



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adr, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4040 Linz, Ottensheimerstr. 32, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. Jänner 2006 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr. xxxxx, St.Nr. xxxxx im fortgesetzten Verfahren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der am 22. März 2005 verstorbenen Frau GP war deren Nichte BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) zur Alleinerbin berufen. Die von ihr zum gesamten Nachlass abgegebene unbedingte Erbserklärung wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes F zu Gericht angenommen.

Am 22. Jänner 2001 hatte die Erblasserin mit Frau LK in Form eines Notariatsaktes einen Kaufvertrag auf den Todesfall über ihre Eigentumswohnung (109/1200tel Anteile an der EZ-X verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung 9) abgeschlossen, der auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"I

Die verkaufende Partei verkauft und übergibt und LK ... kauft und übernimmt die genannten Anteile samt Wohnungseigentum an Wohnung 9 samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör in ihr Eigentum.

Dieser Vertrag erlangt seine Wirksamkeit erst mit dem Ableben der verkaufenden Partei.

II

Als Kaufpreis wird der beiderseits für angemessen gefundene Betrag von S 1.600.000,00 vereinbart.

Es wird ausdrücklich die Wertbeständigkeit des Kaufpreises vereinbart.

....

Der wertgesicherte Kaufpreis ist binnen eines Monats nach dem Ableben der verkaufenden Partei an die von der verkaufenden Partei hiermit als Begünstigte bestimmte Frau BW, ..., Zug um Zug gegen die ebenfalls binnen eines Monats zu bewirkende Räumung der Wohnung zu bezahlen. Für den Fall der nicht fristgerechten Räumung ist die kaufende Partei berechtigt, die Räumung selbst zu veranlassen und die hierfür angemessenen Kosten vom Kaufpreis in Abzug zu bringen.

III.

Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den Besitz und Genuss der kaufenden Partei erfolgt am Tag des Ablebens der verkaufenden Partei.

IV

Die verkaufende Partei erklärt und übernimmt Gewähr dafür, dass der Kaufgegenstand frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten ist, soweit diese nicht von der kaufenden Partei ausdrücklich kraft dieses Kaufvertrages übernommen werden.

Festgehalten wird, dass grundbücherlich keine Geldlasten einverleibt sind. Laut Auskunft der Hausverwaltung W haftet jedoch auf den vertragsgegenständlichen Anteilen noch ein Darlehen des Wohnhauswiederaufbaufonds mit dem Betrag von S 55.034 (Stichtag 1.7.2000) aus. Diese Belastung wird von der kaufenden Partei nicht übernommen. Sollte diese Forderung zum Übergangsstichtag noch bestehen, so ist der zur Kredittilgung erforderliche Betrag von der kaufenden Partei unter Anrechnung auf den Kaufpreis an die Gläubigerin zu entrichten.

....

VII.

Sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen auf die Rechtsnachfolger der kaufenden Partei über.

....

X.

Sohin erteilt die verkaufende Partei GP, ..., ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieses Vertrages, ..., das Eigentumsrecht für LK einverleibt werde."

In einem Übereinkommen vom 8. Juni 2005 wurde zwischen der Bw. und Frau LK einvernehmlich festgehalten, dass der ursprünglich vereinbarte Kaufpreis auf Grund der bedungenen Wertbeständigkeit nun € 126.625,15 beträgt. Weiters wurde festgestellt, dass ob der vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile ein Wohnhaus-Wiederaufbaufondsdarlehen im Restbetrag von € 1.416,64, abgerechnet zum 1.1.2005, aushaftend ist und dass dieses von der Bw. als Erbin und Rechtsnachfolgerin der Frau GP zu tilgen ist. Als Übergabstichtag wurde der 5. Mai 2005 vereinbart.

Mit Beschluss vom 27. Juni 2005 bewilligte das Bezirksgericht F die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Frau LK. Darin werden als Eintragungsgrundlage sowohl den Kaufvertrag auf den Todesfall vom 22. Jänner 2001 als auch das Übereinkommen vom 8. Juni 2005 angeführt.

In der von der Bw. zur Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung erstatteten Vermögenserklärung vom 13. September 2005 wurde unter den Aktiven der Kaufpreis in Höhe von € 126.625,15 ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 17. Jänner 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 28 % von € 117.089,00 fest. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurde der oben angeführte Kaufpreis von € 126.625,15 unter den "sonstigen Forderungen" erfasst.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass im Protokoll vom 13. September 2005 ein Fehler unterlaufen sei und dieses Protokoll bzw. die Vermögenserklärung mit Protokoll vom heutigen Tage dahingehend berichtigt werde. Der Verkauf der gegenständlichen Eigentumswohnung sei von der Alleinerbin erst im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung abgewickelt worden. Der unter den sonstigen Forderungen einbezogene Betrag von € 126.625,15 betreffe Liegenschaftsanteile der Erblasserin. Diese seien inländisches Grundvermögen und gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG mit dem Dreifachen des Einheitswertes zu bewerten (siehe VfGH von 2.10.1973, B 99/72). Der steuerpflichtige Erwerb betrage demnach € 18.258,97 und sei die Erbschaftsteuer insgesamt mit € 3.163,91 (€ 2.191,08 Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG und € 972,83 Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG) festzusetzen.

Am 13. Februar 2005 wurde die im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung erfolgte Vermögenserklärung berichtigt und anstatt des Kaufpreises von € 126.625,15 die erbl. Liegenschaftsanteile, bewertet mit dem 3-fachen Einheitswert von € 27.795,00 ausgewiesen.

Der Einheitswert für die gesamte Liegenschaft wurde zuletzt zu EW-AZ XXXXXX bescheidmäßig mit S 1.040.000,00, das entspricht € 102.032,66, festgestellt, sodass der anteilige Einheitswert der erbl. 109/1200-stel Anteile € 9.267,96 und der anteilige dreifache Einheitswert € 27.803,88 beträgt.

Mit Berufungsentscheidung vom 16. März 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Laut Kaufvertrag vom 22.01.2001 war die Wirksamkeit der Übertragung der 109/1200tel - Anteile an der EZ-X von Frau GP an Frau LK betagt mit dem Ableben der Frau GP. Auf Grund

dieses Kaufvertrages wurde im Grundbuch das Eigentumsrecht für Frau LK einverleibt. Belastungen werden auf diesem Anteil nicht ausgewiesen. Der Erbin BW ist zum Stichtag 22.3.2005 keine Liegenschaft angefallen. Laut Pkt II. des obgenannten Kaufvertrages ist der Kaufpreis an Frau BW zu entrichten. Der Kaufpreis ist daher der Erbschaftssteuer zu unterziehen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde von der Bw. zum Sachverhalt noch ergänzend vorgebracht, dass die Liegenschaft zivilrechtlich noch im Eigentum der Erblasserin gestanden sei und daher auch zum zivilrechtlichen Nachlass gehöre. Die Erbin sei damit in das zivilrechtliche Eigentum eingetreten und. Abweichend von der Kaufvertragsvereinbarung sei aufgrund diverser offener Fragen keine sofortige Übergabe des Kaufgegenstandes vorgenommen worden. Erst am 8. Juni 2005 sei ein Übereinkommen zwischen Bw. und Käuferin geschlossen worden und erst in diesem Übereinkommen diverse offene Fragen (Kaufpreisermittlung, aushaftende Darlehen, Lastenfreiheit) geregelt und vor allem ein neuer Übergabstichtag, nämlich der 5. Mai 2005 vereinbart worden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei die Erbin zivilrechtliche und tatsächliche Eigentümerin und auch Verfügungsberechtigte über die Liegenschaft gewesen. Aufgrund dieser Rechtsstellung habe sie als Erbin das Übereinkommen mit der Käuferin abgeschlossen. Erst dieses Übereinkommen bilde gemäß Grundbuchsbeschluss vom 27. Juni 2005 die Eintragungsgrundlage für die Übertragung der Liegenschaft.

Ihre Rechtsausführungen ergänzte die Bw. dahingehend, dass erbschaftssteuerlich aufgrund des zivilrechtlich geprägten Tatbestandes des § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG der zivilrechtliche Erbanfall maßgeblich sei. Erbrechtlich gehöre aber die Liegenschaft noch zum Nachlassvermögen. Gemäß VwGH 1.2.1987, 86/16/0013 sei bei einer noch durch den Erblasser verkauften aber noch nicht übergebenen Liegenschaft nur dann nicht der Einheitswert der Erbschaftssteuer zu Grunde zu legen, wenn die Übertragung der Liegenschaft ohne weitere rechtsgeschäftliche Vereinbarung der Erben erfolge. Auf Grund der noch notwendigen Mitwirkung der Erben werden zB auch vererbte Kapitalgesellschaftsanteile mit durch den Erblasser vereinbarten Abtretungsklauseln erbschaftssteuerlich noch dem Erben zugerechnet, da bei der Übertragung der Kapitalgesellschaftsanteile zivilrechtlich noch eine Mitwirkung der Erben erforderlich ist. (vgl. Taucher, Unternehmensnachfolge aus steuerlicher Sicht, in Bertl/Mandl/Ruppe, Unternehmensnachfolge durch Erben und Vererben, 1996, 24). Das gleiche gelte, wenn ein durch den Erblasser abgeschlossener Kaufvertrag noch von Bedingungen abhängig war, die erst nach dem Tod des Erblassers rechtskräftig geworden sind (VwGH 28.6.1989, 88/16/0047). Auch für den Fall der Schenkung einer Liegenschaft, die der Geschenkgabe bereits verkauft hat, habe der VwGH ausdrücklich den Einheitswert anerkannt (VwGH 21.10.1982, 81/15/0059). Von Bedeutung sei auch das Erkenntnis des VwGH vom 8.3.1984, 83/15/0028, wonach erbschaftssteuerrechtlich zwar grundsätzlich die

Anordnung des Erblassers maßgeblich sei (eine Vermächtnisanordnung), soweit nicht die Erben im Einvernehmen mit dem Drittbegünstigten (dem Vermächtnisnehmer) noch etwas anderes vereinbaren. Ist Nachlassgegenstand eine Liegenschaft, dann sei gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG zwingend vom dort bestimmten Einheitswert auszugehen, selbst wenn über die Liegenschaft bereits Abtretungsvereinbarungen bestehen (VwGH 25.3.2004, 2002/16/300 zur zwingenden Bewertung einer geschenkten Liegenschaft mit dem Einheitswert, auch wenn der Geschenknehmer bereits eine Kaufoption (zu einem niedrigeren Preis an der Liegenschaft habe). Der Gegenstand der Erbschaftssteuer könne in Erbrechtsfällen auch nicht durch Hinweis auf den wirtschaftlichen Inhalt der Zuwendung verändert werden, da die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Zuwendungsgegenstandes nur für Schenkungen unter Lebenden (insbesondere mittelbare Grundstücksschenkung) gelte, nicht aber für die Erwerbe von Todes wegen (vgl. Fellner, § 2 Rz 13, unter Hinweis auf BFH 23.1.1991, II B 46/90, BFH 63,233).

Im Vorlageantrag beantragte die Bw. gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und darüber hinaus gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Vorhalten vom 30. Jänner 2007 teilte die Referentin des unabhängigen Finanzsenates der Bw. und dem Finanzamt mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt und aus welchen Erwägungen nach Ansicht der Referentin – unvoreingreiflich der Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat - die Erbschaftssteuer mit insgesamt € 3.165,14 festzusetzen sei.

Daraufhin nahm die Bw. mit Schreiben vom 12. Februar 2007 die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Das Finanzamt gab mit Schreiben vom 23. Februar 2007 eine Stellungnahme ab, in der im Wesentlichen die in der Berufungsvorentscheidung dargelegte Rechtsansicht unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 1.2.1987, 86/16/0013; VwGH 28.6.1989, 88/16/0047,0048) bekräftigt wurde.

Gegen die stattgebende Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. März 2007, RV/1056-W/06 erhob das Finanzamt eine Beschwerde. Mit Erkenntnis vom 20. Dezember 2007 zur Zl. 2007/16/0070 hob der Verwaltungsgerichtshof die genannte Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf, weshalb der Unabhängige Finanzsenat in einem fortgesetzten Verfahren neuerlich über die Berufung gegen den Erbschaftsteuerbescheid vom 17. Jänner 2006 zu entscheiden hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsbehörden, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde stattgegeben hat, verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Die Bindung der Behörde erstreckt sich auf die im vorausgegangenen Erkenntnis ausdrücklich niedergelegte Rechtsauffassung und auf solche Fragen, die eine notwendige Voraussetzung für den Inhalt des aufhebenden Erkenntnisses darstellen (vgl. VwGH 15.5.2002, 98/08/0186).

Im Erkenntnis vom 20. Dezember 2007, 2007/16/0070 hat der Verwaltungsgerichtshof folgende Rechtsanschauung niedergelegt:

"Bei einem Kaufvertrag, der im Zeitpunkt des Todes des Erblassers noch von keinem der Vertragspartner zur Gänze erfüllt war, ist eine im Vermögen des Erblassers vorhandene Kaufpreis(Rest-)Forderung als Vermögensanfall der Erbschaftssteuer zu unterziehen. Der Besitz und das (bücherliche) Eigentum an Liegenschaften sind nicht zu berücksichtigen, weil diesen die Verpflichtung zur Übereignung des Kaufgegenstandes gegenübersteht. Auf den Einheitswert der Liegenschaft kommt es daher nicht an (vgl. das Erkenntnis vom 1. Dezember 1987, Zl. 86/16/0013, mwN; vgl. auch das Erkenntnis sowie vom 27. September 1990, Zl. 89/16/0225, betreffend den Fall einer Enteignungsentschädigung).

Nach der wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der abzugehen auch im vorliegenden Beschwerdefall kein Anlass besteht, ist im Falle eines beiderseits noch nicht erfüllten Kaufvertrages über eine Liegenschaft die Kaufpreisforderung als Vermögensanfall der Erbschaftssteuer zu unterziehen, der bloße Besitz und das Eigentum an der Liegenschaft einerseits und die dem gegenüberstehende Verpflichtung zur Übereignung andererseits - in der Terminologie des Bundesfinanzhofes auch "Sachleistungsverpflichtung" - jedoch als einander gegenüberstehend nicht zu berücksichtigen.

Hat aber nach dem bisher Gesagten die Verpflichtung zur Übereignung der Liegenschaft - aufgewogen durch Besitz und bücherliches Eigentum an der Liegenschaft - als Vermögensanfall außer Betracht zu bleiben, so stellt sich die Frage einer unsachlichen Differenzierung der Bewertung von Liegenschaftsvermögen einerseits und der Verpflichtung zur Übereignung der Liegenschaft andererseits nicht, wie sie vom Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 6. Dezember 1989, II R 103/86, zum Anlass genommen wurde, fortan bei beiderseits noch nicht erfüllten entgeltlichen Verträgen die Sachleistungsverpflichtung des Erben mit dem Wert der Gegenleistung gleichzusetzen (vgl. auch das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 15. Oktober 1997, II R 68/95)."

Nach der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes hat das Finanzamt somit zu Recht den Kaufpreis der Eigentumswohnung der Erbschaftsteuer unterzogen und war daher die Berufung im fortgesetzten Verfahren als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Februar 2008