



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der TM, Adr., vertreten durch Helmut Klikovits, Notar, 7100 Neusiedl am See, Hauptpl. 47, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 7. Mai 2003 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 31. März 2001 verstorbenen Herrn JM waren auf Grund des erbl. Testaments vom 3. März 1998 die erbl. minderjährigen Kinder L, F und N M zu je 1/3 zur Erbschaft berufen.

Absatz III. des von den Ehegatten errichteten Testaments vom 3. März 1998 enthält weiters folgende letztwillige Verfügung:

*"Als Entfertigung unserer gesetzlichen Pflichtteile vermachen wir einander jeweils als Legat unseren beweglichen Nachlass."*

Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung erklärte die Bw. am 27. November 2001 gegenüber dem Gerichtskommissär, das zu ihren Gunsten ausgesetzte Legat des beweglichen Nachlasses in Anrechnung auf ihren gesetzlichen Pflichtteil zu übernehmen und darüber hinaus keine Ansprüche an den Nachlass zu stellen.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes X vom 21. Dezember 2001 wurde ausgesprochen, dass die Erklärung der Bw., das zu ihren Gunsten im Testament vom 3. März 1998 ausgesetzte Legat des beweglichen Nachlasses in Anrechnung auf ihren gesetzlichen Pflichtteil zu übernehmen

und darüber hinaus keine Ansprüche an den Nachlass zu stellen, zur Kenntnis dient und wurde sie ermächtigt über den erbl. VW-Bus frei zu verfügen. Mit Beschluss vom 13. März 2002 wurde die Bw. vom Bezirksgericht X außerdem ermächtigt, über weiteres im Beschluss näher genanntes bewegliches Vermögen in Anrechnung auf ihren gesetzlichen Pflichtteil frei zu verfügen.

Am 15. April 2002 wurde die Verlassenschaftsabhandlung fortgesetzt und vom Gerichtskommissär im Protokoll einleitend Folgendes festgehalten:

*Festgestellt wird, dass die erbl. Witwe TM mit Erklärung vom 27.11.2001 das zu ihren Gunsten im erbl. Testament vom 3.3.1998 ausgesetzte Legat des beweglichen Vermögens in Anrechnung auf ihren gesetzlichen Pflichtteil übernehmen hat.*

In dieser Tagsatzung gaben die Kinder des Erblassers (vertreten durch einen Kollisionskurator) sodann jeweils zu 1/3 des Nachlasses bedingte Erbserklärungen ab. Weiters erklärte die Bw., dass sie beabsichtige anstelle des beweglichen Nachlasses die erbl. Wohnungseigentumsanteile (56/693-stel Anteile der EZxxx verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung top 2) zur Gänze zu übernehmen und beantragte sie die Schätzung der Eigentumswohnung. Der Kollisionskurator erklärte, diesem Antrag vollinhaltlich zuzustimmen. Festgehalten wurde im Protokoll vom 15. April 2002 sodann, dass die Übernahme der gegenständlichen Eigentumswohnung durch die Bw. in einem mit den Testamentserben abzuschließenden Legatsübereinkommen geregelt werden soll.

Laut Schätzungsgutachten des Sachverständigen Dlx beträgt der Verkehrswert der Eigentumswohnung zum 31. März 2001 € 53.000,00.

Am 29. August 2002 schlossen die Bw. und die erbl. Kinder (vertreten durch den Kollisionskurator) ein Erbübereinkommen, mit dem die Bw. die erbl. 56/2693 Anteile an der Liegenschaft EZxxx verbunden mit Wohnungseigentum an top Nr. 2 übernahm. Im Erbteilungsausweis wurde dazu noch folgendes festgehalten:

*"Die erbl. Witwe TM hat anstelle des Legates des beweglichen Vermögens, welches einen Wert von EURO 133.629,97 darstellt, die erbl. Eigentumswohnung zum Schätzwert EUR 53.123,00 übernommen und darüber hinaus auf ihren Pflichtteil verzichtet, dies in Austausch mit dem Legat des beweglichen Vermögens, wobei beim Wert des beweglichen unternehmerischen Vermögens die Buchwerte herangezogen wurden. ....*

*Die Witwe hat das Realisat des beweglichen Vermögens zur Umschuldung bzw. teilweisen Schuldentilgung für Rechnung der Minderjährigen verwendet."*

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes X vom 29. Oktober 2002 wurden das Erbübereinkommen und der Erbteilungsausweis abhandlungsbehördlich und in Ansehung der erbl. mj. Söhne pflegschaftsbehördlich genehmigt.

Mit Bescheiden vom 7. Mai 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Bw. und den erbl. Kindern Erbschaftsteuer für den Erwerb von Todes

wegen nach JM fest. Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass die erbl. Eigentumswohnung von den Kindern von Todes wegen erworben worden sei und setzte dementsprechend bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen den dreifachen Einheitswert der Eigentumswohnung anteilig beim Erwerb der Kinder an. Bei der Bemessung der Erbschaftsteuer für die Bw. wurde hingegen vom Wert des beweglichen Nachlassvermögens ausgegangen und fand der Wert der Eigentumswohnung keine Berücksichtigung.

Die von der Bw. gegen den Erbschaftsteuerbescheid eingebrachte Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 2003 als unbegründet abgewiesen. Da ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz nicht eingebracht wurde, sind mittlerweile alle Erbschaftsteuerbescheide betreffend den Erwerb von Todes wegen nach JM in Rechtskraft erwachsen.

Mit Bescheid vom 7. Mai 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Bw. außerdem Grunderwerbsteuer in Höhe von € 2.331,80 (2 % von € 116.589,76) fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaftsanteile in der Hingabe des Legates (bewegliches Nachlassvermögen) bestehe. Der Wert des beweglichen Nachlassvermögens ergebe sich aus dem Vermögensbekenntnis. Davon abweichend sei der GmbH-Anteil mit dem gemeinen Wert angesetzt und das Guthaben bei der X-KG, soweit es sich um ein Gehaltsguthaben handelt, mit diesem Wert angesetzt worden. Die Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 3 (1) 3 GrEStG befreie lediglich die Teilung nachlassgegenständlicher Liegenschaften unter Miterben. Nicht befreit sei der Liegenschaftserwerb durch Legatäre.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass die Bw. pflichtteilsberechtigter Noterbin gewesen sei, wobei ihr der Pflichtteil in Form eines Legates rücksichtlich der beweglichen Nachlassgegenstände im Wert von € 133.629,00 vermacht worden sei. Stattdessen habe diese im Einvernehmen mit dem Verlassenschaftsgericht und dem Kollisionskurator im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens, inhaltlich in einem Pflichtteilsübereinkommen vom 29. August 2002, den halben Mindestanteil an einer Eigentumswohnung im Verkehrswert von € 53.123,00 unter Einwilligung in die vollständige Pflichtteilsentfertigung übernommen. In ständiger Judikatur des VwGH (12.12.1985, 83/16/0178 ua.) sowie des VfGH (25.9.1999, B 128/97 ua.) liege hier ein erbrechtlicher Erwerb vor, welcher nach der herrschenden Ansicht gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sei (Dorazil, GrEStG, § 2, E 1 – E 4); Dorazil-Taucher, ErbStG, § 2 RZ 4.17). Vor allem wäre eine diesbezügliche Besteuerung im Widerspruch zu der vom VfGH entwickelten Judikaturlinie zu sehen, wonach bei Abfindung von Pflichtteilsberechtigten der allgemeine erbschaftssteuerliche Grundsatz gelte, dass der Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch dann ein erbrechtlicher bleibe, wenn er auf ein

Pflichtteilsübereinkommen zurückzuführen sei (Dorazil-Taucher, ErbStG, § 2 RZ 4.20). Der angefochtene Bescheid möge daher ersatzlos aufgehoben werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juni 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass die Bw. das zu ihren Gunsten ausgesetzte Legat angenommen habe und erklärt habe, darüber hinaus keine weiteren Ansprüche an den Nachlass zu stellen. Insoweit liege ein erbrechtlicher Erwerb vor, der unter die Bestimmungen des Erbschaftsteuergesetzes falle. Werde aber – wie im gegenständlichen Fall – in einem eigenen Übereinkommen zwischen der Legatarin und den Erben vereinbart, dass anstelle der legierten Vermögenswerte eine Liegenschaft in das Eigentum übertragen werden soll, so stelle dieses Übereinkommen ein weiteres Rechtsgeschäft dar. Überlasse der Erbe dem Vermächtnisnehmer an Stelle seines (Bar)Legates ein Nachlassgrundstück an Erfüllungs Statt, so sei der Erwerb des Legatars nicht grunderwerbsteuerfrei (VwGH 20.6.1963, 225 und 494/62).

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde das Berufungsvorbringen bloß wiederholt, ohne ein weiteres Vorbringen zu erstatten.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht ins Grundbuch zu EZxxx. Daraus ergibt sich, dass es sich bei den von der Bw. erworbenen 56/693-stel Anteilen der EZxxx, nicht um den halben Mindestanteil (wie in der Berufung vorgebracht), sondern um den ganzen Mindestanteil verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung top 2 handelt.

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

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG ist der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung von der Besteuerung ausgenommen. Schenkungen unter Lebenden, die teils entgeltlich, teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Weiters ist gemäß § 3 Abs. 1 Z. 3 GrEStG der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstückes durch Miterben zur Teilung des Nachlasses von der Besteuerung ausgenommen. Unabdingbare Voraussetzung der Anwendung dieser Befreiungsbestimmung ist unter anderem, dass die Teilung des Nachlasses unter MITERBEN vereinbart werden muss. Pflichtteilsberechtigte, denen eine Erbportion nicht zugedacht wurde, sind nicht als Miterben nach § 3 Z. 3 GrEStG anzusehen (vgl. VwGH 25.2.1993, 91/16/0010). Da die Bw. nicht Erbin nach ihrem verstorbenen Gatten war, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 3 GrEStG nicht vor und kommt für den auf Grund

des Erbübereinkommens vom 29. August 2002 erfolgten Erwerb der Eigentumswohnung nur die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG in Betracht.

Die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG setzt nach dem Wortlaut der Befreiungsbestimmung voraus, dass es sich um einen Grundstückserwerb von Todes wegen oder einer Grundstücksschenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes handelt. Deshalb ist im vorliegenden Fall zu prüfen, ob beim Erwerb der Eigentumswohnung durch die Bw. ein erbschaftssteuerbarer Vorgang verwirklicht wurde bzw. was beim Erwerb von Todes wegen der Bw. nach ihrem verstorbenem Gatten Gegenstand des Erwerbes war (das bewegliche Nachlassvermögen oder die Eigentumswohnung).

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 2 Abs 2 Z 4 ErbStG gilt auch als vom Erblasser zugewendet was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers. Ausnahme von diesem Grundsatz sehen ua. die Bestimmungen des § 12 Abs 1 Z 1 lit b ErbStG und des § 12 Abs 1 Z 1 lit f ErbStG vor, weshalb die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung und in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z. 4 leg.cit. mit dem Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung entsteht.

Beim Erwerb durch ein Vermächtnis entsteht die Steuerschuld nach der grundsätzlichen Regelung des § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG mit dem Tod des Erblassers. Zu besteuern ist der dem Vermächtnisnehmer angefallene und nicht ausgeschlagene Anspruch, von den Erben den vermachten Gegenstand zu fordern (vgl. VwGH 25.3.1985, 83/15/0005).

Gemäß § 684 ABGB erwirbt der Legatar in der Regel gleich nach dem Tode des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis. Dieses wird somit durch den Anfall ohne Rechtshandlung des Vermächtnisnehmers erworben (vgl. VwGH 23.4.1992, 90/16/0214). Der Vermächtnisnehmer erwirbt sein Recht ohne Annahmeerklärung. Er kann es freilich auch ausdrücklich annehmen oder ausschlagen. ... Bei Ausschlagung gilt der Anspruch als nicht angefallen (siehe Welser in Rummel, RZ 11 zu § 647 ABGB).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. das ihr zuge dachte Legat des beweglichen Nachlassvermögens nicht ausgeschlagen, sondern es in der Tagsatzung vom 27. November 2001 ausdrücklich angenommen. Durch die Annahme des Legates ist die

Erbschaftsteuerschuld gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 iVm § 12 Abs 1 Z 1 ErbStG entstanden und war Gegenstand des erbschaftssteuerlichen Erwerbes der Bw. das bewegliche Nachlassvermögen und nicht die Eigentumswohnung.

Da die Bw. das Legat angenommen hat und sie auf Grund der abhandlungsgerichtlichen Ermächtigungen vom 21. Dezember 2001 und vom 13. März 2002 auch schon Verfügungen über einen Großteil des beweglichen Nachlassvermögens getroffen hat, kann keine Rede davon sein, dass sie das Legat ausgeschlagen hätte und stellt der Erwerb der Eigentumswohnung durch die Bw. kein Ausschlagung des zugedachten Vermächtnisses gegen Abfindung iSd § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG dar.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung war der Erblasser alleiniger Eigentümer der Eigentumswohnung, sodass hier auch kein Erwerb des Hälfteanteils an einer im gemeinsamen Wohnungseigentum von Ehegatten stehenden Wohnung iSd § 10 WEG 1975 vorlag.

Gemäß § 774 ABGB kann der Pflichtteil in Gestalt eines Erbrechtes oder Vermächtnisses hinterlassen werden. Vermacht der Erblasser den Pflichtteil ausdrücklich als Legat, so erhält der Vermächtnisnehmer ein Forderungsrecht gegen den Nachlass auf jene Geldsumme, die der durch die gerichtliche Schätzung des Nachlasses zu ermittelnden Wertquote seines Erbteils entspricht, die Zuwendung ist dann zugleich Vermächtnis und Pflichtteil. ... Geht die Zuwendung über den reinen Pflichtteilsanspruch hinaus, so ist der Noterbe insoweit reiner Legatar (siehe Welser in Rummel, RZ 3 und 4 zu § 774 ABGB). Soweit die Zuwendung den Pflichtteil wertmäßig nicht deckt, hat der Noterbe das Recht auf Ergänzung (§ 775), auch wenn er sich dieses beim Antritt der Erbschaft oder der Übernahme des Legates nicht besonders vorbehalten hat (siehe Welser in Rummel, RZ 12 zu § 774 ABGB).

Gemäß § 787 Abs. 1 ABGB wird alles, was die Noterben durch Legate oder andere Verfügungen des Erblassers wirklich aus der Verlassenschaft erhalten, bei Bestimmung ihres Pflichtteils in Rechnung gebracht.

Im vorliegenden Fall war der Wert der von der Bw. auf Grund des Legates erworbenen beweglichen Nachlassgegenstände (Wert auf Grund steuerlicher Bewertungsvorschriften € 116.589,76; Wert nach den Angaben der Parteien im Erbteilungsausweis € 133.629,97) jedenfalls deutlich höher als der Verkehrswert der Eigentumswohnung von € 53.000,00. Daraus ergibt sich, dass der Erwerb der Eigentumswohnung nicht zur Erfüllung von nicht durch das Legat gedeckter Pflichtteilsansprüche diente. Dass der Pflichtteil der Bw. ausschließlich durch das zu ihren Gunsten ausgesetzte Legat der beweglichen Nachlassgegenstände erfüllt wurde, steht sowohl im Einklang mit der Erklärung der Bw. vom 27. November 2001, das Legat des beweglichen Nachlasses in Anrechnung auf den Pflichtteil zu übernehmen und darüber hinaus keine Ansprüche an den Nachlass zu stellen, als auch mit

dem Inhalt des Erbteilungsausweis vom 29. August 2002. Darin ist ausdrücklich davon die Rede, dass die Bw. die erbl. Eigentumswohnung anstelle des Legates des beweglichen Vermögens übernommen hat und sie darüber hinaus auf ihren Pflichtteil verzichtet, dies in Austausch mit dem Legat des beweglichen Vermögens. Es liegt somit hier kein Fall des Erwerbes einer Liegenschaft in Abgeltung des Pflichtteils vor, sondern erfolgte der Erwerb der Eigentumswohnung im Tausch gegen die bereits durch das angenommene Legat erworbenen beweglichen Nachlassgegenstände.

Es ist der Bw. zwar beizupflichten, dass bei der Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen mit Grundstücken sowohl nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.12.1985, 83/06/0178) als auch des Verfassungsgerichtshofes (ua. VfGH 24.6.1982, B 66/81) die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG zur Anwendung kommt. Wie eben ausgeführt erfolgte der Erwerb der Liegenschaft hier aber nicht in Abgeltung des Pflichtteils, sondern basiert hier der Erwerb der Eigentumswohnung durch die Bw. auf einem Rechtsgeschäft unter Lebenden zwischen der Bw. und den Erben (Tausch der von den Kindern von Todes wegen erworbenen Eigentumswohnung gegen die von der Bw. von Todes wegen erworbenen beweglichen Nachlassgegenstände). Der Erwerb der Eigentumswohnung durch die Bw. stellt daher keinen Grundstückserwerb von Todes wegen iSd ErbStG dar und kommt die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG hier nicht zur Anwendung.

Diese Beurteilung steht auch im Einklang mit den rechtskräftig abgeschlossenen Erbschaftsterverfahren. Nach dem Urteil des Reichsfinanzhofes 13.3.1925, II A 134/25, RStBl 94 waren rechtskräftige Entscheidungen über die Schenkungssteuer für die Veranlagung der Grunderwerbsteuer bindend (RFH 7.7.1933, Ve A 1021/31, RStBl 1089). Dem ist auch für den österreichischen Rechtsbereich zuzustimmen, soweit die hierfür zuständige Behörde rechtskräftig im Spruch (Stoll, BAO-Kommentar, 322) über diese Vorfrage abgesprochen hat (siehe Arnold/Arnold, GrEStG 1987, RZ 25 zu § 3 GrEStG). Auch Dorazil/Takacs, GrEStG (2004), § 3, RZ 3.8 führen unter Hinweis auf diese Judikatur des Reichsfinanzhofes aus, dass in Streitfällen rechtskräftige Schenkungsteuerbescheide für das Grunderwerbsterverfahren bindend sind (aber nicht umgekehrt).

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 6. Oktober 2005