



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Ploner, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FOI Orasch über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Artur Roßbacher & Partner, Notare, 9020 Klagenfurt, Herrengasse 14, vom 22. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 24. Juni 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird **teilweise stattgegeben**.

Die **Grunderwerbsteuer** wird **festgesetzt** mit **€ 1.692,05**.

Bisher war vorgeschrieben **€ 2.325,15**.

Entscheidungsgründe

Im April 2003 verstarb der Gatte der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Gesetzliche Erben waren die Bw. und die zwei ehelichen Kinder zu je einem Drittel des Nachlasses. Die Kinder verzichteten in der nachlassgerichtlichen Tagsatzung vom 21. Juli 2003 vorbehaltlos auf ihr Erbrecht ausdrücklich zugunsten ihrer Mutter, da noch Angehörige der 2. Linie vorhanden waren. Nach ausführlicher Belehrung über die Folgen einer bedingten bzw. unbedingten Erbserklärung gab die Bw. im Anschluss daran aus dem Rechtsgrund des Gesetzes in Verbindung mit den (qualifizierten) Verzichtserklärungen der erbl. Kinder die bedingte Erbserklärung zum gesamten Nachlass ab, welche mit Beschluss vom 28. Juli 2003 des zuständigen Gerichtes angenommen wurde. In einer weiteren Tagsatzung wurde dann das Inventar errichtet. Demnach war der Erblasser (ErbL.) Alleineigentümer einer Eigentumswohnung mit einem Schätzwert in Höhe von € 123.300,00 (Einheitswert € 12.830,93). Weiters unter den Nachlassaktiva enthalten waren

noch Sparguthaben, eine Steuergutschrift sowie Bargeld im Gesamtwert von € 584,11, sodass sich die Nachlassaktiva auf insgesamt € 123.884,11 beliefen. Die Nachlasspassiva betrugen in Summe € 196.816,27, darunter die Kosten der Bestattung, Forderungen von Banken, Sparkassen, Wohnbauförderung und sonstige Verbindlichkeiten. Die Bw. übernahm den gesamten Nachlass mit Last und Vorteil in ihr Alleineigentum. In der Folge hatte die Bw. noch die Gerichtskommisionsgebühren in Höhe von € 2.476,62 und die Kosten des Sachverständigen im Betrag von € 1.142,28 zu entrichten. Mit Beschluss des Verlassgerichtes vom 15. Dezember 2003 wurde der Nachlass der Bw. zur Gänze eingewantwortet.

Für den Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall zu einem Drittel schrieb das Finanzamt Klagenfurt (FA) der Bw. Erbschaftssteuer (ErbSt) gemäß § 8 Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) in Höhe von € 256,60 (Drittelanteil vom Einheitswert, verdreifacht gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG, davon 2%) vor. Eine ErbSt nach § 8 Abs. 1 ErbStG gelangte mangels einer (positiven) Bemessungsgrundlage nicht zur Vorschreibung.

Mit weiterem und nunmehr angefochtenem Bescheid setzte das FA der Bw. gegenüber für ihren Erwerb von zwei Drittelanteilen an der Eigentumswohnung durch die qualifizierte Erbsausschlagung seitens ihrer Kinder Grunderwerbsteuer (GreSt) im Betrag von € 2.325,15 fest. Die Bemessungsgrundlage ermittelte das FA wie folgt:

• Nachlasspassiva gesamt	196.816,27
• abzgl. WBF-Darlehen, Saldo zum Todestag	-32.561,11
• zuzügl. WBF-Darlehen abgezinst	+6.512,22
• zuzügl. Gerichtskommisionsgebühren	+2.476,62
• zuzügl. Sachverständigengebühren	+1.142,28
• Zwischensumme	174.386,28
• davon zwei Drittel	116.257,52

In ihrer dagegen fristgerecht erhobenen Berufung führte die Bw. zunächst aus, das FA habe offensichtlich das Erkenntnis des VwGH vom 30. August 1995, 94/16/0233, vor Augen gehabt und sei deshalb unzutreffenderweise von einem Erbschaftsverkauf ausgegangen. Anders als bei dem damals zugrundeliegenden Sachverhalt habe sie sich ihren Kindern gegenüber weder ausdrücklich verpflichtet, sämtliche Nachlasspassiva zu übernehmen, noch die Kinder diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. Sie würde weiterhin mit den Kindern gemeinsam, aber durch die bedingte Erbserklärung nur beschränkt bis zum Wert der Aktiva, solidarisch haften und wären dadurch ihre Verbindlichkeiten nicht größer geworden. Eine Gegenleistung im Sinne des § 5 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GreStG) habe sie sohin nicht erbracht. Auch wäre bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht nachvollziehbar, wie bei Übertragung eines

wertlosen Erbrechtes GreSt-Pflicht entstehen sollte. Selbst wenn man von einem steuerpflichtigen Vorgang ausgehen könnte, wäre die Bemessungsgrundlage für die GreSt unrichtig ermittelt worden. Durch die von ihr bedingt abgegebene Erbserklärung würde sie für die Nachlasspassiven tatsächlich nur bis zur Höhe der Aktiva im Betrag von € 123.884,11, davon zwei Drittel (€ 82.589,41), zusätzlich haften. Weiters würde sie gemeinsam mit ihren Kindern als Parteien des Verlassenschaftsverfahrens für die Kosten der Abhandlung solidarisch haften, welche ebenfalls von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen wären.

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung schrieb das FA der Bw. GreSt in Höhe von € 2.314,22 vor und führte begründend dazu aus, eine qualifizierte Erbsausschlagung stelle einen Fall eines Erbschaftskaufes dar. Sämtlich von der Bw. übernommene Passiva laut Vermögensbekenntnis sowie die Abhandlungskosten würden anteilig (zu zwei Drittel) zur Gegenleistung zählen. Da aber nur 99,53% der Gegenleistung auf das unbewegliche Vermögen entfielen, der Rest auf sonstige Aktiva (Bargeld, Sparguthaben, Steuergutschrift), wäre die Bemessungsgrundlage entsprechend auf € 115.711,10 herabzusetzen gewesen.

Innerhalb der Frist des § 276 BAO stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wies nochmals darauf hin, dass sie eine bedingte Erbserklärung abgegeben hätte und die Bemessungsgrundlage für die GreSt daher maximal zwei Drittel der Nachlassaktiva, sohin € 82.589,41, und die daraus abgeleitete GreSt € 1.651,78 betragen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall zunächst, ob durch die qualifizierten Erbsentschlagungen seitens der Kinder und die Übernahme der diese an sich treffenden Nachlasspassiva durch die Bw. ein entgeltliches, der GreSt unterliegendes Rechtsgeschäft unter Lebenden vorliegt. Sollte dies tatsächlich der Fall sein, stelle sich die Frage, ob die Gegenleistung aufgrund der von der Bw. abgegebenen bedingten Erbserklärung begrenzt sei mit dem (anteiligen) Wert der Nachlassaktiva.

Hiezu wird ausgeführt:

Der Erbe kann über das ihm angefallene Erbrecht, also über das ausschließliche Recht, die ganze Erbschaft oder einen in Beziehung auf das Ganze bestimmten Teil derselben in Besitz zu nehmen, ebenso wie über jedes andere Recht frei verfügen. Nach § 536 ABGB tritt das Erbrecht i.d.R. mit dem Tod des Erblassers ein. Ab dem Erbanfall, also ab dem Tod des Erblassers, kann der Erbe bis zur Einantwortung sein Recht entgeltlich oder unentgeltlich veräußern (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 25 zu § 2; VwGH vom 3. Oktober 1996, 95/16/0191).

Auf die Ausübung des Erbrechtes kann der Erbe durch Ausschlagung ohne Benennung eines Begünstigten verzichten (einfache Erbsausschlagung) oder zugunsten einer bestimmten Person ausschlagen (qualifizierte Erbsausschlagung oder qualifizierter Erbverzicht). Unter Ausschlagung wird die gegenüber dem Abhandlungsgericht abgegebene Erklärung verstanden, eine Erbschaft nicht anzunehmen. Sie bewirkt, dass die Erbschaft dem Ausschlagenden als nicht angefallen gilt. Die schlichte Ausschlagung, also die Ausschlagung ohne Benennung eines Begünstigten, vernichtet demnach die (seinerzeitige) Erbenstellung aufgrund des Erbanfalls (Fellner, a.a.O., Rz 25a; OGH vom 18. Oktober 1994, 10 Ob S 37/94; VwGH vom 19. Dezember 1996, 96/16/0091).

Dem gegenüber vernichtet eine qualifizierte Erbsentschlagung, wenn der zur Erbschaft Berufene im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung Verzicht leistet, um einem anderen, der nicht Nächstberufener ist, das Erbrecht zuzuwenden, den eingetretenen Erbanfall nicht mehr. Je nachdem, ob für die Erbsausschlagung eine Abfindung geleistet wird oder nicht, ist eine solche Erbsausschlagung als Erbschaftsverkauf oder als Erbschaftsschenkung zu verstehen (Fellner, a.a.O., Rz 26; VwGH vom 2. Juli 1992, 90/16/0167, und vom 19. Dezember 1996, 96/16/0091). Der zu den Rechtsgeschäften unter Lebenden zählende Erbschaftsverkauf ist die entgeltliche Veräußerung des Erbrechtes zwischen Erbanfall und Einantwortung (Fellner, a.a.O., Rz 65; VwGH vom 30. August 1995, 94/16/0233; OGH vom 24. September 1998, 6 Ob 193/98w). Ein solcher Erbschaftsverkauf liegt auch dann vor, wenn der zur Erbschaft Berufene im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung gegen Zahlung einer Abfindung Verzicht leistet, um einem anderen, der nicht Nächstberufener ist, das Erbrecht zuzuwenden (VwGH vom 14. November 1978, 2751/76). Eine qualifizierte Erbsausschlagung gegen Entgelt stellt demnach einen Erbschaftsverkauf dar (Fellner, a.a.O., Rz 67). Nach § 1278ff ABGB tritt der Käufer einer vom Verkäufer angetretenen oder ihm wenigstens angefallenen Erbschaft nicht allein in die Rechte, sondern auch in die Verbindlichkeiten des Verkäufers als Erbe ein, insoweit diese nicht bloß persönlicher Natur sind (Fellner, a.a.O., Rz 65; OGH vom 30. Juni 1976, 7 Ob 509/76, NZ 1977, 124).

Vor dem Hintergrund dieser einhelligen Meinung von Lehre und Judikatur ist im gegenständlichen Fall daher von einem solchen Erbschaftsverkauf auszugehen. Das Erbrecht zu je einem Drittelanteil am Nachlass war den beiden Kindern der Bw. mit dem Tod des Erblassers aus dem Rechtsgrund des Gesetzes angefallen. Darüber haben die Kinder ausdrücklich zugunsten der berufungswerbenden Mutter verzichtet, da infolge Vorhandenseins weiterer erbberechtigter Angehöriger zweiter Linie die Bw. nicht Nächstberufene war. Im Anschluss an die Verzichte der Kinder hat die Bw. die bedingte Erbserklärung zum ganzen Nachlass abgegeben und ist damit auch in die die Kinder aus dem Erbanfall an sich treffenden anteiligen Verbindlichkeiten des Erblassers eingetreten. Durch den Eintritt in diese

Verbindlichkeiten und die mit der Erbserklärung verbundene Übernahme derselben hat sich die Bw. verpflichtet, diese zu tragen und waren die Kinder im selben Ausmaß ihren Verpflichtung, diese zu begleichen, entledigt. Die als Erbschaftskäufe zu wertenden qualifizierten Erbsentschlagungen stellen sich sohin als entgeltliche Rechtsgeschäfte unter Lebenden dar, also als grunderwerbsteuerliche Vorgänge, und gründet sich der Erwerbstitel des Erbschaftskäufers nicht auf das Erbrecht, sondern auf einen Kaufvertrag (VwGH vom 2. Juli 1964, 1827/63).

Wenn nun die Bw. einwendet, sie hätte sich, anders als dies im Erkenntnis des VwGH vom 30. August 1995, 94/16/0233, der Fall gewesen wäre, nicht ausdrücklich verpflichtet, sämtliche Nachlasspassiva zu übernehmen und die Kinder diesbezüglich schad- und klagslos zu halten, so vermag dies den erkennenden Senat nicht zu überzeugen. Ohne die Erbsausschlagungen hätte die Bw. nur ein Drittel der Verbindlichkeiten des Erblassers zu tragen gehabt. Obschon es grundsätzlich zutreffend ist, dass der Erbschaftsverkäufer in demselben Umfang haftet, wie er im Falle eigenen Erbschaftserwerbes haftet hätte (Binder in Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, Band 4, 2. Halbband, Rz 2 zu § 1282), darf jedoch nicht übersehen werden, dass es sich hierbei um eine solidarische Haftung Außenstehenden gegenüber handelt. Dabei richtet sich die Solidarhaftung nach dem Inhalt der abgegebenen Erbserklärung (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 240 zu § 1). Die im Innenverhältnis bestehende Regressmöglichkeit der Kinder an die Mutter ist dadurch aber auch ohne eine seitens der Bw. erfolgte ausdrückliche Übernahme mit Schad- und Klagloshaltung bestehen geblieben und haben sich die von der Bw. aus ihrem Erbrechtstitel selbst zu tragenden Verbindlichkeiten durch die von den Kindern übernommenen Schulden selbstredend im anteiligen Ausmaß erhöht, weshalb der diesbezügliche Einwand der Bw. ins Leere gehen musste.

Dem weiteren Vorbringen der Bw., bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise wäre nicht nachvollziehbar, wie bei der Übertragung eines wertlosen Erbrechtes GreSt-Pflicht entstehen sollte, ist entgegenzuhalten, dass beim entgeltlichen Erwerb, hier bei einer Abtretung eines Übereignungsanspruches gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GreStG), von Liegenschaft(santeil)en es nicht maßgeblich darauf ankommt, welchen Wert der Kaufgegenstand besitzt, sondern allein darauf, was als Gegenleistung anzusehen ist.

Gegenleistung bei Abtretung eines Übereignungsanspruches ist nach § 5 Abs. 1 Z 6 GreStG die Übernahme der Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft, das den Übereignungsanspruch begründet hat, einschließlich der besonderen Leistungen, zu denen sich der Übernehmer dem Abtretenden gegenüber verpflichtet hat. Im vorliegenden Fall hat die Bw. mit den Erbschaftskaufverträgen als die die Übereignungsansprüche begründenden Rechtsgeschäfte spätestens mit der Abgabe der Erbserklärung schon ex lege (§ 1278 ABGB) die Verpflichtung

übernommen, auch die von den Ausschlagenden ursprünglich zu tragenden anteiligen Verbindlichkeiten zu begleichen, ohne dass es hierfür einer gesonderten ausdrücklichen Erklärung bedurft hätte. Dass sich die Bw. noch zusätzlich zur Übernahme der Gerichtskommissionsgebühren und der Sachverständigenkosten verbunden hatte, rundet das Bild zudem ab und wird unten noch weiter ausgeführt. Auch damit vermochte die Bw. sohin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen.

Das FA ist bei der Bemessung der GreSt von den (das Wohnbauförderungsdarlehen betreffend korrigierten) Nachlasspassiva laut Inventar ausgegangen. Zutreffend hat die Bw. dagegen eingewendet, dass bei einer Bejahung der GreSt-Pflicht aufgrund der von ihr abgegebenen bedingten Erbserklärung die Passiva nur begrenzt mit dem Wert der Aktiva in Ansatz gebracht werden dürften. Ein Erwerbsvorgang im Sinne des GreStG ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen, gehörig kundgetan haben. Ob ein Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist, ist ausschließlich nach den steuerlichen Vorschriften zu beurteilen. Ein Erwerbsvorgang ist bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (Fellner, a.a.O., Rz 74a zu § 1 GreStG; mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Eine qualifizierte Erbsausschlagung als Erbschafts Kauf kommt als Rechtsgeschäft, wie jeder andere Kauf auch, durch Willenseinigung über Kaufgegenstand und Gegenleistung, also über die jeweils von den beteiligten Parteien zu erbringenden Leistungen, zustande. Die Kinder der Bw. haben zugunsten der Mutter ihre Erbschaften (qualifiziert) ausgeschlagen. Die Bw. wiederum hat diese Angebote mit der Abgabe der bedingten Erbserklärung angenommen und zu diesem Zeitpunkt für die Außenwelt gehörig zu erkennen gegeben, dass sie als Gegenleistung nur die mit dem Wert der Aktiva begrenzten Passiva zu übernehmen gewillt sei. Erst zu diesem Zeitpunkt ist daher von einer Willenseinigung und sohin vom Entstehen der Steuerschuld auszugehen. Hinweise, dass sich die Parteien schon früher über eine darüber hinausgehende (nämlich eine unbeschränkte) Schuldübernahme geeinigt hätten, wie dies aus der Ansicht des FA abgeleitet werden könnte, lassen sich dem vorgelegten Bemessungsakt indes nicht entnehmen. Dass eine (bedingte) Erbserklärung, die erst vom Erbschaftserwerber abgegeben wird, auch auf den veräußernden Erben zurückwirkt (Binder in Schwimann, a.a.O.), trägt zur Abrundung des Bildes noch weiter bei. Würde man indes die Passiva in ganzer Höhe ansetzen, bedeutete dies, dass die Bw. GreSt von einer Gegenleistung zu bezahlen hätte, die weder sie noch die Kinder aufgrund der bedingten Erbserklärung jemals in diesem Ausmaß zu tragen gehabt hätte. Die Bw. hat sich durch die bedingte Erbserklärung verpflichtet, zusätzlich zu ihrem Drittelerbteil aufgrund des Gesetzes, noch die restlichen, an sich den Kindern zuzurechnenden, Passiva in Höhe von € 82.589,41 zu übernehmen. Dieser Betrag bildet im Ausmaß von 99,53% (auf unbewegliches Vermögen entfallender Anteil laut BVE), also mit

€ 82.201,24, zunächst einen Teil der Gegenleistung für die Abtretung des Anspruches auf Übereignung von zwei Drittelanteilen an der erblasserischen Liegenschaft.

Die Bw. hatte sich in der abschließenden Verlassenschaftstagsatzung vom 1. Dezember 2003 weiters verpflichtet, die Gerichtskommissionsgebühren im Betrag von € 2.476,62 sowie die Sachverständigenkosten von € 1.142,28 zu begleichen. Der Argumentation der Bw., diese Kosten wären infolge der Solidarhaftung aller am Verlassverfahren Beteiligten, also auch der Kinder, von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, vermag der erkennende Senat in dieser Form nicht zu folgen. Vielmehr ist darauf hinzuweisen, dass auch dieser Solidarhaftung gemäß dem Gerichtskommissionstarifgesetz nach außen hin der Bw. die Regressmöglichkeit im Innenverhältnis gegenübersteht. Außerdem wurde der Bw. im gleichzeitig mit der den ganzen Nachlass umfassenden Einantwortungsurkunde erlassenen Gerichtsbeschluss vom 15. Dezember 2003 aufgetragen, diese Gebühren bei sonstiger gerichtlicher Einhebung zu bezahlen. Auch daraus erhellt, dass diese Aufwendungen nicht, wie von der Bw. begehrt, von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sind, sondern diese eine zusätzliche Gegenleistung darstellen, die im Ergebnis von der Bw. für den Erwerb der Liegenschaftsanteile von den Kindern zu erbringen war. Ein Drittel dieser Kosten entfallen jedoch auf den eigenen todeswegigen Erwerb der Bw., sodass nur zwei Drittel hievon, und davon bloß 99,53% (siehe oben), mit einem Betrag von € 2.401,26 als weitere Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaftsanteile von den Kindern in Ansatz zu bringen sind.

Die Gesamtgegenleistung beträgt sohin € 84.602,50, die davon abgeleitete GreSt gemäß § 7 Abs. 1 GreStG € 1.692,05.

Insgesamt gesehen war der gegenständlichen Berufung daher ein Teilerfolg beschieden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 25. April 2006