



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/3617-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EN, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 23. Oktober 2007, Steuernummer, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß §289 Abs.2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird mit 5.167,68 Euro festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt gemäß §200 Abs.1 BAO vorläufig.

Entscheidungsgründe

Herr LN ist am 28. Juli 2006 verstorben. Mit Einantwortungsbeschluss vom 2. Mai 2007, berichtet am 14. Mai 2007, wurde die Verlassenschaft der Berufungswerberin zur Gänze eingearbeitet. Das Aktivvermögen bestand großteils aus Liegenschaften. Mit dem im Spruch angeführten Bescheid setzte das Finanzamt A Erbschaftssteuer in Höhe von 3.982,28 Euro gemäß §200 Abs.1 BAO vorläufig fest, wobei ein steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke in Höhe von 137.612,80 Euro zum Ansatz kam.

Fristgerecht wurde Berufung eingebbracht. Die Bw bringt vor, bezüglich des Einheitswertes von 55.200,00 Euro betreffend die Liegenschaft Aktenzeichen existiere kein rechtskräftiger Einheitswertbescheid, da der Feststellungsbescheid gemäß §21 Abs.1 Z2 BewG (Artfortschreibung) zum 1.1.2003 vom 17.1.2003 und die Berufungsvorentscheidung vom 16.12.2004 mit Bescheid des UFS vom 9.5.2007 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben worden seien. Im Spruchpunkt 2. sei der Grundsteuermessbescheid aufgehoben worden. Weiters sei sowohl der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 20.12.2004 als auch der Feststellungsbescheid (Artfortschreibung) vom 20.12.2004 zum 1.1.2003 aufgehoben worden.

Ein neuer Einheitswertbescheid sei bis dato nicht erlassen worden.

Im Bezug auf die bei der Berechnung herangezogenen Liegenschaften

EW-AZ	EW 3-fach von	9.483,81 €
EW-AZ1	EW 3-fach von	4.360,37 €
EW-AZ2	EW 3-fach von	20.711,76 €
EW-AZ3	EW 3-fach von	21.256,80 €
EW-AZ4	EW 3-fach von	2.400,00 €
EW-AZ5	EW 3-fach von	872,07 €

Handle es sich um solche, die richtigerweise dem landwirtschaftlichen Betrieb EW-AZ6 u. a. zuzurechnen seien, was bei der Ermittlung des steuerlich maßgeblichen Wertes der Grundstücke berücksichtigt werden hätte müssen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. September 2008 wurde eine Verböserung der Erbschaftssteuervorschreibung von 3.982,28 Euro auf 5.169,30 Euro vorgenommen. Die Festsetzung erfolgte gemäß §200 Abs.1 BAO vorläufig.

Das Finanzamt führte begründend aus, hinsichtlich des Aktenzeichen existiere zwar kein Bescheid, weil sämtliche diesbezüglichen Bescheide aufgehoben worden wären, jedoch trete durch die Aufhebung der Hauptfeststellungsbescheid mit einem Einheitswert von S 496.000,00 (€ 36.045,00) wieder in Geltung. Der erhöhte Einheitswert betrage € 48.616,13, 3-fach, davon $\frac{1}{2}$ ergebe € 72.927,20. Dieser Betrag sei an Stelle des Betrages von € 55.200,00 der derzeit gültige Einheitswert.

Der Betrag von € 872,07 sei aus dem Betrag von € 137.612,80 auszuscheiden gewesen, da es sich bei diesem EW-AZ um landwirtschaftliches Vermögen handle (EW-AZ richtig EW-AZ7).

Der Betrag von € 872,07 sei daher dem landwirtschaftlichen Vermögen von € 32.002,26 hinzugezählt worden. Dieses bleibe aber vorläufig zur Gänze gemäß §15a ErbStG bis zu einer Aufgabe des begünstigten Zweckes innerhalb von 5 Jahren steuerfrei.

Die unter Punkt II der Berufung angeführten Liegenschaften seien bis jetzt nicht in das EW-AZ6. einbezogen worden. Der Erbschaftssteuerbescheid sei ein vom Feststellungsbescheid abgeleiteter Bescheid. Bei Einwendungen gegen den Einheitswert könne nur der Feststellungsbescheid wirksam bekämpft werden, nicht aber der von diesem abgeleitete Erbschaftssteuerbescheid. Sollte eine Zurechnungsfortschreibung zu dem für die Entstehung der Erbschaftssteuerschuld maßgeblichen Stichtag erfolgen, sei der gegenständliche Bescheid durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wendet die Bw ein, die Begründung des bekämpften Bescheides sei mangelhaft, weil aus ihr nicht zu entnehmen sei, von welchem Hauptfeststellungsbescheid betreffend Aktenzeichen die Behörde ausgehe. Zudem liege Aktenwidrigkeit vor. Der Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2003 (Art- und Zurechnungsfortschreibung) sei behoben, ein neuer Bescheid bis dato nicht erlassen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß §1 Abs.1 Z1 Erbschaftssteuergesetz 1955 unterlagen Erwerbe von Todes wegen bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Gemäß §12 Abs.1 Z1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

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 vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Wie die Bw ausgeführt hat wurden sowohl der Feststellungsbescheid vom 17. Jänner 2003 zum 1. Jänner 2003 hinsichtlich der Artfortschreibung als auch der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 20. Dezember 2004 aufgehoben. Der Bescheid über die steuerliche Zurechnung wurde hingegen nicht aufgehoben.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des berufungsgegenständlichen Erbschaftssteuerbescheides wurde daher vom Finanzamt in korrekter Weise der vor der Bescheidaufhebung zuletzt

rechtskräftig festgestellte Einheitswert – das ist der Einheitswert zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Jänner 1973 mit Wirksamkeit 1. Jänner 1974 (Bescheid vom 9. Oktober 1974) bzw. der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhte Einheitswert zum 1. Jänner 1973 angesetzt.

Gemäß §20 Abs.1 BewG 1955 werden die Einheitswerte allgemein festgestellt (Hauptfeststellung) in Zeitabständen von je neun Jahren für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens, für die Betriebsgrundstücke und die Gewerbeberechtigungen.

Abschnitt XII. Art.II des Abgabenänderungsgesetzes 1982, BGBl. Nr.570, vom 1. Jänner 1982 normiert eine Erhöhung der Einheitswerte des Grundvermögens um 35% (auf Basis der Hauptfeststellungswerte 1. Jänner 1973), (Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu §20).

Allerdings wurde mittlerweile mit Bescheid vom 12. Dezember 2008 eine Artfortschreibung gemäß §21 Abs.1 Z2 BewG vorgenommen, und der Einheitswert zum 1. Jänner 2003 mit 36.000 Euro, erhöht gemäß AbgÄG 1982 mit 48.600 Euro festgestellt. Dieser bescheidmäßig festgestellte Einheitswert ist daher nunmehr der Bemessung zu Grunde zu legen.

Wenn die Bw nun ausführt, bei der Berechnung der o. a. Liegenschaften handle es sich um solche, die richtigerweise dem landwirtschaftlichen Betrieb EW-AZ6 u. a. zuzurechnen seien, so hat die Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvereinstellung bereits ausgeführt, dass der Erbschaftssteuerbescheid ein vom Feststellungsbescheid abgeleiteter Bescheid ist. Bei Einwendungen gegen den Einheitswert kann jeweils nur der Feststellungsbescheid wirksam bekämpft werden, nicht aber der von diesem abgeleitete Erbschaftssteuerbescheid.

Gemäß der Bestimmung des § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, und zwar auch dann, wenn der Feststellungsbescheid noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 192, Tz 1).

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Maßgeblich für die Steuerbemessung sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Die Steuerschuld entsteht – wie bereits ausgeführt - gemäß §12 Abs.1 Z1 ErbStG mit dem Tode des Erblassers, das ist der 28. Juli 2006.

Wie die h.o. Erhebungen ergeben haben, erfolgte die in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Zuordnung der Liegenschaften zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld korrekt. Die Ew-AZ5. wurde im Zuge des Berufungsverfahrens dem landwirtschaftl. Betrieb zugeordnet und in die Befreiung nach §15a ErbStG einbezogen. Alle übrigen Grundstücke waren entsprechend der Feststellungsbescheide zum maßgeblichen Zeitpunkt (noch) dem Grundvermögen zuzuordnen.

Eine allenfalls zu einem späteren Stichtag erfolgte Zurechnung von Grundstücken aus dem Grundvermögen zum landwirtschaftlichen Betrieb kann daher im Erbschaftssteuerverfahren keine Berücksichtigung finden.

Unter Berücksichtigung des Feststellungsbescheides vom 12. Dezember 2008 (Artfortschreibung gemäß §21 Abs.1 Z2 BewG) zum 1. Jänner 2003 mit einem Einheitswert von 48.600 Euro (erhöht), ergibt sich folgende Berechnung:

steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	154.440,73 €
steuerpflichtiger Erwerb	51.972,21 €
Gemäß §8 Abs.1 ErbStG (StKI. I) 4% vom gemäß §28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 51.972,00 €	2.078,88 €
Gemäß §8 Abs.4 ErbStG 2% vom gemäß §28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 154.440,00 €	3.088,80 €
Gesamt	5.167,68 €

Im Übrigen wird hinsichtlich der Berechnung auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 26. September 2008 hingewiesen.

Der Bescheid bleibt im Hinblick auf §15a Abs.5 ErbStG vorläufig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. April 2010