

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Robert Austaller, Wildshut 16, 5120 St. Pantaleon, über die Beschwerde vom 3. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Februar 2021 betreffend Rechtsgebühr, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2021, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Verlassenschaftsverfahren

Vom Gerichtskommissär wurde die Verlassenschaftssache nach FM, verstorben am ***Datum***.2015, GZ-3A-15, beim zuständigen Finanzamt zur Anzeige gebracht.

Aufgrund des Gesetzes waren die erblasserische Witwe M zu 1/3 und die mj. Töchter S, J, L und ***Bf1*** (die Beschwerdeführerin, kurz: Bf) zu je 1/6 des Nachlasses als Erben berufen und haben eine bedingte Erbserklärung abgegeben.

Der Erblasser war auch Eigentümer der Liegenschaften EZ-1 und EZ-2 je KG-X. Der rechnerische Erbteil der erbl. Töchter beträgt aufgerundet jeweils € 83.120,00.

Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens wurde vor dem öffentlichen Notar als Gerichtskommissär ein Erbübereinkommen abgeschlossen (siehe Protokoll, aufgenommen am 29.01.2016):

- Danach übernahm die erbl. Witwe den gesamten Nachlass des Verstorbenen mit allen Aktiven und Passiven einschließlich der Liegenschaft EZ-1 der KG-X in ihr Alleineigentum sowie in ihre alleinige Zahlungspflicht.
- Die erbl. Töchter übernahmen in Anrechnung und teilweiser Abgeltung ihrer Erbteile die Liegenschaft EZ-2 der KG-X zu je 1/4.
- Aufgrund dieser Aufteilung betrug die restliche Erbteilsforderung der erbl. Töchter jeweils € 61.870,00, die frühestens ab Erreichung deren jeweiligen Volljährigkeit zu begleichen ist und diese zwischenzeitig der erbl. Witwe gestundet wird.
- Diese Erbteilsforderungen von je € 61.870,00 zuzüglich einer Nebengebührenkaution von je € 12.374, -- sollten auf der von der Mutter übernommenen Liegenschaft pfandrechtlich sichergestellt werden.
- Die Nachlassübernehmerin übernahm noch weitere im Übereinkommen festgehaltene Verpflichtungen.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes A vom 09.02.2016 wurde diesem Erbübereinkommen die pflegschaftsgerichtliche Genehmigung erteilt.

Der Einantwortungsbeschluss vom 17.3.2016 enthält die Einantwortung entsprechend der abgegebenen bedingten Erbantittserklärungen und der im Erbübereinkommen vereinbarten Anordnung der grundbücherlichen Eintragungen.

Erster Bescheid, Erkenntnis des BFG

Mit Gebührenbescheiden vom 19.04.2016 wurde den erblichen Töchtern von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 74.244,00 eine Gebühr gem. § 33 TP 18 Abs. 1 GebG in Höhe von € 742,44 vorgeschrieben.

Im anschließenden Beschwerdeverfahren wurde der an die Bf gerichtete Gebührenbescheid mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25.01.2021, GZ. RV/5101465/2016, ersatzlos aufgehoben. Der erkennende Richter vertrat die Auffassung, dass aufgrund des im Bescheid angeführten Gegenstandes das gebührenpflichtige Rechtsgeschäft nicht ausreichend bezeichnet und damit die Sache nicht bestimmt sei.

Angefochtener Bescheid

Mit den Bescheiden vom 11.02.2021 betreffend *“Sicherstellung der Erbteilsforderung laut Erbübereinkommen vom 29. Jänner 2016”* wurde den Töchtern neuerlich eine Rechtsgebühr

gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG vorgeschrieben. In den Begründungen wurde – soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung – ausgeführt:

“Die sichergestellte Verbindlichkeit ist die Erbteilsforderung von € 61.870,- zuzüglich Zinsen, Verzugszinsen und einer Nebengebührenkaution im Höchstbetrag von € 12.374,- - also insgesamt € 74.244,-.

Da das Erbübereinkommen nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, kommt weder § 15 Abs. 3 GebG noch § 19 Abs. 2 GebG zur Anwendung {vgl. auch Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25.01.2021, GZ.RV/5101465/2016}.“

Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde in einem einheitlichen Schriftsatz Beschwerde gegen die an die erblichen Töchter ergangenen Gebührenbescheide erhoben und dies wie folgt begründet:

*“Mit rechtskräftigem Einantwortungsbeschluss vom 17.3.2016,, wurde der Nachlass nach dem am ***Datum***.2015 verstorbenen, zuletzt in ***Bf1-Adr*** wohnhaft gewesenen Industriemechaniker, Herrn FM, den aufgrund des Gesetzes bedingt erbantrittserklärten Erben, der erbl. Witwe M, geb., zu einem Drittel und den erbl. Töchtern, mj. S, geb., mj. J, geb., mj. L, geb., und mj. ***Bf1***, geb., zu je einem Sechstel eingeantwortet.*

*Der Nachlass bestand wertmäßig im wesentlichen aus den Liegenschaften EZ-1 der KG-X - Bezirksgericht A - mit dem einzigen Grundstück 1061/1 Baufläche (Gebäude), Gärten per 800 m2 samt dem darauf errichteten Wohnhaus ***Bf1-Adr*** und EZ-2 der KG-X - Bezirksgericht A - mit dem einzigen Grundstück 1061/7 Baufläche (Gebäude), Gärten per 1.051 m2 samt dem darauf errichteten Garagengebäude S-Straße.*

In dem vor dem Gerichtskommissär Dr. Robert AUSTALLER, öffentlicher Notar in St. Pantaleon, vor Einantwortung des Nachlasses abgeschlossenen Erbübereinkommen vom 29.1.2016 haben die Miterbinnen vereinbart, dass:

*a) die erbl. Witwe M den gesamten Nachlass, insbesondere die erbl. Liegenschaft EZ-1 der KG-X - Bezirksgericht A - mit dem einzigen Grundstück 1061/1 Baufläche (Gebäude), Gärten per 800 m2 samt dem darauf errichteten Wohnhaus ***Bf1-Adr*** mit einem gerichtlich festgestellten Schätzwert von EUR 395.000,00 in ihr Alleineigentum übernimmt:*

*b) die erbl. Töchter mj. S, geb....., mj. J, geb., mj. L, geb., und mj. ***Bf1***, geb. die Liegenschaft EZ-2 der KG-X - Bezirksgericht A - mit dem einzigen Grundstück 1061/7 Baufläche (Gebäude), Gärten per 1.051 m2 samt dem darauf errichteten Garagengebäude S-Straße, mit einem gerichtlich festgestellten Schätzwert von EUR 85.000,00 in ihr gleichteiliges Miteigentum übernehmen;*

c) die erbl. Witwe M zum Wertausgleich aus den unterschiedlichen Verkehrswerten der übernommenen Liegenschaften an die erbl. Töchter mj. S, geb., mj. J, geb., mj. L, geb., und mj. ***Bf1***, geb., jeweils den baren Erbteilsergänzungsbetrag von wertgesichert EUR 61.870,00 zu bezahlen hat, wobei die Auszahlungsverpflichtung bis zur Volljährigkeit der vorgenannten erbl. mj. Töchter vorläufig gestundet ist und die Erbteilsbeträge auf der von der erbl. Witwe M, geb., übernommenen nachlasszugehörigen Liegenschaft pfandrechtlich sichergestellt werden.

Die pfandrechtliche Sicherstellung der vorangeführten Erbteilsergänzungsbeträge ist eine Verlassenschafts- und pflegschaftsgerichtliche Notwendigkeit ohne deren Erfüllung und Vollzug eine Einantwortung im Hinblick auf die Beteiligung minderjähriger Miterbinnen nicht stattfinden könnte.

Das Ergebnis dieses vorangeführten, im Gerichtskommissionsprotokoll abgeschlossenen Erbübereinkommens wurde auch in den Einantwortungsbeschluss aufgenommen.

Beweis: Einantwortungsbeschluss und Gerichtskommissionsprotokoll

Aufgrund der Nachlasszugehörigkeit der erbl. Liegenschaften EZ-1 und EZ-2 je der KG-X unterliegt dieser Rechtsvorgang - die Einantwortung des Nachlasses unter Zugrundelegung des Erbübereinkommens - der Grunderwerbsteuer.

Für diesen todeswegigen Erwerb hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Grunderwerbsteuerbescheiden vom 19.4.2016, zu Erfassungsnummer 10-2016:

a) der erbl. Witwe M für den Erwerb der Liegenschaft EZ-1 der KG-X unter Zugrundelegung des dreifachen Einheitswertes von EUR 90.600,00 zu Steuernummer eine Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 1.812,00;

b) den erbl. Töchter mj. S, geb., mj. J, geb., mj. L, geb., und mj. ***Bf1***, geb., für den gleichteiligen Erwerb der Liegenschaft EZ-2 der KG-X unter Zugrundelegung des dreifachen anteiligen Einheitswertes von EUR 6.075,00 zu Steuernummern,, und ***BF1StNr1*** eine Grunderwerbsteuer in Höhe von jeweils EURO 121,50; vorgeschrieben.

Beweis: Grunderwerbsteuerbescheide

Diese Grunderwerbsteuervorschreibungen sind sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach richtig.

Auch die belangte Abgabenbehörde geht - richtigerweise - von der Grunderwerbsteuerpflicht für diesen todeswegigen Erwerb aus.

Unzutreffend ist allerdings die Rechtsauffassung des Finanzamtes, dass die im gerichtskommissionellen Erbübereinkommen im Rahmen der Zuteilung des erbl.

Liegenschaftsbesitzes vereinbarten und grundbücherlich sicherzustellenden Erbteilsergänzungsbeträge für die Beschwerdeführerinnen von jeweils EUR 61.870,00 samt Anhang einer Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG 1957 unterliegen.

Nach § 15 Abs. 3 GebG 1957 sind Rechtsgeschäfte (Rechtsvorgänge), die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz,von der Gebührenpflicht nach dem Gebührengesetz ausgenommen.

Nach § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer:

- 1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,*
- 2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.*

Bei todeswegigen Erwerben, welcher Art auch immer, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, können je nach Art des Erwerbsvorganges unterschiedliche grunderwerbsteuerliche Tatbestände verwirklicht werden (FELLNER: Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1, Rz. 244.01), wobei aus steuerlicher Sicht kein Unterschied zwischen einem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG und einem solchen nach Z. 2 leg. cit. besteht (BFG vom 29.1.2019, RV/410284/2011; VwGH vom 3.6.1993, 90/16/0144 und 90/16/0145, 0146). Beim Erwerb eines Miterben aufgrund eines Erbteilungsübereinkommens handelt es sich um einen Erwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG (UFS vom 8.5.2013, RV/2779-W/11; FELLNER: Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1, Rz. 244.13). Das Eigentum am Nachlassvermögen erwirbt der Erbe erst mit der gerichtlichen Einantwortung (VwGH vom 10.12.1974, 860/74; FELLNER: Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1, Rz. 244.09). Beim Erwerb durch Erbanfall entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 4 GrEStG idF BGBl I 2014/36 mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung des Nachlasses (FELLNER: Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1, Rz. 244.12).

Die von der Abgabenbehörde (wiederholt) ins Treffen geführte Rechtsansicht, dass die Gebührenbefreiung des § 15 Abs. 3 GebG 1957 deshalb nicht zur Anwendung komme, weil das Erbteilungsübereinkommen nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz falle, ist unrichtig und steht in Widerspruch mit den von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassenen Grunderwerbsteuerbescheiden. Unzweifelhaft und unstrittigerweise hat die Abgabenbehörde erster Instanz für den gegenständlichen todeswegigen Erwerb aufgrund des Erbteilungsübereinkommens den Miterbinnen die Grunderwerbsteuer für ihren jeweiligen Liegenschaftserwerb vorgeschrieben. Unstrittig ist auch, dass es sich beim Erwerb von nachlasszugehörigen Liegenschaften oder Grundstücken aufgrund eines Erbteilungsübereinkommens durch die Miterben um einen Erwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 2

GrEStG handelt (UFS vom 8.5.2013, RV/2779-W/11; FELLNER: Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1, Rz. 244.13). Da dieser todeswegige Erwerb - die Einantwortung und Zuteilung der Liegenschaften aufgrund des Erbteilungsübereinkommens - der Grunderwerbsteuer unterliegt, ist auf diesen Erwerbsvorgang das Gebührengesetz 1957 gemäß § 15 Abs. 3 leg. cit. überhaupt nicht anzuwenden.

Zweck dieser Gebührenbefreiungsbestimmung ist es zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach dem einem darin angeführten Abgabengesetz (hier: Grunderwerbsteuergesetz) steuerbar ist, nicht überdies mit einer Rechtsgeschäftsgebühr belegt wird (FELLNER: Die Stempel- und Rechtsgebühren, 12. Band, 8. Aufl., § 15, E 139; Erkenntnis des BFG vom 29.1.2019, RV/4100284/2011). Diese Befreiungsbestimmung will eine Doppelbesteuerung identer Rechtsvorgänge vermeiden (FELLNER: Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren, § 15 GebG, Rz. 66 mit mehreren Judikaturhinweisen, zuletzt etwa Erkenntnis des VwGH vom 31.5.1992, 94/16/0238; Erkenntnis des BFG vom 29.1.2019, RV/4100284/2011). Es ist daher nicht verständlich und auch nicht nachvollziehbar, weshalb die Abgabenbehörde erster Instanz für diesen identen Rechtsvorgang - Erwerb der nachlasszugehörigen Liegenschaften gegen Vereinbarung von grundbücherlich sicherzustellenden Erbteilsergänzungsbeträgen im Erbteilungsübereinkommen - neben der Grunderwerbsteuer auch noch eine Gebühr nach dem Gebührengesetz vorschreibt. Dies steht in eindeutigen Widerspruch zum Grundsatz der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG 1957, welche die Doppelbesteuerung des gleichen Rechtsvorganges vermeiden will. Auf Grund der Grunderwerbsteuerhängigkeit des verfahrensgegenständlichen todeswegigen Erwerbsvorganges ist gemäß § 15 Abs. 3 GebG 1957 eine zusätzliche Belastung durch Vorschreibung einer Rechtgebühr nicht mehr zulässig.

In diesem Zusammenhang wird auch auf das Erkenntnis des BFG vom 29.1.2019, RV/4100284/2011, welches in dieser Beschwerdeschrift bereits mehrfach zitiert wurde, verwiesen.

In dieser Entscheidung hat das Bundesfinanzgericht in Stattgebung des Rechtsmittels den vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern erlassenen Gebührenbescheid über die Vorschreibung einer Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 9 GebG 1957 für die dem Beschwerdeführer und Witwer der Verstorbenen im Verlassenschaftsverfahren nach seiner im Sommer 2010 verstorbenen Ehegattin in Abgeltung seines gesetzlichen Erbteiles im Erbteilungsübereinkommen eingeräumten Dienstbarkeit des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes an Teilen des Wohnhauses als rechtswidrig aufgehoben. Damit hat das Bundesfinanzgericht der Rechtsansicht der belangten Abgabenbehörde, wonach die Einräumung der Dienstbarkeit eines Wohnungsgebrauchsrechtes in einem, im Verlassenschaftsverfahren zwischen den Miterben abgeschlossenen Erbteilungsübereinkommen in Abgeltung des Erbteiles nach § 33 TP 9 GebG 1957 gebührenpflichtig wäre, die eindeutige Absage erteilt. Gleichzeitig damit hat das

Bundesfinanzgericht klargestellt, dass es sich bei einem Erwerb von nachlasszugehörigen Liegenschaften aus einem zwischen den Miterben geschlossenen Erbteilungsübereinkommen um einen todeswegigen Erwerb nach § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG handelt, dieser Erwerbs- bzw. Rechtsvorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt und somit für diesen Rechtsvorgang gemäß § 15 Abs. 3 GebG 1957 eine zusätzliche Belastung durch Vorschreibung einer Rechtsgebühr nicht mehr zulässig ist. Mit diesem Erkenntnis hat das Bundesfinanzgericht eine Leitentscheidung gefällt, die auf alle vergleichbaren Grunderwerbsteuer- und Gebührensachverhalte in Verlassenschaften anzuwenden ist. Diese Leitentscheidung - Erwerb einer Liegenschaft in einem Erbteilungsübereinkommen gegen Einräumung der Dienstbarkeit eines Wohnungsgebrauchsrechtes - entspricht abgabenrechtlich dem hier vorliegenden verfahrensgegenständlichen Grunderwerbsteuer- und Gebührensachverhalt - Erwerb bzw. Zuteilung von Liegenschaften in einem Erbübereinkommen gegen Vereinbarung von grundbücherlich sicherzusteilenden Erbteilergänzungsbeträgen.

Wie in der vorliegenden Beschwerdeschrift bereits ausführlich dargelegt und die vorzitierte Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes auch eindeutig bestätigt, unterliegt der verfahrensgegenständliche Rechts- und Erwerbsvorgang keiner weiteren Gebühr nach dem Gebührengesetz.

Die neuerliche Gebührenvorschreibung durch das Finanzamt Österreich ist somit rechtswidrig und unzulässig.

In diesem Sinne ist auch das vom Bundesfinanzgericht in der gegenständlichen Gebührensache ergangene Erkenntnis vom 25.1.2021, RV/5101462/2016, zu verstehen, mit welchem dieses die vormals erlassenen Gebührenbescheide vom 19.4.2016, Erfassungsnummer 10-2016 und Steuernummern,, und ***BF1StNr1***, für rechtswidrig erklärt und ersatzlos aufgehoben hat.

Nach § 279 Abs. 1 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch in der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den (die) angefochtenen Bescheid(e) nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Grenze dieser Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde liegt nur dort, wo die Berufungsbehörde überhaupt den Gegenstand des erstinstanzlichen Bescheides auswechselt.

(ELLINGER/SUTTER/URTZ: BAO, § 279 Anm. 4). In seiner meritorischen Entscheidung hat das Bundesfinanzgericht ausgesprochen, dass aus den angefochtenen Bescheiden kein Sachverhaltskomplex hervorgeht, der nach § 33 TP 18 GebG 1957 eine Gebührenpflicht ausgelöst hätte. Wäre das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung hingegen zu der Auffassung gelangt, dass der vorliegende Sachverhalt - Erwerb und Zuteilung von Liegenschaften in einem Erbübereinkommen gegen Vereinbarung von grundbücherlich sicherzustellenden Erbteilergänzungsbeträgen - nach § 33 TP 18 GebG 1957 gebührenpflichtig

sei, so hätte dieses wohl gemäß § 279 Abs. 1 BAO die erstinstanzlichen Gebührenbescheide bestätigt oder abgeänderte Gebührenbescheide bzw. -vorschreibungen erlassen. Wie bereits ausgeführt, hat allerdings das Bundesfinanzgericht in meritorischer Entscheidung erkannt, dass die angefochtenen Bescheide rechtswidrig sind und diese demgemäß ersatzlos behoben.

Die vorangeführte Rechtsmittelentscheidung tritt an die Stelle des Bescheides der Unterinstanz (ELLINGER/SUTTER/URTZ: BAO, § 279 E 84; VfGH vom 5.3.1976, B 198/75, Slg 7742/1976; VwGH vom 14.1.1971, 216/69). Nach § 279 Abs. 3 BAO sind im Verfahren betreffend Bescheide, die Erkenntnisse (Abs. 1) abändern, aufheben oder ersetzen, die Abgabenbehörden an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Indem das Bundesfinanzgericht die angefochtenen Bescheide für rechtswidrig erklärt und ersatzlos aufgehoben und somit in der Sache entschieden hat, dass der vorliegende Sachverhalt nicht gebührenpflichtig ist, wäre es der Abgabenbehörde erster Instanz verwehrt gewesen, diesen Rechtsvorgang bei identischer Sach- und Rechtslage einer nochmaligen Gebührenbehandlung zu unterziehen. Dieser nochmaligen Gebührenvorschreibung steht die Bindungswirkung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 25.1.2021, RV /5101462/2016, entgegen.

Die angefochtenen Gebührenbescheide vom 11.2.2021 sind somit auch aus dem Rechtsgrund der „res iudicata“ rechtswidrig und unzulässig.

*Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass - selbst unter der Annahme, dass das Gebührengesetz auf diesen Rechtsvorgang überhaupt anwendbar wäre - was hiermit aufgrund der Grunderwerbsteuerhängigkeit des todeswegigen Erwerbsvorganges nochmals entschieden in Abrede gestellt wird, die im Erbübereinkommen vereinbarten grundbücherlich sicherzustellenden Erbteilsergänzungsforderungen typische Sicherungsgeschäfte zu einem grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsvorgang sind. Einem Erbübereinkommen liegt grundsätzlich die Intention zugrunde, dass erbantrittserklärte Miterben anstelle von erbquotenmäßigen Miteigentum am gesamten Nachlass einzelne Nachlassgegenstände, insbesondere auch Liegenschaften oder Grundstücke, gegen Vereinbarung von Erbteilsabfindungs- oder -ergänzungszahlungen an die übrigen Miterben erhalten. Da im gegenständlichen Falle der erbl. Witwe M, geb., die sofortige Bezahlung dieser Erbteilsergänzungsbeträge an ihre Töchter, mj. S, geb., mj. J, geb., mj. L, geb., und mj. ***Bf1***, geb., aufgrund ihrer finanziellen Situation nicht möglich ist und auch in nächster Zukunft nicht möglich sein wird, ist die pfandrechtliche Sicherstellung der Erbteilsergänzungsforderungen eine unabdingbare Notwendigkeit. Aus pflegschaftsgerichtlicher Sicht wäre auch die Einantwortung des Nachlasses an die Erben ohne pfandrechtlicher Sicherstellung dieser Erbteilsergänzungsbeträge rechtlich nicht möglich und zulässig. Bei dieser Regelung handelt es also um ein typisches - dem Erbübereinkommen und der Einantwortung immanentes - Sicherungs- (und Erfüllungs-) geschäft. Nach § 19 Abs. 2 2. Satz GebG 1957 sind Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte von einer Gebührenpflicht nach dem Gebührengesetz ausgenommen.*

Auch aus diesem Grunde sind die angefochtenen Gebührenbescheide und -vorschriften rechtswidrig und unzulässig.“

Abschließend wurde beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung vom 18.10.2021 ab und führte in der Begründung im Wesentlichen aus, dass die Bescheide vom 11.02.2021 die *“Sicherstellung der Erbteilsforderung laut Erbübereinkommen vom 29. Jänner 2016 mit“* betreffen, weshalb eine neue Sache vorliegen würde. Res iudicata sei daher nicht gegeben. Im Beschwerdefall würde es sich um die Sicherstellung der restlichen Erbteilsforderung der Bf auf dem Grundstück der Mutter handeln. Dieses Rechtsgeschäft würde der Gebühr nach § 33 TP 18 GebG unterliegen.

Vorlageantrag

Firstgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorzulegen. Auf die bisherigen Ausführungen und Anträge im Beschwerdeverfahren wurde verwiesen.

Vorlage an das Bundesfinanzgericht

Mit Bericht vom 12.08.2022 wurde die Beschwerde samt den Teilen des Verwaltungsaktes laut Aktenverzeichnis dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Verfahren vor dem Verwaltungsgericht

Über Ersuchen wurde vom Vertreter der Beschluss des Pflschaftsgerichtes, GZ-3Pg, mit dem das Erbübereinkommen genehmigt wurde, übermittelt (Mail vom 31.07.2023).

Mit Fax vom 02.08.2023 wurde Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In der gegenständlichen Verlassenschaftssache waren die erblasserische Witwe zu 1/3 und die vier mj. Töchter (ua. die Bf) zu je 1/6 des Nachlasses als gesetzliche Erben berufen und haben eine bedingte Erbserklärung abgegeben.

Die Beteiligten schlossen am 29.01.2016 ein Erbübereinkommen mit folgenden Eckpunkten:

Die erbliche Witwe bzw. Mutter der Bf übernahm das Wohnhaus in ihr Alleigentum und andere Verpflichtungen. Die erblichen Kinder übernahmen in Anrechnung und teilweiser Abgeltung ihrer Erbteile die Liegenschaft mit der darauf befindlichen Garage. Die restlichen Erbteilsforderungen der Kinder wurden gestundet und auf der von der Mutter übernommenen Liegenschaft hypothekarisch sichergestellt.

Diese Vereinbarung wurde vom Bezirksgericht A mit Beschluss vom 09.02.2016 pflegschaftsgerichtlich genehmigt. In der Begründung wurde das Erbübereinkommen im Detail dargestellt. Nach Abwägung der den Kindern zustehenden Forderungen und der Ihnen zukommenden Leistungen ist das Gericht zu dem Schluss gelangt, dass die im Erbübereinkommen vereinbarte Vorgehensweise den Interessen und dem Wohl der Minderjährigen dient.

Das Ergebnis dieses genehmigten Erbübereinkommens wurde in den Einantwortungsbeschluss vom 17.03.2016 aufgenommen. Es wurde rechtskräftig angeordnet, dass bei den zum Nachlass gehörigen Liegenschaften die im Erbübereinkommen vereinbarten Eintragungen (Einverleibung der Eigentums- und Pfandrechte) vorzunehmen sind.

Für die damit verwirklichten Grundstückserwerbe von Todes wegen wurde den Beteiligten die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben (Bescheide vom 19.04.2016, zu Erfassungsnummer 10-2016).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, dem Beschluss des Pflegschaftsgerichtes und dem damit übereinstimmenden Vorbringen beider Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattdabe)

Sache

Im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25.01.2021, GZ. RV/5101465/2016, wurde die Auffassung vertreten, dass die Sache im Bescheid vom 19.04.2016 nicht ausreichend bestimmt sei, weshalb dieser aufzuheben ist.

Diese Entscheidung ist in Rechtskraft erwachsen und im Rechtsbestand. Daraus ergibt sich eine Bindungswirkung. Die belangte Behörde hat im nunmehr angefochtenen Bescheid den Gegenstand entsprechend diesem Erkenntnis bezeichnet, damit ist eine neue Sache gegeben. Eine entschiedene Sache (*res iudicata*) liegt daher im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht vor.

Grunderwerbsteuer

Mit Erkenntnis des VfGH vom 7. März 2007, G 54/06 ua., wurde § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955, mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua., wurde § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 jeweils mit Wirkung vom 1. August 2008 als verfassungswidrig aufgehoben. Nach § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG idF des SchenkM 2008, BGBl I 2008/85, werden Abgaben für Vorgänge gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 ErbStG, für die die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht, nicht mehr erhoben. Somit wird seit 1. August 2008 die Erbschafts- und Schenkungssteuer überhaupt nicht mehr erhoben.

Seit diesem Zeitpunkt unterliegen der Erwerb von Grundstücken von Todes wegen sowie Grundstücksschenkungen der Grunderwerbsteuer. Hingegen waren derartige Erwerbsvorgänge nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG aF bis 31. Juli 2008 von der Grunderwerbsteuer befreit (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 14 zu § 1 GrEStG 1987).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 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, 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 (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 244.01 zu § 1 GrEStG 1987, mwN).

Da beim Erbanfall auf Grund einer gesetzlichen Erbfolge kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorliegt, wird damit der Tatbestand iS des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG erfüllt. Nach Auffassung der Regierungsvorlage zum SchenkMG 2008 wird dabei der Erwerb mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses verwirklicht (549 BlgNR 23. GP; vgl. *Fellner*, a.a.O., Rz 244.10 zu § 1 GrEStG 1987).

Der Erwerb eines Miterben auf Grund eines Erbteilungsübereinkommens stellt einen Erwerb aus einem erbrechtlichen Titel – also einen Erwerb von Todes wegen – nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG dar (vgl. *Fellner*, a.a.O., Rz 244.13 zu § 1 GrEStG 1987, unter Hinweis auf UFS vom 08.05.2013, RV/2779-W/11).

Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG wurde mit der Rechtskraft des (Gerichts-) Beschlusses über die Einantwortung – hier also mit 17.03.2016 – verwirklicht.

Daraus erhellt sich, dass die erbliche Witwe und die erblichen Kinder durch das Erbteilungsübereinkommen und dem darauf fußenden Einantwortungsbeschluss erbliche Grundstücke von Todes wegen erworben haben und daher insgesamt gesehen ein todeswegiger Erwerb vorliegt.

Dieser einhelligen Rechtsmeinung folgend hat das Finanzamt der Witwe und den Kindern für ihren jeweiligen todeswegigen Erwerb Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Streit besteht aber zwischen den Verfahrensparteien, ob die Befreiungsbestimmungen nach § 15 Abs. 3 GebG oder nach § 19 Abs. 2 GebG einer Vergebührung der Einverleibung des Pfandrechtes für die Erbteilsforderungen entgegenstehen.

Rechtsgebühr

Gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG unterliegen Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird, nach dem Werte der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt wird, einer Rechtsgebühr von 1 v.H.

Nach § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) oder Versicherungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen; dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, sofern und insoweit diese unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen.

Gemäß § 17 Abs. 1 erster Satz GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedenen Art, *“die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind“*, abgeschlossen, so ist

gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz GebG die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten.

Gemäß § 19 Abs. 2 zweiter Satz GebG sind die in einer Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsparteien zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte gebührenbefreit, wenn das Hauptgeschäft nach diesem Gesetz oder einem Verkehrsteuergesetz einer Gebühr oder einer Verkehrsteuer unterliegt.

Diese Befreiungsbestimmung ist im konkreten Fall nicht anwendbar, da die Überlassung der Liegenschaften und die Einräumung der Pfandrechte nicht gesondert oder gar als über- und untergeordnet zu betrachten sind, sondern als ein einheitlicher Rechtsvorgang mit mehreren sich gegenüberstehenden Leistungen. Dieser einheitliche Vorgang unterliegt aber, wie oben aufgezeigt, der Grunderwerbsteuer, weshalb eine Anwendbarkeit des § 19 Abs. 2 GebG nicht möglich ist (vgl. in diesem Sinne: BFG vom 29.01.2019, RV/4100284/2011, und vom 05.02.2019, RV/4100406/2011).

Anders verhält es sich indes mit der Bestimmung des § 15 Abs. 3 GebG, wonach Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, das Grunderwerbsteuergesetz, das Kapitalverkehrsteuergesetz oder das Versicherungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen sind.

Zweck des § 15 Abs. 3 GebG ist es zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach einem der erschöpfend angeführten Abgabengesetze steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird (vgl. etwa die bei *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 66 zu § 15 GebG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 03.09.202, Ra 2020/16/0109, unter Rz 9 folgende Rechtsansicht vertreten:

“Die Frage, ob ein einheitlicher Vertrag oder zwei (oder mehr) selbständige Rechtsgeschäfte mit mehreren verschiedenen Leistungspflichten vorliegen, ist gemäß § 914 ABGB nach dem Willen der Vertragsparteien zu beurteilen (VwGH 24.3.1994, 92/16/0129; Fellner, aaO, Rz 68 zu § 15 GebG, mwN).

Für das Vorliegen eines einheitlichen Vertrages spricht etwa die Zusammenfassung und gleichzeitige Annahme mehrerer Leistungen in einem Schriftstück (VwGH 24.3.1994, 92/16/0129). Selbst getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in ein oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098, und 16.10.2003, 2003/16/0126).

Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlich und wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (VwGH 13.12.2012, 2010/16/0023, mwN).“

Legt man nun diesen Maßstab zugrunde, so ergibt sich für den konkreten Beschwerdefall Folgendes:

Das gegenständliche Erbübereinkommen wurde im Protokoll vom 29.01.2016 urkundlich festgehalten. Alle darin vereinbarten Übertragungen, Verpflichtungen und Sicherstellungen haben als gemeinsame Wurzel die ‘Verlassenschaft nach FM’ und deren erbrechtliche Auswirkungen. Ziel des Übereinkommens ist die einheitliche Regelung des Nachlasses unter Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften, die den finanziellen Rahmenbedingungen entspricht. Damit ist aber von einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang aller darin vereinbarten Rechtsgeschäfte auszugehen.

Die pfandrechtliche Sicherstellung der restlichen Erbteilsforderungen ist ohne die Verlassenschaft und die im Übereinkommen vereinbarte Vorgehensweise nicht denkbar.

Das PflEGschaftsgericht ist ebenfalls von einem einheitlichen Rechtsgeschäft ausgegangen: Genehmigt wurde das Erbübereinkommen vom 29.01.2016 als Ganzes und nicht einzelne Teile davon. In der Begründung des Beschlusses wurde ausgeführt: *“‘Ein Rechtsgeschäft’ darf dann pflegschaftsgerichtlich genehmigt werden, wenn der Abschluss im Interesse des Pflegebefohlenen liegt und somit dem Wohl des Pflegebefohlenen entspricht.“*

Das Gericht hat in der Folge die wechselseitig bestehenden Ansprüche und vereinbarten Leistungen in ihrer Gesamtheit geprüft und abgewogen, ob das Interesse und das Wohl der Minderjährigen gewahrt ist.

Mit Ablauf des 31. Juli 2008 ist die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG, soweit sich diese auf das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz bezieht, für Rechtsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht, inhaltsleer geworden.

Im Beschwerdefall ist entscheidend, dass für das gegenständliche Erbübereinkommen das Grunderwerbsteuergesetz maßgebend ist und damit der Tatbestand der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG *„Rechtsgeschäfte, die unter das ... Grunderwerbsteuergesetz ... fallen“* eingreift.

Das Erbübereinkommen ist als einheitliches Rechtsgeschäft zu beurteilen, das mit den Liegenschaftserwerben von Todes wegen der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG ist daher auf die Sicherstellung der Erbteilsforderung anwendbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut und auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insb. das Erkenntnis vom 03.09.2020, Ra 2020/16/0109) stützen konnte.

Im Revisionsfall liegt somit bereits aus diesem Grund eine klare bzw. geklärte Rechtslage vor.

Salzburg, am 3. August 2023