

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin xyz in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr. Milan Linzer, Notar, Hauptplatz 14, 7400 T. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) , vom xxx, Erf.Nr. 000, betreffend Festsetzung der Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs.5 ErbStG 1955, zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird gemäß § 279 Abs.1 BAO wird folgt abgeändert:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs.5 ErbStG 1955 wird mit € 377,70 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit dem, im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten, Bescheid setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Beschwerdeführerin, (Bf.), für den Erwerb von Todes wegen, nach X.X. , die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs.5 ErbStG 1955 (Grunderwerbsteueräquivalent), trotz gegebener Nachlassüberschuldung mit € 451,30 fest. Bemessungsgrundlage war die Hälfte des dreifachen Einheitswertes des Grundstückes KG aaa , Gst-Nr A. (fortan Grundstück A genannt) und die Hälfte der dreifachen Einheitswerte der Grundstücke KG B. Gst-Nr B1 und Gst-Nr B2 (fortan Grundstücke B genannt), in Gesamthöhe von S 310.500,07( € 22.564,92).

Dagegen erhob die Bf., durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter, fristgerecht Berufung. Sie beantragte die ersatzlose Aufhebung dieses Bescheides mit der Begründung, die Erbschaftssteuer iSd § 8 Abs.5 ErbStG sei nur dann festzusetzen, wenn keine

Nachlassüberschuldung vorliegt. Darüber hinaus habe sie das Grundstück A nicht geerbt, dieses sei der „C.“, als Absonderungsgläubigerin, überlassen worden. Ausserdem sei die Bemessungsgrundlage für den erblichen  $\frac{1}{4}$  Anteil an den Grundstücken B. vom Finanzamt zu hoch bemessen worden, da dieses irrtümlicherweise vom Schätzwert dieser Grundstücke ausgegangen sei. Laut Einheitswertbescheid zum 1.Jänner 1983 betrage der gesamte Einheitswert dieser Grundstücke S 85.000,00 (€ 6.177,19). Ein Viertel davon betrage sohin € 4.632,89.

Diese Berufung wies das genannte Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Es führte dazu aus, dass der Bf.- laut Einantwortungsurkunde- die Verlassenschaft nach X.X. zur Hälfte eingeantwortet worden sei und mit Stichtag 01.01.2001 der anteilige dreifache Einheitswert des Grundstückes A € 17.659,50 und der Grundstücke B € 3.324,78 bzw. € 1.580,69 betrage.

Die Überlassung einer Liegenschaft an den Gläubiger sei als gesondertes Rechtsgeschäft zwischen Gläubiger und Erben anzusehen.

Dagegen brachte die Bf., durch ihren ausgewiesenen rechtlichen Vertreter, fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung, durch den Unabhängigen Finanzsenat, (UFS), UFS, als Abgabenbehörde zweiter Instanz, ein.

Das Bundesfinanzgericht, (BFG), hat als Nachfolgebehörde des UFS erwogen:

Zunächst wird festgestellt, dass die mit 7.März zu G 54/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs.1 Z 1 ErbStG 1955 durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31.Juli 2008 in Kraft getreten ist, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlasswirkung gemäß Art.140 Abs.4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat-weiterhin anzuwenden ist. Aufgrund des Legalitätsprinzips ist das BFG, hinsichtlich der, vor dem 1.August 2008 verwirklichten, erbschaftssteuerelevanten Tatbeständen, sowohl an die als gesetzeswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden.

Gemäß § 8 Abs.4 lit.a Erbschafts-und Schenkungssteuergesetz 1955,(ErbStG 1955), erhöht sich die sich nach den Abs.1 und 2 oder nach dem Absatz 3 ergebende Steuer bei Zuwendungen an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden um 2 vH.

Gemäß § 8 Abs.5 ErbStG 1955 darf die sich nach den Abs.1,2 und 4 oder nach dem Abs.3 und 4 ergebende Steuer im Falle des Abs.4 lit a nicht weniger als 2 vH, im Falle des Abs.4 lit.b nicht weniger als 3,5 vH des Wertes des erworbenen Grundstückes betragen.

Gemäß § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG 1955 entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

Für die Wertermittlung ist, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich. (§ 18 ErbStG 1955)

Für inländisches land-und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist 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. 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. (§ 19 Abs.2 ErbStG 1955)

Als Erwerb gilt, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. (§ 20 Abs.1 erster Satz ErbStG 1955)

Nach Einsichtnahme in den Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (vormals Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien) zu Erf.Nr. 000 und in den Verlassenschaftsakt des Bezirksgerichtes Z. zu Geschäftszahl www , wird diesem Verfahren nachstehender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

X.X. verstarb am 10/01 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Gesetzliche Erben waren ihre Mutter, die Bf. und ihr Vater Y.Y. . Die Erblasserin war zum Zeitpunkt ihres Todes Alleineigentümerin des Grundstückes A und zu  $\frac{1}{4}$  Eigentümerin der Grundstücke B.

Am 9.Mai 2003 wurde, für den, im Gerichtsbezirk T. gelegenen Nachlass ein Teilinventar errichtet, auf dessen Aktivseite nur der  $\frac{1}{4}$  Anteil an den Grundstücken B erfasst wurde, welcher, aufgrund des vorliegenden Schätzungsgutachtens vom 27.03.2003, mit einem

Verkehrswert von € 22.740,00 ausgewiesen war. Eine Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva (Forderungen der erblichen Eltern für Investitionen, betreffend die Grundstücke B) unterblieb, da in diesem Teilverkauf betragsmäßig nur die Aktiva ausgewiesen wurden.

Am 16.September 2003 wurde für den übrigen Nachlass (inklusive o.a. Forderungen) ein Inventar errichtet, dessen Aktiva in Punkt 1-7 aufgegliedert wurden. Unter Punkt 2) war das Alleineigentum der Bf. am Grundstück A angeführt und der Einheitswert dieses Grundstückes mit S 162.000,00 (€ 11.773,00) ausgewiesen. Die Gegenüberstellung Aktiva( € 148.912,22) zu Passiva( € 185.647,15) ergab eine Nachlassüberschuldung von € 36.731,93.

Dieses Inventar wurde mit Beschluss des Bezirksgerichts Z. vom gleichen Tage zu Gericht genommen.

Am 29.November.2004 gaben die Bf und Y.Y. bedingte Erbantrittserklärungen ab.

Y.Y. verstarb am 01/06.

Mit Protokoll des Gerichtskommissärs in der Verlassenschaftssache nach X.X. vom 31.August 2006 wurden die, unter den Punkten 1) bis 7) des o.a. Inventars ausgewiesenen, Nachlassaktiva idHv € 148.912,22 bestätigt und um den Betrag eines Guthabens von € 706,53 ergänzt. Sohin wurde die Nachlassüberschuldung im Betrage von € 36.028,40 (= € 149.618,75 minus 185.647,15) festgestellt.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Z. vom 17.August 2007 wurde der Nachlass der X.X. der Bf. und der Verlassenschaft nach Y.Y. , als bedingt erbserklärten Erben, je zur Hälfte eingeantwortet. Diese Einantwortungsurkunde wurde mit Beschluss des genannten Gerichtes „*ob die Einverleibung des Eigentumsrechtes der Bf. und der Verlassenschaft nach Y.Y. an den Grundstücken B je zur Hälfte (in Ansehung der gesamten Liegenschaft je zu einem Achtel) und ob der Löschung des nunmehr gegenstandslosen Veräußerungs- und Belastungsverbotes für die Bf. und Y.Y.* “, ergänzt.

Der Einantwortungsbeschluss ist am 28.Februar.2008 rechtskräftig geworden.

Das Grundstück A war bereits im Verlassenschaftsverfahren nach X.X. mit Kaufvertrag vom 111 - mit abhandlungsgerichtlicher Genehmigung- an die S. zu einem Kaufpreis von 75.00,00 Euro verkauft worden und es ist von diesem Kaufpreis ein Betrag idHv € 68.460,17 an die, in der Berufung genannte, Absonderungsgläubigerin angewiesen

worden. Überdies wurde ein Rücktritsrecht der Käufer im Falle, dass der lastenfreie Erhalt der Liegenschaft, trotz Verhandlungen mit den Gläubigern nicht möglich ist, vereinbart. Letztlich wurde dieses Grundstück mit Kaufvertrag vom 222 an den nunmehrigen grundbürgerlichen Eigentümer weiter verkauft.

Im vorliegenden Fall geht es darum, ob die Vorschreibung der Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs.5 ErbStG 1955 gegenüber der Bf. im Betrage von € 451,30 zu Recht erfolgte.

Dazu ist auszuführen:

Um Doppelbesteuerungen nach dem Grunderwerbsteuergesetz einerseits und dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz andererseits zu vermeiden, sind nach § 3 Abs.1 Z 2 GrEStG 1987 der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des ErbStG 1955 von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Als Äquivalent für diese Abgabenbefreiung ist im § 8 Abs.4 ErbStG 1955 ein Zuschlag bzw. eine Erhöhung der Erbschaftssteuer für jede Art eines unentgeltlichen Erwerbes von Grundstücken oder Grundstücksanteilen vorgesehen. Diese vorgesehene Erhöhung der Erbschafts(Schenkungs)steuer kann somit als Ersatz für die nach § 3 Abs.1 Z 2 GrEStG 1987 entgehende Grunderwerbsteuer betrachtet werden. (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 8 Rz 37)

§ 8 ErbStG 1955 sieht bei Zuwendungen von Grundstücken in Abs.4 eine Erhöhung der sich der sich nach dem Tarif des § 8 Abs.1 und 2 ErbStG ergebenden Steuer vor und gestaltet diesen Zuschlag in Abs.5 als Mindeststeuer, die auch dann zu entrichten ist, wenn sich im Übrigen eine Erbschaftssteuerschuld nicht ergibt. (VfGH 24.09 2003, B 706/00)

Die Erhöhung ist als Mindeststeuer auch dann einzuheben, wenn der Nachlass infolge Überschuldung zu keiner Erbschaftsbesteuerung führen könnte, wenn zum Nachlass keine Liegenschaften gehörten. (VwGH 24.06.1982, 81/15/0019; 30.06.1988 87/16/0010; 27.06.1991, 90/16/0097; 25.06.1992, 91/16/0045;)

Laut Erkenntnis des VfGH vom 24.09.2003, ZI B 706/00 darf die Mindeststeuer nach § 8 Abs.5 ErbStG 1955 dann nicht angefordert werden, wenn, im Falle eines Nachlasskonkurses, die Einantwortung an den erbserklärten Erben verhindert wird, da in diesem Fall davon auszugehen ist, dass seitens dieses Erben der "Erwerb eines Grundstückes" iSd § 8 Abs.4 ErbStG nicht vorliegt.

Nach der der grundsätzlichen Bestimmung des § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch die Abgabe einer Erbantrittserklärung Gebrauch macht. (VwGH 26.04.2001, 2001/16/0032, 0033)

Die Erbschaftssteuerschuld entsteht also 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 (d.h. von seinem, mit dem Tod des Erblassers entstandenen Erbrecht) durch Abgabe einer Erbantrittserklärung Gebrauch macht. (VwGH 27.09.1990, 89/16/0216)

Gegenstand des Erwerbes ist das Nachlassvermögen. Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu beurteilen. (VwGH 27.01.1999, 98/16/0361, 0362). Bei der Besteuerung der Erbschaft ist somit von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen.

Unter Nachlass (§ 531 AGBG) versteht das Gesetz den Inbegriff der Rechte und Verbindlichkeiten eines Verstorbenen, sofern sie nicht in bloß persönlichen Verhältnissen begründet sind. (OGH 05.04.1984, 7 Ob 18/84 NZ 1985/93)

Im Erbfall unterliegt es nicht der Parteiendisposition was Gegenstand des Nachlasses ist. (VwGH 25.09.1997, 96/16/0280)

Die Steuerschuld ist auch nicht auf den tatsächlichen Erwerb von einzelnen Nachlassgegenständen, sondern allgemein auf den Erwerb von Vermögensvorteilen beim Tode einer Person abgestellt. Daher kann sie auch durch Veräußerung von Nachlassgegenständen vor Einantwortung (mit Zustimmung des Gerichtes) vor der Einantwortung nicht berührt werden. (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer § 12 Rz 9)

Unter Vermögensanfall iSd § 20 Abs.1 ErbStG 1955 ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen. (VwGH 09.09.1993, 92/16/0190)

Die Möglichkeit die Erbschaft oder einen Teil derselben vor Abgabe einer Erbantrittserklärung entgeltlich oder unentgeltlich veräußern zu können, zeigt eindeutig,

dass der Erbe bereits durch Erbanfall bzw. mit dem Tod des Erblassers durch den Erwerb seines Erbrechts von Todes wegen bereichert ist. (VwGH 29.01.1997, 97/16/0002)

Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung. (vwGH 25.09.1997, 96/16/0280)

Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen erfolgte somit einerseits die Vorschreibung der Mindeststeuer gemäß § 8 Abs.5 ErbStG 1955- unbeschadet der vorliegenden Überschuldung des Nachlasses und der Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung – dem Grunde nach zu Recht, weil die angesprochene Überlassung des Grundstückes A sowie dessen Verkauf aus dem Nachlassvermögen die Einantwortung des gesamten Nachlasses- und sohin auch des nachlassgegenständlichen Grundstückes-, an die Bf, als erbserklärte Erbin, nicht verhindert hat; und es war andererseits bei der Bemessung der ,auf die Bf. entfallenden, Erbschaftssteuer- unbeschadet dessen, dass das nachlassgegenständliche Grundstück A im Verlassenschaftsverfahren vor Erbantrittserklärung und vor Einantwortung des Nachlasses verkauft worden ist- die Hälfte des dreifachen Einheitswertes dieses Grundstücke einzubeziehen, weil als der, für die Bemessung der Erbschaftssteuer maßgebliche, Stichtag der Zeitpunkt des Todes der Erblasserin und nicht der Zeitpunkt der Abgabe der Erbantrittserklärung oder der Zeitpunkt der Einantwortung, anzusehen ist und dieses Grundstück zu dem genannten Stichtag Gegenstand des Nachlasses und Teil des Vermögensanfalls war.

Zu der von der Bf. in Zweifel gezogenen Bemessungsgrundlage der Grundstücke B ist festzustellen:

Die Abgabenbehörde sowie das BFG ist gemäß § 116 BAO an die, in einem rechtskräftigen Einantwortungsbeschluss getroffen, Feststellungen gebunden. Aus dem Inhalten der o.a. Einantwortungsurkunde und des o.a. Ergänzungsbeschlusses geht eindeutig hervor, dass die Erblasserin zum Zeitpunkt ihres Todes  $\frac{1}{4}$  Eigentümerin der Grundstücke B war, und dass dieses Viertel den beiden erbserklärten Erben je zur Hälfte angefallen ist. Somit erwies sich die Heranziehung der Hälfte der dreifachen Einheitswerte der Grundstücke B zur Bemessung der, auf die Bf. entfallenden, Erbschaftssteuer als rechtswidrig.

Für Fälle, in denen für die Bewertung der Einheitswert maßgebend ist, gelten nach § 19 Abs.2 ErbStG 1955 die Wertverhältnisse in dem dem Tode vorausgehenden Hauptfeststellungszeitpunkt (§§ 20 und 23 BewG 1955) und zwar auch dann, wenn nach §

19 Abs.3 ErbStG 1955 auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen ist, denn damit ist nur ein von § 21 Abs.3 BewG abweichender Fortschreibungszeitpunkt bestimmt. Diese Regelung hat der VfGH für unbedenklich erachtet, und zwar sowohl für sich betrachtet, als auch in ihrer Stellung im System des ErbStG 1955, also bezüglich des Zusammentreffens von Einheitswerten mit Werten, die auf anderen Ermittlungsarten beruhen und auf andere Zeitpunkte abgestellt sind. (VfGH 30.09.1992,B 244/71; 07.10.1978,B 213/76)

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeutet das, dass der, iSd § 19 Abs.2 ErbStG, maßgebliche Stichtag der 01.01.2001 ist.

Laut Mitteilung des Finanzamtes R., D., T. betrugen zu diesem Stichtag die Einheitswerte zu den Grundstücken B, betreffend GSt-Nr. B1 € 2.216,52, und betreffend GSt-Nr. B2 € 1.053,76 (Die zugrundeliegenden Wertfortschreibungen erfolgten mit Bescheiden des Finanzamtes T. zu den Zahlen: EW-AZ 39/003-2-0145/4, EW-AZ 39/003-2-0003/5)

Laut Mitteilung des Finanzamtes K., Z. betrug zu diesem Stichtag der Einheitswert zu Grundstück A € 11.773,00 (Die zugrundeliegende Artfortschreibung erfolgte mit Bescheid des Finanzamtes Z. zur Zahl: EW-AZ 33/030-2-5575/7)

Die, auf die Bf. entfallende, Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs.5 ErbStG 1955 war daher wie folgt zu berechnen:

1/8 der dreifachen Einheitswerte der Grundstücke B

= **€ 395,16** zu GSt-Nr. B1+ **€ 831,20** zu GSt-Nr.B2 sohin **€ 1.226,36**

+

½ des dreifachen Einheitswertes des Grundstückes A = **€ 17.659,50**

Gesamt: **€ 18.885,86= steuerlich maßgebender Wert der Grundstücke**

Abgerundet gemäß § 28 ErbStG 1955: **€ 18.885,00**

Davon gemäß § 8 Abs.5 ErbStG 1955 2% = **€ 377,70**

Der Unterschiedsbetrag zu der mit dem bekämpften Bescheid mit **€ 451,30** festgesetzten Erbschaftssteuer stellt ein Guthaben idHv **€ 73,60** dar.

Zur Unzulässigkeit der Revision ist festzustellen:

Gemäß § 280 Abs.1 lit.d BAO haben Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte den Spruch einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art.133 Abs.4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzlich Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Da die, in diesem Erkenntnis zu beurteilenden, Rechtsfrage nach der, in der Begründung dieses Beschlusses aufgezeigten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des VwGH entschieden wurde, war die Revision nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Wien, am 16.Dezember 2014