



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Heinz Hengl und MMag. Dr. Rudolf Dörflinger im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die **Berufung** der Bw., vertreten durch Notar, vom 3. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 28. Juli 2009 betreffend **Grunderwerbsteuer** entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens nach ihrem verstorbenen Gatten hatte die Berufungserberin (im Folgenden auch: Bw.) mit dem ebenfalls erbberechtigten Sohn des Erblassers ein Übereinkommen dahingehend getroffen, dass sie den gesamten Nachlass und sohin auch die darin enthaltene Eigentumswohnung gegen Leistung einer Barzahlung übernehmen würde. Entsprechend den Erbquoten war dann der Nachlass den beiden Erben eingeantwortet und die Bw. über alle Aktiva allein verfügberechtigt gestellt worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt Klagenfurt (in der Folge auch bloß: Finanzamt) der Berufungserberin gegenüber für den Erwerb der Eigentumswohnung – ausgehend vom dreifachen Einheitswert in Höhe von € 28.231,08 als Bemessungsgrundlage – Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von € 564,62 fest. Begründend dazu führte das Finanzamt aus, mit Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung sei der grunderwerbsteuerliche Tatbestand verwirklicht worden.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung stützte die Bw. zunächst auf den Einwand, sie habe die verfahrensgegenständliche Wohnung schon lange vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens, nämlich noch am Tag, an dem vor dem Gerichtskommissär das Erbteilungsübereinkommen getroffen wurde, an Max. Muster veräußert. Würde aber im Zuge einer Verlassenschaftsabhandlung ein (Anm.: Nachlass-) Grundstück entgeltlich oder unentgeltlich übertragen, so wäre nach einem Erlass des BMF der Erwerb von Todes wegen steuerbefreit bzw. würde für diesen keine GrEST anfallen.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, die das Finanzamt damit begründete, dass nicht die Verlassenschaft, sondern die Bw. nach erfolgtem Erwerb die Wohnung veräußert habe, stellte die Bw. rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen wendete die Bw. noch ein, der vom Finanzamt angezogene Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrESTG) würde den Erwerb des Eigentums zum Gegenstand haben. Da aber das Eigentum an Nachlassvermögen erst mit der gerichtlichen Einantwortung erworben werde, könne ihr im gegenständlichen Fall infolge der schon vorher erfolgten Veräußerung GrEST nicht rechtswirksam vorgeschrieben werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Basierend auf den im vorgelegten Bemessungsakt einliegenden unbedenklichen Unterlagen in Verbindung mit dem Parteenvorbringen war von nachstehendem, unstrittigem und entscheidungsrelevantem Sachverhalt auszugehen:

Im Frühjahr 2009 verstarb der Gatte der Berufungswerberin ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Weiterer gesetzlicher Erbe war der minderjährige Sohn des Erblassers aus der ersten Ehe. In der Tagsatzung zur Verlassenschaftsabhandlung vom 23. April 2009 hatten die Bw. und der von seiner Mutter vertretene Sohn des Erblassers nach Belehrung durch den Gerichtskommissär jeweils eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben, und zwar die Bw. zu einem Drittel des Nachlasses, der Sohn zu zwei Dritteln. Im Nachlass enthalten war auch die den Gegenstand dieses Berufungsverfahrens bildende Eigentumswohnung mit einem (verdreifachten) Einheitswert von insgesamt € 28.231,08. Der Verkehrswert dieser Wohnung betrug laut Schätzungsgutachten € 85.000,00.

Im Anschluss daran kamen die Berufungswerberin und der Sohn überein, dass die Berufungswerberin – vorbehaltlich der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung für den

minderjährigen Sohn – den gesamten Nachlass und daher auch die Eigentumswohnung übernehme und dafür den Erbteilsanspruch des Sohnes in bar auszahle.

Im Verlassenschaftsprotokoll ist noch festgehalten, dass nach dem Ergebnis dieser Verlassenschaftsabhandlung und des getroffenen Erbübereinkommens die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Berufungswerberin vorzunehmen sein werde.

Am gleichen Tag, also am 23. April 2009, unmittelbar folgend verkaufte die Bw. als nach dem Ergebnis der Verlassenschaftsabhandlung allein verfügberechtigte Erbin die Eigentumswohnung um einen Kaufpreis von € 85.000,00 an Max.Muster. Die Wirksamkeit dieses Kaufvertrages war noch von der verlass- und pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung des Erbübereinkommens abhängig.

Die Genehmigung dieses Erbübereinkommens durch das zuständige Pflegschaftsgericht wurde dann mit 19. Mai 2009 erteilt.

Der Kaufvertrag war schon am 30. April 2009 dem Finanzamt Klagenfurt angezeigt und die selbstberechnete GrESt in Höhe von € 2.975,00 (3,5% von € 85.000,00) am 15. Juni 2009 vom Erwerber Max.Muster bezahlt worden.

Mit rechtskräftigem Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 14. Juli 2009 wurde die Verlassenschaft den erbserklärten Erben, nämlich der Bw. zu einem Drittel und dem Sohn des Erblassers zu zwei Dritteln eingearbeitet und die Bw. entsprechend dem Erbübereinkommen vom 23. April 2009 über sämtliche Aktiva allein bezugs- und verfügberechtigt gestellt. Weiters wurde bestätigt, dass aufgrund des Ergebnisses der Verlassenschaftsabhandlung und des getroffenen Erbübereinkommens vom 23. April 2009 im Grundbuch die Einverleibung des Eigentumsrechtes in Bezug auf die erblasserische Eigentumswohnung für die Berufungswerberin vorgenommen werden könne.

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründet, und nach Z 2 leg. cit. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, der Grunderwerbsteuer.

Bei todeswegigen Erwerben welcher Art auch immer, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, können je nach der Art des Erwerbsvorganges unterschiedliche grunderwerbsteuerrechtliche Tatbestände verwirklicht werden (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 244.01 zu § 1), wobei aus steuerrechtlicher Sicht kein Unterschied zwischen einem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG und einem solchen nach Z 2 leg. cit. besteht. Da bei einem Erbanfall aufgrund einer gesetzlichen Erbfolge kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorliegt, wird damit der Tatbestand iS des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG erfüllt (*Fellner*, a.a.O., Rz 244.10).

Im gegenständlichen Fall hatte nun die Bw. aufgrund der gesetzlichen Erbfolge in Verbindung mit der von ihr abgegebenen Erbantrittserklärung zunächst einen Anspruch auf ein Drittel des Nachlasses und sohin auch auf einen (ideellen) Drittanteil an der Eigentumswohnung erworben. Hinsichtlich der mittels des Erbübereinkommen durch die Bw. vom miterbenden Sohn des Erblassers erworbenen zwei Drittanteile (auch) an der Liegenschaft ist zunächst auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Schenkungsmeldegesetzes 2008 (549 BlgNR 23. GP) betreffend § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG zu verweisen, wonach bei Erfüllung eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches *nach* Abschluss des Abhandlungsverfahrens durch Übertragung eines Grundstückes ein Rechtsgeschäft unter Lebenden vorliege. Für den Fall aber, dass die Abgeltung des geltend gemachten Pflichtteilsanspruches *vor* Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird, schlage der erbrechtliche Titel durch und liege beim Pflichtteilsberechtigten ein Erwerb (Anm.: von Todes wegen) vor, welcher unter § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG zu subsummieren sei. Diese Auffassung übernehmend wird seitens des BMF in einem auch von der Bw. angezogenen Erlass vom 18. Februar 2009 über die verkehrsteuerlichen Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 weiters sinngemäß ausgeführt, dass sowohl der – grundstücksbezogene – Erwerb eines Erben nach Entschlagung durch einen Miterben als auch der Erwerb eines Miterben auf Grund eines Erbteilungsübereinkommens jeweils Erwerbe aus einem erbrechtlichen Titel – also Erwerbe von Todes wegen – nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG darstellen würden.

Dieser Rechtsmeinung schließt sich der erkennende Senat an, zumal auch der Verfassungsgerichtshof – wenn auch bloß aus erbschaftssteuerlicher Sicht und zu endbesteuerten Kapitalvermögen – ausgesprochen hat, dass der Erwerb eines Vermögensgegenstandes selbst dann ein erbrechtlicher bleibt, wenn er nicht auf einen Berufungsgrund (Testament, Erbvertrag, Gesetz) beruht, sondern auf ein zwischen Miterben geschlossenes Erb(teilungs)übereinkommen zurückgeführt werden kann (VfGH vom 25. Februar 1999, B 128/97). Daraus erhellt aber, dass die Bw. durch das Erbteilungsübereinkommen auch die zwei Drittanteile des erblasserischen Sohnes an der Eigentumswohnung von Todes wegen erworben hat und daher insgesamt gesehen ein todeswegiger Erwerb vorliegt. Bei einem solchem Erwerb durch Erbanfall wird der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG mit der Rechtskraft des (Gerichts-) Beschlusses über die Einantwortung – hier also mit 14. Juli 2009 – verwirklicht (EB 549 BlgNR 23. GP).

Nach § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG idF SchenkMG 2008, BGBl. I 2008/85, welche nach § 18 Abs. 2f) GrEStG auf Erwerbsvorgänge anzuwenden ist, bei denen der Todestag des Erblassers nach dem 31. Juli 2008 liegt, ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen. Im gegenständlichen Fall war als Wert des Grundstückes gemäß § 6 Abs. 1 lit. b) GrEStG das Dreifache des Einheitswertes (so auch BMF vom 18. Februar 2009, zitiert in *Fellner* a.a.O., Rz 36 c) zu § 4 GrEStG), also ein Betrag von € 28.231,08, als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Die Bw. wendet nun ein, sie habe die gegenständliche Eigentumswohnung schon lange vor der Beendigung des Nachlassverfahrens an Max.Muster veräußert. Dazu wird vorerst angemerkt, dass gültige Kaufverträge auch von Personen abgeschlossen werden können, denen das Eigentum am Grundstück noch nicht zusteht oder vielleicht gar nie zustehen wird. Gegenstand einer Kaufvertrages kann durchaus eine fremde Sache sein und die Tatsache allein, dass eine fremde Sache verkauft wird, berührt die Gültigkeit des obligatorischen Grundgeschäftes noch nicht (*Fellner*, a.a.O., Rz 116 zu § 1, mit zahlreichen Judikaturhinweisen, so etwa VwGH vom 17. Februar 1992, 91/15/0087).

Im vorliegenden Fall ist das zunächst aufschiebend bedingte Verpflichtungsgeschäft vom 23. April 2009, nämlich der Verkauf an Max.Muster, durch die Genehmigung des Erbübereinkommens vom 23. April 2009 durch das Pflegschaftsgericht am 19. Mai 2009 rechtswirksam zustande gekommen. Ein Eigentumsübergang war damit indes nicht verbunden, dies schon deshalb, da die Bw. mangels Eigentümerstellung das Eigentum am Grundstück gar nicht übertragen konnte. Erst mit dem – sofort – rechtskräftigen Einantwortungsbeschluss vom 14. Juli 2009 hatte die Bw. das Eigentum an der Nachlassliegenschaft erworben (idS *Fellner*, a.a.O., Rz 244.09 zu § 1). Damit erweist sich aber

auch die Argumentation der Bw. im Vorlageantrag, der den Erwerb des Eigentums voraussetzende § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG könne in ihrem Fall gar nicht zur Anwendung gelangen, als verfehlt. Wenn nun durch das bereits zuvor genehmigte Verkaufsgeschäft unmittelbar nach der Einantwortung das Eigentum an der Liegenschaft auf den Käufer Max Muster übergegangen war, so ändert sich dadurch nichts am hier allein entscheidenden Faktum, dass die Bw. ebenfalls – wenn auch nur für eine juristische Sekunde – Eigentümerin geworden war.

Dem Vorbringen der Bw., laut dem Erlass des BMF vom 18. Februar 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 zwar 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 hatten die Berufungswerberin und der erblasserische Sohn bereits Erbantrittserklärungen abgegeben und sohin über das angefallene Erbrecht disponiert. Darüber hinaus erfolgte der Kaufvertragsabschluss im Namen und mit der Bw. als Vertragspartei. In der Folge war dann der Nachlass den beiden Erben im Ausmaß ihres Erbteiles eingeantwortet und die Bw. (auch) über das Grundstück allein verfügberechtigt gestellt worden.

Hätte die Bw. erst unmittelbar nach der Einantwortung die Liegenschaft veräußert, wären wohl keine Bedenken bezüglich der Grunderwerbsteuerpflicht des Erwerbes von Todes wegen aufgetreten. Nach Meinung des erkennenden Senates indes kann und darf es – aus grunderwerbesteuerlicher 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 der Bw., dann würde es entweder von Zufälligkeiten oder von der willkürlichen Disposition eines Erben bezüglich des Vertragsabschlusszeitpunktes

abhangen, ob ein identer Sachverhalt (Erbantrittserklärung, eventuell Erbübereinkommen, 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 die Bw. auszugehen, für den die Steuerschuld nach § 8 Abs. 1 GrEStG mit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges, also mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses, entstanden ist. Steuerschuldnerin ist gemäß § 9 Z 1 GrEStG idF BGBl. I 2008/85 die Bw. als Erwerberin der Eigentumswohnung.

Es konnte der Berufung sohin ein Erfolg nicht beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. März 2010