



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 27. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 1. Oktober 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Erbe nach der am 15.1.2008 verstorbenen Frau Rosa K und hat zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Nach der Vermögenserklärung war die Erblasserin (soweit für den gegenständlichen Fall maßgebend) zur Hälfte Miteigentümerin der Liegenschaft EZ 262 Grundbuch P (3-facher Einheitswert 21.256,80 €) und Miteigentümerin an der Liegenschaft EZ 332 Grundbuch L (3-facher Einheitswert 243.574,98 €). Unter den Passiven sind aushaltende Pfandrechte zugunsten eines Kreditinstitutes in Höhe von insgesamt 100.203,09 € ausgewiesen; der rechnerische Reinnachlass beträgt 239.881,15 €.

Der Berufungswerber und die pflichtteilsberechtigte Tochter Sigrid G schlossen nachstehendes Pflichtteilsübereinkommen:

Zur vollkommenen Abgeltung ihres Pflichtteilsanspruches übernimmt die erbl. Tochter Frau Sigrid G sämtliche der Verstorbenen gehörigen Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ 332 Grundbuch L, der erbl. Witwer behält sich jedoch folgende lebenslange Rechte vor, die

im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung sicherzustellen sind:

- a) das Wohnungsrecht an der im 2. Stock des Hauses W-Straße gelegenen Wohnung W 6, verbunden mit Wohnungseigentum an den 854/10000 Anteiles B-LNR 1;
- b) das unentgeltliche Fruchtgenussrecht an den sonstigen erbl. Miteigentumsanteilen an der EZ 332 Grundbuch L, wobei zufolge dies hiermit getroffenen Übereinkommens unter diesem Fruchtgenussrecht nur ein 20-%iger Anteil am Ertrag aus diesen Liegenschaftsanteilen vor Steuern zu verstehen ist, der Fruchtgenussberechtigte hat jedoch an der Erhaltung der betreffenden Liegenschaftsanteile nicht mitzuwirken.

Über Ersuchen des Finanzamtes gab der Vertreter des Berufungswerbers Folgendes an:

"Vorausschicken möchte ich, dass die Erhebung des Verkehrswertes für die erbl. Liegenschaften entbehrlich erscheint, da für den Fall, dass geltend gemachte Pflichtteilsansprüche durch die Überlassung von Liegenschaften abgegolten werden, die zum Nachlass gehören, sich der Nachlass nicht um den in Geldwert ausgedrückten Pflichtteilsanspruch sondern nur um den Einheitswert der Liegenschaft mindert. Der Pflichtteilsberechtigte versteuert, wenn der Pflichtteilsanspruch zur Gänze durch Hingabe einer Liegenschaft abgegolten wird, den Einheitswert der von ihm abfindungsweise erworbenen Liegenschaft, ebenso wie der Erbe von seinen Erwerb auch nur den Einheitswert abziehen kann.

Tatsächlich sind der erbl. Witwer und die erbl. Tochter übereingekommen, der Pflichtteilsberechnung ebenfalls wie in der Vermögenserklärung den 3-fachen Einheitswert der erbl. Liegenschaften zugrunde zu legen. Daher wurde der Pflichtteilsberechnung die Vermögenserklärung mit einem Reinnachlass von 239.881,15 € zugrunde gelegt. Davon sind noch die Abhandlungskosten (4.356,00 €) und die gerichtliche Pauschalgebühr (719,60 €) in Abzug zu bringen, weshalb der Betrag von 234.805,55 € der Pflichtteilsberechnung zugrunde gelegt wird.

Die erbl. Tochter hat daher einen Pflichtteilsanspruch in Höhe eines Drittels dieses Betrages, das sind 78.268,00 €, geltend gemacht.

Zur Abfindung ihres Pflichtteils wurden ihr die erbl. Liegenschaftsanteile an der Liegenschaft EZ 332 Grundbuch L mit einem anteiligen Einheitswert von 243.574,98 € übertragen. Dieser Betrag ist jedoch noch zu mindern um die von ihr übernommenen aushaltenden Pfandrechte und den Barwert des vom erbl. Witwer vorbehalteten Fruchtgenussrechtes".

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 68.817,00 € (zuzüglich Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG) fest, wobei die Begründung lautet:

Laut Schreiben des Vertreters wurde der Pflichtteil in Höhe von 78.268,00 € geltend gemacht.

Zur Abgeltung des Pflichtteiles erhält die Pflichtteilsberechtigte die Liegenschaft EZ 332

Grundbuch L im steuerlich maßgeblichen Wert von 243.574,98 €. Der Pflichtteil beträgt rund 32 % dieses Wertes. In diesem Umfang liegt ein Erwerb von Todes wegen bei der Pflichtteilsberechtigten vor. Im Ausmaß von 68 %, das sind 165.306,94 €, liegt ein Erwerb von Todes wegen durch den Erben vor, und war dieser Betrag der Bemessungsgrundlage zuzurechnen. Die Einräumung des Wohnungs- und Fruchtgenussrechtes sowie die Darlehensübernahme stellt die Gegenleistung der Pflichtteilsberechtigten für den Anteil an der Liegenschaft dar, den sie nicht von Todes wegen erworben hat.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Dem angefochtenen Bescheid ist ein steuerpflichtiger Erwerb von 68.817,00 € zugrunde gelegt. Darin ist ein Teilbetrag für einen anteiligen 3-fachen Einheitswert in Höhe von 68 % der Liegenschaft EZ 332 Grundbuch L enthalten unter der Annahme, dass in diesen Bereich ein Erwerb von Todes wegen durch den Erben vorliegt. Tatsächlich wurden aber die erbl.

Liegenschaftsanteile der EZ 332 zur Gänze durch die Pflichtteilsberechtigte im Zuge des Pflichtteilsübereinkommens übernommen, wobei der Pflichtteil nicht nur von diesen Liegenschaftsanteilen, sondern vom gesamten Nachlassvermögen berechnet wurde.

Wenn der Pflichtteilsanspruch zur Gänze durch Hingabe einer Liegenschaft abgegolten wird, so kann der Erbe von seinem Erwerb den diesbezüglichen Einheitswert in Abzug bringen.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag wird das Berufungsbegehren im Wesentlichen wiederholt und darauf hingewiesen, dass die Pflichtteilsberechtigte sämtliche erblasserischen Anteile an der EZ 332 erhalten habe und dementsprechend bei der Erbschaftssteuerbemessung nur die Liegenschaft EZ 262 berücksichtigt werden dürfe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftssteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte im Gesetz taxativ angeführte Personen infolge ihrer nahen Verwandtschaft zum Erblasser mindestens erhalten müssen.

Der Anspruch des Pflichtteilsberechtigten stellt eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasses in Geld dar, nicht jedoch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses. Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich um einen schuldrechtlichen Anspruch bzw. ein Forderungsrecht gegen den Erben auf Auszahlung eines Geldbetrages in Höhe eines

entsprechenden Anteiles am Reinnachlass (vgl. VwGH 30.11.1972, 550/72; VwGH 27.6.1994, 93/16/0129; OGH 30.1.1976, 7 Ob 509/76).

Im grundlegenden Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.12.1985, 83/16/0178, Slg. Nr. 6058/F, brachte dieser zum Ausdruck, dass es sich bei der Abfindung eines Pflichtteilsanspruches durch Hingabe von Grundstücken um eine Hingabe an Zahlungen statt im Sinn des § 1414 ABGB handle, die kein neues Schuldverhältnis begründe, sondern lediglich das alte Schuldverhältnis durch Erfüllung bzw. in Form eines "Erfüllungssurrogates" zum Erlöschen bringe. Gegenstand eines Pflichtteilsübereinkommens, das auf Berichtigung des Pflichtteiles abziele, sei nicht die Errichtung einer neuen, sondern lediglich die Tilgung der bereits bestehenden Verbindlichkeit. Rechtsgrund für die Hingabe des Grundstückes sei, wie es im Erkenntnis weiter heißt, unmittelbar der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch des Berechtigten, womit der Tatbestand "auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches" des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG erfüllt sei und ein Erwerb von Todes wegen vorliege. Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof in der Folge beibehalten (vgl. die Erkenntnisse vom 23.1.1986, 84/16/0155, vom 3.9.1987, 86/16/0160, und vom 14.1.1991, 90/15/0009).

Aus den eben zitierten Entscheidungsgründen ergibt sich, dass Leistungen, die ausschließlich in Erfüllung des geltend gemachten Pflichtteilsanspruches nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG erbracht werden, von der Grunderwerbsteuer gemäß § 3 Z 2 GrEStG 1955 befreit sind. Leistungen, die nicht im Zusammenhang mit erbrechtlichen Ansprüchen erbracht werden, stehen mit einem Grundstückserwerb von Todes wegen nicht im Zusammenhang, weswegen hinsichtlich dieser Leistungen die eben erwähnte Befreiungsbestimmung nicht anwendbar ist. Vielmehr handelt es sich bei derartigen Leistungen um ein im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 der Grunderwerbsteuer unterliegendes Rechtsgeschäft, welches auch im vorliegenden Fall zwischen dem Erben und der Pflichtteilsberechtigten abgeschlossen worden ist.

Die Pflichtteilsberechtigte erhielt Grundstücke, die wertmäßig den Pflichtteilsanspruch überstiegen, weswegen sie gleichzeitig eine pfandrechtlich gesicherte Schuld übernahm und dem Erben ein Fruchtgenussrecht (Punkt b des Pflichtteilsübereinkommens) einräumte. Die Übernahme dieser Schuld ist einer Aufzahlung gleichzuhalten. Die Übertragung der Grundstücke erfolgte somit nicht nur als Abfindung für den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch, sondern auch im Hinblick auf die Übernahme der Schuld.

Der Berufungswerber hat in der Berufung selbst die Art der Ermittlung bzw. Berechnung des Pflichtteiles dargestellt und mit einem Drittel des ("bereinigten") Nachlassvermögens angegeben. Insoweit dieser Anspruch durch die Übertragung von Liegenschaftsanteilen

abgegolten wurde, liegt ein todeswegiger Erwerb bei der Pflichtteilsberechtigten vor und der Erbe (hier: Berufungswerber) kann diesen von seinem Erwerb in Abzug bringen.

Vom Erwerb sind Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten bzw. Abfindung dieser mit Grundstücken aus dem Nachlass gemäß § 20 Abs. 6 ErbStG lediglich die (anteiligen) Einheitswerte abzuziehen.

Insoweit jedoch noch weitere Liegenschaftsanteile an die Pflichtteilsberechtigte übertragen wurden, unterliegt dieser Vorgang einer – hier nicht zu beurteilenden – gesonderten rechtlichen Würdigung.

Die Festsetzung der Erbschaftssteuer wie im angefochtenen Bescheid erfolgte somit zu Recht.

Linz, am 5. März 2010