



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ES, Sch, vertreten durch Dr. Josef Raffl, Rechtsanwalt, 4820 Bad Ischl, Wiesingerstraße 4, vom 9. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch AD RR Renate Pfändtner, vom 13. November 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 30. Oktober 1997 ist XY verstorben. In einem Testament vom 10. November 1981 hatte er seine drei Kinder T, H und ES zu gleichen Teilen zu Erben seines gesamten Nachlassvermögens bestimmt, wobei er drei Liegenschaften (hier kurz mit F, S und Z bezeichnet) mit Vermächtnissen unter seinen Kindern aufgeteilt hat.

Im Verlassenschaftsverfahren (xyz) haben die Kinder auf Grund dieses Testamento des Erblassers die unbedingte Erbserklärung zu je einem Drittanteil des Nachlasses abgegeben und wurde daraufhin der Nachlass am 31. März 1998 den erbl. Kindern zu je einem Dritt-Anteil eingeantwortet.

In einem Erb- und Pflichtteilsübereinkommen hat T die S in sein Alleineigentum übernommen (Punkt 1) und gleichzeitig der erbl. Witwe und nach deren Ableben seiner Schwester ES das lebenslange, unentgeltliche Wohnungsrecht an der Liegenschaft eingeräumt (Punkte 2 und 3). Z ist zu einem Dritt an H und zu zwei Dritt ebenfalls an T gegangen, wobei Letzterer seiner

Schwester ES an seinen 2/3-Anteilen wiederum das gleichteilige Wohn- und Nutzungsrecht eingeräumt hat, sodass die Liegenschaft von den drei erbl. Kindern zu je einem 1/3-Anteil bewohnt werden konnte (Punkte 4 und 5). Die Liegenschaft F hat sich nicht mehr im Nachlass befunden.

Am 1 Oktober 2001 haben T und ES einen Abtretungsvertrag mit folgendem, entscheidungswesentlichen Inhalt abgeschlossen:

Punkt II: Der Vater der Vertragsparteien ist am 30. Oktober 1997 verstorben. Er hatte verfügt, dass seine Tochter ES die Liegenschaft EZ 133, GB R [mit dem Haus S], und 1/3-Anteil der Liegenschaft EZ 384 GB Z, als Erbteil erhalten soll. Da die Tochter in Scheidung lebte und unklar war, ob sie für die Verbindlichkeiten ihres Ehegatten eine Mithaftung treffen würde, sollte nach dem Willen des Vaters der Sohn T beide Objekte vorerst in sein Eigentum übernehmen und diese erst dann und nur dann an die Schwester ES unentgeltlich in das Eigentum übertragen, wenn geklärt ist, dass die Tochter für die Verbindlichkeiten ihres Ehegatten keine Haftung trifft.

Punkt III: Nunmehr ist diese Voraussetzung gegeben, sodass der Übergeber T den von seinem Vater erhaltenen Auftrag erfüllen und seiner Schwester den ihr zugeschriebenen Erbteil unentgeltlich in ihr Eigentum abtreten kann.

In Erfüllung dieser Verpflichtung übergibt sohin T an seine Schwester ES und diese übernimmt
 1) *die ganze Liegenschaft EZ 133, GB R (Einheitswert 356.000,00 S) und*
 2) *1/3-Anteil der EZ 384 GB Z (Einheitswert 95.333,00 S).*

Über Aufforderung durch das Finanzamt hat der Übergeber ergänzend vorgelegt:

A) Entwurf für einen Treuhandvertrag zwischen ihm und seiner Schwester (undatiert und lediglich von T unterzeichnet) welcher im Wesentlichen und sinngemäß wie folgt lautet:

Punkt I: Über Wunsch des Vaters hat T sowohl die Liegenschaft EZ 133, GB R, als auch 1/3-Anteil der Liegenschaft EZ 384 GB Z, im Erbübereinkommen in sein Eigentum übernommen.

Punkt II: Diese Liegenschaften sollen nach dem Willen des Vaters erst nach Klärung des Schicksals ihrer Ehe und der Frage einer allfälligen Haftung für die Verbindlichkeiten ihres Ehegatten, der Tochter ES zukommen.

Punkt III: T verpflichtet sich im Sinne dieses Wunsches des Vaters die Liegenschaften unentgeltlich an seine Schwester oder an deren Erben zu übertragen, wenn die vom Vater dafür vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind.

B) Letztwillige Verfügung des Vaters vom 10. April 1992:

Nachdem To bereits den Besitz F als Vorgriff auf das Erbe erhalten hat, Hu ebenfalls ... erhält ECS die Liegenschaft S. Das Sommerhaus mit Grundstück Z erhalten ETuH zu gleichen Teilen.

C) Letztwillige Verfügung des Vaters vom 15. November 1995, Ergänzung:

Die Übergabe der Liegenschaft S tritt erst in Kraft, wenn meine Tochter das rechtliche Verhältnis zu ihrem bisherigen Ehemann NS völlig gelöst oder bereinigt hat (eventuell im Sinne der Wiederaufnahme der Ehegemeinschaft). Bei Unklarheit entscheidet Sohn To nach Einvernehmen mit KK über die Verwendung des Besitzes S.

Für obigen Abtretungsvertrag hat das Finanzamt daraufhin mit Bescheid vom 13. November 2003 der Tochter und Übernehmerin 3,5 % Grunderwerbsteuer vom Wert der Grundstücke (dreifacher Einheitswert insgesamt 1.353.999,00 S) in Höhe von 3.443,97 € vorgeschrieben.

Dagegen hat ES, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, am 5. Dezember 2003 mit folgender Begründung berufen: Lt. Testament vom 10. April 1992 (samt Ergänzungen) habe der Vater die gegenständlichen Liegenschaften der Bw als Legat vermach. Mit Rücksicht auf die unklaren Verhältnisse in ihrer Ehe sollte jedoch der Sohn T diesen Liegenschaftsbesitz als Treuhänder formell übernehmen, mit der Verpflichtung, ihr die Objekte unentgeltlich in das Eigentum zu übertragen, wenn die Eheprobleme gelöst seien. Die Bw habe daher die Liegenschaften ausschließlich auf Grund der letztwilligen Verfügung ihres Vaters und nicht von ihrem Bruder erhalten. Daher hätte der vom Vater letztwillig angeordnete Umweg der Übertragung des Liegenschaftsbesitzes zu einer Neuberechnung der Erbschaftssteuer führen müssen. In eventu sei die Grunderwerbsteuer bezogen auf den Zeitpunkt des Erbanfalles vom einfachen Einheitswert und mit 2 % (Vater-Tochter) zu bemessen.

Aufgrund eines Vorhaltes durch das Finanzamt hat die Bw ergänzend ausgeführt, der Treuhandvertrag sei bereits vom Erblasser mit seinem Sohn T getroffen worden. Der schriftliche Treuhandvertrag sei von Rechtsanwalt KK gleichzeitig mit dem Verlassenschaftselaborat vorbereitet worden. Die persönlichen Nutzungsrechte für die Bw seien im Erbübereinkommen lediglich zur Vorsicht vorgesehen worden, da nicht absehbar gewesen sei, wie lange die Gefahr einer Haftung für Schulden des Ex-Gatten bestehen würde. Zum Beweis diene überdies ein Korrespondenzschreiben des T an KK vom 7. November 2000 mit folgendem, bezughabenden Inhalt:

Lieber Karl!

Anbei das bewußte Fax, aus dem wie ich hoffe nunmehr zweifelsfrei hervorgeht, dass meine Schwester aus ihrer Ehe mit NS keinerlei Verbindlichkeiten mehr drohen, die den ehemaligen Ehemann oder seine Rechtsnachfolger oder irgendein Geldinstitut bzw. einen anderen Gläubiger veranlassen könnte, auf das Vermögen meiner Schwester zuzugreifen.

Ich glaube daher, dass man nunmehr ohne Gefahr im Sinne meines Vaters das Haus S und den Drittanteil Z in ihr Eigentum übertragen kann. Darf ich Dich bitten, die entsprechenden Schritte zu veranlassen.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2006 abgewiesen, da für den Vorgang eine Erbschaftssteuer nicht vorzuschreiben sei. Dem Erwerb von Todes wegen sei damals das Testament vom 10. November 1981 zugrunde gelegt worden, aufgrund dessen die Bw zu einem Dritt Erbe gewesen sei. Im Erb- und Pflichtteilsübereinkommen seien die vertragsgegenständlichen Liegenschaften Herrn T zugeteilt worden. Die Versteuerung sei nach den Erbquoten erfolgt. Das Rechtsgeschäft, das nunmehr den Übereignungsanspruch auf die Liegenschaften begründe, sei die Auflösung eines Treuhandverhältnisses, die Steuerschuld sei daher am 1. Oktober 2001 entstanden.

Nunmehr hat die Bw den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) unterliegen Rechtsvorgänge, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer (GrESt).

Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Die Steuer ist jedoch vom Wert des Grundstückes (dreifacher Einheitswert, BGBI I 2000/142 ab 2001) zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist.

Der gegenständliche Abtretungsvertrag vom 1. Oktober 2001 ist ein Rechtsgeschäft, welches für die Bw den Anspruch auf Übereignung der streitgegenständlichen Liegenschaften begründet hat. Demzufolge unterliegt der Rechtsvorgang grundsätzlich der GrESt.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG wäre lediglich der Grundstückserwerb von Todes wegen im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG) von der Besteuerung ausgenommen. Erkennbarer Sinn dieser Regelung ist in Bezug auf die Erbschaftssteuer, die Belastung desselben Rechtsvorganges mit dieser Steuer und der GrESt zu vermeiden; diese Gesetzesstelle soll also eine Doppelbesteuerung identer Rechtsvorgänge vermeiden. Die Frage, ob ein Rechtsgeschäft unter das ErbStG fällt oder nicht, ist nach dessen Vorschriften und nicht nach dem GrEStG zu lösen.

Als Erwerb von Todes wegen gilt gemäß § 2 ErbStG vor allem der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) vertritt diesbezüglich die Auffassung, dass es, um einen die Steuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, eines gültigen Erbrechtstitels und der Erbserklärung bedarf, mit deren Abgabe der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerlich vollzogen ist. Vom Erbfall ist sodann die Erbschaftssteuer zu bemessen. Ein davon abweichendes Erbübereinkommen kann nur zur Besteuerung eines zweiten Rechtsvorganges führen. Nicht zuletzt sind die Abgabenbehörden grundsätzlich an die Ergebnisse des Verlassenschaftsverfahrens gebunden (VwGH vom 21. Dezember 1992, 88/16/0128).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen bereits mit dem Tode des Erblassers, sodass der Anteil am Nachlassvermögen und nicht die effektiv zugeteilten, zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenstände als angefallen gelten. Die Erbschaftssteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Aber auch dann, wenn die Erben nach Abgabe der Erbserklärung 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. Vermächtnisse an den Erben sind als Teilungsanordnung des Erblassers zu beurteilen und daher erbschaftssteuerlich ebenfalls unbeachtlich (VwGH vom 22. Jänner 1987, 86/16/0021).

Im gegenständlichen Fall haben die Bw und ihr Bruder T im Verlassenschaftsverfahren nach dem Vater auf Grund des Testamento des Erblassers vom 10. November 1981 jeweils die unbedingte Erbserklärung zu einem Drittanteil des Nachlasses abgegeben. Sodann hat T die streitgegenständlichen Liegenschaften in einem Erb- und Pflichtteilsübereinkommen schlicht in sein Alleineigentum übernommen.

Die ErbSt für diesen Erbfall wurde im Sinne der oben dargestellten Judikatur sowohl für die Bw als auch für ihren Bruder im Jahr 1999 vom Finanzamt zu Recht vom quotenmäßigen Anteil (je ein Drittel) des Nachlasses bemessen, wobei dahingestellt bleiben kann, ob im Verlassenschaftsverfahren die letztwilligen Verfügungen aus den Jahren 1992 und 1995 überhaupt bekannt waren.

Der nunmehr zu beurteilende Rechtsvorgang, mit dem T nach dem Wunsch des Erblassers seiner Schwester Liegenschaften übertragen hat, stellt einen weiteren, eigenständigen Erwerbsvorgang dar, welcher für sich zu beurteilen ist. Bei der Besteuerung dieses zweiten

Rechtsvorganges ist aufgrund der dargestellten Rechtslage ausschließlich auf den Abtretungsvertrag vom 1. Oktober 2001 abzustellen.

Dem Berufungsvorbringen, der Bruder habe die Liegenschaften zunächst bloß treuhändig erworben, sodass für die Besteuerung der Weitergabe an die Bw die letztwillige Verfügung, mit der die Treuhandschaft angeordnet wurde, maßgeblich sei, ist entgegen zu halten:

Treuhänder ist jemand, dem Rechte übertragen werden, die er zwar im eigenen Namen aber für Rechnung eines Anderen ausübt. Tritt der Treuhänder im Außenverhältnis im eigenen Namen auf, ist im Innenverhältnis aber an die Weisungen seines Auftraggebers gebunden, so handelt es sich um eine fiduziарische Treuhand. Wenn dem Treuhänder in dieser Weise das Vollrecht am Treugut zukommt, ergeben sich auch Folgen für die Besteuerung. Diesbezüglich besteht jedoch kein Zweifel daran, dass T zwischen Einantwortung nach dem Vater und Abtretungsvertrag an die Bw das Vollrecht an den Liegenschaften innehatte. Dies umso mehr, als der Erblasser ihm die Entscheidung über die weitere Verwendung der Liegenschaften, für den Fall des Nichteintritts der Treuhandbedingungen, überlassen hat.

Doch im ErbSt-Recht trifft nach der Rechtsansicht des VwGH auch den Treuhänder die ErbSt-Pflicht, wenn dieser eine Erbserklärung abgibt und ihm daraufhin der Nachlass einzutragen ist. Eine Zurechnung iSd § 24 Abs. 1 lit. c BAO im Bereich der Verkehrssteuern ist infolge der formal-rechtlichen Beurteilung von Rechtsgeschäften ausgeschlossen und reicht daher die Erlangung einer Treuhandstellung bereits aus, um die steuerlichen Folgen des Gesetzes für den Treuhänder auszulösen (VwGH vom 27. Juni 1991, 90/16/0019).

Dem Berufungsvorbringen ist weiters entgegenzuhalten, dass zwar gemäß § 23 Abs. 1 BAO Scheingeschäfte für die Erhebung der Abgaben wirkungslos bleiben, die Treuhandschaft jedoch nach Lehre und Judikatur kein Scheingeschäft darstellt. Auch bei einem Treuhandvertrag stimmen Wille und Erklärung der Parteien überein und es wollen daher alle Beteiligten, dass der Treuhänder im eigenen Namen Eigentum an der zu erwerbenden Sache erwirbt, sodass auch aus diesem Grund bei einer solchen Sachlage eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ausscheidet.

Die Treuhandschaft stellt somit nur das Motiv für die rechtsgeschäftliche Übereignung der Liegenschaften vom Bruder auf die Bw dar, welche gemäß § 1 Abs. 1 Z1 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtig ist. Der Erwerb der Bw ist hingegen bei der gegebenen Sach- und Rechtslage kein (nachträglicher) Erwerb von Todes wegen und daher keinesfalls der ErbSt zu unterziehen.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Entstehung der GrESt-Schuld ist der Abschluss des Abtretungsvertrages (1. Oktober 2001), sodass der dreifache Einheitwert zur Anwendung kommt,

und ist auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Vertragsparteien abzustellen, sodass auch der verminderte Steuersatz des § 7 Z1 GrEStG nicht herangezogen werden kann. Demgemäß hat das Finanzamt die GrESt zutreffend ermittelt.

Weitere Einwendungen wurden nicht erhoben, sodass die Berufung abzuweisen und wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden war.

Linz, am 5. November 2007