



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau M.T., M., vertreten durch A.P., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. April 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 17. Juni 2004 wurde von den Ehegatten Herrn J.T. und Frau M.T. die Liegenschaft Einlagezahl 1 an Frau E.H. verkauft. Dieser Kaufvertrag lautet auszugsweise:

"ERSTENS: Die Verkäuferseite ist jeweils Hälfteeigentümerin der grundbürgerlich unbelasteten Liegenschaft Einlagezahl 1 mit den Grundstücken 456 Baufl. (Gebäude) Landw. genutzt und .24 Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) im Gesamtkatasterausmaß von 4.595 m<sup>2</sup>.

Laut Auskunft der Gemeinde liegen die Grundstücke zum Teil im Bauland-Agrargebiet und größtenteils im Grünland, daher bedarf dieser Vertrag zu seiner Rechtswirksamkeit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung.

ZWEITENS: Die Verkäuferseite verkauft und übergibt hiemit je zur Hälfte an die Käuferseite, und diese kauft und übernimmt zur Gänze von der Verkäuferseite die in Punkt I. angeführte Liegenschaft so wie die Verkäuferseite diese Liegenschaft bisher besessen und benutzt hat oder zu besitzen und zu benützen berechtigt gewesen wäre um den hiemit vereinbarten Pauschal Kaufpreis von .....EUR 210.000,-- (in Worten Euro zweihundertzehntausend).

DRITTENS: Verkäuferseite erteilt hiemit ihre ausdrückliche Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes ob den unter Punkt I. genannten Vertragsgegenstand für die Käuferseite, Frau E.H., geb. 1937.

VIERTENS: Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Käuferseite mit Übergang von Gefahr und Zufall, Last und Vorteil, erfolgt mit Rechtswirksamkeit dieses Vertrages, und hat die Käuferseite die darauf lastenden

*Grundsteuern, die Betriebskosten samt öffentlichen Abgaben und Zuschlägen ab diesem Zeitpunkt an zu tragen.*

*Die vertragsgegenständliche Liegenschaft wird ausdrücklich frei von allen Fahrnissen übergeben.*

.....

**ACHTENS:** *Der vereinbarte Pauschalkaufpreis von ..... EUR 210.000,-- (in Worten: Euro zweihundertzehntausend) ist bereits aus einem anderem Verkaufserlös der Käuferseite auf dem Notaranderkonto Nr. .... des Vertragserrichters und Treuhänders, ...., erlegt.*

*Die Käuferseite übergibt gleichzeitig mit dem Kaufpreis auch den voraussichtlichen Betrag für die Grunderwerbsteuer in der Höhe von EUR 9.450,-- (Euro neuntausendvierhundertfünfzig) in die treuhändige Verwahrung des Urkundenverfassers und ermächtigt ihn, den Bescheid über die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer sowie die steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung in Empfang zu nehmen, wobei die Verwahrung der Grunderwerbsteuer gleichfalls über ein notrielles Anderkonto des Vertragserrichters, ...., erfolgt, dessen Zinsen abzüglich Spesen der Käuferseite zustehen.*

*Vertragsparteien erteilten dem Urkundenverfasser den einseitig unwiderruflichen Treuhandauftrag, diesen beglaubigt unterfertigten grundbuchtauglichen Kaufvertrag und den zumindest bis 1.6.2005 gültigen Rangordnungsbeschluss für die beabsichtigte Veräußerung – wobei dieser Anmerkung der Rangordnung keine Belastungen vorangehen dürfen – ebenso wie den Kaufpreis in Verwahrung zu nehmen.*

*Weiters wird der Urkundenverfasser unwiderruflich damit beauftragt, nach Vorliegen der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung aus dem erlegten Kaufpreis allfällige Beträge zur Gewährleistung der Lastenfreistellung des Kaufgegenstandes einschließlich der Kosten für notwendige Löschungserklärungen (Freilassungserklärungen) zu entnehmen und einen allfälligen Restbetrag auf Anderkonto zuzüglich Zinsen abzüglich Kapitalertragsteuer, Spesen und Kosten und auf ein von der Verkäuferseite bekanntzugebendes Bankkonto im Inland gutzubringen.*

*Der Treuhänder hat den Treuhandauftrag angenommen, wobei festgehalten wird, dass ab Beginn der Erfüllung des Treuhandauftrages ein gemeinsamer Widerruf desselben durch die Vertragsparteien nur gegen vollkommene Schad- und Klagoshaltung des Treuhänders möglich ist.*

..... "

Herr J.T., der Erblasser, ist am 2000 verstorben. Die Genehmigung der Grundverkehrsbehörde wurde erst am 7. September 2004, also erst nach dem Todestag, erteilt. Der Nachlass des am 2000 verstorbenen J.T. wurde mit Einantwortungsurkunde vom 10. Dezember 2004 der erbl. Witwe Frau M.T., der Berufungswerberin, welche sich auf Grund des Ehepaktes vom 1965 mit der Rechtswohlthat des Inventars bedingt zur Erbin erklärt hat, zur Gänze eingeantwortet.

Mit Bescheid vom 14. April 2005 wurde der Berufungswerberin für diesen Erwerb die Erbschaftssteuer in der Höhe von € 5.370,54 vorgeschrieben. Vom Finanzamt wurde dabei nicht der halbe Liegenschaftsanteil mit dem dreifachen Einheitswert angesetzt, sondern dafür die halbe Kaufpreisforderung in der Höhe von € 105.000,--.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass falsch sei, statt dem dreifachen Einheitswert den anteiligen Verkaufspreis in Ansatz zu bringen. Die

Steuerschuld entstehe bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Todestag und war zu diesem Zeitpunkt der Kaufvertrag noch nicht rechtswirksam, da die Genehmigung der Grundverkehrsbehörde erst danach erteilt wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Mai 2005 wurde diese Berufung vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass sich im Zeitpunkt des Todes nicht mehr die Liegenschaft im Eigentum des Erblassers befunden habe, sondern der Kaufpreis bzw. die Kaufpreisforderung. Gesetzlich erforderliche Genehmigungen oder Zustimmungen seien Rechtsbedingungen bei denen die Steuerschuld rückwirkend mit Erteilung einer solchen Genehmigung oder Zustimmung entstehe.

In dem darauf eingebrachten Vorlageantrag wurde Folgendes vorgebracht:

- "1. Richtig ist, dass die nachlassgegenständliche Liegenschaft am 17.6.2004 unter der (gesetzlich wie rechtsgeschäftlich – Punkt ERSTENS des Vertrages – stipuliert) aufschiebenden Bedingung der Zustimmung der Grundverkehrskommission verkauft wurde.*
- 2. Richtig ist weiters, dass der Erblasser J.T. am 2000, also nach Errichtung des Kaufvertrages, verstorben ist.*
- 3. Was fehlt, ist die Feststellung, dass die Genehmigung der Grundverkehrsbehörde erst am 7.9.2004 erteilt wurde.*

Daraus folgt rechtlich:

- a) Bei der Besteuerung der Erbschaft ist von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsteuer ohne Bedeutung. Stichtag für die Bewertung des ererbten Vermögens ist der Todestag des Erblassers, maßgeblich im Fall des § 19 Abs 2 ErbStG der zuletzt vor diesem Stichtag maßgebliche Einheitswert.
- b) Die Erforderlichkeit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung wird von der BVE zu Recht nicht bestritten. Nur eine nicht erforderliche Genehmigung durch die Grundverkehrskommission führte dazu, dass das Rechtsgeschäft nicht aufschiebend bedingt gewesen wäre (VwGH 16.10.1986, 85/16/0008).
- c) Im Vermögen des Erblassers befand daher sich am Todestag noch immer die Liegenschaft. Das Verfügungsgeschäft war selbstverständlich noch nicht finalisiert, da es auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften gar nicht finalisiert werden kann. Das Verpflichtungsgeschäft war gleichfalls noch nicht rechtswirksam, da es aufschiebend bedingt war. Die Auszahlung des Kaufpreises erfolgte erst im Jänner bzw Februar 2005.
- d) Sowohl zivilrechtlich als auch abgabenrechtlich ist die Aussage in der BVE falsch, dass sich somit im Zeitpunkt des Todes die Liegenschaft im Eigentum des Erblassers befand, sondern der "Kaufpreis bzw die Kaufpreisforderung". Auch der Anspruch auf Kaufpreis war – der Rechtsnatur des Kaufvertrages als synallagmatischer Vertrag entsprechend – aufschiebend bedingt.

*Spiegelbildlich betrachtet: Wäre der Käufer am 2=2000 verstorben, so hätte sich doch in seinem Nachlass nie und nimmer die Liegenschaft des J.T., sondern für die Zahlung des Kaufpreises bereitgestelltes Bargeld befunden!!!*

e) *Nicht einmal vor Eintritt der aufschiebenden Bedingung gesetzte Ausführungshandlungen (die hier nicht erfolgten) begründeten eine Steuerschuld (siehe VwGH 14. 9. 1972, 627/71 VwSlg 4423 F bzw 26. 1. 1989, 88/16/0030).*

f) *Somit verbleibt das eingangs Gesagte, dass die Erbschaftsbesteuerung ausgehend vom Stichtag (Todestag des Erblassers) zu erfolgen hat, unabhängig von später erfolgten Ereignissen und damit auch unabhängig von deren (allenfalls zivilrechtlichen Rück-)Wirkungen.*

4. Ich verweise auf Doralt, *Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Kurzkommentar, § 19 Rz 18*, der ausdrücklich unter Hinweis auf die VwGH-Judikatur festhält, dass eine aufschiebend bedingt veräußerte Liegenschaft mit dem (nunmehr dreifachen) Einheitswert anzusetzen ist.

....."

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

Strittig ist, ob Bestandteil des Nachlasses des Erblassers noch dessen 1/2 Anteil an der Liegenschaft Einlagezahl 1 war oder bereits die auf den Erblasser entfallende Kaufpreisforderung.

Richtig ist, dass gemäß § 18 ErbStG für die Wertermittlung, soweit im Erbschaftssteuergesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend ist und die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen – von für den Streitfall nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen - mit dem Tode des Erblassers entsteht.

Die Liegenschaft EZ 1 wurde mit Kaufvertrag vom 17. Juni 2004, noch vor dem Todestag verkauft. Der Begriff "Kaufvertrag" ist ein zivilrechtlicher Begriff. Durch den Kaufvertrag wird eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem Anderen überlassen (§1053 ABGB). Der Kaufpreis muss in barem Geld bestehen und darf weder unbestimmt, noch gesetzwidrig sein.

Der Kaufvertrag kommt durch die Willenseinigung zwischen Käufer und Verkäufer über Ware und Preis zu Stande (VwGH 19. 2. 1970, 1750/68), die Kaufsache muss bestimmt sein, der Kaufpreis muss in Geld bestehen (VwGH 5. 9. 1985, 84/16/0117). Der Kaufvertrag ist ein Konsensualvertrag. Haben die Vertragsparteien über die Hauptpunkte des Vertrages, Kaufsache und Kaufpreis Willensübereinstimmung erzielt, so ist der Anspruch auf Übereignung der Grundstücke iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG entstanden (VwGH 9. 12. 1971, 112/71, 14. 11. 1974, 671/673/74). Nach österreichischem Recht ist ein Kaufvertrag grundsätzlich an keine Formvorschrift gebunden. Ein Kaufvertrag kommt jedoch erst dann zu Stande, wenn die Vertragsteile erklären, dass sie den Vertrag mit dem vereinbarten Inhalt abschließen wollen (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, 8. Lieferung, Stand Juni 2000, § 1 Tz 166 ff.).

Der Kaufvertrag ist also ein Rechtsgeschäft, durch das eine bestimmte Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem Anderen überlassen wird. Ein solcher Vertrag verschafft nach § 1053 ABGB den Titel zum Eigentumserwerb und schafft an sich einen Anspruch des

Käufers auf Übereignung der Sache. Unabhängig von der Erwerbung des Eigentums selbst kommt ein Kaufvertrag somit nach § 1054 ABGB schon mit der Einigung der Vertragsparteien über Kaufpreis und Kaufgegenstand zu Stande.

Bei Rechtsgeschäften, bei denen der Eigentumsübergang der Genehmigung einer Behörde bedarf, wird das Wirksamwerden des Geschäftes selbst nicht hinausgeschoben, da die Genehmigung nach den Regeln des bürgerlichen Rechts ex tunc, d.h. auf den Zeitpunkt des Abschlusses des genehmigungspflichtigen Geschäftes zurückwirkt (VwGH 29. 4. 1953, 332/53). Das Erfüllungsgeschäft ist aufschiebend bedingt, das Rechtsgeschäft schwebend wirksam (VwGH 15. 3. 1984, 83/16/0061). Da der steuerpflichtige Rechtsvorgang bereits mit der Willenseinigung der Vertragsparteien entstanden ist, ist die Steuerpflicht nach den Verhältnissen am Tage der Vertragserrichtung zu beurteilen (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, 5. Lieferung, Stand November 1990, § 1 Tz 158).

Im Falle des Erkenntnisses des VwGH vom 28.6.1989, 88/16/0047, 0048 war strittig, ob der Erbschaftssteuer ein Liegenschaftsanteil (mit dem entsprechenden Einheitswertanteil) unterlag oder ein Anteil an einer Kaufpreisforderung aus einem von der Erblasserin (gemeinsam mit den Beschwerdeführern) einerseits und einer Kommanditgesellschaft andererseits abgeschlossenen Kaufvertrag. Der VwGH hielt der Besteuerung der Kaufpreisforderung entgegen, aus dem gesamten Inhalt des Kaufvertrages ergebe sich zweifellos, dass die KG diesen Vertrag nur oder zumindest in erster Linie deshalb abgeschlossen habe, um auf den Grundstücken eine Filiale für den Handel mit Waren aller Art den bau- und gewerberechtlichen Vorschriften entsprechend errichten und betreiben zu können. Diesen Beweggrund oder Endzweck ihrer Einwilligung haben die Parteien des Kaufvertrages also iSd § 901 ABGB ausdrücklich zur Bedingung gemacht.

Laut diesem Erkenntnis ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes die Unterscheidung im Urteil des Bundesfinanzhofes vom 30. 4. 1971, III R 89/70, BStBl 1971 II S. 670, zwischen Rechtsbedingungen und rechtsgeschäftlichen Bedingungen und auch der Hinweis auf den Unterschied zwischen den jeweiligen Schwebezuständen und deren zivilrechtlich als auch bewertungsrechtlich wesentlich verschiedenen Wirkungen zutreffend. Nach diesem Urteil wirkt die zur Wirksamkeit eines Grundstückskaufvertrages erforderliche behördliche Genehmigung nicht nur bürgerlich-rechtlich, sondern auch vermögensteuerlich auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zurück. Der Bundesfinanzhof führt in diesem Urteil weiter aus:

*"a) Genehmigungspflichtige Grundstücksverträge werden allgemein dahin beurteilt, daß die bis zur Genehmigung schwebend unwirksamen Verträge durch die Genehmigung vom Zeitpunkt ihres Abschlusses an bürgerlich-rechtlich voll wirksam werden (Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen Bd. 123 S. 327, 330 – RGZ 123, 327, 330 -; 125, 53, 56; Entscheidung des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen Bd. 32 S. 383 – BGHZ 32, 383 -; Lindenmaier-Möhring, Nachschlagewerk des BGH – LM -, Nr. 1 zu § 497 BGB; Soergel-Siebert,*

*Bürgerliches Gesetzbuch, 10. Aufl., vor § 182, Rdnr. 9). Dieser Gestaltungswirkung wegen ist die behördliche Genehmigung privater Rechtsgeschäfte zu den privatrechtsgestaltenden Verwaltungsakten zu zählen (vgl. Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Allgemeiner Teil, 9. Aufl., § 13 S. 260; Wolff, Verwaltungsrecht I, 7. Aufl., § 47 I a).*

*Die Rückwirkung behördlicher Genehmigungen ist weniger aus einer entsprechenden Anwendung des § 184 BGB als vielmehr aus dem Zweck der behördlichen Genehmigung (so insbesondere Urteil des BGH V ZR 105/59 vom 15. Juni 1960, BGHZ 32, 383 unter Hinweis auf RGZ 123, 327, 331) zu begründen. Zweck der behördlichen Genehmigung nach dem GrdstVG ist, vom Standpunkt der öffentlichen Belange aus zu prüfen, ob die von den Beteiligten beabsichtigte Änderung in den Verhältnissen des Grundbesitzes mit dem Gemeinwohl zu vereinbaren ist. Hieraus folgt, daß der Zeitpunkt der Entschließung der Behörde über die Erteilung oder Versagung der Genehmigung für den Zeitpunkt der Wirksamkeit der privatrechtlichen Bindung nicht von Bedeutung ist (vgl. BGHZ 32, 383). Ist durch Erteilung der Genehmigung die Vereinbarkeit des Rechtsgeschäfts mit dem gemeinen Wohl festgestellt, so besteht für den Staat kein Interesse daran, den Willen der Parteien nicht entsprechend ihren Vereinbarungen zur Durchführung kommen zu lassen. Der Parteiwille wird aber regelmäßig dahin gehen, daß das Rechtsgeschäft vom Zeitpunkt seines Abschlusses an wirken soll.*

*b) Die bürgerlich-rechtliche Rückwirkung der behördlichen Genehmigung nach dem GrdstVG ist maßgebend für deren bewertungsrechtliche Beurteilung. Wie der Senat bereits in seinem Urteil III 343/61 vom 17. Januar 1964 (HFR 1965, 146) – vgl. auch Urteil des RFH I A 172/22 vom 20. März 1923, (RFH 12, 86 [90]) entschieden hat, unterscheidet sich der Schwebezustand, wie er durch den Abschluß eines genehmigungsbedürftigen Rechtsgeschäfts in den Fällen der §§ 182 ff. BGB eintritt, begrifflich und ist der rechtlichen Wirkung wesentlich von dem bei rechtsgeschäftlichen Bedingungen (§ 158 BGB) bestehenden Schwebezustand. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der Rückwirkung bei Beendigung des Schwebezustandes. Das bürgerliche Recht lehnt in § 158 BGB die dingliche Rückwirkung des Eintritts einer aufschiebenden Bedingung ab. Dagegen wirkt die Genehmigung – wie oben ausgeführt – auf den Zeitpunkt des Abschlusses des genehmigungspflichtigen Rechtsgeschäfts zurück, soweit nichts anderes bestimmt ist. Diese zivilrechtlichen Unterschiede wirken sich auch bewertungsrechtlich aus. Während die §§ 4 ff. BewG für den bedingten Erwerb entsprechend der bürgerlich-rechtlichen Regelung (§ 158 BGB) ausdrücklich bestimmen, daß der Schwebezustand bewertungsrechtlich unberücksichtigt bleibt, fehlt es für die genehmigungspflichtigen Geschäfte an einer solchen Regelung. Wegen Fehlens einer besonderen Zurechnungsvorschrift für den Fall des genehmigungsbedürftigen Rechtsgeschäfts gelten hier die allgemeinen Zurechnungsgrundsätze. Danach knüpft die steuerliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern – soweit nicht die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine vom bürgerlichen Recht abweichende Zurechnung gebietet – an das bürgerlich-rechtliche Eigentum an (Urteil des BFH III 77/57 S vom 19. September 1958, BFH 67, 434, BStBl III 1958, 440). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2 StAnpG) führt im Streitfall zu keinem von der bürgerlich-rechtlichen Regelung abweichenden Ergebnis. Die Erwägungen, die den BGH in seinem Urteil V ZR 105/59 (a.a.O.) zur Bejahung der rückwirkenden Kraft behördlicher Genehmigungen veranlaßten – das Rechtsgeschäft entsprechend dem Willen der Parteien schon zum Zeitpunkt seines Abschlusses an wirken zu lassen –, stehen in Einklang mit den Grundsätzen wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Der unabhängig von den behördlichen Genehmigungen und Verzichtserklärungen am 1. Jänner 1962 vereinbarungsgemäß weitgehend vollzogene Leistungsausch bestätigt im Streitfall diese Auffassung.*

*c) Die Vereinbarung der Parteien im § 6 des Vertrages, wonach der Kauf unter dem Vorbehalt der nach dem GrdstVG erforderlichen Genehmigung abgeschlossen wurde, vermag eine Anwendung des § 4 BewG in der zum Stichtag geltenden Fassung nicht zu begründen. Die §§ 4 ff. BewG knüpfen mit dem Ausdruck "Bedingung" an den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Bedingung an (Urteil des BFH II 272/58 U vom 1. Januar 1961, BFH 72, 440, BStBl III 1961, 162). Danach liegt eine Bedingung nur vor, wenn die Rechtswirkungen eines Vertrages*

*kraft Parteienvereinbarung von einem zukünftigen ungewissen Ereignis abhängig gemacht werden. Das Erfordernis der Genehmigung nach dem GrdstVG beruht jedoch auf Gesetz. Es handelt sich mithin bei der Vereinbarung in § 6 des Vertrages insoweit um eine Rechtsbedingung, deren Wesen darin besteht, daß die Wirksamkeit der vertraglichen Vereinbarung von einem gesetzlichen Erfordernis, das noch nicht erfüllt ist, abhängig gemacht wird. Auf reine Rechtsbedingungen finden jedoch die §§ 4 ff. BewG keine Anwendung. Eine Rechtsbedingung wird auch nicht dadurch, daß die Parteien das gesetzliche Erfordernis im Rechtsgeschäft wiederholen, zur rechtsgeschäftlichen Bedingung (vgl. Urteil des OFH III 58/49 vom 31. Mai 1950, BFH 54, 490; Urteil des BFH II 272/58 U, a.a.O.; Gürsching-Stenger, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar, Anm. 2 vor §§ 4-8 BewG 1965; Steinhardt, Bewertungsgesetz, § 4 Anm. 1)."*

Das österreichische Recht unterscheidet zwischen unechten oder Rechtsbedingungen einerseits und echten oder rechtsgeschäftlichen Bedingungen anderseits (Rummel, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, Wien 1983, Rz 2 und 6 zu § 897 ABGB) und gemäß § 4 BewG., nach dem sich die Bewertung auf Grund des § 19 Abs. 1 ErbStG richtet, werden Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist (vgl. VwGH 28.6.1989, 88/16/0047, 0048).

Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Ereignis abhängig gemacht wird. Nach der Formulierung des Punktes "ERSTENS" des Kaufvertrages handelt es sich nicht um eine vom Parteiwillen getragene Suspensivbedingung, sondern lediglich um die Rechtsmeinung, der Vertrag bedarf zu seiner Rechtswirksamkeit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung (vgl. VwGH 28.2.2002, 2001/16/0551). Dass die Parteien nach ihrem Willen das Wirksamwerden des Vertrages aufschieben wollten, wird durch die Hinterlegung des Kaufpreises und des voraussichtlichen Grunderwerbsteuerbetrages bereits vor Vertragserrichtung beim Vertragserrichter als Treuhänder widerlegt.

Da die Wirksamkeit des Vertrages nicht aufgeschoben wurde, der Kaufvertrag nach § 1054 ABGB unabhängig von der Erwerbung des Eigentums schon mit der Einigung der Parteien über Kaufpreis und Kaufgegenstand zu Stande kommt, ergibt sich im gegenständlichen Fall bereits ab der Unterfertigung des Kaufvertrages (Willenseinigung der Vertragsparteien) und natürlich auch noch zum Todestag, folgender Sachverhalt: Der Liegenschaft steht die Verpflichtung zur Übereignung dieser Liegenschaft auf die Käuferin gegenüber. Diese Liegenschaft und auch die Übereignungsverpflichtung wären jeweils mit dem dreifachen Einheitswert anzusetzen, welche Ansätze sich gegenseitig aufheben würden. Teil des Vermögensanfalles ist darüber hinaus der Anspruch gegen den Notar auf Überweisung des bei ihm auf einem Notaranderkonto erlegten Kaufpreises. Diese Kaufpreisforderung ist mit dem Nennwert anzusetzen. Daher ist bei der Berufungswerberin, obwohl der Kaufvertrag zum

---

Zeitpunkt des Todes des Erblassers von der Grundverkehrsbehörde noch nicht genehmigt war, die Kaufpreisforderung als Vermögensanfall der Erbschaftssteuer zu unterziehen.

Dagegen bleiben gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG Erwerbe von Todes wegen u. a. von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. 12/1993 unterliegen, steuerfrei. Für die Anwendung dieser Befreiungsbestimmung ist somit allein maßgeblich, dass im Zeitpunkt des Todes zum Nachlass Kapitalvermögen zählt, dessen Erträge der so genannten Endbesteuerung unterliegen. Eine Regelung dieses Inhaltes ist in ihrer Wirkung von Zufälligkeiten abhängig. Wird ein Barbetrag vor dem Todestag auf ein dem KEST-Abzug unterliegendes Konto eingezahlt, dann ist, obwohl Kapitalertragsteuer möglicherweise noch gar nicht einbehalten und abgeführt wurde, die Steuerbefreiung anzuwenden.

Wenn § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG vorsieht, dass Erwerbe von Todes wegen u. a. von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG 1988 unterliegen, steuerfrei bleiben sollen, so liegt dem offensichtlich der Gedanke zu Grunde, dass mit der laufenden Entrichtung der Kapitalertragsteuer nicht nur die Einkommensteuer, sondern auch die letztlich beim Übergang von Todes wegen zu entrichtende Erbschaftssteuer abgegolten werden soll. Daraus folgt aber, dass für die Anwendung der zitierten Befreiungsvorschrift nicht auf die im Zeitpunkt des Todes gegebenen zivilrechtlichen Umstände, sondern darauf abzustellen ist, wem im Zeitpunkt des Todes einkommensteuerlich die Kapitalerträge zuzurechnen sind, wer daher Schuldner einer von diesen Kapitalerträgen abzuführenden Kapitalertragsteuer wäre (vgl. VfGH 22. 6. 2005, B 1349/04).

Nach den Bestimmungen des Kaufvertrages war der Kaufpreis für die Liegenschaft bereits vor Vertragsunterzeichnung auf das Anderkonto überwiesen worden. Der Umstand, dass dieser Kaufpreis – zuzüglich Zinsen abzüglich Kapitalertragsteuer, Spesen und Kosten – erst nach grundverkehrsbehördlicher Genehmigung des Rechtsgeschäftes ausbezahlt werden sollte, ändert nun nichts daran, dass die Zinsen aus der Anlage des anteiligen Kaufpreises auf dem Anderkonto im Zeitpunkt des Todes des Erblassers ihm – und nicht der Erwerberin oder dem Treuhänder - zuzurechnen waren. Aus dem Gesagten folgt, dass im Zeitpunkt des Todes des Erblassers in Form des auf dem Anderkonto erliegenden anteiligen Kaufpreises Kapitalvermögen vorhanden war, dessen – der Endbesteuerung unterliegenden – Erträge einkommensteuerrechtlich dem Erblasser zuzurechnen waren, so dass er der Schuldner einer allenfalls abzuführenden Kapitalertragsteuer gewesen wäre. Aus diesen Gründen ist der auf dem Anderkonto erliegende anteilige Kaufpreis, der für die Erbschaftssteuer maßgebend ist,

---

nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG von der Erbschaftssteuer befreit. Eine Vorschreibung der Erbschaftssteuer hat daher zu unterbleiben.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. November 2005