

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der X, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 22. März 2013, Steuernummer, betreffend Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist auf Grund ihrer bedingten Erbantrittserklärung vom h alleinige Erbin nach ihrem am Datum verstorbenen Ehegatten Y .

Mit Kaufvertrag vom d , hat der Verlassenschaftskurator nach Y die erblasserischen x - tel Anteile an der Liegenschaft y , verbunden mit Wohnungseigentum an Geschäftslokal, Autoabstellplatz a und Ladebucht, veräußert. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Z vom b wurde dieser Kaufvertrag abhandlungsbehördlich genehmigt.

Mit Einantwortungsbeschluss vom c wurde die Verlassenschaft nach Y nach bedingt abgegebener Erbantrittserklärung der erblasserischen Witwe zur Gänze eingantwortet.

Mit dem im Spruch angeführten Bescheid setzte das Finanzamt A gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf) die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG in Höhe von 3.199,42 Euro fest, ausgehend vom steuerlich maßgeblichen Wert der erbl. x Liegenschaftsanteile der y. , in Höhe von (gerundet) 159.971,00 Euro.

Fristgerecht wurde Berufung (nunmehr Beschwerde) eingebracht.

Die Beschwerde richtet sich ausschließlich gegen den Zuschlag gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 1955.

Die Bf wendet ein, die mit Pfandrechten belasteten Liegenschaftsanteile seien mittels Kaufvertrag vom d vom Verlassenschaftskurator als Vertreter des ruhenden Nachlasses verkauft worden. Da der erzielte, dem aktualisierten Schätzwert lt. Ergänzungsgutachten vom e entsprechende, Kaufpreis niedriger gewesen sei, als die Forderungen der Pfandgläubiger und der Kaufvertrag dadurch aufschiebend bedingt gewesen sei, dass aus dem Kaufpreis die Lastenfreistellung erwirkt werden könne, sei der Verlassenschaftskurator in weiterer Folge bemüht gewesen, Zusagen zur Forderungsreduktion der Pfandgläubiger zu erwirken. Nach schwierigen Verhandlungen habe der Verlassenschaftskurator Zusagen zu Abschlagszahlungen, unter teilweisen Forderungsverzichten der Pfandgläubiger erwirken können und sei der Kaufvertrag hierauf mittels Beschluss des BG Z vom f abhandlungsbehördlich genehmigt und grundbücherlich durchgeführt worden.

Aus dem Kaufpreis einerseits und den Leistungen aus den erbl. Versicherungen andererseits, hätten infolge der vom Verlassenschaftskurator erwirkten teilweisen Forderungsverzichte der Pfandgläubiger alle bekannten, noch offenen Forderungen und Verfahrenskosten abgedeckt werden können und es habe sich ein rechnerisches Restguthaben in der Höhe von mehr oder weniger 1.806,72 Euro ergeben, sodass der Verlassenschaftskurator im Zuge der Niederschrift vom g beantragt habe, die erbl. Witwe - aufgrund der nunmehrigen Aktenlage und der sich daraus ergebenden, nicht mehr bestehenden Nachlassüberschuldung - zur Abgabe einer Erbantrittserklärung einzuladen.

Die erbl. Witwe X. habe hierauf in der vom Gerichtskommissär aufgenommenen Niederschrift vom h aufgrund des Testamentes vom i, so hin mehr als vier Jahre nach abhandlungsgerichtlicher Genehmigung des vom Verlassenschaftskurator abgeschlossenen Kaufvertrages, zum gesamten Nachlass die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben und sei ihr der Nachlass in weiterer Folge mittels Einantwortungsbeschluss vom c zur Gänze eingewantwortet worden.

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid sei der erbl. Witwe Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG in Höhe von € 3.199,42 vorgeschrieben worden.

Das als Mindeststeuer vom Gesetzgeber konzipierte Grunderwerbsteueräquivalent sei zwar an sich auch bei einem überschuldeten Nachlass vorzuschreiben, allerdings nur solange der Erbe tatsächlich ein Grundstück erwerbe bzw. die Verfügungsmöglichkeit hierüber tatsächlich erlange.

Im gegenständlichen Fall sei der erbl. Liegenschaftsbesitz vom Verlassenschaftskurator als Vertreter des ruhenden Nachlasses veräußert worden (Kaufvertrag vom d.). Zum Zeitpunkt der Abgabe der bedingten Erbantrittserklärung durch die erbl. Witwe am h sei die Abwicklung des Verkaufes des erbl. Liegenschaftsbesitzes bereits längst abgeschlossen gewesen und sei der Käufer bereits grundbücherlicher Eigentümer geworden, sodass die erbl. Witwe zu keiner Zeit eine Verfügungsmöglichkeit über ein Grundstück gehabt hätte.

Der vorliegende Fall sei gleich zu beurteilen, wie der in der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vom 24. September 2003 (Gz. B 706/00) beurteilte Fall eines Nachlasskonkurses.

Wie in einem Nachlasskonkurs seien die erbl. Liegenschaftsanteile aus dem ruhenden Nachlass durch den Verlassenschaftskurator veräußert worden und sei der Kaufpreis vom Verlassenschaftskurator an die Pfandgläubiger, unter teilweisem Forderungsverzicht der Pfandgläubiger, überwiesen worden.

Wie bei einem Nachlasskonkurs hätte die spätere - bedingt erbantrittserklärte - Erbin keinerlei Möglichkeit gehabt, über die erbl. Liegenschaftsanteile zu verfügen. Die Gleichbehandlung eines Erben, der letztlich keine Verfügungsmöglichkeit über ein Grundstück erlangt habe, mit einem Erben, der eine solche Verfügungsmöglichkeit erlangt habe, sei daher auch im vorliegenden Fall sachlich nicht gerechtfertigt.

Die Aufrechterhaltung der Vorschreibung des Grunderwerbsteueräquivalentes an die Erbin aufgrund deren abgegebener bedingter Erbantrittserklärung würde dazu führen, dass ein Erwerbsvorgang (der Erwerb des erbl. Liegenschaftsbesitzes durch den Käufer aufgrund des vom Verlassenschaftskurator als Vertreter des ruhenden Nachlasses mit dem Käufer geschlossenen Kaufvertrages) ungerechtfertigter Weise mit zwei Objektsteuern belastet wäre (Grunderwerbsteuer und Grunderwerbsteueräquivalent).

Hätte Frau X- nämlich keine Erbantrittserklärung abgegeben, wäre nur einmal (lediglich) Grunderwerbsteuer für den Käufer angefallen, obwohl in beiden Fällen (Abgabe bzw. Nichtabgabe einer Erbantrittserklärung) nur ein Erwerbsvorgang stattgefunden habe. Gleichgelagert wie im Fall des Nachlasskonkurses habe die erbl. Witwe im gegenständlichen Fall durch den Verkauf des erbl. Liegenschaftsbesitzes durch den Verlassenschaftskurator, als Vertreter des ruhenden Nachlasses, weder vor und insbesondere auch nicht nach ihrer bedingten Erbantrittserklärung eine Verfügungsmöglichkeit über die erbl. Liegenschaftsanteile gehabt, sodass bei Frau X- kein Erwerb eines Grundstückes im Sinn des § 8 Abs. 4 ErbStG vorliege und ihr somit auch die Mindeststeuer nach § 8 Abs. 5 ErbStG nicht vorgeschrieben werden könne.

Mangels vorhanden gewesener Verfügungsmöglichkeit der erbl. Witwe über ein Grundstück könne von ihr kein Grunderwerbsteueräquivalent abverlangt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2013 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

„Unbestritten ist, dass im berufungsgegenständlichen Fall ein Erwerb im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes vorliegt. Erbschaftssteuerrechtlich ist der Erwerb des Nachlasses mit Abgabe der Erbantrittserklärung vollzogen. Die Berufungswerberin hat durch Abgabe der Erbantrittserklärung den gesamten Nachlass, zu dem auch Liegenschaftsanteile gehören, von Todes wegen erworben, wenn gleich auch die Liegenschaftsanteile zwischen dem Todeszeitpunkt des Erblassers und der Abgabe der Erbantrittserklärung vom ruhenden Nachlass veräußert wurden. Das erworbene Vermögen gilt erbschaftssteuerrechtlich dem Erben bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers

als zugekommen. Für die steuerliche Behandlung kommt es nicht auf die Einantwortung und die nachfolgenden für die Erwerbung des Eigentumsrechtes erforderlichen Rechtsakte an. Gehören zum Nachlass Liegenschaftsanteile, ist die im § 8 Abs. 5 ErbStG normierte Mindeststeuer unter allen Umständen einzuheben. Der gegenständliche Fall ist mit dem, dem Erkenntnis des VfGH vom 24. 9. 2003, B 706/00 zu Grunde liegenden nicht zu vergleichen. Im vom Verfassungsgerichtshof entschiedenen Fall erfolgte auf Grund des Nachlasskonkurses keine Einantwortung, während im gegenständlichen Fall auf Grund der abgegebenen bedingten Erbantrittserklärung unstrittig eine Einantwortung an die Berufungswerberin erfolgte. Der Gerichtshof behandelte den Fall als Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG, da der Erwerber trotz Abgabe der Erbantrittserklärung keine Verfügungsmöglichkeit erlangt hat. Im gegenständlichen Fall ist der Erbin der Wert des Grundstückes auch tatsächlich zugekommen und nicht etwa verloren gegangen, zumal der Wert des Grundstückes zur Abdeckung von Schulden, die auf Grund der Einantwortung auf die Erbin übergingen, tatsächlich verwendet wurde. Von einer "Doppelbelastung" mit Steuer kann nicht gesprochen werden, da zwei verschiedene Steuertatbestände vorliegen. Zum einen der Erwerb von Todes wegen, für den die Mindeststeuer anfällt (der Erwerb unterliegt der Erbschaftssteuer und ist von der Grunderwerbsteuer ausgenommen), zum anderen der dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegende Kaufvertrag. Es entspricht den Grundsätzen der Grunderwerbsteuer, dass jeder Erwerb für sich der Steuer unterliegt. Es war spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag führt die Bf weiter u.a. weiter aus:

„Die Gleichbehandlung eines Erben, der letztlich keine Verfügungsmöglichkeit über ein Grundstück erlangt hat, mit einem Erben, der eine solche Verfügungsmöglichkeit erlangt hat, ist sachlich nicht gerechtfertigt.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes A. würde es bei Aufrechterhaltung des bekämpften Erbschaftssteuerbescheides sehr wohl zu einer ungerechtfertigten Doppelbelastung mit Steuern kommen.

Die Aufrechterhaltung der Vorschreibung des Grunderwerbsteueräquivalentes an Frau X- aufgrund deren abgegebener bedingter Erbantrittserklärung würde dazu führen, dass e i n Erwerbsvorgang (der Erwerb des erbl. Liegenschaftsbesitzes durch den Käufer aufgrund des vom Verlassenschaftskurator als Vertreter des ruhenden Nachlasses mit dem Käufer geschlossenen Kaufvertrages) ungerechtfertigter Weise mit zwei Objektsteuern belastet wäre (Grunderwerbsteuer und Grunderwerbsteueräquivalent).

Hätte Frau X- keine Erbantrittserklärung abgegeben, wäre nur einmal (lediglich) Grunderwerbsteuer für den Käufer angefallen, obwohl in beiden Fällen (Abgabe bzw. Nichtabgabe einer Erbantrittserklärung) nur e i n Erwerbsvorgang stattgefunden hat.

Bei objektiver Betrachtungsweise der geschilderten Fälle, muss das richtige Ergebnis lauten, dass eine steuerliche Belastung von Frau X- sachlich nicht gerechtfertigt sein kann.

Gleichgelagert wie im Fall des Nachlasskonkurses hat die erbl. Witwe im gegenständlichen Fall durch den Verkauf des erbl. Liegenschaftsbesitzes durch den Verlassenschaftskurator, als Vertreter des ruhenden Nachlasses, weder vor und insbesondere auch nicht nach ihrer bedingten Erbantrittserklärung eine Verfügungsmöglichkeit über die erbl. Liegenschaftsanteile gehabt, sodass bei Frau X- kein Erwerb eines Grundstückes im Sinn des § 8 Abs. 4 ErbStG vorliegt und ihr somit auch die Mindeststeuer nach § 8 Abs. 5 ErbStG nicht vorgeschrieben werden kann.

Mangels vorhanden gewesener Verfügungsmöglichkeit der erbl. Witwe X- über ein Grundstück kann von ihr kein Grunderwerbsteueräquivalent abverlangt werden."

2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

3. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt St.Nr..

4. Erwägungen

Gemäß dem auf diesen Fall noch anzuwendenden § 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen u. a. der Erwerb durch Erbanfall.

Erbanfall bedeutet nach den §§ 536 und 545 ABGB die Entstehung des Erbrechts, das grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers eintritt (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 3 zu § 2 ErbStG).

Erbrecht ist gemäß § 532 ABGB das ausschließliche, dingliche und gegen jedermann wirkende Recht, die ganze Verlassenschaft oder einen Bruchteil der ganzen Verlassenschaft in Besitz zu nehmen.

Auf Grund des Erbrechtes entsteht für den zur Erbschaft Berufenen ein Rechtsanspruch auf die Inbesitznahme der Erbschaft, und zwar mit dem Anteil, der seinem Erbrechtstitel entspricht. Dieser Anspruch bezieht sich grundsätzlich nur auf den jeweils zustehenden ideellen Anteil selbst, nicht aber auf einzelne Gegenstände des Nachlassvermögens. Der Erbe übt sein Erbrecht auf Grund seines Erbrechtstitels (=Berufungsgrundes) durch die Abgabe der Erbantrittserklärung aus. Die Erbantrittserklärung ist die, gegenüber dem Abhandlungsgericht abgegebene, einseitige und unwiderrufliche Erklärung, eine Erbschaft anzunehmen (Fellner, a.a.O., Rz 11 zu § 2 ErbStG).

Auf Grund des § 8 Abs. 4 lit. a ErbStG erhöht sich die nach den Abs. 1 und 2 oder nach dem Abs. 3 ergebende Steuer bei Zuwendungen an den Ehegatten, einen Elternteil, ein

Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden 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 v.H. des Wertes der erworbenen Grundstücke betragen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung (Erbantrittserklärung) erfüllt. Mit der Abgabe der Erbantrittserklärung ist der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, aber nur sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbantrittserklärung Gebrauch macht (siehe VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327). Bei der Besteuerung der Erbschaft ist daher von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen (UFS 03.08.2011, RV/2463-W/10).

Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen (Fellner, a.a.O., Rz 4 zu § 12 ErbStG; VwGH 27.1.1999, 98/16/0361, 0362). Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (VwGH 13.10.1983, 82/15/0143, 0145, 1.12.1987, 86/16/0013, 19.5.1988, 87/16/0009, UFS 14.06.2011, RV/3943-W/10). Stichtag für die Bewertung des ererbten Vermögens ist der Todestag des Erblassers, maßgebend im Falle des § 19 Abs 2 ErbStG der zuletzt vor diesem Stichtag festgestellte Einheitswert (VwGH 14.1.1988, 86/16/0016, 19.5.1988, 88/16/0203, 28.6.1989, 88/16/0047).

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

Der dem Erbteil entsprechende Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugewiesene Vermögensgegenstand gilt als angefallen (Fellner, a.a.O., Rz 23 zu § 2; VwGH 22.1.1987, 86/16/0021, 0022, und 3.10.1996, 95/16/0191).

Nach dem Erbschaftssteuergesetz ist mit der Abgabe der Erbantrittserklärung der Erwerb des Nachlasses durch den Erben vollzogen, wobei es hinsichtlich des Zeitpunktes des Erwerbes keinen Unterschied macht, ob zum Nachlass auch Liegenschaften gehören.

Erbschaftssteuerrechtlich hat daher die Bf durch die Abgabe der Erbantrittserklärung den gesamten Nachlass, zu dem auch die Liegenschaft gehörte, von Todes wegen erworben, wenn gleich sie auch das Eigentum an der Liegenschaft erst mit der Einantwortung und der nachfolgenden Eintragung in das Grundbuch erworben hätte. Das erworbene Vermögen gilt erbschaftssteuerrechtlich dem Erben bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers als zugekommen. Ab diesem Zeitpunkt ist der Erbe bereits als Erwerber des gesamten Nachlasses anzusehen. Das bedeutet, dass es für die steuerliche Behandlung

nicht auf die Einantwortung und die nachfolgenden für die Erwerbung des Eigentums erforderlichen Rechtsakte ankommt, diese also für Zwecke der Erbschaftssteuer unbeachtlich sind.

Somit geht der Einwand, die Erbin habe letztendlich keine Verfügungsmöglichkeit über ein Grundstück erlangt, ins Leere.

Hinsichtlich der Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Grunderwerbsteueräquivalent hat das Finanzamt zutreffend darauf hingewiesen, dass es sich hier bei um zwei unterschiedliche Erwerbsvorgänge handelt.

In dem, dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 24. September 2003, B 706/00, zu Grunde liegenden Sachverhalt hatte der Verfassungsgerichtshof den Fall eines todeswegigen Erwerbes überschuldeter Grundstücke mit anschließendem Nachlasskonkurs, welcher die Einantwortung ausschließt, zu beurteilen.

Das bedeutet für vorliegenden Fall, dass der Bf die Liegenschaft, welche im Zuge des Abhandlungsverfahrens veräußert wurde, tatsächlich angefallen ist (§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG) und daher gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG mit dem dreifachen Einheitswert der Bemessung zu Grunde zu legen ist.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

6. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die getroffene Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht. Die getroffene Entscheidung entspricht sowohl der Judikatur des VwGH (VwGH 03.10.1996, 95/16/0191; VwGH 26.04.2001, 2001/16/0032; VwGH 29.01.1997, 97/16/0002; VwGH 14.01.1988, 86/16/0016; VwGH 25.09.1997, 96/16/0280) als auch der ständigen Rechtsprechung des UFS (UFS 12. 4. 2005, RV/0065-S/05, UFS 14.06.2011, RV/3943-W/10, RV/3944-W/10, UFS 21.03.2012, RV/1043-W/07).

Wien, am 30. Oktober 2014