



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 27. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 22. März 2012 betreffend Abweisung eines Antrages gem. § 201 BAO (betr. Grunderwerbsteuer) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im August 2010 ist Herr T. verstorben, im Nachlass befand sich ua. der Hälftenanteil am Grundstück EZ 192 Grundbuch R. Der Berufungswerber hat am 3.12.2010 im gerichtlichen Abhandlungsverfahren (AZ 6 A 437/10 t des Bezirksgerichtes A) die unbedingte Erbserklärung abgegeben, im Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes vom 19.1.2011 heißt es wörtlich (auszugsweise):

- (1) Der Nachlass wird den beiden erbl. Söhnen, welche auf Grund des Gesetzes je zur Hälfte des Nachlasses die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben haben, je zu einer Hälfte eingeantwortet.
- (2) Folgende Grundbucheintragungen sind vorzunehmen: In den Einlagezahlen 192 ... die Einverleibung des Eigentumsrechtes für

In der Vermögenserklärung heißt es (S 6): Es wolle daher dem Erbenmachthaber eine rechtskräftige Ausfertigung des Einantwortungsbeschlusses zugestellt werden. Der Erbenmachthaber wird auch beauftragt, die Grunderwerbsteuer und die gerichtliche Eintragungsgebühr selbst zu berechnen.

Am 3./6.12.2010 schloss der Berufungswerber als Verkäufer einen Kaufvertrag über den ihm gehörigen Miteigentumsanteil.

Punkt I., 2. Absatz des Vertrages lautet: Herr JT und Herr GT sind auf Grund des Ergebnisses des Verlassenschaftsverfahrens nach dem im August 2010 verstorbenen T. je zu einem Viertel außerbücherliche Eigentümer der vorgenannten Liegenschaft.

Am 9.7.2011 richtete der Vertreter des Berufungswerbers folgende Eingabe an das Finanzamt (auszugsweise):

In der Verlassenschaftssache nach T. wurde von mir als Erbenmachthaber die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer und der grundbürgerlichen Eintragungsgebühr vorgenommen.

Die Erben haben jedoch mit Kaufvertrag vom 3./6.12.2010 die Liegenschaft verkauft.

Der Nachlass wurde jedoch erst mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes vom 19.1.2011 eingeantwortet.

Da der Verkauf vor Einantwortung stattgefunden hat, fällt für die Erben keine Grunderwerbsteuer an, die Selbstberechnung war daher nicht richtig. Ebenfalls ist keine Eintragungsgebühr zu entrichten.

Unter Hinweis auf § 201 BAO stelle ich den Antrag auf Rückerstattung der entrichteten Grunderwerbsteuer.

Der Eingabe angeschlossen waren der Kaufvertrag vom 3./6.12.2010, der Einantwortungsbeschluss vom 19.1.2011 und die Erklärung über die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gem. § 12 GrEStG.

Das Finanzamt wies den Antrag ab.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Die Steuerpflicht für den Erwerb nachlassgegenständlicher Grundstücke entstehe nicht mit dem Erbanfall, sondern erst mit der Einantwortung des Nachlasses. Es werde keine Steuerpflicht ausgelöst, wenn ein Grundstück im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung entgeltlich oder unentgeltlich übertragen werde (Ansicht des BMF).

Im gegenständlichen Fall sei die Liegenschaft EZ 192 während des Verlassenschaftsverfahrens mit Kaufvertrag vom 3./6.12.2011 erfolgt, die Einantwortung sei am 19.1.2011 erfolgt. Da die Erben zu diesem Zeitpunkt die Liegenschaft nicht mehr besessen haben, sei der Erwerb aus dem Nachlass nicht steuerpflichtig.

Die Erben hätten im vorliegenden Fall die Vorlage des Einantwortungsbeschlusses für die grundbürgerliche Durchführung des Kaufvertrages geschaffen.

Für die Beurteilung der Steuerpflicht komme es einzig darauf an, zu welchem Zeitpunkt der Veräußerungsvorgang stattfinde; vor der Einantwortung entstehe keine Steuerpflicht für die Erben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab.

Im Vorlageantrag wird ergänzt:

Die Erben hätten beim Liegenschaftsverkauf nur für den ruhenden Nachlass tätig sein können, nicht im eigenen Namen. Die Abgabe der Erbantrittserklärung sei dafür notwendige Voraussetzung. Aus dem Text des Kaufvertrages lasse sich nicht ableiten, ob die Verkäufer im eigenen Namen oder als Vertreter der Verlassenschaft aufgetreten sind. Maßgebend sei (so auch die Ansicht des BMF), wann die Veräußerung erfolge: Erfolge sie vor Einantwortung des Nachlasses, falle für die Erben keine Grunderwerbsteuer an. Eine Veräußerung vor Einantwortung könne nur durch die Verlassenschaft erfolgen, da der Nachlass erst mit Einantwortung in das Eigentum der Erben übergehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Bereich des Steuertatbestandes nach § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG gründet das Erbschaftssteuergesetz die Steuerpflicht nicht auf wirtschaftliche Gegebenheiten, sondern an einen durch das Zivilrecht geregelten Tatbestand, nämlich den der Berufung zum Erben und der Abgabe der Erbserklärung. Eine Beurteilung dieser Tatbestände nach der in § 21 Abs. 1 BAO umschriebenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist ausgeschlossen.

Der Erbe erlangt den Besitz der Verlassenschaft nach Durchführung des gerichtlichen Verlassenschaftsverfahrens. In diesem Verfahren hat der Erbe sein Erbrecht mittels der Erbantrittserklärung darzutun, worauf durch das Gericht die Einantwortung in die Verlassenschaft vorgenommen wird.

Der berufene Erbe hat im Verlassenschaftsverfahren die Erbantrittserklärung, das ist die gegenüber dem Abhandlungsgericht abgegebene, einseitige und unwiderrufliche Erklärung, eine Verlassenschaft anzunehmen, abzugeben. Die Einantwortung ist der konstitutive

Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes, der mit Eintritt der Rechtskraft den Erbschaftsbesitz auf den Eingewiesenen überträgt.

Der Berufungsgrund allein genügt nicht, weil das Gesetz ausdrücklich von einem Erwerb durch Erbanfall spricht. Es muss also, soll ein Erbanfall der Steuer nach dem ErbStG unterliegen, dem Anfall der Erwerb des angefallenen Vermögens folgen. Der Erwerb von Todes wegen fußt aber auf der Annahme der Erbschaft. Denn mit dem Tod des Erblassers steht dem Berufenen zunächst nur ein Anwartschaftsrecht auf das Nachlassvermögen oder, wenn dieser nicht allein zur Erbschaft berufen ist, auf den ihm angefallenen Teil zu. Mit der Abgabe der Erbantrittserklärung gibt der präsumtive Erbe nun zu erkennen, dass er gewillt und bereit ist, in die Rechte und Pflichten des Erblassers einzutreten. Mit dieser unwiderruflichen Erklärung ist der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerlich vollzogen.

Die Rechtsqualität der Erbantrittserklärung ist strittig. Die herrschende Ansicht billigt ihr überwiegend auch materiell rechtliche Wirkungen zu. Der Oberste Gerichtshof hat in 4 Ob 80/00v = SZ 73/69 die Anwendbarkeit der §§ 869 ff ABGB auf die Erbantrittserklärung verneint, weil auf prozessuale Erklärungen nach der Rechtsprechung die Grundsätze des Privatrechts nicht anwendbar sind. Dem haben sich weitere Senate des Obersten Gerichtshofs angeschlossen (RIS-Justiz RS0113461). Die wirksame Ausschlagung der Erbschaft hat jedenfalls die Wirkung, dass die Erbschaft als dem Ausschlagenden nicht angefallen gilt.

In prozessualer Hinsicht sieht § 159 AußStrG vor, dass die Erbantrittserklärung einen bestimmten Inhalt aufweisen und vom Erbansprecher oder dessen ausgewiesenen Vertreter eigenhändig unterschrieben sein muss.

Zwar ist die Abgabe der Erbantrittserklärung zu gerichtlichen (oder notariellen) Protokoll nicht mehr vorgesehen bzw. kann entweder durch Aufnahme eines Protokolls vor dem Notar als Gerichtskommissär oder schriftlich erfolgen (Wruhs in Rechberger AußStrG § 157 Rz 5). Dies ändert aber nichts daran, dass in verfahrensrechtlicher Hinsicht sämtliche nach der Aktenlage in Frage kommenden Erben dem Abhandlungsverfahren beizuziehen sind bzw. ihnen Gelegenheit zu geben ist, sich am Abhandlungsverfahren zu beteiligen. § 157 Abs. 1 AußStrG bestimmt ausdrücklich, dass der Gerichtskommissär die nach der Aktenlage als Erben in Frage kommenden Personen nachweislich aufzufordern hat, zu erklären, ob und wie sie die Erbschaft antreten oder ob sie diese ausschlagen wollen. Die Aufforderung hat mehrere gesetzlich ausdrücklich normierte Belehrungen zu beinhalten. Nach den EB zu dieser Bestimmung (abgedruckt in Fucik/Kloiber AußStrG, 467) sind die Parteien zur Erbantrittserklärung mit Zustellnachweis aufzufordern (ebenso Fucik/Kloiber AußStrG § 157 Rz 1; Wruhs aaO Rz 1; OGH 3.9.2009, 2 Ob 53/09x).

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Erbantrittserklärung nicht vor Gericht zu Protokoll gegeben werden muss oder durch Aufnahme eines Protokolles vor dem Notar als Gerichtskommissär, sondern auch schriftlich erfolgen kann (vgl. oben, Wruhs in Rechberger AußStrG § 157 Rz 5), erscheint die im vorliegenden Fall vor einem Rechtsvertreter in Kenntnis der maßgebenden Rechtslage abgegebene Erbantrittserklärung (dazu kommt noch, dass die Erklärung inhaltsgleich dem weiteren Abhandlungsverfahren zu Grunde gelegt wurde) dem Gesetz entsprechend und ist demnach als rechtswirksam zu betrachten.

Nach dem Erbschaftssteuergesetz ist mit der Abgabe der Erbserklärung 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 Berufungswerber durch die Abgabe der Erbserklärung den gesamten Nachlass, zu dem auch die Liegenschaften gehörten, von Todes wegen erworben, wenngleich sie auch das Eigentum an den Liegenschaften erst mit der Einantwortung und der nachfolgenden Eintragung in das Grundbuch erworben hätte. Das erworbene Vermögen gilt erbschaftssteuerrechtlich dem Erben bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers als zugekommen. 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 unbedeutlich sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld grundsätzlich zwar schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, aber nur sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht (VwGH 14.5.1992, 91/16/0019; 19.12.1996, 96/16/0091).

§ 12 ErbStG beruht auf dem Bereicherungsprinzip, wonach die Erbschaftssteuerschuld jeweils in dem Zeitpunkt entsteht, zu dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eingetreten ist. Nur diese soll der Besteuerung unterworfen werden, nicht dagegen schon die bloße Aussicht auf eine erst in Zukunft mutmaßlich oder möglicherweise eingetretene Bereicherung. Mit dem Erbanfall, also regelmäßig mit dem Tode des Erblassers, besteht für den Erben schon mehr als die bloße Anwartschaft auf sein Erbrecht. Bereits die Möglichkeit, etwa iSd § 726 ABGB der Erbschaft zu entsagen oder sie auf Grund des § 805 ABGB auszuschlagen, spricht für einen echten Vermögensvorteil des Erben im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Die Möglichkeit, die Erbschaft oder einen Teil derselben vor Abgabe der Erbserklärung entgeltlich (Erbschaftskauf) oder unentgeltlich (Erbschaftsschenkung) veräußern zu können, zeigt

eindeutig, dass der Erbe bereits durch den Erbanfall bzw. mit dem Tod des Erblassers durch den Erwerb seines Erbrechts von Todes wegen bereichert ist (VwGH 2.7.1992, 90/16/0167).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 26.4.2001, 2001/16/0032, 0033) ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung erfüllt (VwGH 19.12.1996, 96/16/0091; 11.5.2000, 97/16/0214).

Mit der Abgabe der Erbserklärung ist also der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0191).

Auch Änderungen im Umfang des Erwerbes bzw. in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (VwGH 19.5.1988, 86/16/0203; 17.12.1992, 91/16/0137; 9.9.1993, 92/16/0190; 25.9.1997, 96/16/0280, 29.1.97, 97/16/0002).

Die Erbschaftssteuerschuld entsteht grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist daher von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen.

Dem Vorbringen des Berufungswerbers, laut dem Erlass des BMF vom 18.2.2009 würde bei Übertragung eines Grundstückes im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens keine GrEST für den Erwerb von Todes wegen anfallen, kann seitens der Berufungsbehörde indes nicht gefolgt werden. Dort wird ausgeführt, dass eine Übertragung eines Grundstückes im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung keine Steuerpflicht für die Verlassenschaft auslöse.

Diese Aussage kann bei verständlicher Würdigung und dem Wortlaut nach allerdings nur dann zutreffend sein, wenn es sich um eine Übertragung durch die und im Namen der Verlassenschaft in ihrer Eigenschaft als juristische Person handelt. Dies deshalb, da hinsichtlich einer Verlassenschaft ein Erwerbsvorgang an einem Nachlassgrundstück gar nicht vorliegen kann. Zudem wäre im Veräußerungsfall ein der Einantwortung zugängliches Grundstück nicht mehr vorhanden, sondern würde allenfalls der Veräußerungserlös oder eine diesbezügliche Geldforderung in den Nachlass fallen und zur Verteilung gelangen.

Dem gegenüber hatte der Berufungswerber bereits die Erbantrittserklärung abgegeben und sohin über das angefallene Erbrecht disponiert. Darüber hinaus erfolgte der Kaufvertragsabschluss durch den Berufungswerber als Vertragspartei. In der Folge war dann

der Nachlass den beiden Erben im Ausmaß ihres Erbteiles eingeantwortet und der Berufungswerber (auch) über das Grundstück allein verfügberechtigt gestellt worden.

Hätte der Berufungswerber erst unmittelbar nach der Einantwortung die Liegenschaft veräußert, wären wohl keine Bedenken bezüglich der Grunderwerbsteuerpflicht des Erwerbes von Todes wegen aufgetreten. Daher kann und darf es - aus grunderwerbsteuerlicher Sicht - keinen Unterschied machen, ob ein Verpflichtungsgeschäft über ein Nachlassgrundstück - nach Abgabe einer Erbantrittserklärung - vor oder erst nach der Einantwortung abgeschlossen wird, da in beiden Fällen die (Weiter-) Übertragung des Eigentums an den neuen Erwerber jedenfalls erst nach der Einantwortung möglich wäre.

Folgte man hingegen der Ansicht des Berufungswerbers, dann würde es entweder von Zufälligkeiten oder von der willkürlichen Disposition eines Erben bezüglich des Vertragsabschlusszeitpunktes abhängen, ob ein identer Sachverhalt (Erbantrittserklärung, Einantwortung) zu einer Steuerpflicht des Erwerbes von Todes wegen führt oder eben nicht.

Im Ergebnis war daher in Bezug auf die gesamte Liegenschaft von einem gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG steuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen durch den Berufungswerber auszugehen (vgl. auch UFS v. 8.3.2010, RV/0347-K/09).

Über die Berufung ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 31. Oktober 2012