



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EG, Adr, vertreten durch Dietachmair & Partner, Steuerberatungskanzlei, 4020 Linz, Dinghoferstraße 4, vom 19. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 1. Dezember 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Am 28. September 2002 ist HG ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorben. Lt. Todfallsaufnahme haben sich in seinem Nachlass zwei Liegenschaften, aber auch wesentliche Schulden befunden, weshalb die erbl. Witwe und die beiden erbl. Söhne bedingte Erbserklärungen zu je einem Drittel abgegeben haben.

Mit Kaufvertrag vom 7. September 2004 hat die Verlassenschaft nach HG, vertreten durch die erbserklärten Erben, die Liegenschaft EZ X um einen Kaufpreis von 951.000,00 € an die V AG verkauft. Im Punkt 5.2. des Vertrages wird vereinbart, dass der gesamte Kaufpreis zur Lastenfreistellung hinsichtlich der eingetragenen Pfandrechte und Überweisung an die Gläubiger verwendet wird. Dieser Kaufvertrag wurde abhandlungsbehördlich genehmigt, da der Preis über dem geschätzten Verkehrswert lt. Sachverständigengutachten gelegen ist.

Im Zuge des weiteren Verlassenschaftsverfahrens (Schreiben vom 10. März 2005) wurde festgestellt:

*Die Verlassenschaft ist überschuldet, sodass bei Geltendmachung aller den Banken zustehenden Forderungen ein Barvermögen in der Verlassenschaft nicht verbleiben würde. Wenn Sie (Erben) nicht bereit sind, einen Kaufvertrag über die Liegenschaft abzuschließen, müsste die Bank zur Realisierung ihrer Forderung eine Zwangsversteigerung durchführen. Anlässlich einer Besprechung haben die Banken erklärt, dass sie im Zuge der Verlassenschaft den Kaufpreis für die Liegenschaft zur Tilgung ihrer pfandrechtlich sichergestellten Forderungen in Anspruch nehmen.*

Daraufhin hat die Verlassenschaft nach HG, vertreten durch die erbserklärten Erben, am 19. September 2005 die weitere zum Nachlass gehörige Liegenschaft EZ Y um 167.357,96 € (lt. Selbstberechnung) verkauft.

Im abschließenden Abhandlungsprotokoll vom 14. September 2006 wurde das Hauptinventar errichtet wie folgt:

Aktiva	1.547.066,74 €
Passiva	2.017.834,15 €
Nachlassüberschuldung	470.767,41 €

Sämtliche Nachlassaktiven wurden saldiert. Hierzu wurden Gerichtskommissionsgebühren, Gerichtsgebühren, Begräbniskosten und Rückstände bei Sozialträgern bezahlt und sodann, aufgrund einer zwischenzeitig getroffenen Vereinbarung, weitere Verbindlichkeiten bei der ASK und der RLB durch Überweisung eines Betrages von 83.203,76 € getilgt. Der verbleibende Restbetrag wurde zur teilweisen Begleichung sonstiger Forderungen verwendet. Eine Auszahlung an die erbserklärten Erben aus dem Titel Erbrecht konnte nicht erfolgen.

Lt. gerichtlichem Aktenvermerk vom 4. Oktober 2006 hat sich der Erblasser persönlich als auch seine KG zum Zeitpunkt seines Todes im Ausgleich befunden, welcher noch nicht fertig abgewickelt, jedoch von den Gläubigern bereits angenommen war. Die beiden größten Gläubigerbanken haben im Verlassenschaftsverfahren auf einen Großteil ihrer Forderungen verzichtet, sodass die Verlassenschaft letztendlich trotz rechnerischer Überschuldung nicht Konkurs anmelden musste. Der Ausgleich ist inzwischen zur Gänze erfüllt worden.

Bei einem steuerpflichtigen Erwerb von 0,00 € hat das Finanzamt mit Bescheid vom 1. Dezember 2006 der erbl. Witwe die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG von den Grundstücken (Mindeststeuer vom dreifachen Einheitswert) in Höhe von 7.530,34 € vorgeschrieben.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 19. Dezember 2006 der EG, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, mit der Begründung, der Erbanfall sei ohne Grundstücke erfolgt.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Jänner 2007 als unbegründet abgewiesen, weil sich im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers zwei Liegenschaften in seinem Alleineigentum befunden hätten. Dass diese Liegenschaften im Zuge der Abwicklung des Ausgleichsverfahrens verkauft worden seien, sei für die Besteuerung ohne Bedeutung. Ein Nachlasskonkurs habe jedenfalls nicht angemeldet werden müssen.

Daraufhin hat die Bw rechtzeitig die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Der Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis B 706/00 vom 24. September 2003 für den Fall eines Nachlasskonkurses ausgesprochen, dass die Vorschreibung der Mindeststeuer bei einem überschuldeten Nachlass nur unbedenklich sei, solange der Erbe tatsächlich ein Grundstück erwirbt. Die Bw habe aber zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über die beiden Grundstücke erlangt.

Am 15. Dezember 2009 hat die Bw auf die Abhaltung der mündlichen Verhandlung verzichtet.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall ist wegen der hohen Nachlassverbindlichkeiten lediglich die im Erbschaftssteuerrecht vorgesehene Mindeststeuer angefallen.

Gemäß § 8 Abs. 5 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) darf die Erbschaftssteuer bei Erwerben von Ehegatten und Kindern (lit. a) nicht weniger als 2 vH des Wertes der erworbenen Grundstücke (= dreifacher Einheitswert) betragen.

Die Mindeststeuer ist grundsätzlich auch dann einzuheben, wenn sich im Übrigen, zB infolge Überschuldung des Nachlasses, eine Erbschaftssteuerschuld nicht ergibt, solange der Erbe tatsächlich ein Grundstück erwirbt.

Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) besteht jedoch keine Berechtigung die Mindeststeuer vorzuschreiben, wenn der Erbe trotz Abgabe einer Erbantrittserklärung aufgrund eines Nachlasskonkurses letztlich keine Verfügungsmöglichkeit über ein Grundstück erlangt hat.

Dem maßgeblichen Erkenntnis des VfGH vom 24. Juni 2003, B 706/00, kann im Wesentlichen entnommen werden:

*Die hier zu lösende, formal erbschaftssteuerrechtliche Frage ist nicht nach den Grundsätzen des Erbschaftssteuerrechts, sondern nach jenen des Grunderwerbsteuerrechts zu beantworten. Anlass für die Anforderung der Mindeststeuer ist ja nicht die Bereicherung des Erben, sondern ein Grundstückserwerb, der gerade nicht mit einer Bereicherung einhergeht. Zu prüfen ist somit, ob die Vorschreibung der Mindeststeuer in Fällen eines Nachlasskonkurses, bei dem die fraglichen Grundstücke dem testamentarischen Erben letztlich nicht eingeantwortet werden, weil sie zur Befriedigung der Gläubiger verwertet wurden, den Wertungen und Grundsätzen des Grunderwerbsteuerrechts entspricht.*

Das GrEST-Gesetz verknüpfe die Steuerfolgen mit dem Verpflichtungsgeschäft. Der grunderwerbsteuerbare Erwerb wäre somit bereits mit der Erbantrittserklärung getätig. Nach § 17 Abs. 1 GrESTG werde die Steuer jedoch nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird. Grundgedanke dieser Vorschrift sei es, die Steuer, die den "Erwerb von Grundstücken" belasten soll, nicht zu erheben, wenn der Erwerb trotz eines darauf gerichteten Rechtsvorganges später tatsächlich nicht eintritt.

*Das entspricht der materiellen Zielsetzung des Grunderwerbsteuergesetzes, den Grundstücksverkehr und nicht bloße (zu Verträgen verdichtete) Absichten zu besteuern. Ist der Erwerbsvorgang fehlgeschlagen und wird er wieder rückgängig gemacht, erweist sich seine vorgängige Besteuerung eben als unbegründet.*

Den Fall des todeswegigen Erwerbes überschuldeter Grundstücke mit anschließendem Nachlasskonkurs, der die Einantwortung ausschließt, hält der Verfassungsgerichtshof einer solchen grunderwerbsteuerlich relevanten Rückgängigmachung für gleichwertig:

*Der "Erwerber" (testamentarische Erbe) hat trotz Abgabe einer Erbserklärung eine Verfügungsmöglichkeit noch gar nicht erlangt und ist an ihrer Erlangung durch den zwischenzeitig eröffneten Nachlasskonkurs gehindert. Die Verfügungsmöglichkeit erlangt zwar (naturgemäß) nicht mehr der "Veräußerer" (Erblasser), die Verfügungen über die Grundstücke werden aber durch den Masseverwalter jedenfalls für die Verlassenschaft nach ihm, und nicht etwa durch oder für den Erben, getroffen. Ist aber davon auszugehen, dass nach den Grundsätzen des Grunderwerbsteuerrechts ein Tatbestand, der die Festsetzung von Grunderwerbsteuer rechtfertigen könnte, nicht verwirklicht bzw. wieder rückgängig gemacht wurde, dann besteht auch keine sachliche Berechtigung, das Grunderwerbsteueräquivalent vorzuschreiben.*

Die Veräußerung der Liegenschaften aus dem Nachlassvermögen im Zuge der Verwertung der Masse löse ohnedies regelmäßig den Anfall von Grunderwerbsteuer aus.

Im gegenständlichen Fall ist nach der Aktenlage als erwiesen anzunehmen, dass der Nachlass des Erblassers real überschuldet war. Zur Vermeidung des drohenden Nachlasskonkurses und zur Erfüllung des, im Zeitpunkt des Todes des Erblassers lt. Gerichtsprotokoll bereits

angenommenen, Ausgleiches wurden die Nachlassliegenschaften im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens veräußert.

Soweit die Bw vermeint, sie habe zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über die Grundstücke erlangt, ist ihr entgegenzuhalten:

Eine Erbserklärung bewirkt, dass die präsumtiven Erben Parteienstellung im Erbschaftsverfahren erlangen und ihnen grundsätzlich die Verwaltung des Nachlasses zukommt. Ihnen steht somit entgegen der Auffassung der Bw sehr wohl die zivilrechtliche Verfügungsberechtigung zu; aus diesem Grund wurden auch die Kaufverträge hinsichtlich der Verwertung der Liegenschaften von den Erben für die Verlassenschaft unterzeichnet.

Allerdings bleibt zu prüfen, ob die gegebene Sachverhaltskonstellation, ohne dass formal ein Nachlasskonkurs eröffnet wurde, im Sinne des obgenannten VfGH-Erkenntnisses ebenfalls einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges gleichgehalten werden kann.

Nach ständiger Judikatur setzt das Tatbestandsmerkmal der Rückgängigmachung voraus, dass der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss hatte. Eine solche Rückgängigmachung liegt dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell aufgehoben wird, es im wirtschaftlichen Ergebnis aber bei der beabsichtigten Grundstückstransaktion geblieben ist. Die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges entscheidet sich somit danach, welche wirtschaftlichen Zielsetzungen und Ergebnisse im Einzelfall gegeben sind.

In diesem wirtschaftlichen Sinn ist die im konkreten Fall tatsächlich durchgeführte Abwicklung der überschuldeten Verlassenschaft nach Ansicht der entscheidenden Behörde einem Nachlasskonkurs gleichzuhalten. Sämtliche Aktiven, insbesondere auch die hypothekarisch belasteten Grundstücke, wurden verwertet. In der Folge wurden gewisse bevorrechtete Forderungen zur Gänze erfüllt, darüber hinaus haben die Gläubiger auf wesentliche Teile ihrer Forderungen verzichtet.

Deshalb ist bei der gegenständlichen Berufungsentscheidung in sinngemäßer Anwendung des VfGH-Erkenntnisses davon auszugehen, dass die Bw trotz Abgabe einer Erbserklärung aufgrund des drohenden Nachlasskonkurses und des bereits angenommenen Ausgleiches tatsächlich an der Erlangung einer freien Verfügungsmöglichkeit über die Liegenschaften gehindert war. Die Bw hat jedenfalls kein Grundstück erworben und de facto auch nie die Möglichkeit erlangt, sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen. Die Verfügungen über die Grundstücke wurden zwar formal von den Erben vorgenommen, aber für die Verlassenschaft getroffen.

Der durch die Abgabe der bedingten Erbserklärung zunächst beabsichtigte Erwerbsvorgang ist somit fehlgeschlagen. Letztendlich hat nur ein Erwerbsvorgang zwischen Nachlass und Käufer stattgefunden.

Wie der Verfassungsgerichtshof ausgeführt hat, widerspricht es aber dem Zweck der Bestimmung des § 8 Abs. 5 ErbStG, wenn für den Fall, dass ein Grundstück zur Abdeckung eines überschuldeten Nachlasses verwertet wird, es für die Besteuerung darauf ankäme, ob zuvor eine Erbserklärung abgegeben wurde, oder nicht.

Da somit nach Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes unter Beachtung des Besteuerungszwecks ein "Erwerb eines Grundstückes" iSd. § 8 Abs. 5 ErbStG nicht vorliegt, darf die Mindeststeuer nicht festgesetzt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. Februar 2010