



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B-GmbH, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 1. April 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut Kaufvertrag vom 4./29. Oktober 2007 hat die "Verlassenschaft nach H, verst. am 5. Juni 2006, vertreten durch die erbserklärte Erbin T, diese vertretungsbefugt gemäß der Amtsbestätigung des BG Innsbruck vom 2. Oktober 2006 zu Zl. 37XY" an die Firma W-GmbH 122/5940-Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ1, diese verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung 3 und Garage G II im Haus in X,A-Str6, zum Kaufpreis von € 180.000 veräußert. Die Übergabe erfolgt zum 1. Oktober 2007.

Unter Vertragspunkt VI. wird ua. festgehalten, dass *"der Kauf zunächst durch die B-GmbH erfolgen sollte, von der ein verbindliches Kaufanbot vorliegt, welches von der Verkäuferin auch angenommen wurde. Die Verkäuferin erklärt sich jedoch damit einverstanden, dass der Ankauf nunmehr über die W-GmbH erfolgt. Die Käuferin W-GmbH erklärt in Kenntnis des Umstandes zu sein, dass die Vermittlung der kaufgegenständlichen Liegenschaft über die Fa. E-Immobilienvermittlung erfolgte und seitens der Käuferin eine Provisionspflicht ... besteht."*

Im Rahmen der durchgeführten Erhebung wurden vom Finanzamt ua. folgende Unterlagen eingeholt:

1. Kaufanbot der B-GmbH an T, unterfertigt vom Geschäftsführer A am 31. Juli 2007, folgenden Inhaltes:

Die B-GmbH stellt betreffend die – nicht näher bezeichnete – Liegenschaft das verbindliche und unwiderrufliche Kaufanbot. *"Der Käufer erklärt hiermit nach eingehender Besichtigung die oben genannte Liegenschaft zum Gesamtkaufpreis von € 180.000 zu kaufen. Der Kaufpreis wird spätestens bei Unterzeichnung des verbücherungsfähigen Kaufvertrages beim Vertragserrichter und Treuhänder RA M ... hinterlegt".*

2. Schreiben der B-GmbH vom 12. August 2007 an die Fa. E-Immobilienvermittlung betreffend "Vertragsunterzeichnung", worin ausgeführt wird:

"Nach Durchsicht der Unterlagen und bezugnehmend auf unser soeben geführtes Telefonat, nehme ich an, dass es um die Wohnung X,A-Str6 geht.

Leider ist Herr A diese Woche nicht im Lande, und es tut uns leid, dass von unserer Seite etwas Druck zur Vertragsunterzeichnung gemacht wurde, aber es haben sich intern noch einige Fragen ergeben, die einer Abklärung bedurften.

Herr A kommt am Montag den 20.08.2007 wieder retour, er wird sich spätestens Dienstag früh mit Ihnen in Verbindung setzen und wir sehen einer positiven Geschäftsabwicklung mit Interesse entgegen."

3. Aktenvermerk des FA Graz-Umgebung (Fax) vom 1. April 2008 über die Befragung der T, die ua. Folgendes bekannt gibt:

"Ob das schriftliche Kaufanbot vom 31.7.2007 der B-GmbH von mir schriftlich angenommen wurde, kann ich nicht mehr genau sagen. Jedenfalls wurde der vom Vertragserrichter RA M ... vorbereitete schriftliche Kaufvertrag von der B-GmbH nicht unterfertigt. Der vereinbarte Kaufpreis wurde auch nicht entrichtet. Von mir wurde daher eine Schadenersatzforderung an die B-GmbH gestellt und Herr P mit der Suche eines neuen Käufers beauftragt."

4. Schreiben des Vertragserrichters an die B-GmbH vom 31. März 2008 betr. die Geltendmachung einer Forderung zum bisher aufgelaufenen Schaden mangels Nichteinhaltung der verbindlichen Zusage aus dem Kaufanbot vom 31. Juli 2007.

Das Finanzamt hat daraufhin der B-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) mit Bescheid vom 1. April 2008, StrNr, ausgehend vom Kaufpreis € 180.000 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 6.300 vorgeschrieben, da die iSd § 1 GrEStG steuerpflichtige Annahme eines Angebotes vom 31. Juli 2007 vorliege.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, um von einem die Grunderwerbsteuer auslösenden Sachverhalt auszugehen, sei ein wirksam zustande gekommenes Rechtsgeschäft erforderlich. Bei einem Kaufvertrag müsse Einigkeit über Kaufgegenstand und Kaufpreis

gegeben sein. Im Kaufanbot vom 31. Juli 2007 sei der Kaufgegenstand nicht spezifiziert, weshalb daraus keine Rechtsfolgen abgeleitet werden könnten. Die vormalige Eigentümerin H sei vor dem 31. Juli 2007 verstorben. Gemäß § 282 iVm § 154 Abs. 3 ABGB bedürfe die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages der Genehmigung durch das Verlassenschaftsgericht, weil die Veräußerung der Liegenschaft eine Maßnahme des außerordentlichen Wirtschaftsbetriebes darstelle. Der Mangel dieser Genehmigung, welche als aufschiebende Bedingung zu werten sei, führe dazu, dass das Rechtsgeschäft unwirksam bzw. die Bedingung nicht eingetreten sei. Gemäß § 8 GrEStG sei daher mangels verlassenschaftsgerichtlicher Genehmigung die Steuerschuld nicht entstanden und der Grunderwerbsteuerbescheid ersatzlos zu beheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2008 wurde dahin begründet, dass ein Anbot (§ 861 ABGB), das angenommen wurde, als Kaufvertrag nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG steuerpflichtig sei, wenn über das Rechtsgeschäft zwischen den Vertragsparteien Willensübereinstimmung bestehe.

Mit Antrag vom 7. Mai 2008 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weitere Begründung begehrt.

Einsicht genommen wurde in den Abhandlungsakt des BG Innsbruck, Zl. 37XY:

Laut Übereinkunft sämtlicher erbserklärter Erben war die Verwaltung und Vertretung der Verlassenschaft an die Erbin T übertragen und ihr hiez zu am 2. Oktober 2006 eine Amtsbestätigung ausgestellt worden. Zum Verkauf der gegenständlichen Liegenschaftsanteile an EZ1 an die Käuferin W-GmbH (Kaufvertrag vom 4./29. Oktober 2007) war um verlassenschaftsgerichtliche Genehmigung angesucht und diese mit Beschluss des BG Innsbruck vom 26. November 2007 gemäß § 810 Abs. 1 ABGB erteilt worden. Die Einantwortung des Nachlasses erfolgte mit Gerichtsbeschluss vom 5. März 2008.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

1. Anbot:

Ein Anbot ist die einseitige Willenserklärung auf den Abschluss eines steuerpflichtigen Rechtsgeschäftes. In einem solchen Fall kommt das Rechtsgeschäft des Kaufvertrages iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG, bei dem die Hauptpunkte "Kaufobjekt und Kaufpreis" fixiert sind und

worüber Willenseinigung zwischen den Vertragsparteien besteht, mit dem Einlangen der Annahmeerklärung beim Anbotsteller zustande (vgl. VwGH 14.11.1974, 671-673/74).

Hinsichtlich des Kaufpreises als auch hinsichtlich des Kaufobjektes genügt dabei deren *Bestimmbarkeit* (vgl. VwGH 19.8.1997, 95/16/0267). Der Kaufvertrag ist als Konsensualvertrag an keine Formvorschriften gebunden; er kommt – in schriftlicher, mündlicher oder konkludenter Weise - durch übereinstimmende Willenserklärung der Parteien über Ware und Preis zustande (vgl. zu vor auch: VwGH 11.4.1991, 90/16/0036; VwGH 3.10.1996, 95/16/0003).

Wie aus dem Zusammenhalt zwischen dem Anbot der Bw, dem weiteren Schriftverkehr mit der Verkäuferseite sowie den Angaben der T und dem Inhalt des Kaufvertrages (Punkt VI.) vom 4./29. Oktober 2007 (siehe eingangs) zu entnehmen ist, hat T als vertretungsbefugte Erbin das verbindliche Anbot der Bw in – was die Vertragsfreiheit erlaubt - zumindest mündlicher Form jedenfalls angenommen. Abgesehen davon, dass im Anbot die Liegenschaftsanteile offenbar versehentlich nicht angeführt wurden, geht aber daraus, dass das Anbot im Anschluss an die "eingehende Besichtigung" der Wohnung durch die Bw erfolgte und sich das Kaufpreisanbot in Höhe von € 180.000 wohl auf einen bestimmten Liegenschaftsanteil bezogen haben mußte sowie aus dem Umstand, dass im Schreiben der Bw vom 12. August 2007 die betreffende Wohnung durch deren Adresse (X,A-Str6) konkretisiert war, eindeutig die Bestimmtheit bzw. zumindest Bestimmbarkeit auch des Kaufobjektes sowie daraus die diesbezüglich offenkundige Willensübereinstimmung beider Vertragsparteien hervor.

Zufolge der Annahme des Angebotes war daher der Kaufvertrag abgeschlossen und damit ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht worden.

2. Genehmigung:

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung entsteht die Steuerschuld dann, wenn die Wirksamkeit eines Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist, (erst) mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Der Rechtsakt des Erwerbsvorganges an sich ist vom Entstehen der Steuerschuld mit Eintritt einer Bedingung oder Genehmigung zu unterscheiden (vgl. VwGH 18.11.1993, 88/16/0216). Bis zur Erteilung der erforderlichen Genehmigung ist das Rechtsgeschäft schwebend unwirksam. Wird eine erforderliche Zustimmung in der Folge versagt, so kann gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG eine Steuerschuld überhaupt nicht entstehen (VwGH 6.5.1982, 81/16/0060).

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges von einer **abhandlungsbehördlichen Genehmigung** abhängig, so entsteht die Steuerschuld erst mit der Genehmigung. Wird eine Vereinbarung dem Abhandlungsgericht gar nicht zur Genehmigung vorgelegt, so ist klaggestellt, dass diese Vereinbarung vom Abhandlungsgericht nicht genehmigt worden sein konnte (VwGH 28.9.1964, 577/64).

Ob ein Erwerbsvorgang der Genehmigung bedarf oder nicht, ist gemäß § 116 Abs. 1 BAO als Vorfrage zu entscheiden.

Gemäß § 810 ABGB ist dem Erben, der die Erbantrittserklärung abgegeben und sein Erbrecht hinreichend ausgewiesen hat, die Vertretung und Verwaltung des Nachlasses vom Gericht zu übertragen. Mehrere Miterben können sich auch einstimmig auf einen einzelnen von ihnen einigen, der die Verwaltung des Nachlasses allein ausüben soll; andernfalls ist ein Nachlasskurator zu bestellen. Vertreter und Verwalter des Nachlasses unterliegen der Aufsicht des Verlassenschaftsgerichtes. Maßnahmen der außerordentlichen Verwaltung müssen vom Verlassenschaftsgericht genehmigt werden (§ 810 Abs. 2 ABGB nF; OGH 15.6.1967, 1 Ob 101/67). Nicht genehmigungspflichtig sind Maßnahmen der ordentlichen Verwaltung (siehe zu vor: *Feil-Marent*, Kommentar zum Außerstreitgesetz², Stand 1.10.2007, Rz 1 zu § 171 Außerstreitgesetz, BGBl I 2003/112, ab 1. Jänner 2005).

Im vorgenannten Erkenntnis verweist der OGH auf die Bestimmung nach § 145 Abs. 1 des bis 31. Dezember 2004 in Geltung stehenden Außerstreitgesetzes (Kaiserliches Patent vom 9.8.1854, RGBl. 1854/208), wonach der erbserklärte Erbe, dem die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses übertragen worden ist, nur mit Genehmigung des Gerichtes ua. Güter und Fahrnisse veräußern oder verpfänden darf und insoweit in seiner Verfügungsgewalt beschränkt ist.

Spitzer führt in seinem Artikel "*Benützung, Verwaltung und Vertretung des Nachlasses (§ 810 ABGB neu)*" in NZ 02/2006, 33, in diesem Zusammenhalt aus:

"Im Hinblick auf die Bezugnahme auf den ordentlichen Wirtschaftsbetrieb decken sich die neuen (§ 810) und die alten (§ 145 AußStrG aF) Begriffe. Auch früher schon wurde an den ordentlichen Wirtschaftsbetrieb angeknüpft, wobei sich die hA bisher an den miteigentumsrechtlichen Regeln des § 833 orientierte. Die Materialien zum FamErbRÄG wollen hingegen an § 154 Abs. 3 und die dazu ergangene Rsp anknüpfen. Eine wesentliche Änderung der Rechtslage wird sich daraus nicht ergeben, § 154 Abs. 3 verleiht dem "ordentlichen Wirtschaftsbetrieb" in Anbetracht der detaillierten Aufzählung genehmigungspflichtiger Geschäfte vielleicht sogar mehr Konturen."

Gemäß § 154 Abs. 3 ABGB zählen zum außerordentlichen Wirtschaftsbetrieb insbesondere die Veräußerung und Belastung von Liegenschaften.

Zusammengefasst steht demnach fest, dass während der Abhandlung, dh. noch vor Einantwortung, die Veräußerung einer Liegenschaft, da diese sohin zur außerordentlichen Verwaltung zählt, der gerichtlichen bzw. abhandlungsbehördlichen Genehmigung bedarf (vgl. auch OGH 6.3.1968, 7 Ob 49/68).

Solange eine Verlassenschaft nicht eingewantwortet ist, kann der Erbe über Gegenstände der Verlassenschaft nur mit abhandlungsbehördlicher Genehmigung verfügen, also beispielsweise ohne eine solche Genehmigung auch keine wirtschaftliche Verfügungsmacht iSd § 1 Abs. 2 GrEStG einräumen (VwGH 28.9.1964, 577/64; VwGH 28.6.2007, 2006/16/0199, noch zu § 145 AußStrG aF).

Der Nachlass soll bis zur Einantwortung ungeschmälert erhalten bleiben. Die Veräußerung von nachlasszugehörigen Liegenschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG stellt eine über den ordentlichen Geschäftsbetrieb hinausgehende Tätigkeit dar, die der Genehmigungspflicht des Abhandlungsgerichtes unterliegt.

Dass eine gerichtliche Genehmigung des gegenständlich in Streit stehenden Kaufvertrages, der durch Anbot und Annahme zustande gekommen ist, erfolgt wäre, ergibt sich weder aus dem Verlassakt des Bezirksgerichtes, nach dessen Inhalt nur um eine Genehmigung des nachfolgenden Kaufvertrages mit der W-GmbH angesucht wurde, noch wird dies vom Finanzamt behauptet.

Auch wenn der Kaufvertrag vom 4./29. Oktober 2007 mit der neuen Käuferin W-GmbH eine abhandlungsbehördliche Genehmigung erfahren hat, so ist darin keinesfalls auch die Genehmigung des vorausgegangenen Rechtsgeschäftes mitumfasst (vgl. VwGH 28.9.1964, 577/64).

Im Berufungsfalle ist daher im Ergebnis durch Anbot und Annahme – wie oben unter Punkt 1. dargelegt – zwar der Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht, die Wirksamkeit dieses Erwerbsvorganges aus der Verlassenschaft ist jedoch nach den Bestimmungen des ABGB und des Außerstreitgesetzes von einer behördlichen Genehmigung abhängig, die nicht erteilt worden ist. Die Steuerschuld ist daher gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG nicht entstanden.

Der Berufung war daher Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. Jänner 2009