



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** des Bw., vertreten durch Rechtsberater, vom 26. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 24. Oktober 2008 betreffend **Erbschaftssteuer**

entschieden:

Die **Berufung** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Der berufungswerbende Verein (in der Folge: Berufungswerber oder bloß Bw.) ist testamentarischer Alleinerbe nach dem Anfang 2007 verstorbenen Max.Muster. Seine zwei Kinder hatte der Erblasser auf den Pflichtteil gesetzt.

Für den Erwerb, der zu einem überwiegenden Teil aus einer Eigentumswohnung des Erblassers bestanden hatte, schrieb das Finanzamt Klagenfurt dem Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Erbschaftssteuer (ErbSt) gemäß § 8 Abs. 4 und Abs. 5 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) im Betrag von € 1.624,21 vor.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. damit, es erscheine sachlich ungerechtfertigt, ihm die gesamte Steuer vorzuschreiben, da ihm nach Abzug der bezahlten Pflichtteile nur 50% des Verkaufserlöses verblieben sei. Das getroffene Pflichtteilsübereinkommen sei getragen vom Bestreben, sämtliche Vorteile und Lasten aus dem Nachlass unter den Beteiligten gerecht zu verteilen. Eine einseitige Vorschreibung des

Grunderwerbsteueräquivalentes zu Lasten des Bw. widerspräche dieser Vereinbarung. Es werde daher beantragt, von einer über den Betrag von € 812,11 hinausgehenden Festsetzung Abstand zu nehmen.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, die das Finanzamt auch damit begründete, dass nach dem Todeszeitpunkt erfolgte Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens steuerlich unbeachtlich wären, stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin brachte er ergänzend noch vor, entgegen dem Standpunkt des Finanzamtes würde etwa die Bezahlung der Pflichtteile sehr wohl eine solche nachträgliche und auch steuerlich zu berücksichtigende Änderung darstellen. Gleiches müsse für die Aufteilung des Grunderwerbsteueräquivalentes gelten, da sonst er als Erbe Gefahr liefe, bei Insolvenz eines Pflichtteilsberechtigten die Grunderwerbsteuer alleine zu tragen, obwohl ihm nur 50% des Verkaufserlöses zugestanden und zugekommen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ausgehend vom Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes stellt sich der entscheidungsrelevante und unstrittig gebliebene Sachverhalt wie folgt dar:

Der Anfang 2007 verstorbene Max.Muster hatte den Berufungswerber, einen Verein, testamentarisch als Alleinerbe seines gesamten Vermögens eingesetzt und seine zwei Kinder jeweils auf den Pflichtteil beschränkt. Zum Vermögen des Erblassers gehörte auch eine Eigentumswohnung, deren Einheitswert laut einer im Akt einliegenden Datenbankabfrage € 15.468,99 betrug. Nach Abgabe der bedingten Erbserklärung am 20. Februar 2007 und vor der Einantwortung hatte der Bw. die Eigentumswohnung um einen Kaufpreis in Höhe von € 85.400,00 an eine dritte Person veräußert. Im daraufhin abgeschlossenen Erbübereinkommen hatten die beiden Kinder des Erblassers den auf Basis des erzielten Verkaufserlöses und unter Berücksichtigung aller übrigen Aktiva und Passiva ermittelten Pflichtteil geltend gemacht. Dieser Betrag von jeweils knapp unter € 21.000,00 war den Pflichtteilsberechtigten antragsgemäß ausbezahlt worden.

Die anerkannten Passiva sowie die angewendeten Erbschaftssteuerbefreiungen hatten den Gesamtwert der Aktiva – bei denen hinsichtlich der Eigentumswohnung der dreifache Einheitswert in Ansatz gebracht wurde – überstiegen, sodass eine Erbschaftssteuer nach den Bestimmungen des § 8 Abs. 1 bis Abs. 3 in Ermangelung einer Bemessungsgrundlage nicht festzusetzen war. Da Gegenstand des Erwerbes aber auch ein Grundstück – nämlich die erblasserische Eigentumswohnung – war, gelangte mit dem verfahrensgegenständlichen

Bescheid Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 und Abs. 5 ErbStG im Ausmaß von € 1.624,11 zur Vorschreibung. Dabei ging das Finanzamt vom dreifachen Einheitswert – sohin von € 46.406,97, gerundet € 46.406,00 – als Bemessungsgrundlage aus und wendete darauf den Steuersatz von 3,5% nach § 8 Abs. 4 lit. b ErbStG an.

Strittig ist im vorliegenden Fall bloß, ob die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG – allgemein anerkannt auch als Grunderwerbsteueräquivalent bezeichnet – dem Bw. zur Gänze oder nur anteilig vorzuschreiben war.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 des auf den gegenständlichen Berufungsfall noch anzuwendenden ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen solche Erwerbe von Todes wegen der (Erbschafts-) Steuer.

Ein Erwerb durch Erbanfall gründet sich auf einen im Gesetz normierten Berufungsgrund, hier auf das gültige und anerkannte Testament des Erblassers. Wie schon das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat, ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also mit der Abgabe der Erbserklärung – ab 2005 Erbantrittserklärung – erfüllt (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 12 zu § 2, mit umfangreichen Judikaturhinweisen). Im vorliegenden Fall hat der Bw. am 20. Februar 2007 die Erbserklärung bzw. Erbantrittserklärung abgegeben, womit jedenfalls der Erwerb von Todes wegen in erbschaftssteuerlicher Sicht vollzogen war.

Gegenstand des Erwerbes ist das Nachlassvermögen (*Fellner*, a.a.O., Rz 13), worunter das Gesetz (§ 531 ABGB) den Inbegriff der Rechte und Verbindlichkeiten eines Verstorbenen versteht. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist von den Verhältnissen am Todestag auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (*Fellner*, a.a.O., Rz 12a, mit weiteren Verweisen). Zum diesbezüglichen Einwand des Bw., Pflichtteile etwa wären entgegen der soeben dargelegten Ansicht sehr wohl als nachträgliche und zu berücksichtigende Umstände anzusehen, wird seitens der Berufungsbehörde bemerkt, dass gerade dafür eine Abzugsmöglichkeit mit der Bestimmung des § 20 Abs. 6 ErbStG aufgenommen wurde. Ohne diese ausdrückliche Normierung wäre eine Berücksichtigung von Pflichtteilen als Abzugspost bei der Erbschaftsbesteuerung gar nicht möglich (idS *Fellner*, a.a.O., Rz 38 zu § 20).

Nach der Norm des § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Steuerschuldner ist gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG der

Erwerber. Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen (*Fellner*, a.a.O., Rz 4 zu § 12; Erkenntnisse des VwGH vom 27. Jänner 1999, 98/16/0361 und 98/16/0362).

Gemäß § 8 Abs. 4 lit b ErbStG erhöht sich die nach den Abs. 1 und 2 oder nach dem Abs. 3 ergebende Steuer um 3,5 vH des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke. Die sich nach den Abs. 1, 2 und 4 oder nach den Abs. 3 und 4 ergebende Steuer darf im Falle (..) des Abs. 4 lit b nicht weniger als 3,5 vH des Wertes der erworbenen Grundstücke betragen (Abs. 5 leg. cit.). Absatz 4 enthält sohin für den Fall, dass im Nachlass Grundstücke enthalten sind, eine eigene Steuer ("Grunderwerbsteueräquivalent") dafür, welche nach Absatz 5 jedenfalls in der gesetzlich festgelegten Höhe vorzuschreiben ist ("Mindeststeuer").

Im Zeitpunkt des Todes des Erblassers hatte nun aber unstrittig als Liegenschaftsvermögen die dann später veräußerte Eigentumswohnung zum Nachlassvermögen gehört und war diese dem alleinerbenden Berufungswerber zur Gänze zugefallen. Sohin war im Lichte der einhelligen und herrschenden Rechtsauffassung die Eigentumswohnung in die Besteuerung des Erwerbes des Bw. miteinzubeziehen. Dies erfolgte dem Gesetz entsprechend durch Ansatz des dreifachen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage.

Wenn nun der Bw. vorbringt, die einseitige und ungeteilte Belastung mit dem Grunderwerbsteueräquivalent widerspräche der im Pflichtteilsübereinkommen getroffenen gleichmäßigen Aufteilung sämtlicher Lasten, so ist ihm entgegenzuhalten, dass privatrechtliche Vereinbarungen nicht geeignet sind, eine auf den gesetzlichen Vorschriften aufbauende Besteuerung zu beeinflussen. Eine wie vom Berufungswerber gewünschte Aufteilung der Steuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG sowohl auf ihn als Alleinerben als auch auf die aus dem Verkaufserlös abgefundenen Pflichtteilsberechtigten ist von Gesetzes wegen ebenfalls nicht vorgesehen.

Die Argumentation des Bw., im Falle einer Insolvenz eines Pflichtteilsberechtigten müsste er auch dessen Anteil an der Grunderwerbsteuer (Anm.: gemeint klar erkennbar die Steuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG, das Grunderwerbsteueräquivalent) tragen, obwohl ihm nur 50% des Verkaufserlöses zugekommen war, geht insoweit ins Leere, als dem Pflichtteilsberechtigten ein Grunderwerbsteueräquivalent auch nicht anteilig vorzuschreiben war, dieses von ihm daher auch nicht getragen und vom Berufungswerber gar nicht im Wege der Ausfallhaftung übernommen hätte werden können. Dass diesbezügliche zivilrechtliche Vereinbarungen für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung sind, wurde bereits aufgezeigt. Abgesehen davon waren – richtigerweise auf die Verhältnisse im Todeszeitpunkt abgestellt – nicht 50% des Verkaufserlöses, sondern die zu diesem Zeitpunkt im Nachlass befindliche Liegenschaft zur Gänze der Besteuerung nach § 8 Abs. 4 ErbStG unterworfen worden.

Im Hinblick darauf, dass den Pflichtteilsberechtigten für deren Erwerb einer Forderung an den Nachlass ohnedies Erbschaftssteuer vorgeschrieben wurde, konnte die Berufungsbehörde auch nicht die vom Bw. vermeintlich erblickte steuerliche Ungerechtigkeit erkennen.

Insgesamt gesehen war der Berufung sohin ein Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Juli 2011