



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der vormals X., nunmehr im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 19 Abs. 1 BAO W., der vormals Y., nunmehr im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 19 Abs. 1 BAO V. und der vormals Z., nunmehr im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 19 Abs. 1 BAO U., alle vertreten durch W. , vertreten durch Dr. Bruno Binder, 4040 Linz, Wischerstraße 30, vom 5. März 1996 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 5. Februar 1996 betreffend Grunderwerbsteuer 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von 1.972.380,33 S mit 143.338,47 € festgesetzt.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Herr P verstarb am 25. Juli 1993 und hinterließ eine Ehefrau und drei volljährige Kinder. Im Verlassverfahren wurden im eidesstättigen Vermögensbekenntnis unter den Aktivposten ua. 19 Liegenschaften angeführt, die - mit einer Ausnahme - jeweils im Hälfteeigentum des Erblassers standen. Bei den Passivposten wurde - neben anderen weitaus geringeren Schulden - ein anteiliger Schuldenstand von ca. 65,7 Mio. S bei fünf verschiedenen Banken, davon ca. 40 Mio. S bei den Berufungswerbern, im Folgenden kurz Bw. genannt, in Ansatz gebracht.

Die auf Grund des Testamente berufenen drei erbl. Kinder gaben zunächst zu je einem Drittel eine bedingte Erbserklärung ab. Mit Beschluss vom 11. Oktober 1993 wurden die Erbserklärungen vom Gericht angenommen, der Erbrechtsausweis als erbracht angesehen und RA E, der Testamentsvollstrecke und Erbenmachthaber, vom Abhandlungsgericht gemäß § 145 AußerStrG iVm § 810 ABGB mit der Verwaltung des Nachlasses betraut.

Bereits im September und Anfang November 1993 kam es zum Abschluss von fünf Kaufverträgen über Liegenschaften der Verlassenschaft, wobei nicht nur jeweils die Liegenschaftshälfte des Erblassers, sondern auch die der erbl. Witwe veräußert wurde. Stellvertretend für die Verlassenschaft und die Erben unterzeichnete RA E die von ihm verfassten Verträge. Alle Kaufverträge waren an die abhandlungsbehördliche Genehmigung gebunden, welche erteilt wurde.

Am 29. November 1993 schloss ein Bankenkonsortium, bestehend aus den drei Bw., mit der erbl. Witwe und den erbl. Kindern vor dem Vertragsverfasser RA E eine so genannte „Rückführungsvereinbarung“ ab. Danach waren elf der erbl. Liegenschaften jeweils zur Gänze (nicht nur mit dem erbl. ½ Anteil!) in einem Verwertungspool zusammengefasst und sollten durch den Verkauf dieser Liegenschaften die bei den fünf im Verlass als Gläubiger festgestellten Banken bestehenden Verbindlichkeiten im Gesamtausmaß von ca. 112,7 Mio. S abgedeckt werden. Sollten die Erlöse aus dem Verkauf der „Poolliegenschaften“ die Verbindlichkeiten übersteigen, so war vereinbart, dass das Bankenkonsortium berechtigt ist, die Mehrerlöse zu vereinnahmen. „Reichen die Verwertungserlöse zur Abdeckung dieser Konten nicht aus, so ist das Bankenkonsortium nicht berechtigt, gegen die Verlassenschaft nach Herrn P, die Erben nach Herrn P oder Frau P. Nachforderungen zu stellen oder auf Vermögenswerte, die nicht im Verwertungspool enthalten sind, zu greifen. Die Verwertung des im Pool angeführten Vermögens geschieht somit zu Gunsten und zu Lasten des Bankenkonsortiums.“ (Punkt I des Vertrages)

Auch die fünf vor der Rückführungsvereinbarung von der Verlassenschaft veräußerten Liegenschaften wurden in den Pool miteinbezogen und gaben die Erben und die erbl. Witwe ihre Zustimmung, dass die Verkaufserlöse, soweit dies nicht ohnedies bereits geschehen war, den Konsortialbanken zugeführt werden. Weiters war in Punkt V „Übergangsregelungen“ vereinbart: „Bestandzinseinnahmen und Aufwendungen, die die Liegenschaften oder Liegenschaftsteile betreffen, welche im Verwertungspool enthalten sind, sind dem Pool zuzuführen bzw. vom Pool zu tragen.“

Am Tag nach Abschluss der Rückführungsvereinbarung wurde an das Abhandlungsgericht der Antrag auf Umwandlung der Erbserklärung der erbl. Kinder von einer bedingten in eine unbedingte gestellt und wurde dies mit Beschluss vom 16. Dezember 1993 angenommen. Von

März bis Mai 1994 wurden dann die restlichen Liegenschaften des Pools von der Verlassenschaft, vertreten durch RA E, und der erbl. Witwe je zur Hälfte veräußert. Diese Kaufverträge wurden am 22. Juni 1994 abhandlungsbehördlich genehmigt.

Am 12. Jänner 1995 erfolgte die Einantwortung des Nachlasses zu je einem Drittel an die erbl. Kinder. Am 24. Jänner 1995 beschlossen die erbl. Kinder, die erbl. Witwe und die Bw. die Aufhebung der Rückführungsvereinbarung und wurde die Absetzung der Steuer beantragt.

Der Vertragstext lautete ua: „Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Linz vom 12. 1. 1995, zugestellt am 20. 1. 1995, erfolgte die Beendigung der Verlassenschaftsabhandlung und die Nachlasseinantwortung. Die Vertragsparteien heben hiemit die Rückführungsvereinbarung vom 29. 11. 1993 rückwirkend per 29. 11. 1993 einvernehmlich auf, sodass sie als nie abgeschlossen gilt.“

Auf die Mitteilung des Finanzamtes, es sehe in der Rückführungsvereinbarung einen grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand nach § 1 Abs. 2 GrEStG, erging von den Bw. eine Gegendarstellung, dass weder die rechtliche oder wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft eingeräumt wurde, noch von den erbberechtigten Personen mangels Einantwortung eingeräumt werden konnte. Man sei davon ausgegangen, dass die Vereinbarung der abhandlungsgerichtlichen Genehmigung bedurft hätte und diese nie erteilt worden sei. Die Vereinbarung sei nie wirksam geworden und sei auch einvernehmlich wieder aufgehoben worden.

Am 5. Februar 1996 wurde an die Bw. der strittige Bescheid erlassen, wonach Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,944.761,00 S wegen Vorliegens des Tatbestandes nach § 1 Abs. 2 GrEStG vorgeschrieben wurde. Als Bemessungsgrundlage wurden die in der Rückführungsvereinbarung enthaltenen abzudeckenden Konten in Höhe von 112,707.447,68 S in Ansatz gebracht.

Dagegen wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass die Vertragspartner, die erbl. Witwe und die Kinder, nicht berechtigt gewesen wären, die Verwertung einzuräumen. Sie seien weder vor dem Tod von P, noch nach seinem Tod, noch auf Grund der Einantwortung des Nachlasses zu irgendeinem Zeitpunkt Eigentümer der Grundstücke gewesen oder sonst wie an den Grundstücken berechtigt. Nur der Nachlass wäre dazu berechtigt gewesen, dieser habe dies aber nicht getan. Außerdem sei für die Rückführungsvereinbarung eine gerichtliche Genehmigung erforderlich, die nie erteilt worden sei. Die Vereinbarung sei auch nicht wirksam und zudem aufgehoben worden. Die Rechtsposition der Erben vor dem Abschluss der Vereinbarung sei mit jener nach dem Aufhebungsauftrag ident, weil sie nie Verfügungsmacht über die Liegenschaften gehabt hätten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2000 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Bw. begehrten die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Rückführungsvereinbarung vom 29. November 1993 einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG darstellt.

Zunächst muss festgestellt werden, dass die Frage, ob ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand nach § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht worden ist, hinsichtlich zweier Erwerbsvorgänge zu beurteilen ist. Einmal handelt es sich um die Frage der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den Hälftenanteilen von nachlasszugehörigen Liegenschaften, im zweiten Fall um die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den Hälftenanteilen der im Eigentum der erbl. Witwe stehenden Liegenschaften.

Gemäß § 1 Abs. 2 unterliegen auch Rechtsvorgänge der Grunderwerbsteuer, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Diese Norm lässt die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs. 1 GrEStG zu (VwGH 28.11.1991, 88/16/0166).

Anerkannter Zweck des § 1 Abs. 2 GrEStG ist es, jene Grundstücksumsätze zu erfassen, die den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 leg. cit. so nahe kommen, dass sie es wie diese ermöglichen, sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen (VwGH w.o. und 24.01.2001, 98/16/0125). Bei der Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs. 2 GrEStG kommt es daher auf die Umstände des einzelnen Falles an (VwGH 21.2.1985, 84/16/0065). Bei der Erfüllung des Tatbestandes ist es nicht erforderlich, dass alle wesentlichen, aus dem Eigentumsrecht sich ergebenden Befugnisse eingeräumt werden; es genügt vielmehr, dass der in Rede stehende Rechtsvorgang das eine oder andere wesentliche Recht des Eigentümers überträgt (VwGH 20.2.2003, 2001/16/0477 und 2002/16/0214). Eines dieser wesentlichen Rechte des Eigentümers ist jedenfalls die Entscheidung darüber, an wen der Verkauf des Objektes erfolgt (VwGH 19.2.1998, 98/16/0035; 20.2.2003, 2002/16/0214).

Da die gegenständliche Rückführungsvereinbarung den Inhalt hat, dass der Verkauf der Liegenschaften über Weisung und auf Risiko der Bw. erfolgen soll und diesen damit die Verwertungsbefugnis übertragen wurde, ist grundsätzlich festzustellen, dass es sich dabei um wesentliche Eigentümerrechte handelt, deren Abtretung die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG darstellt. Zu untersuchen bleibt, inwieweit die Tatsache, dass bis zur Einantwortung des Nachlasses nicht die Erben, sondern der

Nachlass als Eigentümer und damit als zivilrechtlich Verfügungsberechtigter der Liegenschaften anzusprechen war und die Rückführungsvereinbarung nur von den erbserklärten Erben unterzeichnet war, für die steuerrechtliche Beurteilung von Bedeutung ist.

Die erbl. Kinder hatten durch die abgegebene Erbserklärung bekannt gegeben, dass sie die angefallene Erbschaft annehmen und gilt die Erbschaft mit der gerichtlichen Annahme der Erklärung als angetreten. Die Erbserklärung bewirkt, dass die präsumtiven Erben Parteienstellung im Erbschaftsverfahren erlangen, ihnen grundsätzlich - sofern nicht (wie in diesem Fall) ein anderer nach den Anordnungen des Testamtes als Nachlassverwalter eingesetzt wird - auch die Verwaltung des Nachlasses zusteht und dass der Haftungsumfang bzgl. der Verbindlichkeiten des Nachlasses bekannt ist. Mangels Einantwortung steht der Nachlass noch nicht in ihrem Eigentum und sind die Verbindlichkeiten noch Schulden des Nachlasses. Dennoch können sie ihr Recht entgeltlich oder unentgeltlich veräußern oder in einem Erbübereinkommen über die Aufteilung des Nachlasses Verfügungen treffen und vertreten den Nachlass, sofern ihnen die Besorgung und Verwaltung der Verlassenschaft überlassen wurde.

Betrachtet man den vorliegenden Fall, so haben die erbl. Kinder als erbserklärte Erben und die Bw. als Nachlassgläubiger mit der Rückführungsvereinbarung einer Regelung über die Entschuldung des Nachlasses ihre Zustimmung erteilt, die vom Verwalter des Nachlasses und Erbenmachthaber verfasst war und deren Ausführung – wie sich dies durch seine Berichte an das Bezirksgericht ergibt - durch ihn vorgenommen wurde, wobei die ausführenden Handlungen durch die Bewilligung der nachfolgenden Kaufverträge, Vornahme von grundbürgerlichen Forderungslöschen und die Einantwortung des Nachlasses eine gerichtliche Genehmigung erfuhr.

§ 1 Abs. 2 GrEStG ist im Gegensatz zum Abs. 1 nicht von einer formalrechtlichen Betrachtungsweise geprägt, sondern lässt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu und stellt nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen ab, sondern auf die in beliebiger Rechtsform herbeigeführten Verwertungsbefugnisse. Zudem ist im Grunderwerbsteuerrecht für die Besteuerung der tatsächliche Erwerbsvorgang und nicht allein der Inhalt der Urkunde maßgeblich (vgl. VwGH 1.6.1955, Slg. 1172/F; 14.9.1972, Slg. 4423/F; 22.5.1980, 569, 570/79; 11.4.1991, 90/16/0036; 15.4.1993, 93/16/0056). Die Verschaffung der steuerrechtlichen Verwertungsmöglichkeit kann dabei auch bloß durch konkludente Handlungen und Unterlassungen erfolgen (vgl. VwGH 30.4.1999, 97/16/0503; 24.1.2001, 98/16/0125; 27.2.1995, 94/16/0136).

Wenn nun die erbserklärten Erben im Zusammenwirken mit dem Nachlassverwalter, der seine Zustimmung konkludent zum Ausdruck gebracht hat, indem er die Vereinbarung nicht nur

verfasst hat, sondern auch als Bevollmächtigter in den Vertrag eingebunden war und die Abwicklung der anschließenden Kaufverträge vorgenommen hat, den Gläubigerbanken gewisse Nachlassliegenschaften an die Hand gegeben haben, so ist damit davon auszugehen, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht jedenfalls vom zivilrechtlich Verfügungsberechtigten übertragen worden ist. Dass die erbserklärten Erben dabei die „Rückführungsvereinbarung“ nicht unter dem Namen des Nachlasses firmierten und der Nachlassverwalter das Dokument nicht mitunterfertigte, schadet dabei nicht.

Hinsichtlich der Einräumung der Verwertungsmöglichkeit an den anderen Hälftenanteilen der Liegenschaften, die nicht dem Verlass zugehörig waren und die zur Abdeckung der gesamten - nicht nur der anteiligen - Kreditforderungen mit in den Pool kamen, kann es schon im Hinblick auf die Eigentümerstellung der erbl. Witwe keinerlei Zweifel an ihrer Verfügungsmacht geben und müssen die Ausführungen der Bw. von vornherein ins Leere gehen.

Unabhängig von der Verwirklichung des Tatbestandes nach § 1 Abs. 2 GrEStG entsteht die Steuerschuld nach § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist.

Ob ein Erwerbsvorgang der Genehmigung bedarf oder nicht, ist gemäß § 116 Abs. 1 BAO als Vorfrage zu entscheiden. § 145 der anzuwendenden Fassung des AußStrG (Kaiserliches Patent vom 9. 8. 1854, RGBI. 1854/208) besagt: „Dem Erben oder dessen gesetzmäßigen Vertreter, dessen Erbrecht hinreichend ausgewiesen ist (§ 810 des allgemeinen bürgerlichen, Gesetzbuches), hat das Gericht die Besorgung und Verwaltung der Verlassenschaft zu überlassen. Derselbe oder der Verlassenschaftskurator ist mit Genehmigung des Gerichtes Güter und Fahrnisse zu veräußern und zu verpfänden, Forderungen abzutreten, oder von den Schuldern Gelder in Empfang zu nehmen berechtigt, wenn diese Vorkehrungen in dem letzten Willen angeordnet oder zur Bestreitung von Krankheits- und Leichenkosten oder anderer dringender Zahlungen oder zur Vermeidung offensbaren Nachteiles notwendig sind“.

Die Aufzählung der genehmigungspflichtigen Geschäfte ist keine erschöpfende (OGH 29.10.1982, 5 Ob 745/82; 10.5.1979, 8 Ob 592/78) und besteht nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes nur für den ordentlichen Geschäftsbetrieb keine Genehmigungspflicht (zB Zusage eines Geschäftsführerbezuges, Fortführung des Betriebes). Darüber hinausgehende Rechtsgeschäfte, wie zB die Aufnahme eines Darlehens (OGH 11.11.1970, 5 Ob 157/70), die Abänderung eines Gesellschaftsvertrages (OGH 29.10.1969, 5 Ob 259/69), der Verkauf von Gütern und Fahrnissen (OGH 6.3.1968, 7 Ob 49/68), die freiwillige Aufgabe von Mietrechten (OGH 15.6.1967, 1 Ob 101/67), die Anmerkung einer Rangordnung (OGH

31.8.1999, 5 Ob 226/99), der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages (OGH 24.5.1950, 3 Ob 206/50) sind genehmigungspflichtig, wobei das Abhandlungsgericht von Amts wegen auf die Einhaltung der Vorschrift des § 145 Abs. 1 AußStrG zu dringen hat (ebendort).

Die Rückführungsvereinbarung ist - entgegen der Ansicht des Finanzamtes - kein Vertrag, der lediglich die Verwertung des im Pool angeführten Vermögens beinhaltet, sondern enthält eine unwiderrufliche Verkaufsermächtigung an die Bw. als Nachlassgläubiger. Damit war das erzielbare wirtschaftliche Ergebnis ausschließlich von den eigenen Bemühungen der Bw. abhängig und trugen sie das Verkaufsrisiko.

Der Nachlass soll bis zur Einantwortung ungeschränkt erhalten bleiben (OGH 2003/06/12). Die Einräumung der Verwertungsbefugnis an nachlasszugehörigen Liegenschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG stellt eine über den ordentlichen Geschäftsbetrieb hinausgehende Tätigkeit dar, die der Genehmigungspflicht des Abhandlungsgerichtes nach § 145 des AußStrG (Kaiserliches Patent vom 9. 8. 1854, RGBI. 1854/208) unterliegt. Dass eine gerichtliche Genehmigung dieses Vorganges erfolgt ist, ergibt sich weder aus dem Verlassakt des Bezirksgerichtes, noch wird dies vom Finanzamt behauptet. Auch wenn die nachfolgenden einzelnen Kaufverträge über die Nachlassliegenschaften eine abhandlungsbehördliche Genehmigung erfuhrten, so ist darin nicht auch die Genehmigung der Verkaufsermächtigung mitumfasst (vgl. VwGH 28.9.1964, 577/64).

Solange eine Verlassenschaft nicht eingeantwortet ist, kann der Erbe oder der Nachlasskurator über Gegenstände der Verlassenschaft nur mit abhandlungsbehördlicher Genehmigung verfügen (§ 145 AußStrG), also auch nicht ohne eine solche Genehmigung eine wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG einräumen (VwGH w.o.). Mit diesem zu einem ähnlichen Fall ergangenen Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Zustimmung durch die Abhandlungsbehörde bedarf.

Der Tatbestand nach § 1 Abs. 2 GrEStG ist zwar verwirklicht, die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges aus der Verlassenschaft ist aber nach dem Außerstreitgesetz von einer behördlichen Genehmigung abhängig, die nicht erteilt worden ist. Die Steuerschuld ist gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG nicht entstanden und war der Berufung in dieser Hinsicht statzugeben.

Im Unterschied dazu ist der Erwerbsvorgang hinsichtlich der Liegenschaftshälften der erbl. Witwe gesondert zu beurteilen. Dieses Rechtsgeschäft unterliegt keiner behördlichen Genehmigungspflicht und ist für diesen Erwerbsvorgang die Steuerschuld bereits anlässlich des Abschlusses der Vereinbarung am 29. November 1993 entstanden.

Die Bw. verweisen auch auf Tatsache, dass die Rückführungsvereinbarung mit Aufhebungsvertrag vom 24. Jänner 1995 rückgängig gemacht worden ist und schon aus

diesem Grund eine Steuervorschreibung zu unterbleiben habe. Nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufrechtes rückgängig gemacht wird. Die Steuerschuld entsteht im Grunderwerbsteuerrecht grundsätzlich mit Verwirklichung des Steuertatbestandes und kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen auch von den Parteien Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden. Eine Ausnahme von diesem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz stellt § 17 GrEStG dar.

Gemäß der zu § 17 GrEStG vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Rechtsprechung (VwGH 2. 4. 1984, 82/16/0165 und weitere in Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 17 Rz 14 referierte Erkenntnisse) zum Begriff „Rückgängigmachung“ kommt es darauf an, ob die ursprüngliche Eigentümerin die rechtliche Möglichkeit zurückerhalten hat, ein neues Verpflichtungsgeschäft nach ihrem Belieben und ihren Vorstellungen abzuschließen. Rückgängig gemacht ist somit ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt.

Wurde die in der Rückführungsvereinbarung eingeräumte Verwertungsmöglichkeit ausgenutzt, indem die Liegenschaften im Interesse und auf Rechnung der Bw. verkauft wurden und wurde damit der Vertragszweck erfüllt, so kann der ursprünglich berechtigten erbl. Witwe gar nicht mehr die Rechtsposition verschafft werden, die sie vor der Übertragung als Eigentümerin innehatte und kann von einer Rückgängigmachung nicht gesprochen werden.

Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung bzgl. der Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den Liegenschaftsanteilen der erbl. Witwe:

Hälfte der abzudeckenden Konten: 56.353.723,84 S

davon 3,5% Grunderwerbsteuer = 1.972.380,33 S oder 143.338,47 €.

Graz, am 17. Oktober 2006