



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/0071-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr.Helmut Klikovits, Notar, 7100 Neusiedl am See, Hauptplatz 47, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13 .September 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 21 .März 1988 schenkte F.S. senior unwiderruflich seiner Tochter I.K. und seinem Sohn ,dem Berufungswerber,(Bw.) im Falle seines Todes je zur Hälfte den Hälftenanteil seiner Liegenschaft N. EZ 59 mit den Grundstücken 248,250/1 251/1 mit dem untrennbar Anteilsrecht des Grundstückes 248 zur Hälfte am gemeinsamen Hof Grundstück 250/3 und 251/3 der EZ 1335 sowie je zur Hälfte den Hälftenanteil seiner Liegenschaft EZ 2755 Grundbuch N. mit den Grundstücken 246/1, 246/2, 247/1, 247/2.

Am 17 .Oktober 2006 setzte Ferdinand Seitz senior testamentarisch seine Tochter I.K. als Universalerbin seines zukünftigen Nachlassvermögens ein und setzte den Bw.auf den gesetzlichen Pflichtteil.

J.K., als dessen Schwiegersohn, vermachte er als Legat seinen Hälftenanteil an dem in der EZ 2755 Grundbuch N. neu zu bildenden Grundstück 246/2.

F.S. senior verstarb am 29 .September 2006. Dem Verlassenschaftsverfahren vor dem Bezirksgericht Neusiedl am See wurde nachstehende Vermögenserklärung zu Grunde gelegt:

A) Aktiva

a) unbewegliches Vermögen

1. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 59 des Grundbuches

0000 N. mit dem Grundstück 248 Baufl. (Gebäude)

Baufl. (befestigt) Baufl. (begrünt) und dem unabtrennbar Anteilsrecht

am gemeinsamen Hofgrundstück 251/3 in EZ 1335

(neu vermessenes GST 248 !!!)

*2. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 2755 des Grundbuches 00000 0000 N. mit den
Grundstücken 246/1 Baufl. (begrünt),*

*246/2 Baufl. (begrünt), 247/1 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) und 247/2 Baufl. (Gebäude)
Baufl. (befestigt) mit dem dreifachen EW laut EW Axyz anteilig von 171.580,56 €*

(neu vermessenes GST 246/2 !!!)

*3. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 59 des Grundbuches 0000 N. mit dem Grundstück 248
Baufl. (Gebäude)*

*Baufl. (befestigt) Baufl. (begrünt) mit dem dreifachen und dem unabtrennbar Anteilsrecht
Grdst. 248 zur Hälfte am gemeinsamen Hofgrundstück 251/3 in EZ 1335*

(Schenkungsvertrag auf den Todesfall !!!)

(zwischenzeitig neu vermessenes GST 248)

*4. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 2755 des Grundbuches 00000 0000 N. mit den
Grundstücken 246/1 Baufl. (begrünt),*

*246/2 Baufl. (begrünt), 247/1 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) und 247/2 Baufl. (Gebäude)
Baufl. (befestigt) mit dem dreifachen EW laut EW Axyz anteilig von 171.580,56 €*

(Schenkungsvertrag auf den Todesfall!!!!)

(zwischenzeitig neu vermessenes GST 246/2)

b) bewegliches Vermögen

1. erbl. Guthaben bei der B. zu

a) Sparbuchnummer xxx im Betrage von 5.289,01 €

a) Girokontonummer yyy im Betrage von 3,22 €

2. erbt. Guthaben bei der A. S..

zu P.S.K. Sparkontonummer 920.332 im Betrage von 86,78 €

3. erbl. Guthaben bei der BAWAG zu: a) Sparbuchnummer aaa im Betrage von 1.221,48 €

b) Sparbuchnummer bbb im Betrage von 886,92 €

c) Kapitalanlagebuch Nummer ccc zur Hälfte im Betrage von 198,14 €

d) Wertpapier Nummer ccc zur Hälfte Nominale von 4.050,00 €

4. erbl. Guthaben bei der K. zu Bausparvertragskontonummer ddd im Betrage von 8.451,40 €

5. Lebensversicherung bei der C. zu

eee vinkuliert zugunsten I.K.

Summe der Aktiven 363.348,07 €

B) Passiva

1. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 59 des Grundbuchs 0000 N. mit dem Grundstück 248 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) Baufl. (begrünt) mit dem unabtrennbar Anteilsrecht Grdst. 248 zur Hälfte am gemeinsamen Hofgrundstück 251/3 in EZ 1335 mit not. Schenkung auf den Todesfall übergeben

2. erbl. Hälfte an der Liegenschaft EZ 2755 des Grundbuchs 00000 0000 N. mit den Grundstücken 246/1 Baufl. (begrünt), 246/2 Baufl. (begrünt), 247/1 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) und 247/2 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) mit not. Schenkung auf den Todesfall übergeben mit dem dreifachen EW laut EW Axyz anteilig von 171.580,56 €

3. Begräbniskosten laut Belegen 4.144,28 €

4. Girokonto C. zu Nr. fff 80,00 €

Summe der Passiven: 175.804,84 €

C) Gegenüberstellung

Summe der Aktiven: 363.348,07 €

Summe der Passiva: 175.804,84 €

reiner Nachlass sohin 187.543,20 €

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes N. vom 2 .August 2007 wurde festgestellt, dass der Bw. sein Pflichtteilsrecht vollinhaltlich in Anspruch nimmt, dass J.K. sein Legat vollinhaltlich in Anspruch nimmt ,und der erblichen Tochter aufgrund der von ihr abgegebenen unbedingten Erbantrittserklärung, die Verlassenschaft nach Maßgabe des Pflichtteilsübereinkommen vom 4 .Dezember 2006 eingeantwortet.

Weiters wurde festgestellt, dass gemäß diesem Pflichtteilsübereinkommen im Grundbuch N. nachstehende Grundbuchseintragung vorgenommen werden soll:

In EZ 59 (neu vermessenes Grundstück 248):

Ob einem verlassenschaftsgegenständlichem 3/8 Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für I.K.

Ob einem verlassenschaftsgegenständlichem 1/8 Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für den Bw.

Ob dem schenkungsgegenständlichem 1/4 Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für den Bw.

Ob dem schenkungsgegenständlichem 1/4 Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für I.K.

In EZ 2755 (neu vermessenes Grundstück 246/2)

Ob einem verlassenschaftsgegenständlichem 3/8 Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für J.K. .

Ob einem verlassenschaftsgegenständlichem 1/8 Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für den Bw.

Ob dem schenkungsgegenständlichem 1/4 Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für den Bw.

Ob dem schenkungsgegenständlichem 1/4 Anteil des Erblassers, das Eigentumsrecht für I.K.

Für seinen Erwerb wurde gegenüber dem Bw. mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13 .September 2007 die Erbschaftssteuer mit € 11.427,65 festgesetzt. Dabei wurde als steuerlich maßgeblicher Wert der erworbenen Grundstücksanteile der Betrag von € 128.685,42 (= 6/8 von € 171.580,56) angesetzt.

Dagegen erhab der Bw. durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter fristgerecht Berufung. Er beantragte die Neuberechnung der Erbschaftssteuer mit der Begründung, dass der in der Verlassenschaft für die Liegenschaften EZ 59, EZ 2755 angenommene dreifache Einheitswert, deshalb zustande gekommen war, weil das zuständige Finanzamt den Einheitswert nicht exakt zuordnen hatte können. Mittlerweile hätte dieses Finanzamt, jedoch bekannt gegeben, dass der dreifache Hilfseinheitswert für das Grundstück 246/2 neu EUR 28,79 pro m² betragen würde. Für die im Verlassenschaftsverfahren enthaltene erbliche Liegenschaftshälfte des Grundstückes 246/2 neu von 1433 m² (die andere Hälfte wäre mit Schenkung auf den Todesfall zugewendet worden) wurde sich daher ein dreifacher Einheitswert von € 41.256,07 ergeben. Für die im Verlassenschaftsverfahren enthaltene erbliche Liegenschaftshälfte des Grundstückes 248 neu (die andere Hälfte wäre mit Schenkung auf den Todesfall zugewendet worden) wurde sich daher ein dreifacher Einheitswert von € 130.324,49 ergeben.

Die Bemessungsgrundlage für das vom Bw. erworbene Liegenschaftsvermögen würde daher € 42.895,14 (= 1/8 vom Gesamteinheitswert in der Höhe von € 343.161,12) betragen.

Laut dem Spruch der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Oktober 2007 wurde die bekämpfte Vorschreibung abgeändert, jedoch gleich wie im Erstbescheid die Erbschaftssteuer mit € 11.427,65 festgesetzt. Als steuerlich maßgeblicher Wert der erworbenen Grundstücksanteile wurde der Betrag von € 128.685,43 (= 3/8 des 3fachen Einheitswertes des Grundstückes 246/2 neu EZ 2755 mit € 30.942,06 + 3/8 des 3fachen Einheitswertes des Grundstückes 248 neu EZ 59 mit € 97.343,34) angesetzt.

Dagegen stellte der Bw. durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über seine Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat, (UFS), als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum geltenden Fassung lauten:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBI 1955/141 (ErbStG), unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden.

Gemäß § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG entsteht bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers.

Gemäß § 13 ErbStG Abs.1 ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber und bei einer Zweckzuwendung der mit der Ausführung der Zuwendung Betreute.

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

Gemäß § 19 Abs.2 ErbStG ist bei der Bewertung für inländisches Land und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des zweiten Teils des Bewertungsrechtes (besondere Bewertungsvorschriften) auf dem den Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Gemäß § 20 Abs.1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Bei Zweckzuwendungen tritt an die Stelle des Anfalls die Verpflichtung des Beschwerteren.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der dreifache Einheitswert des Grundstückes 246/2 neu, EZ 2755, € 62.512,14 (= € 41.256,07 x 2) und vom Grundstück 248 neu, EZ 59, € 260.648,98 (= € 130.324,49 x 2) beträgt. Der dreifache Gesamteinheitswert der Grundstücke beträgt somit € 343.161,12.

Strittig ist, ob die mit Schenkung auf den Todesfall zugewendeten Grundstücksanteile bei der Bemessung der auf den Bw. entfallenden Erbschaftssteuer zu Recht miteinbezogen worden sind bzw. ob bei der Bemessung der Erbschaftssteuer für den Bw. von der Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht von einen steuerlich maßgeblichen Grundstückswert von € 128.685,43 (= 3/8 des 3fachen Einheitswertes des Grundstückes 246/2 neu, EZ 2755 + 3/8 des dreifachen Einheitswertes des Grundstückes 248 neu EZ 59) ausgegangen ist.

Dazu ist zunächst auszuführen:

Nach der grundsätzlichen Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen durch den mit den Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch die Abgabe der Erbantrittserklärung Gebrauch macht. (z.B.VwGH,11.5.2000, 97/16/0214;26.4.2001, 2001/16/0032,0033).

Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu beurteilen. (z.B. VwGH 27.1.1999, 98/16/0361, 98/16/0362)

Solange die Steuerschuld nicht entstanden ist, kann auch eine Bewertung des Nachlasses nicht vorgenommen werden.

Als Erwerb im Sinne des § 20 Abs.1 ErbStG gilt der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde.

Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte im Gesetz taxativ angeführte Personen infolge ihrer besonders nahen Verwandtschaft zum Erblasser erhalten müssen, sofern der Erblasser aus einem gesetzlich anerkannten Grunde nicht eine völlige Enterbung ausdrücklich angeordnet hat. Das Pflichtteilsrecht bedeutet eine Einschränkung der Verfügungsfreiheit des Erblassers.

Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich um einen schuldrechtlichen Anspruch auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld.

Das Recht auf dem Pflichtteil entsteht wie beim Erbteil mit dem Tod des Erblassers als Anwartschaftsrecht, es muss vom Berechtigten ausdrücklich geltend gemacht werden.

Nach der Entstehung des Steueranspruches zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten getroffene Erfüllungsabreden können den einmal entstandenen Steueranspruch weder aufheben noch verändern.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 12.12.1985, 83/16/0178; VwGH 22.10.1992, 88/16/0116; VwGH 25.2.1993, 91/16/0010) handelt es sich bei der Hingabe von Grundstücken zur Abfindung des Pflichtteilsanspruches um eine Hingabe an Zahlung statt im Sinne des § 1414 ABGB. Rechtsgrund für diese Hingabe ist unmittelbar der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch anzusehen. Das bedeutet, dass in einem so gelagerten Fall der Tatbestand des § 2 Abs.1 Z 1 erfüllt ist.

Die Abgabenbehörde hat die Angemessenheit des geltend gemachten Pflichtteilsanspruches zu prüfen und ist nicht an eine zwischen Erben und Noterben getroffene abweichende Vereinbarung gebunden. (UFS 4.7.2006/RV/0618-L/02)

Der Tatbestand des § 2 Abs.1 Z 2 ErbStG, welcher der Erbschaftssteuer unterliegt, stellt auf die Erfüllung des bürgerlich rechtlichen Tatbestandes der Schenkung auf den Todesfall ab.

Nach § 659 ABGB sind Schenkungen, die erst nach dem Tod des Versprechenden erfüllt werden sollen, als Vermächtnis aufzufassen.

Steuerrechtlich wird die Schenkung auf den Todesfall als Vermächtnis behandelt, bei dem der daraus Berechtigte (Beschenkte) gemäß § 12 Abs.1 lit.a ErbStG erst mit dem Tod des Geschenkgebers Steuerschuldner wird; denn bis zu diesem Zeitpunkt hat der Bedachte nur einen vorerst noch bedingten Anspruch erworben und ist dadurch nicht bereichert worden.

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten die vorstehenden rechtlichen Ausführungen einerseits, dass auch die mit Schenkung auf den Todesfall zugewendeten Grundstücksanteile als Erwerb von Todes wegen gelten, der- unbeschadet dessen, dass in der Vermögenserklärung die Schenkung auf den Todesfall gesondert ausgewiesen ist und als Passivposten zur Ermittlung des Reinnachlasses abgezogen wurde- bei der Berechnung der Erbschaftssteuer nicht ausser Acht gelassen werden darf. Für den Bw. ist für die, ihm mit Schenkung auf den Todesfall zugewendeten, Grundstücksanteile die Steuerschuld im Zeitpunkt des Todes des Erblassers entstanden. Für die Erbschaftsbesteuerung sind die zu diesem Stichtag bestehenden Verhältnisse maßgebend.

Laut Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 21.3.1988 wurde dem Bw. und seiner Schwester vom Erblasser je die Hälfte von dessen Hälftenanteilen zu EZ 59,2755 zugewendet. Der Bw. hat somit zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers den Anspruch je 1/4 Anteil des Grundstückes 246 neu EZ 2755 und EZ 248 neu EZ 59 erworben. Mit Testament vom 17.10.2006 wurde der Bw. vom Erblasser auf seinen Pflichtteil gesetzt. Als erblichen Sohn, welcher seinen Pflichtteilsanspruch geltend gemacht hat, stand ihm als Pflichtteilsberechtigter ¼ des Reinnachlasses zu. Dass er mit Pflichtteilsübereinkommen vom 4. Dezember 2006 zur Abgeltung seines Pflichtteils mit ¼ der erblichen Bankguthaben abgefunden wurde, ist angemessen. Auch die Hingabe von je 1/8 der nachlassgegenständlichen Grundstücke (1/4 des unbeweglichen Nachlassvermögens) an Zahlung statt, ist im Lichte der aufgezeigten höchstgerichtlichen Rechtsprechung zulässig und angemessen.

Der Bw. hat zum verfahrensrelevanten Stichtag (Todeszeitpunkt des Erblassers) den Anspruch auf je 3/8 der nachlassgegenständlichen Grundstücke, sowie auf ¼ des beweglichen Nachlassvermögens erworben. Dieser Anspruch ist der Erbschaftsbesteuerung zugrunde zu legen.

Die auf den Bw. entfallende Erbschaftssteuer wird daher wie folgt berechnet:

Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücksanteile: 3/8 vom 3fachen EW Gst	€ 128.685,43
--	--------------

246/2 neu (€ 20.628,04) + 3/8 des 3fachen EW Gst 248 neu (€ 97.743,37)	
Zuzüglich Guthaben bei Banken (1/4 des beweglichen Nachlassvermögens)	€ 4.010,67
Abzüglich Freibetrag gemäß § 14 abs.1 ErbStG	€ 2.200,00
Abzüglich Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG	€ 4.010,67
Steuerpflichtiger Erwerb	€ 126.485,43
Davon gemäß § 8 Abs.1 ErbStG 7% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb (126.485,00)	€ 8.853,95
Zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücksanteile (128.685,00)	2.573,70
Erbschaftssteuer gerundet gemäß § 204 BAO	11.427,65,

Da nur der Spruch eines Bescheides der Rechtskraft fähig ist kann nur der Spruch (Teile des Spruches Anfechtungsgegenstand im Sinne des § 250 Abs.1 lit.b Bundesabgabenordnung, (BAO), sein.

Über einen mit Berufung bekämpften Abgabenbescheid kann daher nur dann mit abändernder Berufungsentscheidung abgesprochen werden, wenn im Spruch dieser Berufungsentscheidung ein höherer oder niedrigerer Abgabenbetrag, als im bekämpften Bescheid angeführt worden ist, festzusetzen ist.

Im gegenständlichen Fall war jedoch im Spruch dieser Berufungsentscheidung ein mit dem im Spruch des bekämpften Bescheides identer Abgabenbetrag festzusetzen.

Es war somit mit Abweisung der Berufung vorzugehen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. April 2010