



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 26. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 5. April 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Erbin nach der am 28.7.2003 verstorbenen Frau Maria J.. Im eidesstattigen Vermögensbekenntnis ist unter Punkt 5. der Aktiven ausgeführt:

"Verkaufserlös aus der Veräußerung der Liegenschaft EZ 702 Grundbuch S in Höhe von € 80.000,--, erlegt auf einem Treuhandkonto des Schriftensverfassers Dr. H. Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer fest, wobei – neben dem übrigen Erwerb laut Vermögensbekenntnis – der angeführte Betrag als sonstige Forderung angesetzt wurde.

Dagegen richtet sich die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung, dass es sich um endbesteuertes Vermögen gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG handle. Die Erblasserin habe mit Kaufvertrag vom 2.6.2003 das angeführte Grundstück verkauft und der Kaufpreis sei auf einem Treuhandkonto des Schriftensverfassers erlegt worden. Noch vor Weiterüberweisung des Kaufpreises an die Verkäuferin sei diese verstorben. Daher falle das Guthaben auf dem Treuhandkonto in den Nachlass und dieses Guthaben sei der Erblasserin zuzurechnen, weshalb es als gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG steuerfrei zu werten sei.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird ergänzt:

Richtig sei, dass der Kaufvertrag vom 2.6.2003 sofort mit Unterfertigung rechtswirksam geworden ist, da weder eine vertragliche Bedingung vereinbart war noch eine Rechtsbedingung bestanden habe. Das Vertragsobjekt sei vor dem Tod der Erblasserin bereits übergeben, der Kaufpreis auf dem Treuhandkonto erlegt gewesen. Der Vertrag war daher zum Todeszeitpunkt beiderseits zur Gänze erfüllt. Somit sei der auf dem Treuhandkonto erlegte Kaufpreis der Erblasserin im Zeitpunkt ihres Todes zuzurechnendes Vermögen. Treuhandgut sei auf jeden Fall dem Treugeber zuzurechnen; deshalb werde der Treugeber auch als "wirtschaftlicher Eigentümer" bezeichnet. Da der Kaufpreis vor dem erbl. Todestag vereinbarungsgemäß auf dem Treuhandkonto erlegt war, die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages von keiner Bedingung abhängig und dieser somit zum erbl. Todestag rechtswirksam zustandegekommen war, konnte die Erblasserin auch keine Forderung mehr auf Leistung des Kaufpreises haben, da dieser bereits auf ein der Verkäuferin als wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnendes Treuhandkonto geleistet war.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftsteuer Erwerbe von Todes wegen. Als solche gelten gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers. Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Die Bewertung richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Zusage des in § 18 normierten Stichtagsprinzips können nach dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht mehr berücksichtigt werden, in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens eintretende Änderungen sind für die Besteuerung ohne Bedeutung. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, es ist zu klären, welche Vermögensart (Kaufpreisforderung oder endbesteuertes Vermögen) zum maßgebenden Zeitpunkt gegeben war.

Durch den Kaufvertrag wird gemäß § 1053 ABGB eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen. Er gehört, wie der Tausch, zu den Titeln, ein Eigentum zu erwerben. Die Erwerbung erfolgt erst durch die Übergabe des Kaufgegenstandes. Bis zur Übergabe behält der Verkäufer das Eigentumsrecht.

Der Verkäufer ist nach § 1061 ABGB schuldig, die Sache bis zur Übergabe sorgfältig zu verwahren und sie dem Käufer nach eben den Vorschriften zu übergeben, welche oben bei dem Tausche (§ 1047) aufgestellt worden sind.

(§ 1047 ABGB lautet: Tauschende sind vermöge des Vertrages verpflichtet, die vertauschten Sachen der Verabredung gemäß mit ihren Bestandteilen und mit allem Zugehöre zu rechter Zeit, am gehörigen Ort und in eben dem Zustand, in welchem die sich bei Schließung des Vertrages befunden haben, zum freien Besitz zu übergeben und zu übernehmen).

Gemäß § 1062 ABGB ist der Käufer hingegen verbunden, die Sache sogleich, oder zur bedungenen Zeit zu übernehmen, zugleich aber auch das Kaufgeld bar abzuführen; widrigenfalls ist der Verkäufer ihm die Übergabe der Sache zu verweigern berechtigt.

Gemäß § 1412 ABGB wird die Verbindlichkeit vorzüglich durch die Zahlung, das ist: durch die Leistung dessen, was man zu leisten schuldig ist, aufgelöst.

Für die Übertragung des Eigentums an unbeweglichen Sachen bestimmt § 431 ABGB, dass das Erwerbungs Geschäft in die dazu bestimmten Bücher eingetragen werden muss. Diese Eintragung nennt man Einverleibung (Intabulation).

Die bloße Übergabe eines Grundstücks vermag daher selbst bei Vorliegen eines zur Eigentumsübertragung hinreichenden Titels den Übergang des Eigentums nicht zu bewirken, die tatsächliche physische Übergabe einer Liegenschaft ist also sachenrechtlich bedeutungslos.

Die vom Verkäufer gemäß § 1061 ABGB geschuldeten Übereignungshandlungen bestehen bei unbeweglichen Sachen, bei denen die Einverleibung des neuen Eigentümers im Grundbuch zu erfolgen hat, in der erforderlichen Mitwirkung an der Ausstellung der für die Verbücherung gemäß den §§ 26 f und 31 f GBG notwendigen Urkunden. Sind diese erbracht, können sie nicht einseitig zurückgezogen werden. Diese den Verkäufer treffenden Eigentumsverschaffungspflichten dauern daher grundsätzlich bis zur Verbücherung des Eigentumsrechtes des Käufers an (OGH v. 27.8.1997, 1 Ob 140/97).

Das Eigentum an der veräußerten Liegenschaft geht (schon) im Zeitpunkt des Einlangens des (vom Grundbuchsgericht erst später bewilligten und vollzogenen) Grundbuchsgesuches auf den Erwerber über (Dittrich/Tades, ABGB<sup>35</sup>, § 431, E 6). Das Grundbuchsgesuch ist, wie telefonisch beim Bezirksgericht Vöcklabruck erhoben wurde, am 27. November 2003, überreicht worden.

Das Eigentumsrecht des Grundstückserwerbers am Kaufgegenstand war jedenfalls, wie das Verfahren ergeben hat, zum Zeitpunkt des Todes der Verkäuferin noch nicht gegeben.

Vertragspunkt II. der Kaufvereinbarung vom 2.6.2003 zwischen der Erblasserin und dem Grundstückskäufer lautet: "Frau Maria Jächym verkauft und übergibt hiermit Herrn JS und dieser kauft und übernimmt von Ersterer die vorbezeichnete Liegenschaft EZ 702 GB S in sein Alleineigentum.

Die Veräußerung erfolgt mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör sowie mit allen Rechten und Befugnissen, mit welchen die Verkäuferin das Kaufobjekt bisher besessen und

benützt hat bzw. zu besitzen und zu benützen berechtigt war.

Das gesamte Inventar gehört zum Kaufgegenstand".

Im vorliegenden Fall haben beide Vertragsteile die wechselseitig vereinbarten Verpflichtungen im Sinne der angeführten Bestimmungen erfüllt: Das Kaufobjekt wurde übergeben (vgl. Kaufvertrag vom 2.6.2003, Punkt II.), die Kaufpreiszahlung erfolgte entsprechend der Treuhandvereinbarung auf das Treuhandkonto des Schriftenverfassers; die für die Einverleibung erforderliche Aufsandungserklärung wurde erteilt. Die übrige Vertragsabwicklung oblag ab diesem Zeitpunkt dem Schriftenverfasser als Treuhänder.

Vertragspunkt III. des Kaufvertrages vom 2.6.2003 (Kaufpreis und Treuhandchaft) lautet: "Als Kaufpreis vereinbaren die Vertragsparteien einen Betrag von € 80.000,--.

Der Kaufpreis ist vom Käufer binnen 10 Tagen nach allseitiger Unterfertigung des gegenständlichen Kaufvertrages auf das Treuhandkonto des Vertragsverfassers Dr. H., bei der Bank, Konto Nr. X, BLZ Y, lautend auf JS – Maria Jächym, zur Überweisung zu bringen.

Die Vertragsparteien sind in Kenntnis, dass der Vertragsverfasser Dr. Ho. Mitglied der Treuhand – Revision der OÖ Rechtsanwaltskammer ist und von diesem die Treuhandchaft nach deren Statut abgewickelt wird.

Der Teuhänder Dr. Ho. wird sohin von den beiden Vertragsparteien unwiderruflich beauftragt, nach Einverleibung des Eigentumsrechtes des Käufers ob dem Kaufgegenstand den Treuhandbetrag samt aufgelaufener Erlagszinsen umgehend an die Verkäuferin auf deren Konto, Nr. XY bei der V-Bank zur Überweisung zu bringen.

Der Käufer verpflichtet sich weiters, gemeinsam mit dem Erlag des Kaufpreises die zu zahlende Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % des Kaufpreises zuzüglich 1 % der grundbücherlichen Eintragungsgebühr, das sind € 3.600,--, auf ein Konto des Treuhänders mit dem unwiderruflichen Auftrag zu überweisen, diesen Betrag bei Fälligkeit der Grunderwerbsteuer an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz zur Überweisung zu bringen".

Bei der Vereinbarung der Treuhandabwicklung mit dem Rechtsanwalt sind die vom Treuhänder zu veranlassenden Geldbewegungen vorweg zu bestimmen. Grundlage ist ein eigener schriftlicher Auftrag zur Verfügung über das Treuhandkonto (Kontoverfügungsauftrag), der vom Treuhänder (dem Rechtsanwalt) und den Treugebern (zB. Käufer und Verkäufer) unterfertigt wird. Dieser Auftrag bezieht sich auf das eigens errichtete Treuhandkonto und stellt sicher, dass die vom Treuhandkonto zu veranlassenden Überweisungen nur an die im Kontoverfügungsauftrag der Bank bekanntgegebenen Empfänger erfolgen können.

Im Erkenntnis vom 1.12.1987, 86/16/0013, hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass im Fall eines am Todestag des Veräußerers beiderseits nicht erfüllten Kaufvertrages (die

Übergabe und Restzahlung sollten ca. 1/2 Jahr nach Vertragsunterfertigung stattfinden; der Verkäufer verstarb in der Zwischenzeit) die geleistete Anzahlung und die restliche Kaufpreisforderung dem Veräußerer zuzurechnen sind und dementsprechend der Erbschaftsbesteuerung unterliegen. Der Besitz und das (bücherliche) Eigentum seien nicht zu berücksichtigen, weil diesen die Verpflichtung zur Übereignung des Kaufgegenstandes gegenüber gestanden seien.

Dieser Fall unterscheidet sich vom vorliegenden insofern, als die (volle) Erfüllung des Kaufvertrages einvernehmlich hinausgeschoben war. Im gegenständlichen Fall haben beide Vertragsteile die ihnen oben angeführten Verpflichtungen – abgesehen von der erforderlichen tatsächlichen Verbücherung – zum Todeszeitpunkt der Verkäuferin erfüllt, sodass zu prüfen ist, ab welchem Zeitpunkt einerseits dem Käufer das Grundstück, andererseits dem Verkäufer der Kaufpreis zuzurechnen ist.

Dafür scheint der nach dem bürgerlichen Recht maßgebende Zeitpunkt der Preisgefahr geeignet. Die Preisgefahr regelt das wirtschaftliche Risiko eines zufälligen Unterganges der verkauften Sache zwischen Vertragsabschluss und Übergabe, wobei es bei Liegenschaften nicht auf die bücherliche Eintragung, sondern auf die tatsächliche Übergabe ankommt (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht<sup>11</sup>, 148).

Zäsur ist also der Zeitpunkt der bedungenen Übergabe (Fälligkeit der Leistung). Wird die Leistung vor Fälligkeit unmöglich, so zerfällt der Vertrag, der Entgeltsanspruch entfällt und der Schuldner trägt die Preisgefahr, weil er mit seiner Sache auch den Anspruch auf die Gegenleistung verloren hat. Mit Fälligkeit geht aber auch die Preisgefahr über. Wird also die Leistung nach diesem Zeitpunkt zufällig unmöglich, so befreit dies den Gläubiger nicht von der Gegenleistung; er muss sie erbringen, obwohl er die Leistung nicht erhält, und er trägt somit die Preisgefahr (Koziol/Welser, aaO, 46).

Aus diesen Überlegungen ist auch im Fall eines Grundstückserwerbes der Zeitpunkt der Preisgefahr geeignet zur Prüfung, ab welchem Zeitpunkt welchem Vertragsteil welche Sache zuzurechnen ist.

Zutreffend wird in der Berufung darauf hingewiesen, dass Klientengelder (Anderkonten, Treuhandkonten) eines Schriftenverfassers den jeweiligen Klienten zuzurechnen sind. Bei gegebenen sonstigen Voraussetzungen (Zurechnung an den Erblasser, "endbesteuertes Vermögen" – solches ist zweifelsfrei gegeben, weil, wie telefonisch bei einem Kreditinstitut erhoben wurde, Treuhand- oder Andergeldkonten bankmäßig wie Girokonten behandelt werden) ist ein solcher Erwerb von Todes wegen nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG steuerfrei. Über die Berufung ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. Mai 2005