



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/1022-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberin, vertreten durch Dr. Gerhard Riebenbauer, 8700 Leoben, Franz-Josefstraße 4, vom 10. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 26. November 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die 2007 verstorbene Erblasserin hinterließ ihre Kinder 1 und 2. Der erbliche Sohn hat sich seines gesetzlichen Erb- und Pflichtteilsrechtes entschlagen, weshalb die erbliche Tochter (Berufungsverberin) als Alleinerbin zum gesamten Nachlass die bedingte Erbserklärung abgegeben hat. Laut Protokoll vom 25. September 2008 erklärte die Berufungsverberin, dass sie unmittelbar im Anschluss an diese Tagsatzung einen Kaufvertrag über die erbliche Liegenschaftshälfte gemeinsam mit dem Eigentümer der anderen Hälfte abschließen werde. Der Kaufpreis für die gesamte Liegenschaft beträgt € 123.000.

In der am 20. November 2008 durchgeföhrten Verlassenschaftsabhandlung wurden die Aktiven (einschließlich Verkaufserlös der Liegenschaftshälfte) mit € 67.710,65 sowie die Passiven mit € 10.489,51 beziffert. Darüber hinaus wurden Absonderungskosten in Höhe von € 66.777,24, eine Forderung der Sachwalterin von € 3.440 sowie sonstige nicht bevorrechtete

Forderungen in Höhe von € 31.763,74 angeführt, weshalb sich eine Überschuldung des Nachlasses im Betrag von € 44.869,24 ergab.

Das Verlassenschaftsgericht hat die bedingte Erbantrittserklärung angenommen und wurde die Verlassenschaft der Berufungswerberin zur Gänze mit Beschluss vom 26. November 2008 eingeantwortet.

Mit Bescheid vom 26. November 2009 wurde der Berufungswerberin Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG vom steuerlich maßgeblichen Wert der Liegenschaftshälfte in Höhe von € 372,80 vorgeschrieben.

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufung wurde darauf verwiesen, dass die Berufungswerberin wegen der Überschuldung des Nachlasses keinen Erbteil erhalten habe. Der erbliche Liegenschaftsanteil sei bereits vor Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens aus dem Nachlass veräußert worden. Der Erlös sei zur teilweisen Befriedigung der Gläubiger verwendet worden. Die Erbantrittserklärung sei kurz nach dem Ableben der Mutter zur Vornahme dringender Maßnahmen abgegeben worden. Zu diesem Zeitpunkt sei die Überschuldung des Nachlasses noch nicht festgestanden.

Im Falle eines Nachlasskonkurses dürfe nach der Rechtsprechung die Mindeststeuer nach § 8 Abs. 5 ErbStG nicht eingefordert werden. Die Aufhebung des Bescheides wurde beantragt.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

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 (in der damals geltenden Rechtslage) unterlagen 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 in seinem 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 in dem zitierten 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 vom Gerichtshof 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 (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 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.

Im Gegensatz zum eben geschilderten Sachverhalt wurde im vorliegenden Fall die Verlassenschaft zur Gänze der Berufungswerberin eingeantwortet. Der erbliche Liegenschaftsanteil wurde nach Abgabe der bedingten Erbantrittserklärung mit Kaufvertrag vom 2. Dezember 2008 veräußert. Ein Nachlasskonkurs wurde nicht eröffnet. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt (siehe Erkenntnisse vom 27. Juni 1991, ZI. 90/16/0097, 25. Juni 1992, 91/16/9945) dargetan hat, stellt sich nach § 8 Abs. 5 ErbStG der im Abs. 4 umschriebene Erhöhungsbetrag als MINDESTSTEUER dar, die UNTER ALLEN UMSTÄNDEN einzuheben ist, auch wenn die Zuwendung an sich steuerfrei ist oder infolge Abzuges von Freibeträgen ganz oder zum Teil frei bleibt. Weiters ist die Erhöhung als Mindeststeuer aber auch dann einzuheben, wenn der Nachlass infolge Überschuldung zu keiner Erbschaftssteuer führen könnte, wenn zum Nachlass Liegenschaften nicht gehörten.

Die Berufungswerberin hat im Verlassenschaftsverfahren gegenüber dem Abhandlungsgericht die (bedingte) Erklärung abgegeben, die Erbschaft anzunehmen. Das Verlassenschaftsverfahren endete mit der Einantwortung, also mit der Übergabe des Nachlasses in den rechtlichen Besitz der Berufungswerberin. Auch wenn die Berufungswerberin im konkreten Fall keine Bereicherung erfahren haben mag, hat diese tatsächlich eine Verfügungsmöglichkeit über den erblichen Liegenschaftsanteil erworben. Auf das Motiv, warum es zu keiner Eröffnung des Nachlasskonkurses gekommen ist, hat es dabei nicht anzukommen. Im Sinne der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes erscheint es im vorliegenden Fall daher unbedenklich, dass dieses Grunderwerbsteueräquivalent auch bei überschuldetem Nachlass vorgeschrieben wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 22. Juni 2011