

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache Bf.****+ADRESSE vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Partnerschaft von Rechtsanwälten, Parkring 2, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. März 2010, ErfNr. x1****, StNr. x2**** betreffend Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Erbschaftssteuerbescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der gemäß § 14 Abs. 3 WEG verpflichtend zu leistende Übernahmepreis als Ausgleichszahlung an die Erbschaft der Erbschaftssteuer unterliegt (fortgesetztes Verfahren zu UFS 20.12.2013, RV/1998-W/10).

Bemerkt wird, dass das Verfahren des Beschwerdeführers (Bf.) im fortgesetzten Verfahren vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....“

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

1. Verfahrensgang

Ein Ehepaar war ua je zur Hälfte Eigentümer von Mindestanteilen an einer Liegenschaft verbunden mit Wohnungseigentum. Am 07/08 verstarb der Ehemann ohne Hinterlassung

einer letztwilligen Anordnung. Auf Grund des Gesetzes waren seine Witwe zu einem Drittel und sein Sohn, der Bf. zu zwei Dritteln erbberechtigt und gaben eine unbedingte Erbantrittserklärung zu den genannten Quoten ab.

Nach dem Einantwortungsbeschluss vom 04.05. 2009 wurde die Verlassenschaft auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen dem Bf. zu zwei Dritteln und der Witwe zu einem Drittel unter Berücksichtigung des abgeschlossenen Erbteilungsübereinkommens vom 17.12.2008 eingeantwortet. Ebenfalls am 04.05.2009 wurde eine Amtsbestätigung ausgestellt, dass aufgrund der gesetzlichen Anwachsung gem. § 14 Abs. 1 WEG 2002 die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Witwe an den erblasserischen Anteilen an den Grundstücken ****GRUNDSTÜCK**** vorgenommen werden kann.

Mit Bescheiden vom 8. März 2010 setzte das damalige Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien (in der Folge kurz „Finanzamt“) gegenüber dem Bf. Erbschaftssteuer fest.

Der Bf. erhob gegen den Erbschaftssteuerbescheid frist- und formgerecht Berufung, dass es sich um einen Erwerb von Todes wegen handle, weshalb die Erbschaftssteuer vom dreifachen Einheitswert festzusetzen sei.

Die Rechtsmittelinstanz wies die Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid als unbegründet ab.

Der Bf. erhob gegen diese Berufungsentscheidung UFS 20.12.2013, RV/1998-W/10 Revision beim Verwaltungsgerichtshof, in welcher er sich im Recht „für den gemäß § 14 Abs. 3 WEG geleisteten Übernahmspreis“ keine Erbschaftssteuer entrichten zu müssen verletzt erachtete.

2. Erwägungen

Der Verwaltungsgerichtshof entschied über die Revision mit Erkenntnis VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0030 und hob die angefochtene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. In der Begründung verwies er, da der Fall hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfrage jenem der Witwe des Verstorbenen betreffenden, soweit jener die Erbschaftssteuer umfasst, gleicht, den er mit VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0031 entschieden hatte. Letzteres Erkenntnis wird auszugsweise wiedergegeben:

„Nach § 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterlag der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.“

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 ua., VfSlg 18.093, § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben und ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt.“

Art. 140 Abs. 7 B-VG lautet:

“(7) Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz

verfassungswidrig war, so sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderer ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden."

Wann ein "verwirklichter Tatbestand" im Sinn des Art. 140 Abs. 7 B-VG (gemeint: verwirklichter Sachverhalt, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; vgl. Rohregger/Schuch in Holoubek/Lang, Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 297ff (310), Fn 55) gegeben ist, hängt im Allgemeinen vom materiellen Recht ab, um dessen Anwendung es geht (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 9. November 2011, 2011/16/0209, und vom 17. Dezember 2009, 2009/16/0196, VwSlg. 8.506/F, jeweils mwN).

Die mit dem genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes aufgehobene Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG enthielt den Tatbestand "Erwerb von Todes wegen".

§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG lautet:

"§ 2. (1) Als Erwerb von Todes wegen gilt:

1. der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches;"

§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG lautet:

"(1) Die Steuerschuld entsteht

1. bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers, jedoch

a) für den Erwerb des unter einer aufschiebenden Bedingung oder unter einer Befristung Bedachten mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Bedingung oder des Ereignisses;

b) für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung;

c)"

Nach § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit sich aus dem ErbStG nichts anderes ergibt, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Nach § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb soweit nichts vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Die Revisionswerberin trägt vor, der Übergang des Eigentums am halben Mindestanteil iSd § 14 Abs. 1 WEG 2002 trete u.a. dann nicht ein, wenn der überlebende Partner innerhalb einer vom Verlassenschaftsgericht festzusetzenden angemessenen Frist auf ihn verzichtet. Der Eigentumserwerb erfolgte daher nur bedingt. Solange die Möglichkeit eines Verzichts bestehe, stehe der Anspruch auf den Übernahmspreis iSd § 14 Abs.

3 WEG 2002 noch nicht fest. Dieser Schwebezustand habe im Revisionsfall erst nach dem 31. Juli 2008 geendet, weshalb der Anspruch auf den Übernahmspreis erst nach dem Inkrafttreten der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG entstanden sei und somit nicht mehr der Erbschaftssteuer unterliege. Im Ergebnis führt die Revisionswerberin damit ins Treffen, der Tatbestand des Erwerbs des Übernahmspreises sei erst nach dem Inkrafttreten der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof verwirklicht worden.

Es kann im Revisionsfall dahingestellt bleiben, ob die Ansicht der Revisionswerberin über das Entstehen des Anspruchs auf den Übernahmspreis zutrifft.

Im bürgerlichen Recht setzt der Erwerb einer Erbschaft das Erbrecht, die Erbantrittserklärung und die Einantwortung voraus (vgl. Taucher, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz8, Anm. 2.2. zu § 2). Der Erwerb der Erbschaft durch den Erben vollzieht sich schrittweise, im Wesentlichen in drei Stadien - Erbanfall, Erbantrittserklärung und Einantwortung (vgl. Welser in Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II13, 445). Die Einantwortung - nach § 797 ABGB die Übergabe des Nachlasses in den rechtlichen Besitz des Erben - bewirkt den Rechtsübergang auf den Erben eo ipso (vgl. Welser, aaO, 573f). Für den Zeitraum zwischen dem Tod des Verstorbenen und der Einantwortung kennt das bürgerliche Recht die Rechtsfigur des ruhenden Nachlasses (§ 531 ABGB - hereditas iacens).

Da gemäß § 79 BAO im Abgaben(verfahrens-)recht für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts gelten, ist der ruhende Nachlass beispielsweise auch Adressat von Bescheiden (vgl. etwa die hg. Beschlüsse vom 25. Februar 2010, 2010/16/0029, und vom 24. Juni 2010, 2010/15/0096).

Für das hier interessierende materielle Erbschaftssteuerrecht bedarf es, um einen die Steuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, neben dem gültigen Erbrechtstitel bloß der Erbantrittserklärung, mit deren Abgabe der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen ist (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2009/16/0006, mwN; kritisch Taucher, aaO, Anm. 2.55 zu § 2 ErbStG).

Einen solchen Erwerb nimmt die Rechtsprechung seit dem hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2. Juli 1992, 90/16/0167, VwSlg. 6.690/F, auch an, wenn vor einer Erbantrittserklärung eine sog. qualifizierte Erbsausschlagung (Erklärung des Erben, auf die Erbschaft zu Gunsten einer bestimmten Person zu verzichten) erfolgt, wobei diese Ausschlagung entgeltlich (Erbschaftskauf) oder unentgeltlich (Erbschaftsschenkung) sein kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 1996, 96/16/0091).

Abgesehen von dieser Ausnahme ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall nach der ständigen hg. Rechtsprechung sohin mit der Annahme der Erbschaft, also mit der Abgabe der Erbantrittserklärung erfüllt (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 30. August 1995, 95/16/0098, VwSlg. 7.027/F, und vom 3. Oktober 1996, 95/16/0191, VwSlg. 7.127/F, das erwähnte Erkenntnis vom 19. Dezember 1996 und die Erkenntnisse vom 11. Mai 2000,

97/16/0214, VwSlg. 7.504/F, vom 28. September 2000, 2000/16/0327, vom 26. April 2001, 2001/16/0032, vom 11. November 2004, 2004/16/0038, und vom 21. Oktober 2010, 2010/16/0155).

Daran ändert nichts, dass die Erbschaftssteuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Erbanfall entsteht. Das Entstehen der Steuerschuld ist eine Rechtsfolge und setzt voraus, dass der diese Rechtsfolge auslösende Tatbestand des Erwerbs durch Erbanfall erfüllt ist. Erst wenn der Tatbestand des Erwerbs erfüllt ist, tritt die (hier auf einen zurückliegenden Zeitpunkt bezogene) Rechtsfolge des Entstehens der Steuerschuld ein. Der Tatbestand des Erwerbs kann von verschiedenen Erben zu verschiedenen Zeitpunkten erfüllt werden, doch haben diese Erwerbe ihre Wurzel in dem mit dem Tod des Verstorbenen gegebenen Erbanfall, weshalb der solcherart einheitliche Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld auch für die Bewertung des Nachlasses maßgeblich ist (§ 18 ErbStG).

Mag auch im Revisionsfall der für eine allfällige Entstehung der Erbschaftssteuerschuld maßgebliche Tod des Verstorbenen am 07/08 noch vor dem Inkrafttreten der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG eingetreten sein, so wird in den vorgelegten Verwaltungsakten die Erbantrittserklärung und damit die Tatbestandserfüllung für einen Zeitpunkt nach dem Inkrafttreten der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG dokumentiert.

Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, dass aus den erwähnten hg. Erkenntnissen vom 9. November 2011, 2011/16/0209, und vom 17. Dezember 2009, 2009/16/0196, VwSlg. 8.506/F, in denen der Verwaltungsgerichtshof bei mehrere Jahre vor dem Inkrafttreten der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG liegenden Todeszeitpunkten (im einen Fall im Jahr 1999, im anderen Fall im Jahr 1980) das Entstehen der Steuerschuld vor der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG festgestellt hat, für den angefochtenen Bescheid nichts zu gewinnen ist. Denn jene Fälle betrafen Erwerbe durch Vermächtnis und nicht durch Erbanfall (zum Tatbestand des Erwerbs durch Vermächtnis vgl. etwa Taucher, aaO, Anm. 3.24 und 3.25 zu § 2 ErbStG). Im einen Fall lag das Inkrafttreten der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG zwischen dem Erlassen eines vorläufigen und dem Erlassen eines endgültigen Erbschaftssteuerbescheides, im anderen Fall verneinte der Verwaltungsgerichtshof die Frage, ob nach Erwerb einer Rente durch Vermächtnis mit dem Jahre später erfolgten Inkrafttreten dieser Aufhebung ein Tilgungstatbestand für die Erbschaftsteuerschuld eingetreten sei, welche zufolge einer im Jahr 1984 gewählten Entrichtung statt vom Kapitalwert der Rente jährlich im Voraus vom Jahreswert (§ 29 ErbStG) im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Aufhebung teilweise noch nicht entrichtet war.

Der unabhängige Finanzsenat führt im angefochtenen Bescheid selbst aus, der Tatbestand des Erwerbs durch Erbanfall sei durch die Erbantrittserklärung erfüllt, vernachlässigt jedoch die in den vorgelegten Verwaltungsakten aufscheinende Dokumentation der Erbantrittserklärung nach Inkrafttreten der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG, wonach der Tatbestand des Erwerbs durch Erbanfall erst nach diesem Zeitpunkt verwirklicht wäre.

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er über die Erbschaftssteuer abspricht, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.“

Aus all diesen Gründen war der Berufung/Beschwerde statzugeben und der Erbschaftssteuerbescheid aufzuheben.

3. Zulässigkeit der Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0031; VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0030 ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt gegenständlich kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 23. Dezember 2015