



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 4

GZ. RV/53-S/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hermann Aspöck, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Grunderwerbsteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage beträgt € 58.960,--. Die Grunderwerbsteuer wird mit € 2.063,60 festgesetzt. Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 14.04.2001 verstorbenen KW schlossen die erbserklärten Erben am 05.02.2002 ein Erb- und Pflichtteilsübereinkommen. Darin wurde vereinbart, dass

der Bw und CW die dem Erblasser gehörige Liegenschaft EZ ... GB Plainfeld je zur Hälfte übernehmen sollten. Am 20.02.2002 erließ das Bezirksgericht Salzburg die Einantwortungsurkunde und erklärte die Verlassenschaftsabhandlung mit deren Rechtskraft für beendet (GZ 4 A 133/01).

Am 02.08.2002 kamen die Erben überein, die Aufteilung des unbeweglichen Nachlassvermögens in anderer Weise zu regeln und änderten das Erb- und Pflichtteilsübereinkommen vom 05.02.2002 insofern ab, als der Bw nunmehr Alleineigentümer der Liegenschaft werden sollte.

Mit Beschluss vom 22.10.2002 berichtigte das Bezirksgericht Salzburg seinen bisherigen Beschluss.

Über Vorhalt gab CW bekannt, dass er aufgrund des abgeänderten Erbübereinkommens vom 02.08.2002 einen Ausgleichsbetrag in Höhe von € 10.000,-- erhalten hat.

Mit angefochtenem Bescheid vom 19. Dezember 2002 setzte das Finanzamt für diese Vereinbarung Grunderwerbsteuer in Höhe von € 3.777,20 fest. Als Gegenleistung wurde die Ausgleichszahlung und der (gesamte) Kapitalwert des Wohnungsrechtes, sohin insgesamt € 107.920,--, angesehen.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und wie folgt begründet:

Die Erbteilung eines Nachlassvermögens ist im Außerstreitgesetz unter den §§ 165ff geregelt. § 165 leg.cit. gehe davon aus, dass grundsätzlich die Erbteilung nach erfolgter Einantwortung erfolge und sohin mit der Einantwortung bis zur Erbteilung nicht zuzuwarten sei und nur in Ausnahmefällen die Erbteilung auch vor Einantwortung vorgenommen werden könne. Die Aufnahme der sog. "Verbücherungsanordnung" in die Einantwortungsurkunde sei bei Durchführung von Verlassenschaftsverfahren allgemein üblich, bilde aber grundsätzlich keine Voraussetzung zur Verbücherung des Abhandlungsergebnisses, da dieses aufgrund der Aktenlage von Amts wegen im Grundbuch einzutragen sei. Der Verbücherungsanordnung komme somit kein Entscheidungscharakter im Sinne einer beschlussmäßigen Entscheidung zu.

So wie die Möglichkeit der Regelung der Erbteilung erst nach erfolgter Einantwortung gegeben sei, sei es auch möglich ein bereits abgeschlossenes Erbübereinkommen nach erfolgter Einantwortung neuerlich abzuändern, da ja grundsätzlich in diesem Bereich vollkommene Vertragsfreiheit bestehe. In der vom OGH in dieser Richtung entschiedenen Causa wurde ein sogar abhandlungsbehördlich und vormundschafts- und pflegschaftsbehördlich genehmigtes Erbübereinkommen nachträglich im Verlassenschaftsverfahren wiederum abgeändert (OGH 15.09.1967, 1 Ob 72/67, NZ 1968/58).

Im gegenständlichen Falle sei ein ebenfalls bereits geschlossenes Erbübereinkommen im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens abgeändert und eine neuerliche Erbteilung vorgenommen worden.

Der Bw habe die Liegenschaft aufgrund des abgeänderten Erbübereinkommens vom 02.08.2002 zur Gänze übernommen und die Nachlassteilung in der Weise vorgenommen, dass seinem Bruder AW ein Wohnungsrecht an dieser Liegenschaft eingeräumt wird, während an seinen Bruder CW eine entsprechende Ausgleichszahlung erfolgt ist. Die den Erben zukommenden Werte würden wirtschaftlich einer Aufteilung zu je 1/3 entsprechen, weshalb für die Abänderung des Erbübereinkommens eine weitere Verkehrsteuer nicht anfallen könne, da die Erbschaftsteuer bereits vorgeschrieben wurde.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, dass der gegenständliche Übertragungsvorgang nach der Einantwortung erfolgt und daher nicht mehr gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 befreit sei.

Innerhalb offener Frist wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend wurde eingewendet, dass die Erbteilung im Sinne des AußStrG durchgeführt wurde und es nicht einsichtig sei, dass die nach den gesetzlichen Bestimmungen vor oder nach der Einantwortung durchgeföhrte Erbteilung unterschiedlich behandelt werde. In eventu wurde beantragt, das Wohngebrauchsrecht nur zur Hälfte als Gegenleistung anzusehen, da im geänderten Erbübereinkommen vom 02.08.2002 nur der Hälftenanteil des CW übernommen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 ist der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstückes durch Miterben zur Teilung des Nachlasses von der Besteuerung ausgenommen.

Die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 3 leg. cit. soll die Erbauseinandersetzung erleichtern. Werden Nachlassgrundstücke abweichend von dem Verhältnis der Erbteile unter den Miterben aufgeteilt, so soll dieser Vorgang, der als Rechtsgeschäft unter Lebenden nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliege, nicht mit Steuer belastet werden, weil bereits der Erbgang zur Erbschaftssteuer erfasst wird (vgl. VwGH 25.02.1993, 91/16/0010, unter Hinweis auf *Dorazil-Schwärzler*, Das Grunderwerbsteuergesetz2, Seite 141; Czurda, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz (1955), Lieferung Februar 1972, Rz 101 zu § 3).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist Voraussetzung für die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG unter anderem, dass der Erwerber die Qualifikation eines Miterben aufzuweisen hat (vgl. VwGH 29.04.1959, Slg 2007/F; 10.06.1965, 1825/64; 17.06.1971, 400/70; und 25.02.1993, 91/16/0010).

Für die Steuerfreiheit des Erwerbes ist erforderlich, dass das der Teilung unterliegende Grundstück zum Nachlass gehört.

Die Bestimmung der Z 3 GrEStG geht auf das deutsche bürgerliche Recht zurück. Nach § 1922 BGB geht der Nachlass unmittelbar durch den Erbgang auf den Erben über. Einer besonderen gerichtlichen Verlassenschaftsabhandlung und Einantwortung des Nachlasses bedarf es nicht. Hinterlässt der Erblasser mehrere Erben, dann wird der Nachlass nach § 2032 BGB gemeinschaftliches Vermögen der Erben und jeder Erbe kann nur über seinen Anteil am Nachlass, nicht aber über seinen Anteil an den einzelnen Nachlassgegenständen verfügen (§§ 2033, 2040 BGB). Durch die Erbfolge tritt also zwischen den Erben eine ungeteilte Gütergemeinschaft (Gemeinschaft zur gesamten Hand) ein. Alleineigentum oder Quoteneigentum an einzelnen Nachlassgegenständen können daher die Miterben nur durch Rechtsgeschäft erlangen (§ 2042 BGB). Nach österreichischem Recht ist aber die Verlassenschaft vom Gericht abzuhandeln (§ 797 ABGB). Die Abhandlung endet mit der Einantwortung (§ 819 ABGB) und durch diese werden die Erben unmittelbar Miteigentümer der einzelnen Nachlassgegenstände nach dem Verhältnis ihrer Erbteile. Bis zur Einantwortung besteht allerdings ein von der Rechtslehre als 'ruhende Erbschaft' bezeichnetes gütergemeinschaftliches Gebilde (§§ 547 und 550 ABGB). Sowohl nach deutschem wie nach österreichischem Recht entsteht also durch den Erbgang zunächst ein Gesamthandverhältnis zwischen den Miterben, dieses wird aber nach reichsdeutschem Recht durch die Erbteilung, nach österreichischem Recht aber schon durch die Einantwortung aufgelöst. Nach der Einantwortung besteht also auch in Österreich nicht mehr ein ungeteilter Nachlass. Vereinbarungen der mehreren Miterben nach der Einantwortung betreffen daher nicht mehr die Teilung des Nachlasses, sondern die Teilung von Gegenständen des gemeinschaftlichen Vermögens der Erben (vgl. VwGH 16.02.1955, 956, 957, 1019/53, Slg 1104 F; 10.07.1957, 2991, 2992/55).

Eine Teilung, die nach erfolgter Einantwortung vorgenommen wird, kann nicht mehr als Erbteilung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 qualifiziert werden; es handelt sich vielmehr um die Teilung eines gemeinschaftlichen Vermögens und um einen Rechtsvorgang, der in den §§ 841 ff ABGB eine eigene Regelung gefunden hat (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 3 GrEStG 1987 Rz 45 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Mit Vertrag vom 02.08.2002 wurde - abweichend vom Erbübereinkommen vom 05.02.2002 - nach erfolgter (rechtskräftiger) Einantwortung vereinbart, dass der Bw die erbliche Liegenschaft zur Gänze erwerben soll. Die von den Vertragsparteien gewählte Vorgangsweise ist zweifellos zulässig. Für die Anwendbarkeit der grunderwerbsteuerlichen Befreiungsbestimmung sind jedoch die Tatbestandsmerkmale des § 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 maßgeblich.

Die Grunderwerbsteuer ist ihrem Wesen nach eine Verkehrsteuer, die grundsätzlich an jeden Übergang eines inländischen Grundstücks anknüpft.

§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 erfasst jene Rechtsvorgänge, bei denen der Erwerb des Eigentums an einem Grundstück erfolgt, ohne dass ein einen Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Der Eigentumserwerb kraft Gesetzes unterliegt daher der Grunderwerbsteuer.

Die Einantwortung bewirkt die Rechtsnachfolge und verschafft dem Erben nach hM auch das Eigentum an der Liegenschaft des Erblassers (vgl. *Spielbüchler* in *RummeB*, § 436 Rz 4).

Mit der Einantwortung werden die Erben Miteigentümer der körperlichen Nachlasssachen nach dem Verhältnis ihrer Erbteile (vgl. *Welser* in *RummeB*, § 550 Rz 2).

Die Vereinbarung über die Aufteilung des erblichen Vermögens bis zur Einantwortung hat daher eine andere Qualität und ist von der Grunderwerbsteuer befreit.

Rechtsgeschäfte unter Lebenden nach erfolgter Einantwortung betreffen nicht mehr die Teilung des Nachlasses, sondern die Teilung von Gegenständen des gemeinschaftlichen Vermögens der Erben.

In diesem Punkt entspricht der angefochtene Bescheid der Rechtslage.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage wird dem Berufungsbegehren stattgegeben. Auf den Erörterungstermin vom 2. Juli 2003 wird verwiesen.

Die Steuer errechnet sich sohin wie folgt:

Ausgleichszahlung	€ 10.000,--
50 % des kapitalisierten Wohnungsrechtes	€ 48.960,--
Summe	€ 58.960,--

Hievon 3,5 % ergibt eine Grunderwerbsteuer in Höhe von € 2.063,60.

Salzburg, 12. August 2003