



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, in x, vertreten durch RA, in y, vom 26. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. August 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Einantwortungsbeschluss vom 21. Mai 2008 wurde die Verlassenschaft den Erben - der erblasserischen Witwe und den beiden erblasserischen Kindern (dem Berufungswerber und dessen Schwester) -, welche die mit der Rechtswohltat des Inventars auf Grund des Gesetzes je bedingte Erbantrittserklärungen abgegeben haben, nach Maßgabe des Erbteilungsübereinkommens vom 3.4.2008 zu **je einem Drittel** des Nachlasses eingewantwortet. Diesem Beschluss liegt ein Reinnachlass von € 38.154,86 zugrunde.

Im Erbteilungsübereinkommen wurde die Übernahme der nachlassgegenständlichen Liegenschaften, aller weiteren im Inventar angeführten Vermögenswerte und sämtlicher Passiva durch die erblasserische Witwe vereinbart und abhandlungsbehördlich die Einverleibung der Grundstücke und die Verfügungsermächtigung über sämtliche übrige Verlassenschaftsaktiva zu Gunsten Vorgenannter verfügt.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 26. August 2008 wurde dem Berufungswerber (Sohn des Erblassers) auf Basis eines Drittels des Reinnachlasses, welcher jedoch auf Grund der steuerlichen Bewertungsvorschriften als überschuldet anzusehen war, somit lediglich die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs 5 ErbStG ausgehend von einem Drittel der nachlassgegenständlichen Liegenschaften vorgeschrieben.

Auf Grund eines Schreibens des Rechtsvertreters vom 3. April 2009, dass der Berufungswerber den Bescheid nie erhalten habe, wurde dieser erneut am 23. April 2009 zugestellt und fristgerecht mit Berufung vom 26. Mai 2009 bekämpft.

Inhaltlich wendet der Berufungswerber ein, dass der Bescheid mangels Erbmasse nichtig sei. Bei der Erfassung des Vermögens des Erblassers wären nicht alle Verbindlichkeiten erfasst worden. Diese Ungenauigkeit habe dazu geführt, dass die vormals vorhandene Erbmasse vermeintlich nicht aufgebraucht worden wäre.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 2. Juni 2009 wurde begründend ausgeführt, dass hinsichtlich der bescheidgegenständlichen Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage der Einwand, der Gerichtskommissär hätte zu Unrecht Nachlassverbindlichkeiten im eidesstättigen Vermögensbekenntnis außer Ansatz gelassen, unerheblich wäre, da auf Grund der Überschuldung des nach steuerlichen Vorschriften bewerteten Nachlasses ohnehin keine Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs 1 ErbStG anfielen, und somit lediglich vom Wert der Liegenschaft gemäß § 8 Abs 5 leg.cit. Erbschaftssteuer vorzuschreiben gewesen wäre.

Im Vorlageantrag vom 7. Juli 2009 ergänzte der Berufungswerber sein Berufsbegehren mit dem Hinweis, er habe keinen Erbanteil an der Liegenschaft erhalten, weshalb er auch keine Erbschaftssteuer schulde. Richtigerweise wäre § 8 Abs 5 ErbStG nur auf die erblasserische Witwe (Mutter des Berufungswerbers) anzuwenden gewesen, da sie das Erbe **faktisch als Alleinerbin** angenommen bzw an Zahlung Statt erhalten habe. Die erblasserische Witwe habe auf Grund falscher Rechtsberatung gedacht, Alleinerbin zu sein, und müsste daher das Verlassinventar berichtigt werden. Da gemäß § 8 Abs 1 ErbStG eine Verlassüberschuldung gegeben wäre, habe man die Verbindlichkeiten nicht aufgenommen. Dies wäre rechtsunrichtig und wäre mit dem Notar und Gericht zu klären.

Im Übrigen sei der Vollzug des Erbschaftssteuergesetzes, obwohl es aufgehoben wurde, gleichheits- und daher verfassungswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung (durch das Familien- und Erbrechts-Änderungsgesetz 2004, BGBl I 2004/58 wurde der bisherige Begriff der „Erbserklärung“ mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 2005 durch den vom Außerstreitgesetz gebrauchten Begriff „Erbantrittserklärung“ ersetzt) erfüllt (VwGH vom 24. Juni 1982, 81/15/0119).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbantrittserklärung Gebrauch macht. Gegenstand der Erbschaftsteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftsteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht. Aber auch dann, wenn die Erben nach Abgabe der Erbantrittserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird dieser Grundsatz nicht berührt. Auch in diesem Fall gilt somit der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (vgl. ua. VwGH 14.5.1992, 91/16/0019, UFS 18.4.2005, RV/0262-W/03).

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber eine Erbantrittserklärung zu einem Drittel des Nachlasses abgegeben hat und ihm der Nachlass zu einem Drittel eingewantwortet wurde.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist die Abgabenbehörde - mit im vorliegenden Fall nicht gegebenen Ausnahmen wie Erbschaftsverkauf oder Erbschaftsschenkung - an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Verlassenschaftsgericht angenommenen und der Einantwortungsurkunde zugrunde gelegten Erbantrittserklärungen der Parteien gebunden. Um einen, die Erbschaftssteuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, bedarf es neben dem gültigen Erbrechtstitel bloß der Erbantrittserklärung, mit deren Abgabe der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen ist. Vom Erbanfall ist sodann die Erbschaftsteuer zu

bemessen. Ein davon abweichendes Erbübereinkommen kann nur zur Besteuerung eines zweiten Rechtsvorganges führen (vgl. ua VwGH 21. 12. 1992, 88/16/0128, VwGH 26.1.1995, 89/16/0149).

Die Abgabenbehörde hat unter Bedachtnahme auf den im Zeitpunkt der Erlassung ihres Bescheides rechtskräftigen Einantwortungsbeschluss – im Gegenstandsfall vom 21. Mai 2008 – zu entscheiden. Nur bei Aufhebung desselben könnte die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO verfügt werden (VwGH 21.12.1992, 88/16/0128).

Auf Grund dieser Sach- und Rechtslage geht der Einwand des Berufungswerbers, seine Mutter wäre faktisch Alleinerbin, ins Leere.

§ 8 ErbStG sieht bei Zuwendungen von Grundstücken in Abs 4 eine Erhöhung der sich nach dem Tarif des § 8 Abs 1 und 2 ErbStG ergebenden Steuer vor und gestaltet diesen Zuschlag in Abs 5 als **Mindeststeuer**, die auch dann zu entrichten ist, wenn sich im Übrigen eine Erbschaftssteuerschuld nicht ergibt (vgl. VfGH 24.9.2003, B 706/00).

Nach § 8 Abs 5 ErbStG stellt sich somit der im Abs 4 umschriebene Erhöhungsbetrag als Mindeststeuer dar, die jedenfalls zu erheben ist, auch wenn die Zuwendung infolge des Abzuges von Freibeträgen ganz oder zum Teil frei bleibt (VwGH 24.6.1982, 81/15/0119).

Die Funktion und Rechtfertigung des Zuschlages nach § 8 Abs 4 und 5 leg.cit. wird darin gesehen, einen Ausgleich für die nach § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 entfallende Grunderwerbsteuerpflicht zu schaffen. Dem entspricht die gängige Bezeichnung des Zuschlages als „Grunderwerbsteueräquivalent“ (vgl. VfGH 24.9.2003, B 706/00).

Mit dem am 7. März 2007 verkündeten Erkenntnis des VfGH G 54/06, 235/06 wurde § 1 Abs 1 Z 1 ErbStG, wonach der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterliegt, als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt – nach dem Spruch dieses Erkenntnisses – mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft. Dies bedeutet, dass das ErbStG auf **alle bis zum 31. Juli 2008** verwirklichten Erwerbsvorgänge **unverändert** anzuwenden ist. Die als verfassungswidrig erkannte Fassung des ErbStG ist damit – abgesehen von den Anlassfällen – bis zu diesem Zeitpunkt versteinert und kann nicht neuerlich angefochten werden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer).

Da der Erblasser am 31. Juli 2007 verstorben ist, fällt der berufsgegenständliche Erwerbsvorgang durch Erbanfall noch in den Anwendungsbereich des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 2. Oktober 2009