

GZ. RV/0592-I/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Bernd A. Oberhofer, gegen den Bescheid des Finanzamtes (vormals für Gebühren und Verkehrsteuern) Innsbruck betreffend Erbschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw hatte als testamentarischer Alleinerbe in der Verlassenschaftssache nach seinem am 6. November 1997 verstorbenen Vater, dem Baumeister J. U., die bedingte Erbserklärung abgegeben. Das Verlassenschaftsgericht hat diese Erklärung angenommen und ihm gemäß § 810 ABGB und § 145 AußerstrG die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses überlassen

(Beschluss vom 11. November 1997). Zum Nachlassvermögen gehörte umfangreicher Grundbesitz im steuerlichen Einheitswert von S 10.312.620, darin enthalten land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen im Einheitswert von S 571.253. Mit Eingabe vom 10. Juli 1998 hatte der Bw als Verlassenschaftskurator unter Hinweis auf die bestehende Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit die Eröffnung des Konkursverfahrens über die Verlassenschaft beantragt.

Das Finanzamt (vormals für Gebühren und Verkehrsteuern) Innsbruck hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 15. Juli 1999, Str. Nr. X, gemäß § 8 Abs. 5 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, 2% vom Einheitswert der Grundstücke im Betrag von S 204.752,40 an Erbschaftsteuer (= Mindeststeuer bzw. Grunderwerbsteueräquivalent) vorgeschrieben; dies unter Berücksichtigung der Begünstigung für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke iSd § 8 Abs. 6 ErbStG.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde die ersatzlose Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, die Vorschreibung verstöße gegen das Bereicherungsprinzip sowie das Prinzip der Anknüpfung an zivilrechtliche Tatbestände im Erbschaftsteuerrecht. Da der Nachlass real überschuldet gewesen und nur bedingt (§ 802 ABGB) angetreten worden sei, habe der Bw nichts geerbt. Überdies sei nach der bedingten Erbserklärung der Nachlasskonkurs eröffnet worden, sodass keine Einantwortung erfolgt sei und auch nicht mehr erfolgen werde. Das erbschaftsteuerliche Ordnungssystem erfordere eine Bereicherung und einen zivilrechtlichen Erwerb, die gegenständlich beide nicht vorlägen. Die Behörde habe in verfassungskonformer Interpretation jene Auslegung zu wählen, die dem vom Gesetzgeber vorgegebenen Ordnungssystem entspreche.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 26. August 1999 wurde dahin begründet, dass die Mindeststeuer iSd § 8 Abs. 5 ErbStG nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch bei Überschuldung des Nachlasses sowie bei Eröffnung eines Verlassenschaftskurses nach der Abgabe der Erbserklärung einzuheben sei.

Mit Antrag vom 28. September 1999 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt.

Die Finanzlandesdirektion für Tirol als Berufungsbehörde hatte mit Berufungsentscheidung vom 23. Februar 2000, über gegenständliche Berufung abweisend entschieden. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Mindeststeuer in jedem Falle einzuheben sei, selbst dann, wenn der Nachlass ohne Liegenschaften infolge Überschuldung keine Erbschaftsteuer auslösen würde. Besteuert werde der Erwerb durch Erbanfall, sohin bereits

mit der bedingten oder unbedingten Erbserklärung, und nicht erst der zivilrechtliche Erwerb durch Einantwortung. Die Steuerschuld entstehe gem. § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG zudem bereits mit dem Tod des Erblassers, welcher Zeitpunkt auch für die Wertermittlung maßgeblich sei. Eine nachträgliche Entwertung des Nachlassvermögens, beispielsweise durch die Eröffnung eines Verlassenschaftskonkurses, könne zu keiner Minderung der Erbschaftsteuer führen.

Gegen diesen Bescheid wurde Verfassungsgerichtshofbeschwerde erhoben. Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 24. September 2003, B 706/00-8, den angefochtenen Bescheid wegen Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz aufgehoben.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl. 1987/309 idGf, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind von der Grunderwerbsteuer u. a. Grundstückserwerbe von Todes wegen ausgenommen. Gemäß § 17 leg. cit. wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt oder abgeändert, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von 3 Jahren nach der Entstehung der Steuerschuld rückgängig gemacht wird.

Gemäß 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftsteuer Erwerbe von Todes wegen, wozu nach § 2 Abs. 1 Z 1 leg. cit. u. a. Erwerbe durch Erbanfall zählen. Nach § 8 Abs. 4 lit. a ErbStG erhöht sich die nach den Abs. 1 und 2 zu erhebende Steuer bei Zuwendungen u. a. an ein Kind um 2 v. H. des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke. Gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG darf die sich nach den Abs. 1, 2 und 4 oder nach den Abs. 3 und 4 ergebende Steuer im Falle des Abs. 4 lit. a nicht weniger als 2 vH der erworbenen Grundstücke betragen.

Der Verfassungsgerichtshof hat nunmehr in seinem aufhebenden Erkenntnis vom 24. September 2003, B 706/00-8, im Wesentlichen ausgeführt:

"§ 8 ErbStG sieht ... bei Zuwendungen von Grundstücken in Abs. 4 eine Erhöhung der sich nach dem Tarif ... ergebenden Steuer vor und gestaltet diesen Zuschlag in Abs. 5 als Mindeststeuer, die somit auch dann zu entrichten ist, wenn sich im übrigen eine Erbschaftsteuerschuld nicht ergibt. Letzteres trifft vor allem bei (rechnerischer) Überschuldung des Nachlasses zu ... .

Die Funktion und Rechtfertigung des Zuschlages nach § 8 Abs. 4 und 5 ErbStG wird in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und in der Lehre darin gesehen, einen

Ausgleich für die ... entfallende Grunderwerbsteuerpflicht zu schaffen ....

Eine verfassungsrechtlich bedenkliche Doppelbesteuerung kann in dieser Vorgangsweise nicht erblickt werden, solange die Erfassung von Grundstückserwerben nach den beiden Steuern in sich sachlich ist. Es erscheint daher auch unbedenklich, daß dieses

Grunderwerbsteueräquivalent auch bei einem überschuldeten Nachlaß vorzuschreiben ist, solange der Erbe oder sonstige Rechtsnachfolger **tatsächlich ein Grundstück erwirbt** (mag er auch keine Bereicherung erfahren). ....

Der Gerichtshof kann es im vorliegenden Fall dahingestellt sein lassen, welche Bedeutung dem sog. Bereicherungsprinzip im Erbschaftsteuerrecht ... zukommt. Dies deswegen, weil die hier zu lösende ... Frage nicht nach den Grundsätzen des Erbschaftsteuerrechtes, sondern nach jenen des Grunderwerbsteuerrechtes zu beantworten ist: Anlaß für die Anforderung der Mindeststeuer nach § 8 Abs. 5 ErbStG ist ja nicht die Bereicherung des Erben ... sondern ein Grundstückserwerb ....

Den hier zu beurteilenden Fall des todeswegigen Erwerbes überschuldeter Grundstücke mit anschließendem Nachlaßkonkurs, der die Einantwortung ausschließt, hält der Verfassungsgerichtshof einer solchen (gemeint: nach § 17 Abs. 1 GrEStG) 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 (natürgemäß) 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 nach § 8 Abs. 4 ErbStG vorzuschreiben.

Zur Vermeidung eines solchen verfassungswidrigen Ergebnisses ist daher davon auszugehen, daß **im Fall eines Nachlaßkonkurses, der die Einantwortung an einen erbserklärten Erben hindert, seitens dieses Erben der "Erwerb eines Grundstückes" iSd § 8 Abs. 4 ErbStG nicht vorliegt, sodaß die Mindeststeuer nach Abs. 5 leg. cit. nicht angefordert werden darf.**

Indem die belangte Behörde der ... Rechtslage einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt hat, hat sie den Beschwerdeführer in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt. Der angefochtene Bescheid war aus diesem Grund aufzuheben."

In Anbetracht obiger Rechtslage war daher der Berufung nunmehr im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens zur Gänze Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 10. Dezember 2003