berufungswerber bzw. der Miterbin zukommen sollten. Vermächtnisse an einen Erben sind im Zweifel nicht Vorausvermächtnisse, sondern „Hineinvermächtnisse“ (unechte

Prälegate), das heißt, sie sind auf den Erbteil anzurechnen, sodass bloße Teilungsanordnung vorliegt (vgl. VwGH 22. 1. 1987, 86/16/0021).

In dem eben genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof bestätigt, dass auch dann, wenn der Erblasser eine verbindliche Teilungsanordnung getroffen hat, die Besteuerung entsprechend der Erbquoten vorzunehmen ist und es nicht entscheidend ist, welchem Erben letztendlich die einzelnen Nachlassgegenstände zukommen.

Außerdem wird im Erbteilungsübereinkommen festgehalten, dass beide Vertragsparteien auf eine genaue Wertfeststellung hinsichtlich der nunmehr zugewiesenen Liegenschaften verzichten, die aufgeteilten Liegenschaften als gleichwertig erklären und verzichten, diesen Vertrag wegen Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes oder Irrtums anzufechten. Wertmäßig erfolgte somit die Aufteilung im Erbteilungsübereinkommen entsprechend den Erbquoten.

Die Bewertung richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG 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 vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird, sofern vom Steuerschuldner nicht nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld niedriger ist als der dreifache Einheitswert.

Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG) durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Alle aber nur die gewöhnlichen Umstände, die den Preis beeinflussen, sind bei der Bestimmung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. So ist auch bei der Ermittlung des gemeinen Wertes auf keinen Fall zu berücksichtigen, dass zwischen den Miteigentümern ein Rechtsstreit besteht.

Im eidesstattigen Vermögensbekenntnis wurden die Liegenschaften mit dem Einheitswert angesetzt. Diese von Herrn D.K., dem Vertreter des Berufungswerbers – und damit auch vom Berufungswerber – dem Bezirksgericht mit dem eidesstattigen Vermögensbekenntnis bekannt gegebenen Werte wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für die Berechnung der Erbschaftssteuer übernommen und entsprechend dem § 19 Abs. 2 ErbStG mit dem dreifachen Wert angesetzt. Ein Nachweis, dass der gemeine Wert der Liegenschaften niedriger wäre als der dreifache Einheitswert, wurde nicht erbracht. Es ist davon auszugehen,

dass diese Einheitswerte, da die Liegenschaften in dem eidesstättigen Vermögensbekenntnis mit diesen bewertet wurden, dem Berufungswerber spätestens mit der Überreichung des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses beim Bezirksgericht bekannt waren.

Auch die übrigen Werte wurden, bis auf das Darlehen und der Steuerschuld beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, mit den im eidesstättigen Vermögensbekenntnis angeführten Werten für die Berechnung der Erbschaftssteuer herangezogen. Das Darlehen wurde, wie auch der Begründung des Bescheides zu entnehmen ist, nur mit 8/9 Anteilen in Abzug gebracht und die Steuerschuld mit € 4.023,43.

Der Pflichtteilsanspruch von Herrn F.P. wurde über Ersuchen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien von Herrn D.K. mit Schriftsatz vom 30. September 2004 mit € 7.832,48 bekannt gegeben. Mit diesem Schriftsatz wurde auch bekannt gegeben, dass seit 10. Jänner 2003 keine Pflichtteilsansprüche mehr gestellt wurden, sodass diese Frage durch die Aufrechnungszahlung erledigt sein müsste. Es kann bei der Berechnung der Erbschaftssteuer nur jener Betrag als Pflichtteil abgezogen werden, welcher vom Pflichtteilsberechtigten geltend gemacht wurde und von den Erben auch tatsächlich bezahlt wurde.

Die Grundlagen für die Berechnung der Erbschaftssteuer wurden wie folgt ermittelt:

Vermögen	Wert	davon 1/2
Land- und forstwirtschaftliches Vermögen EW-AZ 3 (laut Vermögensbekenntnis)	900,-- X 3 = 2.700,--	1.350,-- €
Wert der übrigen Grundstücke: EW-AZ 4 (laut Vermögensbekenntnis) EW-AZ 5 (laut Vermögensbekenntnis) EW-AZ 6 (laut Vermögensbekenntnis) Summe dreifacher Wert	38.242,06 3.617,49 <u>4.069,68</u> 45.929,23 137.787,69	68.893,85 €
Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke		70.243,85 €
Guthaben bei Banken: PSK-Sparbuch Nr. 7 (laut Vermögensbekenntnis) PSK-Sparbuch Nr. 8 (laut Vermögensbekenntnis) Pensionskto. Nr. 9 bei PSK (lt. Vermögensbekenntnis) Summe	65,47 8.000,00 <u>585,11</u> 8.650,58	4.325,29 €

Sonstige Forderungen:		
Forderung im Konkurs der M.L.	1.144,22	
Geschäftsanteile an der Burgenland Mitte Holding reg. Gen. (je laut Vermögensbekenntnis)	<u>65,43</u>	
Summe	1.209,65	604,82 €
Kosten der Bestattung:		
Bestattungskosten (laut Vermögensbekenntnis)	3.393,07	
Austragen der Parten (laut Vermögensbekenntnis)	<u>62,00</u>	
Summe	3.455,07	1.727,53 €
Kosten der Regelung des Nachlasses:		
Vertretung	4.800,00	
Bezirksgericht	42,00	
Notar	<u>276,86</u>	
Summe	5.118,86	2.559,43 €
Darlehen (laut Vermögensbekenntnis) 44.646,76, davon 8/9 = (Anteil an der Liegenschaft)	39.686,01	19.843,00 €
Sonstige Verbindlichkeiten:		
Gem. M Grundsteuer, Kanalgeb (laut Vermögensbekenntnis)	118,35	
Gem. M Kanalgebühr (laut Vermögensbekenntnis)	33,48	
Gem. M Tischlerei usw. (laut Vermögensbekenntnis)	179,70	
Honorar Steuerberater (laut Vermögensbekenntnis)	330,07	
Finanzamt Eisenstadt (berichtigt)	4.023,43	
Allianz-Elementar Vers.-AG (laut Vermögensbekenntnis)	242,28	
BEWAG, 23.10.2002 (laut Vermögensbekenntnis)	17,60	
BEWAG, 23.10.2002 (laut Vermögensbekenntnis)	20,00	
SVA der Bauern (laut Vermögensbekenntnis)	46,05	
Allianz-Elementar Vers.-AG (laut Vermögensbekenntnis)	78,89	
Wasserleitungsverband (laut Vermögensbekenntnis)	<u>239,66</u>	
Summe	5.329,51	2.664,75 €
Pflichtteilsanspruch	7.832,48	3.916,24 €

Damit ergibt sich folgende Berechnung für die Bemessungsgrundlage:

Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	70.243,85 €
--	-------------

Guthaben bei Banken	4.325,29 €
Sonstige Forderungen	604,82 €
Kosten der Bestattung	- 1.727,53 €
Kosten der Regelung des Nachlasses	- 2.559,43 €
Darlehen	- 19.843,00 €
sonstige Verbindlichkeiten	- 2.664,75 €
Pflichtteilsanspruch	- 3.916,24 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00 €
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	- 4.325,29 €
steuerpflichtiger Erwerb	37.937,72 €

Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG € 37.937,--. Von diesem Betrag wurde auch die Erbschaftssteuer berechnet.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Februar 2008