

GZ. RV/0133-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Walter Rinner, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz betreffend Grunderwerbsteuer für das Jahr 1992 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 16. Februar 1992 schenkte Johann S seinen beiden Söhnen, Josef S (= Bw.) und Anton S die unbebaute und unbelastete Liegenschaft EZ 1270 Grundbuch K im Gesamtausmaß von 31.167 m<sup>2</sup> je zur Hälfte. Diese Schenkung wurde dem zu diesem Zeitpunkt zuständigen Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz am 14. April 1992

angezeigt und, ausgehend von einem Einheitswert für diese als land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertete Liegenschaft von 54.000,00 S und unter Berücksichtigung von Vorschenkungen, den beiden Söhnen daraufhin Schenkungssteuer vorgeschrieben.

Auf Grund eines Aktenvermerkes des Finanzamtes vom 16. Oktober 1996 ist ersichtlich, dass nachfolgende, zwischen Johann S und seinen Söhnen Josef S und Anton S in Notariatsaktform geschlossene Pflichtteilsvereinbarung vom 16. Februar 1992, dem Finanzamt erst im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens nach Johann S zur Kenntnis gelangt ist. In diesem Verlassenschaftsverfahren war diese Vereinbarung im Zuge einer am 16. Juni 1995 eingebrochenen Berufung als Beilage angefügt worden.

Diese Pflichtteilsvereinbarung lautet auszugsweise:

*Erstens: Anton S und Josef S sind eheliche Söhne des Johann S aus zweiter Ehe und Geschwister des verstorbenen AS und von Frau ME aus erster Ehe. Im Zuge der Regelung der Vermögensverhältnisse von Johann S haben die Kinder sowohl aus erster als auch aus zweiter Ehe bereits verschiedene Zuwendungen erhalten. Die Pflichtteils- und Erbteilsfrage soll nunmehr jedoch einer endgültigen vertraglichen Regelung zugeführt werden. (...)*

*Zweitens: Josef S und Anton S erhalten je zur Hälfte die Liegenschaft EZ 1270 Grundbuch K, bestehend aus den Grundstücken 872/2, 872/24, 372/25, 872/26 und 872/92, übertragen. Für den Fall, dass die beiden Söhne diese Liegenschaft zu einem späteren Zeitpunkt verkaufen sollten, verpflichten sie sich, den pflichtteilsberechtigten Nachkommen in gerader Linie nach AS und der ehelichen Tochter, ME, einen Abfindungsbetrag für einen Pflichtteils- und Erbrechtsverzicht nach Johann S anzubieten.*

*Drittens: Der Inhalt des Anbots an die pflichtteilsberechtigten Nachkommen nach AS und ME auf Zahlung eines Abfindungsbetrages hat vorzusehen, dass ein Abfindungsbetrag von je 6 Mio. S sowohl an die pflichtteilsberechtigten Nachkommen nach AS als auch an ME zu zahlen ist. Diese Beträge sind aus dem Verkauf der obgenannten Liegenschaft aufzubringen. Sollte ein solcher Erlös nicht erzielt werden können, so vermindert sich der Betrag für den Erb- und Pflichtteilsverzicht bis zur Höhe des tatsächlichen Kaufpreises.*

*Viertens: Als Zeitpunkt für das vereinbarungsgegenständliche Angebot, erstellt durch Anton S und Josef S, wird der Zeitpunkt des Verkaufes der obgenannten Liegenschaft festgesetzt. Der Mindestinhalt dieses Angebots hat eine Annahmefrist von fünf Wochen vorzusehen, innerhalb der dieses Angebot auf Abgabe eines Erb- und Pflichtteilsverzichtes gegenüber Johann S gegen Zahlung eines Abfindungsbetrages in Höhe, wie in der gegenständlichen Vereinbarung vorge-*

*sehen, binnen 14 Tagen nach Unterfertigung des Erb- und Pflichtteilsverzichtes angenommen werden kann. (...)*

*Fünftens: Wird dieses Anbot auf Abgabe eines Erb- und Pflichtteilsverzichtes gegen Zahlung eines Abfindungsbetrages nicht angenommen, so sind Anton S und Josef S in ihrer weiteren Verfügung hinsichtlich dieser Beträge frei. Eine Bindung oder ein Präjudiz für eine spätere Berechnung des allfälligen Pflichtteilseinrechnungsbetrages zu Lasten von Anton S und Josef S entsteht dadurch ausdrücklich nicht.*

Auf Grundlage dieser Pflichtteilsvereinbarung schrieb das Finanzamt mit Bescheiden vom 11. November 1996 sowohl Anton S als auch Josef S Grunderwerbsteuer in Höhe von jeweils 120.000,00 S vor, wobei es in beiden Fällen von einer Bemessungsgrundlage von 6 Mio. S ausging. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Erfüllung der in der Pflichtteilsvereinbarung vereinbarten Auflage eine Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG darstelle.

Gegen beide Bescheide wurde fristgerecht berufen. Der Vertreter des Bw. begehrte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und brachte im Wesentlichen vor, die Vorschreibung von Grunderwerbsteuer in Höhe von 120.000,00 S sei zu Unrecht erfolgt, da es sich um keine Gegenleistung an den Geschenkgeber Johann S gehandelt habe, sondern um eine Pflichtteilsregelung gegenüber anderen Dritten, welche am Schenkungsvorgang nicht beteiligt gewesen seien. Der Bw. habe durch die Leistung von 6 Mio. S keine Verbindlichkeit oder Verpflichtung gegenüber Johann S oder gar eine Verpflichtung des Johann S erfüllt, sodass es hier an einem zweipersonalen Austauschverhältnis fehle. Die Erb- und Pflichtteilsregelung habe keinen Entgelts- oder Gegenleistungscharakter gegenüber Johann S, vielmehr habe diese zur Vermeidung eines Rechtsstreites zwischen dem Bw. und seinen Geschwistern bzw. deren Rechtsnachfolgern gedient. Der Bw. habe von seinem Vater verschiedene Schenkungen erhalten. Dies hätte zur Folge gehabt, dass seine Schwester ME und die Kinder seines vorverstorbenen Bruders AS einen Pflichtteilsergänzungsanspruch gehabt hätten, dessen Höhe mangels Einigung allenfalls durch einen gerichtlichen Rechtsstreit festzustellen gewesen wäre. Dem verstorbenen Vater Johann S sei es darum gegangen, einen solchen Prozess zwischen seinen Kindern zu vermeiden. Aus diesem Grund habe er mit dem Bw. eine Erb- und Pflichtteilsregelung zu Gunsten Dritter abgeschlossen, die aber ihrerseits keine Gegenleistung für die zuvor erfolgte Schenkung gewesen sei. Die Einschränkung, dass der Betrag von 6 Mio. S aus dem Verkauf der geschenkten Liegenschaft erfolgen müsse, sei keine Verbindung zu diesem Schenkungsvertrag, sondern eine Schutzklausel für den Bw., der diesen Betrag ohne Verkauf der Liegenschaft nicht zur Verfügung gehabt habe. Wäre der Verkaufspreis der Liegenschaft unter diesem Betrag gelegen gewesen, hätte sich der Pflichtteils-

ergänzungsanspruch entsprechend vermindert. Die Begünstigten des Erb- und Pflichtteilsüber-einkommens hätten letztlich ihr Erbteil in Höhe des vereinbarten Pflichtteilsergänzungsbetrages von 6 Mio. S erhalten und dafür ordnungsgemäß Erbschaftssteuer entrichtet. Es sei nicht möglich, ein und dieselbe Zahlung der Erbschafts- und Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, da diesfalls eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. April 1997 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Nach der auszugsweisen Wiedergabe des Vertragsinhaltes der Pflichtteilsvereinbarung wurde im Wesentlichen dargelegt, dass eine Auflage in Leistungen jeder Art, somit auch in der Übernahme von Erbteilsforderungen, bestehen könne und eine Auflage eine Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG darstelle. Zur Gegenleistung gehörten nicht nur der Kaufpreis, sondern alle sonstigen Leistungen, die der Erwerber dem Veräußerer oder für diesen an Dritte leiste, um das Grundstück erwerben zu können, und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehe. Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage sei es weder erforderlich, dass die übernommene "sonstige Leistung" dem Veräußerer selbst zufließe, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Veräußerers entstanden sei und der Erwerber sich anschließend verpflichte, diese Verbindlichkeit zu tragen. Es genüge, dass die Verbindlichkeiten erst in der Person des Erwerbers entstünden. Die Verpflichtung zur Anbotstellung zur Bezahlung von 6 Mio. S sei aus folgenden Gründen sehr wohl in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des gegenständlichen Grundstückes gestanden: Die Verpflichtung zur Bezahlung des Abfindungsbetrages nach Anbotsannahme sei nur bei Veräußerung der Liegenschaft eingetreten. Weiters hätte sich der zu zahlende Betrag vermindert, falls der erzielte Verkaufserlös weniger als 12 Mio. S betragen hätte. Darüber hinaus habe sich der Bw. im Übereinkommen vom 27. März 1995 mit ME und den drei Kindern des vorverstorbenen Alfred S verpflichtet, die Geldbeträge zuzüglich 4 % Zinsen seit 26. Juni 1992, somit ab dem Verkauf der Liegenschaft, zu bezahlen. Auch die behauptete Doppelbesteuerung liege nicht vor, da einerseits die ausbezahlten Beträge bei der Liegenschaftsübertragung als Gegenleistung der Grunderwerbsteuer zu unterziehen seien (Erwerbsvorgang nach dem Grunderwerbsteuergesetz) und andererseits diese Beträge vom Erwerber für den Veräußerer (Johann S) an Dritte geleistet würden (Erwerbsvorgang im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes). Somit seien zwei getrennte Erwerbsvorgänge vorgelegen.

Innerhalb offener Frist stellte der Vertreter des Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein weiteres Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen.

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

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 ErbStG Erwerbe von Todes wegen (Z 1) und Schenkungen unter Lebenden (Z 2).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder Gegenleistung übersteigt.

Eine Auflage ist dabei die einer letztwilligen Verfügung oder einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügte Nebenbestimmung, durch die der Zuwendungsempfänger zu einem Verhalten verpflichtet wird.

Eine Auflage im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist aber nichts anderes als eine Gegenleistung. Da die Auflage den Wert der Zuwendung vermindert, ist der Beschenkte nur mit dem um die Auflage verminderten Wert des Geschenkes bereichert. Wird daher eine Liegenschaft unter einer Auflage geschenkt, so mindern diese Beträge die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer; der entgeltliche Teil unterliegt der Grunderwerbsteuer. Ist die Gegenleistung bzw. der Wert der Auflage genauso hoch oder sogar höher als der Einheitswert, so ist die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer Null (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 29 ff zu § 3 GrEStG).

Übersteigt daher der Wert der Auflage den Wert der übereigneten Liegenschaft (vor dem 1.1.2001 den einfachen Einheitswert), so ist, ungeachtet der Tatsache, dass der Geschenknehmer – nämlich in Anbetracht des objektiv wesentlich höheren Verkehrswertes der Liegenschaft – durch die Schenkung insgesamt bereichert wurde, der Wert der Auflage als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG anzusehen und der Grunderwerbsteuer zu unterziehen (VwGH 14.1.1988, 86/16/0035).

Auf Grund des § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Als Gegenleistungen (Auflagen) kommen Leistungen aller Art in Betracht, wie beispielsweise auch Abfindungsleistungen zu Gunsten Dritter. Bereits mit Erkenntnis vom 23.11.1955, 1718/53, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bei der Schenkung einer Liegenschaft mit der Auflage von Abfindungszahlungen an Dritte der Wert der Auflage grund-erwerbsteuerpflichtig ist und die Auflagen bei den bedachten Dritten der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterliegen.

Kommen diese Gegenleistungen (Auflagen) einem Dritten ohne entsprechende Gegenleistung zu, hat dieser demnach dafür Erbschafts- oder Schenkungssteuer zu entrichten.

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es daher nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu ermitteln ist (VwGH 22.2.1997, 95/16/0116-0120).

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt.

Unter einer Gegenleistung ist daher die Summe dessen zu verstehen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten – in den Fällen des Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar – zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Voraussetzung für die Einbeziehung in den Bereich der Gegenleistung ist ein tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang. Der Umstand, dass im Einzelfall keiner der in § 5 Abs. 1 GrEStG genannten Vertragstypen vorliegt, steht einer Heranziehung der Grundsätze des § 5 GrEStG nicht entgegen (VwGH 21.3.1985, 84/16/0226).

Steht somit die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erwerbung des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen.

Es ist zwar die Regel, aber nicht ein Erfordernis, dass die Gegenleistung zwischen Grundstücksveräußerer und Grundstückserwerber ausgetauscht wird. Zur Gegenleistung zählen somit auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer – sei es auf Grund des Gesetzes, sei es auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung – obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, die sich also im Vermögen des Veräußerers und zu dessen Gunsten auswirken (VwGH 20.2.2003, 2002/16/0123).

Nach § 762 ABGB bestand für Johann S die gesetzliche Verpflichtung, als Erblasser die dort genannten pflichtteilsberechtigten Personen zu bedenken.

Entgegen der Ansicht des Bw. ist auf Grund obiger Überlegungen für die Annahme einer Gegenleistung keineswegs das Erfordernis eines zweipersonalen Austauschverhältnisses.

Bereits aus dem Gesetzestext selbst (§ 5 Abs. 3 GrEStG) ist ersichtlich, dass Gegenleistungen auch Leistungen sein können, die der Grundstückserwerber anderen Personen als dem Veräußerer gewährt (Z 1) oder Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer gewährt (Z 2).

Nach § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen nicht am buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht.

Unter "Absicht der Parteien" im Sinne des § 914 ABGB ist nicht etwa die Auffassung einer Partei oder ein nicht erklärter oder nicht kontrollierbarer Parteiwille, sondern nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss. Wenn ein Vertrag oder eine Erklärung ausgelegt wird, ist daher nicht zu erforschen, welchen subjektiven, dem Partner nicht erkennbaren Willen die erklärende Partei hatte, sondern nur, wie der andere Vertragsteil die Erklärung verstehen musste (vgl. Fellner, aaO, Rz. 26 f zu § 1 GrEStG und die dort zitierte Rechtsprechung).

Sowohl der Schenkungsvertrag als auch die Pflichtteilsvereinbarung datieren vom 16. Februar 1992. Zwischen der Liegenschaftsschenkung und den Abfindungszahlungen des Bw. besteht der geforderte unmittelbare, tatsächliche und wirtschaftliche Konnex nicht nur wegen der beiden am gleichen Tag abgeschlossenen Verträge, sondern auch deswegen, weil die Abfindungsbeträge nur unter der Voraussetzung des Verkaufes der geschenkten Liegenschaft anzubieten waren und diese Beträge darüber hinaus im Veräußerungserlös Deckung finden mussten.

Da der Gegenleistungsbegriff des GrEStG im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen ist, ist es für die Frage der Verknüpfung zwischen der Liegenschaftsschenkung und der aus dem Veräußerungserlös dieser Liegenschaft zu begleichenden Abfindungsbeträge unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragsschließenden Parteien zivilrechtlich ihrem Bestand nach voneinander unabhängig sein sollen; maßgeblich ist vielmehr ein enger sachlicher Zusammenhang.

Entscheidend war der gemeinsame Wille von Übergeber- und Übernehmerseite, wonach der übergebende Vater an die Schenkung der Liegenschaft – wenn auch nicht im Schenkungsvertrag selbst – die Bedingung knüpfte, dass die Erwerber im Verkaufsfalle den pflichtteilsberechtigten Nachkommen aus dem Verkaufserlös einen Abfindungsbetrag für einen Pflichtteilsverzicht anzubieten hatten.

Dass dieses Angebot von den Pflichtteilsberechtigten nicht angenommen worden und es nicht zur Zahlung der in der Pflichtteilsvereinbarung festgelegten Beträge gekommen wäre, wurde vom Bw. nicht vorgebracht und ist auch aus der Aktenlage nicht ersichtlich.

Die Abfindungszahlungen des Bw. standen, wie oben dargestellt, mit dem Liegenschaftserwerb in einem unübersehbaren Zusammenhang, sodass diese gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG als Gegenleistung für den Grundstückserwerb anzusehen waren.

Dem Einwand der unzulässigen Doppelbesteuerung ist entgegen zu halten, dass, wie im bereits zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 23.11.1955, 1718/53, angesprochen, das Vorliegen einer Gegenleistung von der erbschaftssteuerlichen Behandlung bei den Empfängern der Abfindungszahlungen zu unterscheiden ist.

Nach § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG unterliegt der Erbschaftssteuer, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft von dritter Seite gewährt wird.

Auf Grund dieser Gesetzesbestimmung unterlag zum einen die Zahlung des Abfindungsbetrages beim Empfänger der Erbschaftssteuer, zum anderen unterlagen die im Zusammenhang mit der Grundstücksübergabe geleisteten Abfindungszahlungen des Bw. als Gegenleistung der Grunderwerbsteuer.

Jeder abgabenrechtliche Tatbestand ist selbstständig und für sich zu beurteilen. Ein und der selbe Rechtsvorgang kann daher grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterliegen, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes normiert ist. Eine Doppelbesteuerung ist dabei an sich auch nicht verfassungswidrig (vgl. Fellner, aaO, Rz. 12 ff zu § 1 GrEStG).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, 23. November 2004