



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Johannes Koren, Notar, 8552 Eibiswald,

Hauptplatz 16, vom 10. Dezember 2004 gegen den gemäß § 200 BAO endgültigen Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 19. November 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Erbschaftssteuer endgültig gemäß § 200 BAO mit 463,47 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Am 22.6.2002 verstarb WP ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung.

Lt. Protokoll vom 18.9.2003 gaben die erbl. Witwe MP (in der Folge kurz Bw. genannt) sowie die beiden erbl. Kinder EJ zu je 1/3 aus dem Rechtsgrund des Gesetzes bedingte Erbserklärungen ab.

Das Nachlassvermögen bestand im Wesentlichen aus dem erbl. Malereibetrieb mit einem Betriebsgebäude auf fremden Grund und Boden, für welches lt. Gutachten vom 12.6.2003 ein Verkehrswert von 38.750,-- € ermittelt worden war.

Mit Bescheid vom 19.11.2004 setzte das Finanzamt für die Bw. die Erbschaftssteuer vorläufig gemäß § 200 BAO fest, dabei - betreffend das Betriebsgebäude - ausgehend vom anteiligen Schätzwert.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben mit der Begründung, dass für inländisches Grundvermögen der dreifache Einheitswert für die Bemessung der Erbschaftssteuer zu Grunde zu legen sei. Darüberhinaus sei auch der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG nicht berücksichtigt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5.5.2008 erfolgte die Festsetzung der Erbschaftssteuer endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO. Betreffend das Betriebsgrundstück wurde vom anteiligen dreifachen Einheitswert der Gesamtliegenschaft, auf welcher sich das Betriebsgebäude befindet, ausgegangen.

Am 26.5.2008 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Erwerbe von Todes wegen unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuersteuergesetz 1955 (ErbStG) der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall.

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

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (BewG).

Nach Abs. 2 leg. cit. idF BGBl. I Nr. 142/2000, gültig ab 1. Jänner 2001, 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 auf den dem Entstehen der Steuerschuld (§ 12 ErbStG) unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Gemäß § 51 Abs. 3 BewG gilt als Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremden Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn dieses ein wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

Nach § 19 Abs. 3 ErbStG ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen, wenn sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung gegeben sind.

Die näheren Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung sind in § 21 Abs. 1 Z 1 und Z 2 BewG geregelt.

Fortschreibung bedeutet grundsätzlich das Ersetzen eines Einheitswertbescheides durch einen anderen Einheitswertbescheid und setzt das Vorliegen eines Hauptfeststellungs-, Nachfeststellungs- oder Fortschreibungsbescheides voraus (vgl. Stoll, BAO, 2038f).

Nach § 22 BewG wird für wirtschaftliche (Unter)Einheiten, für die ein Einheitswert festzustellen ist, der Einheitswert nachträglich festgestellt (Nachfeststellung), wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt die wirtschaftliche (Unter)Einheit neu gegründet wird (Z 1). Die Erlassung eines Nachfeststellungsbescheides ist insbesondere dann vorgesehen, wenn ein Grundstück von einem Gutsbestand, zu dem es bisher gehörte, abgetrennt wird und dadurch eine neue wirtschaftliche Einheit entsteht.

Sowohl Fortschreibungen als auch Nachfeststellungen erfolgen mit Wirkung ab dem auf die Änderung folgenden Jahresbeginn (§§ 21 Abs. 4 und § 22 Abs. 2 BewG).

§ 19 Abs. 3 ErbStG ist aber nur anwendbar, wenn die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung gegeben sind. Der Fall, dass ein der Erbschaftssteuer unterliegender Vorgang Anlass zu einer Nachfeststellung gibt, ist in § 19 Abs. 3 ErbStG nicht als Voraussetzung für die Feststellung eines besonderen Einheitswertes angeführt. Diesfalls hat sich die Bemessung der Erbschaftssteuer ausschließlich nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt für die gesamte Liegenschaft als wirtschaftliche Einheit festgestellt worden ist, zu richten; die Feststellung bzw. Ermittlung eines besonderen Einheitswertes ist nicht zulässig.

Für das berufungsgegenständliche Betriebsgebäude auf fremden Grund und Boden existierte zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld kein Einheitswertbescheid, sodass die Erlassung eines (Art- oder Wert)Fortschreibungsbescheides schon rein begrifflich nicht möglich ist.

Wäre, wie an sich auf Grund der gesetzlichen Bestimmung des § 22 Abs. 2 BewG vorgesehen, der Nachfeststellungsbescheid bereits zum 1. Jänner 2002 - zu diesem Zeitpunkt noch an den Erblasser - ergangen, wäre dieser Bescheid nach § 19 Abs. 2 ErbStG der Erbschaftssteurbemessung zu Grunde zu legen gewesen.

Nach Rücksprache mit der zuständigen Bewertungsstelle hat sich herausgestellt, dass das gegenständliche Betriebsgebäude nicht im festgestellten Einheitswert für die Gesamtliegenschaft mitumfasst ist, sodass für die Bemessung auch nicht von einem anteiligen Einheitswert ausgegangen werden kann.

Hinsichtlich des Berufungsbegehrens, dass der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG nicht berücksichtigt worden sei, ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 15a ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen ... von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern ..., nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000,-- € steuerfrei.

Gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG ist die Steuer u.a. dann nachzuerheben, wenn der Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb aufgegeben wird.

Die Bw. erwarb auf Grund des Gesetzes und durch Abgabe der bedingten Erbserklärung im Rahmen ihrer Quote von 1/3 des Nachlasses u.a. einen Malereibetrieb. Da es sich dabei um einen begünstigten inländischen Betrieb handelte, wäre grundsätzlich ein Anwendungsfall für die Befreiungsbestimmung des § 15a Abs. 1 ErbStG gegeben gewesen, wonach jedem der drei Erben ein anteiliger Freibetrag zugestanden wäre.

Jedoch wurde der Betrieb – lt. Angabe des Vertreters - bereits im Jahre 2004 aufgegeben.

Dies bedeutet aber, dass die von § 15a Abs. 5 geforderte fünf-jährige Behaltetfrist ab Erwerb durchbrochen wurde.

Wären bereits Erbschaftssteuerbescheide unter Zuerkennung der (a priori zustehenden) anteiligen Freibeträge erlassen worden, so hätte gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG eine Nachversteuerung erfolgen müssen.

Da aber im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch das Finanzamt der erbl. Betrieb bereits aufgegeben worden war, wurde der Bw. von Anfang an kein Freibetrag gewährt.

Auf Grund der obigen Ausführungen bemisst sich die Erbschaftssteuer daher wie folgt:

Erbanfall zu 1/3

2.422,67 € Lebensversicherung, Sterbegeld

12.714,80 € bezzugsberechtigte Versicherung

133,33 € andere bewegl. Gegenstände (z.B. Schmuck, PKW)

12.369,10 € Betriebsvermögen - Einzelfirma

- 3.990,51 € Nachlasskosten, Darlehen und sonstige Verbindlichkeiten

- 5.866,19 € betriebliche Verbindlichkeiten

- 2.200,-- € Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG

- 133,33 € Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG

15.449,87 € steuerpflichtiger Erwerb

gemäß § 8 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse I) 3% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 15.449,-- €, das sind **463,47 €**.

Der Berufung war somit auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage teilweise stattzugeben.

Der Differenzbetrag zur Berufungsvorentscheidung in Höhe von 592,28 € wird abgeschrieben.

Graz, am 20. April 2010