



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/2358-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr.Norbert Zeger, 3500 Krems an der Donau, Obere Landstraße 34, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 19 .April 2006, betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben und der bekämpfte Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Verlassenschaftsverfahren nach dem am 26 .Juni 2005 verstorbenen F.K. wurde vom Berufungswerber,(Bw.), seiner Schwester K.U. und seinem Bruder Ma.K. eine Vermögenserklärung am 23 .September 2005 bzw. am 26 .September unterschriftlich zu Protokoll gegeben, auf deren Aktivseite die Liegenschaft EZ 341 Grundbuch E. enthalten ist. Unmittelbar nach Abgabe dieser Vermögenserklärung wurde zwischen den o.a Personen ein Erbteilungsübereinkommen abgeschlossen.

Die auf den vorliegenden Fall wesentlichen Punkte dieses Übereinkommens lauten wie folgt:

Festgehalten wird, dass die Liegenschaft EZ 341 Grundbuch E. der erblichen Tochter K.U. und dem erblichen Sohn Mi.K. als Vorausvermächtnis vermacht wurde.

Die erbliche Tochter K.U. übernimmt aus dem Nachlass ihres verstorbenen Vaters die nachlasszugehörige Liegenschaft EZ 341 Grundbuch E. in ihr Alleineigentum.

Die erbliche Tochter K.U. verpflichtet sich gegenüber dem erblichen Sohn Mi.K. an diesen eine Ausgleichszahlung im Betrage von € 138.913,35 zu bezahlen.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 19 .April 2006 wurde gegenüber dem Bw. unter Zugrundelegung der angeführten Gegenleistung die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 GrEStG in der Höhe von € 4.861,97 festgesetzt.

Als Begründung dazu wurde angegeben: *Ausgleichszahlung laut Erbübereinkommen für die alleinige Übernahme der legierten Liegenschaft.*

Dagegen er hob der Bw. durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter fristgerecht Berufung, mit der Begründung, dass im vorliegenden Fall im Hinblick auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 19 .Juni 1998, B2502/97, die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs.1 Z 3 GrEStG zur Anwendung kommen müsste. Der begrifflichen Definition des Vorausvermächtnisses nach wäre ein Vorausvermächtner gleichzeitig Erbe. Der Grund des gegenständlichen Vorausvermächtnisses wäre gewesen, dem Bw. und seiner Schwester eine größere Erbportion zukommen zu lassen ohne die Erbquoten zu ändern. Eine schlichte Erbteilungsvorschrift wäre im Zweifel als Hineinvermächtnis angesehen worden. Der Erblasser hätte damit jedoch nicht zum Ausdruck bringen wollen, dass beide Vermächtner Eigentümer der vermachten Liegenschaft werden sollen. Darüber hinaus wäre es denkunmöglich die Grunderwerbsteuer vorerst jemanden anderen als dem Erwerber der Liegenschaft vorzuschreiben.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 31 .August 2006 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen und dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Gewährung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs.1 Z 3 GrEStG, die Qualifikation des Erwerbers als Miterbe erforderlich wäre. Der Bw. dagegen wäre im Hinblick auf die vermachte Liegenschaft als Legatar und nicht als Miterbe im Sinne des § 533 ABGB anzusehen. Das in der Berufung ins Treffen geführte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes wäre für den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da Gegenstand des Anlassfalles ein Nachvermächtnis in Form einer Eigentumswohnung gewesen wäre ,an welcher nach den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes, (WEG), der Eigentumserwerb durch mehrere Personen - mit Ausnahme des Eigentumserwerbes durch Ehegatten- nicht möglich gewesen wäre. § 8 Abs.2 WEG hätte für einen solchen Fall die Zwangsversteigerung angeordnet. Im Hinblick auf § 9 Abs.1 GrEStG wären der bisherige Eigentümer und der Erwerber Steuerschuldner, sodass die Heranziehung des Bw. nicht denkunmöglich wäre.

Dagegen stellte der Bw. fristgerecht den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) und führte in Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung aus, dass im zu beurteilenden Fall alle Beteiligten Miterben im Sinne des § 533 ABGB wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die auf den vorliegenden Fall wesentliche gesetzlichen Bestimmungen lauten in ihrer entscheidungsrelevanten Form wie folgt:

Gemäß § 3 Abs.1 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz 1987, (GrEStG), ist von der Besteuerung der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstückes durch Miterben ausgenommen.

Gemäß § 7 Z 3 GrEStG beträgt die Steuer beim Erwerb von Grundstücken durch andere als die in Z 1 und 2 genannte Personen 3,5 v.H.

Gemäß § 9 Z 4 GrEStG sind Steuerschuldner bei allen übrigen Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

Gemäß § 533 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch, (ABGB), gründet sich das Erbrecht auf den nach gesetzlicher Vorschrift erklärten Willen des Erblassers; auf einen nach dem Gesetze zulässigen Erbvertrag (§602), oder auf das Gesetz.

Gemäß § 648 ABGB kann der Erblasser auch einem oder mehreren Miterben ein Vermächtnis vorausbestimmen, in Rücksicht desselben sind sie nur als Legatare zu betrachten.

Dem aufgezeigten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes liegt ein Nachvermächtnis auf den Überrest zu Grunde, wodurch zwei Schwestern ein mit Wohnungseigentum verbundener Liegenschaftsanteil vermachte wurde. Die Beiden schlossen zur Vermeidung einer gerichtlichen Feilbietung ein Teilungsabkommen ab, wonach die Beschwerdeführerin das Alleineigentum an der Liegenschaft erwarb und ihrer Schwester bei Verkauf der Eigentumswohnung den halben Kaufpreis, jedenfalls aber einen bestimmten Mindestbetrag zu bezahlen hatte. In der Folge wurde der Beschwerdeführerin vom Finanzamt die Grunderwerbsteuer in der Höhe von 3,5% des Mindestbetrages vorgeschrieben, weil, nach Ansicht des Finanzamtes, im Hinblick auf die unterschiedliche Rechtsstellung von Erben und Vermächtnisnehmern, die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs.1 Z 3GrEStG nicht zur Anwendung kommen durfte.

Dieser Bescheid wurde vom Verfassungsgerichtshof mit dem o.a. Erkenntnis aufgehoben, weil dadurch die Beschwerdeführerin im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden war.

In der Begründung dazu wurde im Wesentlichen ausgeführt:

„Es ist der belangten Behörde wohl zuzugeben, dass eine Auseinandersetzung zwischen einem Vermächtnisnehmer dem der Erblasser eine Liegenschaft zugedacht hat, und anderen Vermächtnisnehmern oder den Erben dann und insoweit nicht mit der Erbteilung unter Miterben verglichen werden kann, wenn und insoweit die Liegenschaft ohnehin schon dem Vermächtnisnehmer gebührt und die Zuordnung einzelner Gegenstände an einzelne Personen nicht mehr erforderlich ist. Wie die Beschwerde indessen zutreffend darlegt, kann eine vergleichbare Lage aber ausnahmsweise dadurch entstehen, dass der Erblasser mehreren Personen ein und dieselbe Liegenschaft vermachts. In beiden Fällen kommt es anders als im Verhältnis mehrerer, durch das Gesetz auf Geldansprüche verwiesener Pflichtteilsberechtigter zueinander- ohne Zutun der Überlebenden zu einer Lage, die eine Teilung angebracht erscheinen lässt.“

Dies gilt umso mehr für den hier zu entscheidenden Fall des Vermächtnisses einer Eigentumswohnung an mehrere Personen, die anders als Ehegatten- nicht gemeinsam Wohnungseigentum erwerben können und durch das Gesetz (§ 8 Abs.2 WEG) zur Zivilteilung durch Versteigerung gezwungen werden, wenn das Verlassenschaftsverfahren zu keinem zulässigen Ergebnis führt. In einem solchen Fall würde die Grunderwerbsteuerpflicht eines die Versteigerung abwendenden Teilungsübereinkommens in Wahrheit den Erbgang mit Erbschaftssteuer und Grunderwerbsteuer belasten. Dafür gäbe es angesichts der sonst für das Verhältnis von Erbschaftssteuer und Grunderwerbsteuer maßgeblichen Vorschriften (§ 3 Abs.1 Z 2 und 3 GrEStG 1987) keine sachliche Rechtfertigung.“

Wenn auch der Verfassungsgerichtshof die Nichtgewährung der Befreiung gemäß § 3 Abs.1 Z 3 GrEStG insbesondere für den Anlassfall als gleichheitswidrig erachtet, so kann aus dem Kontext seiner Begründung nicht erkannt werden, dass die Versagung dieser Befreiung nur dann eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz darstellt, wenn Nachvermächtnisnehmer, welchen gemeinsam eine Liegenschaft vermachts wurde an welcher sie vom Gesetz her nicht gemeinsam Eigentum erlangen können, ein Teilungsabkommen schließen, ohne welches sie durch das Gesetz zur Zivilteilung dieser Liegenschaft durch Versteigerung gezwungen worden wären. Vielmehr geht aus dem Wortlaut dieser Begründung hervor, dass die Auseinandersetzung von Vermächtnisnehmern untereinander oder mit Erben dann mit der Erbteilung durch Miterben vergleichbar ist, wenn der Erblasser mehreren Personen ein und dieselbe Liegenschaft vermachts hat. Da in beiden Fällen es ohne Zutun der Lebenden zu einer Lage gekommen ist, die eine Teilung angebracht erscheinen lässt.

Enden solche, mit der Erbteilung durch Miterben vergleichbaren Auseinandersetzungen mit dem Erwerb des Alleineigentums an der Liegenschaft so ist dieser Erwerb trotz der rechtlich unterschiedlichen Stellung von Miterben und Vermächtnisnehmern in grunderwerbsteuerrechtlicher Hinsicht gleich zu behandeln, da andernfalls dem Grunderwerbsteuergesetz fälschlicherweise ein gleichheitswidriger Inhalt unterstellt werden würde.

Im vorliegenden Fall handelt es sich bei dem Bw. und der Erwerberin um gesetzliche Erben, welchen vom Erblasser ein und dieselbe Liegenschaft als Vermächtnis vorausbestimmt wurde. Hinsichtlich des gemeinsamen Anspruches gegenüber dem dritten gesetzlichen Erben auf Herausgabe dieser Liegenschaft aus dem Nachlass kommt beiden die Stellung eines Vermächtnisnehmers zu. Allerdings bestand aus dem Titel des Vorausvermächtnisses für beide Vermächtnisnehmer kein Anspruch auf Herausgabe dieser Liegenschaft aus dem Nachlass in das jeweilige Alleineigentum. Dadurch, dass ihnen vom Erblasser ein und dieselbe Liegenschaft gemeinsam vermacht wurde, sind sie gleich wie die Beteiligten des Anlassfalles und gleich wie Miterben denen ein und dieselbe Liegenschaft gemeinsam angefallen ist, ohne ihr Zutun in eine Lage gekommen, welche eine Teilung angebracht erschienen ließ. Die Schwester des Bw. erlangte erst durch das verfahrensgegenständliche Erbteilungsübereinkommen zur Teilung des Nachlasses im Verlassenschaftsverfahren ihr Alleineigentum an der Liegenschaft. Ebenso wie im Anlassfall würde die Grunderwerbsteuerpflicht des gegenständlichen Teilungsabkommens den Erbgang mit Erbschaftssteuer und Grunderwerbssteuer belasten; wofür es in Ansehung des § 3 Abs.1 Z 2 und Z 3 GrEStG 1987 in der Fassung BGBl I 2005/105 keine sachliche Rechtfertigung gibt.

Im Gegensatz zu den Beteiligten des Anlassfalles, welche in keiner Weise Miterben im Sinne des § 533 ABGB waren, handelt es sich sowohl beim Bw. als auch bei dessen Schwester, soweit sie nicht als Legatare im Sinne des § 648 ABGB zu betrachten sind, um Miterben im Sinne des § 355 ABGB. Die Schwester des Bw. erlangte ihr Alleineigentum an der ihr gemeinsam mit ihrem Bruder vom Vater vorausbestimmten Liegenschaft nicht aus dem Titel des Vorausvermächtnisses sondern als Miterbin.

Im Lichte dieser Ausführungen erfolgte die Versagung der begehrten Grunderwerbsteuerbefreiung aus dem Grunde dass, das verfahrensgegenständliche Teilungsabkommen nicht abgeschlossen werden musste um eine gesetzlich vorgesehene Teilung der involvierten Liegenschaft durch Versteigerung zu verhindern sowie aus dem Grunde, dass es sich bei den am Erwerb des Alleineigentums an der Liegenschaft beteiligten Miterben um Vorausvermächtnisnehmer im Sinne des § 648 ABGB an derselben Liegenschaft und nicht um Nachvermächtnisnehmer gehandelt hatte, zu Unrecht.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher der Berufung statzugeben

Es erübrigen sich somit Feststellungen darüber, ob die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer alleine an den Bw (das Finanzamt ging im Erstbescheid irrtümlich davon aus, dass es sich bei ihm um den Erwerber gehandelt hatte), im Rahmen der bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses gemäß § 9 Z 4 GrEStG gebotenen Ermessensausübung (§ 20 BAO), zu Recht erfolgte.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. April 2009