

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bfadr, vertreten durch Mag. Claudia Lecher-Tedeschi, Rechtsanwältin, 6850 Dornbirn, Steinebach 18, vom 9. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 15. Februar 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Erblasserin ist am 3. Juli 2005 verstorben. Die Erblasserin war Eigentümerin mehrerer Liegenschaften. Der dreifache Einheitswert dieser Liegenschaften hat 48.617,48 € betragen. Diese Liegenschaften wurden infolge realer Überschuldung (auf Grund einer Sozialhilfforderung) des Nachlasses und der Hochwasserkatastrophe durch eine Verlassenschaftskuratorin mittels Kaufvertrag vom 14. April 2006 an die Republik Österreich verkauft. Der gesamte Kaufpreis wurde zur teilweisen Begleichung der Sozialhilfforderung verwendet. Der Berufungsführer hat zusätzlich Schulden bis zur Höhe des von ihm übernommenen Wert des Naschlusses zur Bezahlung übernommen. Der Berufungsführer hatte zum Zeitpunkt des Verkaufs noch keine Erbantrittserklärung abgegeben. Trotz der realen Überschuldung wurde kein Konkursverfahren sondern ein Abhandlungsverfahren durchgeführt. In der Folge hat der Berufungsführer eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben und diverse, nicht an das öffentliche Wassergut verkauft Grundstücke mit dem dreifachen Einheitswert in Höhe von insgesamt 707,90 € geerbt.

Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 15. Februar 2007 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Erbschaftsteuer in Höhe von 1.676,85 € vorgeschrieben. In der Bemessungsgrundlage war auch der dreifache Einheitswert der Grundstücke enthalten, die vom ruhenden Nachlass an die Republik Österreich verkauft wurden.

In der Berufung vom 9. März 2007 hat der Berufungsführer auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 24. September 2003, B 706/00 verwiesen, wonach bei einem Nachlasskonkurs der Erbe letztlich keine Verfügungsmacht über ein Grundstück erlangen könne. Es würde dazu führen, dass der Übergang eines Grundstückes aus dem Nachlass in das Eigentum eines Käufers im Zuge eines Verlassenschaftskonkurses, sofern der Erbe eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, eine Belastung mit Grunderwerbsteueräquivalent und Grunderwerbsteuer zur Folge hätte, obwohl in beiden Fällen nur ein Erwerbsvorgang stattgefunden hat. Zum Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaften durch die ruhende Verlassenschaft habe der Berufungsführer weder eine Erbantrittserklärung abgegeben, noch eine Verfügungsgewalt über diese Liegenschaften gehabt. Auf Grund des vorliegenden Sachverhalts seien die Liegenschaften zweimal versteuert worden, und zwar Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% vom Kaufpreis und Grunderwerbsteueräquivalent für den Berufungsführer ebenfalls in Höhe von 3,5%. Die Doppelbesteuerung sei gleichheitswidrig, da sinngemäß die Voraussetzungen einer grunderwerbsteuerlichen Rückgängigmachung iSv § 17 GrEStG vorlägen. Falle die Liegenschaft einem erbantrittserklärten Erben auf Grund der Überschuldung des Nachlasses tatsächlich nicht zu, liege ein Erwerb iSd § 8 Abs 4 ErbStG nicht vor. Weiters werde geltend gemacht, dass der landwirtschaftliche Freibetrag (§ 8 Abs 6 ErbStG) im Betrag von 110,00 € nicht zur Gänze gewährt worden sei.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2007 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Zur Anwendung des Steuerfreibetrages gem. § 8 Abs 6 ErbStG ist festzuhalten, dass dieser nur für und insoweit zusteht, als die Steuer gem. § 8 Abs 1 und 4 ErbStG auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen entfällt, überdies, dass mit dem Betrag von 110,00 € nur der höchstens anzurechnende Wert festgelegt wird.“

Ist die auf land- und forstwirtschaftliche Grundstücke entfallende Steuer geringer, kann nur die geringere Steuer freigestellt werden. Dabei ist die Feststellung über die Einheitswerte bindend. Für Grundstücke im Grundvermögen steht dieser Freibetrag nicht zu. Steuerwert der zu EW-AZ [...] des FA Bregenz land- und forstwirtschaftlich bewerteten Grundstücke, deren Anfall auch für die Berechnung des sog. Grunderwerbsteueräquivalents im Übrigen nicht in Streit steht, ist lediglich ein Wert von 707,90 €.

Die übrigen Grundstücke sind als Grundvermögen zu EW-AZ [...] und [...] des FA Bregenz bewertet.

Zur Vorschreibung gelangte nur die Mindeststeuer mit 3,5 %. Der auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen entfallende Steuerbetrag beträgt daher nur 3,5 % von gerundet 707,00 €, d.s. 24,75 €. Dieser wurde auch als Steuerfreibetrag berücksichtigt. Ein darüber hinaus gehender Betrag kann nicht berücksichtigt werden.

Was den Erwerb und die Versteuerung der im Grundvermögen befindlichen Grundstücke betrifft ist vorweg festzustellen, dass sich gem. § 18 ErbStG die Bewertung nach zum Zeitpunkt des Todes richtet. Dabei ist gem. § 19 Abs 2 ErbStG für Grundstücke der dreifache Einheitswert, der zuletzt festgestellt wurde, zur Versteuerung heranzuziehen. Nur im Fall, als sich die Verhältnisse vor dem Tod so geändert hätten, dass eine Art- oder Wertfortschreibung vorzunehmen gewesen wäre, wäre gem. Abs 3 der Bestimmung ein besonderer Einheitswert auf den Stichtag zu ermitteln. Der Erblasser ist am 3. Juli 2005 verstorben. Damit ist als Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld für den Erwerb des erbserklärten Erben gem. § 12 Abs 1 ErbStG der Todestag maßgeblich und die Bewertung gem. der verfassungsrechtlich unbedenklichen Bestimmung (VfGH vom 7.10.78, ZI. B 213/76) des § 18 ErbStG auf diesen Zeitpunkt vorzunehmen.

Nach dem Stichtag liegende Wertänderungen oder Änderungen in der Zusammensetzung des Vermögens oder auch im Umfang des Erwerbes bleiben aufgrund der angeordneten Stichtagsbewertung außer Betracht (vgl. Fellner, Geb u VerkSt, Bd. III Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 18 Rdz. 5f sowie die dort ref. RSpr. des VwGH und VfGH). Die Wertänderung nach Todestag sind insgesamt der Vermögensphäre des Erben zuzurechnen und nicht mehr der des Erblassers. Ergänzend sei angemerkt, dass der Eintritt des Hochwasserereignisses auch nicht gem. § 206 BAO Berücksichtigung finden kann, da dem Nachlass und damit dem Erben der eingetretene Gesamtschaden dadurch vergütet wurde, dass der Ablöse der betroffenen Grundstücke der Wert vor Eintritt des Schadensereignisses zugrunde gelegt wurde. Eine Begünstigung käme nur für einen Ersatzerwerb für die verkauften Grundstücke in Betracht.

Insgesamt ergibt sich damit hinsichtlich des Wertes, dass zur Bewertung der Steuerwert aus den zuletzt festgestellten Einheitswerten abgeleitet heranzuziehen ist, eine Änderung auf den Stichtag nicht erfolgen kann und auch eine andere Ausgleichsmaßnahme nicht in Betracht kommt, da dem Nachlass bzw. in Nachfolge dem Erben auch der gesamte Wert vor Eintritt des Schadensereignisses zugekommen ist.

Was die Einbeziehung der verkauften Grundstücke bzw. das geforderte Ausscheiden dieser Grundstücke von der Festsetzung des Grunderwerbsteueräquivalents betrifft, beruft sich der Bw. auf die analoge Anwendung der RSpr. des VfGH im Erk. vom 24.09.2003, ZI. B 706/00 im Fall des Nachlasskonkurses.

Die analoge Anwendung auf den Fall eines überschuldeten Nachlasses scheidet aber aus, da der Fall des Nachlasskonkurses nicht mit dem eines überschuldeten Nachlasses vergleichbar ist.

Grundsätzlich ist jedes Erk. vor dem Hintergrund des entschiedenen Falles zu betrachten. Der entschiedene Fall unterscheidet sich aber schon grundsätzlich vom hier zu beurteilenden, als dort aufgrund des Verlassenschaftskonkurses keine Einantwortung erfolgt ist. Im hier zu beurteilendem Fall erfolgte unstrittig eine Einantwortung aufgrund der abgegebenen – und nicht durch einen Konkurs wieder wirkungslos gewordenen – bedingten Erbantrittserklärung an den Bw.

Zudem hat der VfGH ausdrücklich ausgesprochen, dass es im grundsätzlichen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, für den Anfall von Grundstücken, auch bei Nachlassüberschuldung eine objektartige Steuer wie die Steuer gem. § 8 Abs 4 ErbStG festzulegen und dass diese unbedenklich ist, solange der Erbe ein Grundstück (auch ohne Bereicherung) erwirbt. Diesbezüglich hat auch der VfGH ausdrücklich unterschieden. Dazu ist auf die Ausführungen zu 2. und 3.1 im Erkenntnis zu verweisen.

Im Fall, dass der Erwerb aber nach Grundsätzen des § 17 GrEStG als fehlgeschlagen oder wieder aufgelöst zu beurteilen wäre, wie beim Nachlasskonkurs, erweise sich die Besteuerung als unbegründet. Dabei nimmt der VfGH ausdrücklich Bezug auf die Rechtsprechung des VwGH zu § 17 GrEStG. Im Fall des Konkurses erlange auch der erbserklärte Erbe nicht tatsächlich die Herrschaft über das Grundstück, da infolge des Konkurses die Verfügungsmöglichkeit zwar nicht wieder auf den Erblasser aber auf den Masseverwalter übergehe und bei diesem verbleibe, da auch eine Einantwortung auf den erbserklärten Erben infolge des Konkurses nicht erfolge.

Damit ist aber der hier zu beurteilende Fall nicht vergleichbar.

Der Erbe hat durch die Einantwortung die Verfügung über das Nachlassvermögen erlangt, wenn dieses auch in der Zeit zwischen dem Tod und der Einantwortung in der Zusammensetzung verändert wurde. Dass die Verlassenschaftskuratorin das Grundstück inzwischen veräußert hat und damit dessen Wert realisiert hat, hat keinen Einfluss darauf, dass dieser Vermögensanfall dem Erben zum Stichtag Todestag zuzurechnen ist. Der Wert des Grundstücks ist dem Erben auch tatsächlich zugekommen und nicht etwa verloren gegangen, zumal der Wert des Grundstücks ja zur Abdeckung von Schulden, die aufgrund der Einantwortung auch auf den Erben übergingen, tatsächlich verwendet wurde. Der Einwendung, dass weder das Grundstück noch Kaufpreisrealisate dem Erben tatsächlich zukommen konnten, kann daher nicht gefolgt werden.

Bei einer analogen Betrachtung der Bestimmungen des § 17 GrEStG auf die Festsetzung des sog. Grunderwerbsteueräquivalents ist der Fall des Konkurses daher nicht vergleichbar mit dem Fall einer Nachlassüberschuldung. Und diese Unterscheidung trifft auf der VfGH in der Entscheidung.

Im Fall des Konkurses wird der Erwerb des Erben, der grundsätzlich zum Todeszeitpunkt und durch die Erbantrittserklärung gegeben ist, durch den Konkurs und das Fehlen der Einantwortung wieder rückgängig gemacht. Wegen des Fehlens der Einantwortung ergibt sich auch kein Gesamtrechtsnachfolger im Vermögen des Erblassers, sondern die Konkursmasse wird direkt verwertet, was einen Anfall beim Erben ausschließt.

Im Vergleich dazu handelt es sich beim Verkauf des Grundstücks aus dem Vermögen der ruhenden Verlassenschaft, gleich ob durch einen Verlassenschaftskurator oder einen Erben, dem die Verwaltung des Nachlasses übertragen wurde und gleich zu welchem Zeitpunkt, etwa vor Abgabe der Erbantrittserklärung oder danach, lediglich um eine Verwaltung und Verwertung des durch Erbantrittserklärung und nachfolgende Einantwortung angefallenen Vermögens.

Nach den Grundsätzen des Grunderwerbsteuerrechts, insbesondere des § 17 GrEStG kann aber die Verwertung des Grundstücks durch den ruhenden Nachlass oder den Erben nicht als Rückgängigmachung des Erwerbs beurteilt werden, sondern lediglich als ein weiterer Vorgang, der für sich der Grunderwerbsteuer unterliegt, weil – anders als bei Verlassenschaftskonkurs – kein Tatbestand eintritt, der den Erwerb des Nachlassvermögens (zum Todesstichtag) wieder rückgängig macht. In steuerlicher Hinsicht ist der Fall vielmehr so zu beurteilen, dass zwei getrennte Erwerbe der Grundstücke gegeben sind.

Damit kann aber auch dem Argument der "Doppelbelastung" nicht näher getreten werden, da es den Grundsätzen der Grunderwerbsteuer sehr wohl entspricht, dass jeder Erwerb für sich der Steuer unterliegt.

Abgesehen davon, dass im Bereich sowohl der Grunderwerbsteuer als auch der Erbschaftssteuer die Tatbestände bzw. Erwerbe nach rechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sind und Vorgänge die "wirtschaftlich" zu gleichen Ergebnissen führen, die aber auf unterschiedlichen rechtlichen Wegen zustande kommen auch unterschiedliche steuerliche Folgen haben können, übersieht die Berufung, dass letztlich aber auch wirtschaftlich

betrachtet nicht "Gleiches" vorliegt. Als Erbe erwirbt der Bw. das Nachlassvermögen als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers mit der Einantwortung ins Eigentum und ihm kommen die Vermögenswerte mit der Einantwortung auch tatsächlich zu, sei es in Form von Realisaten oder der noch tatsächlich vorhandenen Sachen, ihm obliegt es, sich mit den Gläubigern über die Abdeckung von Schulden zu verständigen und ihm stehen auch alle weiteren, allenfalls nachträglich hervorkommenden Vermögenswerte zu oder er wird durch weitere Schulden belastet (soweit dies nicht durch die Form der Erbantrittserklärung ausgeschlossen ist).

Im Gegensatz dazu ist ein Erwerb eines Erben und Gesamtrechtsnachfolge beim Konkurs mangels Einantwortung gar nicht gegeben und alle Ansprüche erschöpfen sich in der Masse.

Eine unsachliche Differenzierung, wie eingewendet, ergibt sich daher weder aus dem Abstellen auf die gewählte rechtliche Abwicklung, wobei es dem Erbberechtigten freigestanden wäre aufgrund der erkennbaren Nachlassüberschuldung keine Erbantrittserklärung abzugeben, noch aufgrund des Vorliegens von vergleichbaren Sachverhalten.

Vielmehr würde die geforderte Betrachtung der verfassungsrechtlich als unbedenklich erkannten Regelung des § 18 iVm § 20 ErbStG widersprechen, der Besteuerung die Verhältnisse zum Todestag zugrunde zu legen. Die beantragte Auslegung erscheint für sich auch verfassungsrechtlich bedenklich, da es letztlich – bei Erfüllung des selben Tatbestands – am Verhalten des Steuerpflichtigen oder eines Nachlassverwalters gelegen wäre, die Höhe und den Umfang des Steuerpflicht, je nach – nach Eintritt der Steuerpflicht – gesetztem Verhalten zu bestimmen. Jedenfalls aber widerspricht die beantragte Auslegung den Grundsätzen sowohl des Erbschaftssteuerrechts als auch des Grunderwerbsteuerrechts."

Durch den Vorlageantrag vom 2. Mai 2007 gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall besteht über den zu beurteilenden Sachverhalt zwischen den Parteien kein Streit. Danach steht fest, dass zum Todestag des Erblassers der Nachlass, zu dem mehrere Liegenschaften gehörten, überschuldet war, und dass der Berufungsführer in dem Verlassenschaftsverfahren dennoch eine, wenn auch bedingte, Erbantrittserklärung abgegeben hat. In der Folge wurde dem Berufungsführer auf Grund der abgegebenen Erbantrittserklärung die Erbschaft eingearbeitet.

Im vorliegenden Fall liegt ein Erwerb im Sinne des ErbStG vor. Nach dem ErbStG ist aber 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 der Berufungsführer durch die Abgabe der Erbantrittserklärung den gesamten Nachlass, zu dem auch Liegenschaften gehörten, von Todes wegen erworben, wenngleich auch die Liegenschaften zwischen dem Todeszeitpunkt der Erblasserin 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 (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1957, Slg. Nr.

1669/F). Ab diesem Zeitpunkt ist der Erbe bereits als Erwerber des gesamten Nachlasses anzusehen.

Das bedeutet aber, 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 (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. November 1965, Slg. Nr. 3356/F). Dazu kommt aber noch, dass die Rechtfertigung der Erhebung des Zuschlages nach § 8 Abs. 4 und 5 ErbStG beim Erwerb von Liegenschaften, nämlich als Äquivalent für die auf Grund der Grunderwerbsteuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz entgangene Grunderwerbsteuer, bloß ein Motiv des Gesetzgebers darstellt, das im Gesetzeswortlaut nicht zum Ausdruck kommt. Derartige Motive des Gesetzgebers dürfen aber bei im Übrigen eindeutigem Gesetzeswortlaut bei der Gesetzesanwendung nicht berücksichtigt werden.

Im Berufungsfall war daher lediglich die Rechtsfrage zu entscheiden, ob eine Erbschaftssteuer zu entrichten ist, wenn der Nachlass, zu dem Liegenschaften gehören, überschuldet ist. Zu dieser Frage hat aber der Gesetzgeber im § 8 Abs. 5 ErbStG ausdrücklich angeordnet, dass die sich nach den Absätzen 1, 2 und 4 oder nach den Absätzen 3 und 4 ergebende Steuer im Falle des Absatzes 4 lit. a nicht weniger als 2 v.H., im Falle des Absatzes 4 lit. b nicht weniger als 3,5 v.H. des Wertes der erworbenen Grundstücke betragen darf. Das bedeutet aber, dass dann, wenn zum Nachlass Grundstücke gehören die im Abs. 4 des § 8 ErbStG vorgesehene Erhöhung als Mindeststeuer erklärt ist, die unter allen Umständen einzuheben ist, gleichgültig, ob die Zuwendung an sich oder infolge des Abzuges von Freibeträgen ganz oder zum Teil steuerfrei ist oder, wie im gegenständlichen Fall, infolge Überschuldung zu keiner Erbschaftsbesteuerung führen könnte, wenn zum Nachlass keine Liegenschaften gehörten. Wenn daher die belangte Behörde im gegenständlichen Fall diese Mindeststeuer dem Berufungsführer zur Entrichtung vorgeschrieben hat, kann darin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden, wenn dies auch im Ergebnis unbillig erscheinen mag.

Dem vom Berufungsführer angeführten Erkenntnis des VfGH vom 24. September 2003 B706/00 lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Beschwerdeführer gab eine bedingte Erbantrittserklärung ab. Im Nachlassvermögen befanden sich mehrere Liegenschaften. Der Nachlass war überschuldet. In der Folge wurde ein Nachlasskonkursverfahren durchgeführt. Es ist daher nicht zu einer Einantwortung gekommen.

Der Verfassungsgerichtshof behandelte diesen Fall als Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG, da der Erwerber trotz Abgabe einer Erbantrittserklärung keine Verfügungsmöglichkeit erlangt hat und an ihrer Erlangung durch die Eröffnung des Nachlasskonkurses gehindert ist.

Der dem Erkenntnis des VfGH vom 24. September 2003 zu Grunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich vom berufungsgegenständlichen Fall daher darin, dass im berufungsgegenständlichen Fall zwar Grundstücke vom ruhenden Nachlass verkauft wurden, der Kaufpreis an den Nachlassgläubiger überwiesen wurde, es aber in der Folge zu einer Einantwortung an den Erben gekommen ist.

Erbe ist jener, der in alle vererblichen Rechte und Pflichten des Erblassers eintritt. Er stellt, sobald er die Erbschaft angenommen hat, in Rücksicht auf dieselbe den Erblasser vor. Er übernimmt gleichsam die gesamte Rechtsposition des Erblassers, er wird Gesamtrechtsnachfolger. Diese Gesamtrechtsnachfolge tritt mit der Einantwortung, das ist die Übergabe des Nachlasses an den Erben durch Gerichtsbeschluss ein. Um die Einantwortung zu erwirken muss der Erbe im Verlassenschaftsverfahren eine positive Erbantrittserklärung abgeben. Mit der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses gehen uno actu alle Rechte und Verbindlichkeiten auf den Erben über.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 ErbStG entsteht bei Erwerben von Todes wegen, die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers.

Da es im berufungsgegenständlichen Fall – anders als im vom VfGH mit Erkenntnis vom 24. September 2003 entschiedenen Fall – zu einer Einantwortung gekommen ist, ist auch § 18 ErbStG anzuwenden. Da die Wertermittlung sowohl die Feststellung des Umfangs als auch die Bewertung des angefallenen Vermögens umfasst, ist es in der Regel unerheblich, ob durch spätere Ereignisse der Wert des Erwerbs größer oder kleiner wird. Hat vor Abgabe von Erbantrittserklärungen ein Nachlasskurator Nachlassgegenstände veräußert, dann sind gleichwohl bei der ErbSt-Besteuerung diese Gegenstände mit den Werten vom Todestag anzusetzen (Dorazil/Taucher, ErbStG § 18 Tz 4.3).

Dadurch dass im berufungsgegenständlichen Fall die Erbschaft dem Berufungsführer tatsächlich eingeantwortet wurde, kann nicht davon gesprochen werden, dass der Erwerb des Berufungsführers an den Grundstücken rückgängig gemacht worden sei.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 4. Februar 2008