

GZ. RV/0132-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Gerold Breinbauer, 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 und Anton S (= Bw.) die unbebaute und unbelastete Liegenschaft EZ 1270 Grundbuch K im Gesamtausmaß von 31.167 m² 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 von 54.000,00 S für diese als land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertete Liegenschaft und unter Berücksichtigung von Vorschenkungen, den beiden Söhnen daraufhin Schenkungssteuer vorgeschrieben.

Aus einem Aktenvermerk 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 Alfred S 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, schenkungsweise 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 Alfred S 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 Alfred S und ME auf Zahlung eines Abfindungsbetrages hat vorzusehen, dass ein Abfindungsbetrag von je 6 Mio S sowohl an die pflichtteilsberechtigten Nachkommen nach Alfred S 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 Anbot, erstellt durch Anton S und Josef S, wird der Zeitpunkt des Verkaufes der obgenannten Liegenschaft festgesetzt. Der Mindestinhalt dieses Anbots hat eine Annahmefrist von fünf Wochen vorzusehen, innerhalb der dieses Anbot 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 Pflichtteileinrechnungsbetrages 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 den Bescheiden jeweils eine Bemessungsgrundlage von 6 Mio S zu Grunde gelegt wurde. 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, der Bw. und sein Bruder Josef S hätten sich gegenüber ihrem Vater verpflichtet, im Falle des Verkaufes der Liegenschaft den pflichtteilsberechtigten Nachkommen einen Abfindungsbetrag für einen Pflichtteils- und Erbverzicht anzubieten. Da der Verkaufsfall eingetreten sei, hätten der Bw. und Josef S den Berechtigten den Abfindungsbetrag angeboten, wobei dieses Angebot jedoch nicht fristgerecht angenommen worden sei. Im Verlassenschaftsverfahren nach Johann S sei mit den pflichtteilsberechtigten Personen ein neues Pflichtteilsübereinkommen getroffen worden, allerdings nicht in Erfüllung der am 16. Februar 1996 getroffenen Vereinbarung. In dieser Vereinbarung vom 16. Februar 1996 hätten sich der Bw. und Josef S verpflichtet, im Verkaufsfall den pflichtteilsberechtigten Nachkommen einen Abfindungsbetrag für einen Pflichtteils- und Erbrechtsverzicht nach Johann S anzubieten, sie hätten sich dagegen nicht verpflichtet, an die Nachkommen einen Abfindungsbetrag zu bezahlen. Das Finanzamt habe diese Vertragsbestimmung als eine Auflage in Erfüllung der Pflichtteilsvereinbarung und in weiterer Folge als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG interpretiert. Das Finanzamt habe aber nicht geprüft, ob überhaupt ein Tatbestand im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes vorliege. Leistungen, die in Erfüllung eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches erbracht würden, seien nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Da das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung von der Erfüllung einer Pflichtteilsvereinbarung ausgegangen sei, diese aber von der Grunderwerbsteuer befreit sei, sei die Frage, ob die in Rede stehende Vertragsbestimmung eine Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG darstelle,

unerheblich; Grunderwerbsteuer sei auf Grund der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht vorzuschreiben. Sollte das Finanzamt dennoch die Ansicht vertreten, dass ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang vorliege, könne das Versprechen, im Verkaufsfall einen Abfindungsbetrag anzubieten, nicht als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG angesehen werden. Im Verhältnis zwischen Geschenkgeber und –nehmer finde nämlich auf Grund dieses Versprechens kein auf den Erwerbsgegenstand bezogener Wertabfluss bzw. –zufluss statt, sodass der Wert dieser Verpflichtung mit Null anzusetzen sei. Dies werde dadurch unterstrichen, dass die Verpflichtung, einen Abfindungsbetrag anzubieten, nur unter der aufschiebenden Bedingung des Liegenschaftsverkaufes bzw. der Angebotsannahme der Pflichtteilsberechtigten stehe. Da das Angebot nicht angenommen worden sei, sei die Bedingung nicht eingetreten. Nach § 8 Abs. 2 GrEStG entstehe die Steuerschuld des Erwerbsvorganges, dessen Wirkung vom Eintritt einer Bedingung abhängig sei, aber gerade erst mit dem Eintritt der Bedingung. Diese Bedingung sei nicht eingetreten und werde auch nicht mehr eintreten, sodass auch aus diesem Grunde keine Grunderwerbsteuer anfalle. Da somit die Erfüllung einer Pflichtteilsvereinbarung von der Erbschaftssteuer (gemeint wohl: Grunderwerbsteuer) befreit sei bzw., sofern diese Befreiung verneint würde, die gegenständliche Vertragsbestimmung wegen des Nichteintrittes der Bedingung nicht zum Tragen gekommen sei, falle keine Grunderwerbsteuer an.

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 gehöre 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 Grundstücks 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 Angebotsannahme sei nur bei Ver-

äußerung 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. In der Pflichtteilsvereinbarung vom 16. Februar 1992 hätten sich der Bw. und Josef S dazu verpflichtet, im Verkaufsfall den pflichtteilsberechtigten Nachkommen einen Abfindungsbetrag für einen Pflichtteils- und Erbrechtsverzicht nach Johann S anzubieten und bei Annahme dieses Anbotes auch zu bezahlen. Sämtliche die schenkungsgegenständliche Liegenschaft betreffenden Kaufverträge seien am 26. Februar 1996 unterzeichnet worden. Rechtsanwalt Dr. R habe die betroffenen Personen von der Pflichtteilsvereinbarung vom 16. Februar 1992 erst mit Schreiben vom 9. August 1994 und somit mehr als zwei Jahre verspätet in Kenntnis gesetzt. Davon, dass die pflichtteilsberechtigten Personen vom Angebot nicht Gebrauch gemacht und dieses Anbot nicht angenommen hätten, könne daher keine Rede sein. Die Behauptung, im Verlassenschaftsverfahren nach Johann S sei mit den pflichtteilsberechtigten Personen ein neues Pflichtteilsübereinkommen getroffen worden und nicht ein solches in Erfüllung der Vereinbarung vom 16. Februar 1992, könne auch dadurch entkräftet werden, dass Geldbeträge in Höhe der am 16. Februar 1992 getroffenen Abmachung gezahlt worden seien und der Bw. sich zudem verpflichtet habe, die Geldbeträge zuzüglich 4 % Zinsen ab dem Abverkauf der Liegenschaft zu bezahlen. Die ausbezahlten Beträge seien somit als Gegenleistung der Grunderwerbsteuer zu unterziehen. Darüber hinaus seien diese Beträge vom Grundstückserwerber für den veräußernden Johann S an Dritte geleistet worden, was einen Erwerbsvorgang im Sinne des ErbStG darstelle.

Innerhalb offener Frist stellte der Vertreter des Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend zur Berufung sei auszuführen, dass sich der Bw. und Josef S in der Pflichtteilsvereinbarung vom 16. Februar 1992 verpflichtet hätten, den pflichtteilsberechtigten Nachkommen im Falle des Verkaufes der Liegenschaft einen Abfindungsbetrag für einen Pflichtteils- und Erbrechtsverzicht nach Johann S anzubieten. Ein derartiger Pflichtteils- und Erbrechtsverzicht im Sinne des bürgerlichen Gesetzbuches sei streng von der Ausschlagung einer Erbschaft zu unterscheiden. Ein Erbverzicht sei ein zweiseitiges Rechtsgeschäft zu Lebzeiten des Erblassers und verhindere den Erbanfall, wogegen die Erbsentschlagung den Anfall der Erbschaft voraussetze und eine einseitige, unwiderrufliche Erklärung im Zuge des Abhandlungsverfahrens sei. In den vom Finanzamt zitierten Protokollen vom 27. März bzw. vom 29. Februar 1995 sei dezidiert von

einer Erbsentschlagung und nicht von einem Erbverzicht die Rede. Diese Erbsentschlagungs-erklärungen seien demnach nach dem Tod des Johann S abgegeben worden. Aus dem Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. R vom 7. Februar 1995 gehe ebenfalls hervor, dass ein Erb- und Pflichtteilsverzicht gegen Zahlung von 6 Mio S nicht zu Stande gekommen sei. Somit liege sehr wohl eine eigenständige Vereinbarung im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens vor, welche auf Grund der zivilrechtlichen Anknüpfung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes auch für Zwecke der Schenkungssteuer beachtlich sei. Dies ergebe sich auch daraus, dass die im Rahmen dieses Verlassenschaftsverfahrens bezahlten Pflichtteils-ergänzungsbeträge von insgesamt 6 Mio S unabhängig von einem früher stattgefundenen Verkauf der Liegenschaft zu bezahlen gewesen wären. Der Zusammenhang dieser Zahlung mit der Grundstücksschenkung sei daher gerade nicht gegeben. Eine Schenkung unter einer Auflage liege nicht vor. Darüber hinaus hätte diese Auflage nur darin bestanden, einen Abfindungsbetrag anzubieten. Eine Annahme dieses Angebotes sei nicht erfolgt, sodass kein grunderwerbsteuerrechtlicher Tatbestand erfüllt sei. Wenn das Finanzamt die Meinung vertrete, dass Leistungen im Sinne des § 5 GrEStG auch Leistungen an Dritte seien, die dem Veräußerer obliegen würden, aber auf Grund einer Abrede vom Erwerber zu tragen seien, die sich letzten Endes im Vermögen des Veräußerers zu dessen Gunsten auswirken, so sei zu bedenken, dass die Pflichtteilsergänzungsansprüche ihrer Form nach obligatorische Forderungen gegen den Erben seien. Dadurch werde das eingeantwortete Erbe, das dem Erben verbleibe, gemindert. Die Auslegung des Finanzamtes hätte zur Folge, dass jede Bezahlung eines Pflichtteilsanspruches rückwirkend in eine Schenkung unter einer Auflage uminterpretiert werden würde, was jedoch eindeutig in Widerspruch zu den einschlägigen Bestimmungen des Zivilrechtes bzw. des Schenkungssteuergesetzes stehe.

Auf Vorhalt teilte HS mit Schreiben vom 20. Juli 2004 dem unabhängigen Finanzsenat mit, dass sie das Schreiben des Dr. R vom 9. August 1994 erhalten und unverzüglich an ihre damals bereits erwachsenen Kinder weiter geleitet habe, die in der Folge ihre Angelegenheiten selbst wahr genommen hätten. Der unabhängige Finanzsenat möge sich daher direkt an ihre Kinder, Mag. GS und Mag. SS bzw. AS wenden.

Auf Befragen der Rechtsmittelbehörde erklärte Mag. GS mit Eingabe vom 11. August 2004, dass sie und ihre Geschwister das auf dem Notariatsakt vom 16. Februar 1992 beruhende Angebot auf Abgabe eines Erb- und Pflichtteilsverzichtes gegen Zahlung eines Abfindungsbetrages in Höhe von insgesamt 6 Mio S binnen offener Frist durch einen gemeinsamen, an die Kanzlei Dr. R gerichteten eingeschriebenen Brief vom 5. September 1994, der in Kopie beiliege, angenommen hätten. Weiters werde der gesamte, diese Angelegenheit betreffende

Schriftverkehr für den Zeitraum vom 9. August 1994 bis zum 29. März 1995, in Form von zehn Kopien vorgelegt.

1. Mit Schreiben vom 9. August 1994 unterrichtete Dr. R HS von dem zwischen Johann S und seinen Söhnen Anton und Josef am 16. Februar 1992 abgeschlossenen Notariatsakt. Die Voraussetzung, dass die Söhne die ihnen geschenkte Liegenschaft um einen 12 Mio S übersteigenden Erlös verkaufen würden, sei eingetreten, sodass das Angebot, gegen Zahlung eines Betrages von 6 Mio S einen Erb- bzw. Pflichtteilsverzicht abzugeben, binnen einer Frist von fünf Wochen angenommen werden könne. Erfolge eine Annahme, sei eine entsprechende Erb- und Pflichtteilsregelung zu erstellen und der Betrag auszubezahlen. Erfolge keine Annahme, so seien sämtliche Geschwister in ihrer Disposition frei und auch die Brüder Anton S und Josef S nicht gebunden.
2. Mit einem von HS, Mag. GS, Mag. SS und AS unterfertigten, mit 5. September 1994 datierten Schreiben teilten diese Dr. R mit, dieses Angebot innerhalb offener Frist anzunehmen. Als Zeitpunkt für dieses Angebot sei der Zeitpunkt des Liegenschaftsverkaufes festgesetzt. Sämtliche diese Liegenschaft betreffenden Kaufverträge seien bereits mit ihrer Unterzeichnung am 26. Juni 1992 wirksam geworden. Unter Einrechnung einer angemessenen Frist für die Angebotserstellung, der fünfwöchigen Annahmefrist sowie der Erstellung der Pflichtteilsregelung hätte der Betrag von 6 Mio S spätestens am 1. September 1992 eingelangt sein müssen, weshalb für den Zeitraum bis zur tatsächlichen Auszahlung dieses Betrages eine jährliche Verzinsung von 9 % aus dem Titel des Schadenersatzes verlangt werde.
3. Mit einem an HS gerichteten Schreiben vom 28. Oktober 1994 legte Dr. R zum Zinsenbegehren dar, dass Anton S und Josef S auf Grund der Zahlungsbedingungen der finanziierenden Banken der Käufer bis zur rechtskräftigen Grundbuchseintragung über den Kaufpreis nicht hätten verfügen können. Ein früheres Angebot gemäß dem Notariatsakt sei daher rechtlich unmöglich gewesen. Um aber eine einvernehmliche Lösung zu erreichen, böten Anton S und Josef S ab dem Todestag des Johann S die Auszahlung des gesetzlichen Zinssatzes von 4 % an.
4. Mit einem an Dr. R adressierten Schreiben vom 14. November 1994 brachten die durch Dr. Z vertretenen HS, Mag. GS, Mag. SS und AS vor, dass das auf Grundlage des Notariatsaktes vom 16. Februar 1992 beruhende Angebot bereits mit Schreiben vom 5. September 1994 angenommen und - aus den in diesem Schreiben näher angeführten Gründen - zu Recht ein Zinssatz von 9 % ab 1. September 1992 gefordert worden sei. Entgegen den Aufträgen im Notariatsakt sei dieses Angebot viel zu spät gestellt worden und sei kein Grund dafür zu

finden, den Fälligkeitszeitpunkt der Abfindungszahlung auf den Todestag des Johann S zu verlegen.

5. Mit Schreiben des Dr. R an Dr. Z vom 22. November 1994 vertrat dieser den Standpunkt seiner Mandanten, wonach das Angebot auf Abgabe eines Erb- und Pflichtteilsverzichtes erst ab Verfügbarkeit über den Kaufpreis im Juli 1994 zu stellen gewesen sei und daher kein Anspruch auf Zinsen bestehe. Diese böten zur Abgeltung allfälliger Ansprüche aber die Übertragung eines - in diesem Schreiben näher bezeichneten - Grundstückes an.

6. Mit Schreiben vom 3. Jänner 1995 informierte Dr. Z Dr. R über die Ablehnung der Übertragung des angebotenen Grundstückes und verwies abermals auf das Bestehen eines Zinsenanspruches seiner Mandanten ab 1. September 1992.

7. Mit Schreiben des Dr. R an Dr. Z vom 7. Februar 1995 hielt dieser im Auftrag seiner Mandanten fest, dass mangels übereinstimmender Willenserklärungen ein Erb- und Pflichtteilsverzicht gegen Zahlung von 6 Mio S nicht zu Stande gekommen sei.

8. Mit Schreiben vom 16. März 1995 brachte Dr. Z Dr. R seine Ansicht zur Kenntnis, dass an der rechtsgültigen Annahme des Anbores durch seine Mandanten, gegen Zahlung von 6 Mio S ein Erb- und Pflichtteilsverzichtsabkommen abzuschließen, nicht gezweifelt werden könne. Zur schriftlichen Durchführung dieses Abkommens sei es unter anderem deshalb nicht gekommen, da von Seiten des Notariats Dr. H die Auskunft erteilt worden sei, dass von Seite des Dr. R die entsprechenden organisatorischen Maßnahmen gesetzt würden und auch die entsprechenden Verständigungen seiner Mandantschaft durch ihn erfolgen würde. Von diesem rechtsgültigen Vertrag streng zu unterscheiden sei der Anspruch seiner Mandanten auf Verzinsung des ihnen zukommenden Geldbetrages, da dieser Anspruch auf einem schuldhaften Verhalten der Mandantschaft des Dr. R beruhe und daher aus dem Titel des Schadenersatzes abzuhandeln sei.

9. Das Protokoll vom 27. März 1995 hatte die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung nach dem am 29. Oktober 1993 verstorbenen Johann S zum Gegenstand. Dieses Protokoll beinhaltet ein Pflichtteilsergänzungsbereinkommen, worin die erbliche Tochter ME erklärte, sich des ihr zustehenden Erbrechtes zu entschlagen und keine wie immer gearteten Ansprüche, die über das Pflichtteilsergänzungsbekommen hinausgehen, an den Nachlass zu stellen. Die erblichen Söhne Anton S und Josef S verpflichteten sich im Gegenzug dazu, ME je einen Barbetrag von 3 Mio S zuzüglich 4 % Zinsen seit 26. Juni 1992 zu bezahlen. Gleichzeitig boten Anton S und Josef S den erblichen Enkeln Mag. GS, Mag. SS und AS je einen Betrag

von 2 Mio S zuzüglich 4 % Zinsen seit 26. Juni 1992 an, sofern diese das Angebot bis spätestens 30. März 1995 annehmen würden.

10. Das am 29. März 1995 aufgenommene Protokoll betraf die Abgabe einer Erbsentschlagungserklärung und Annahme eines Anbotes seitens der erblichen Enkel unter Hinweis auf das im Protokoll vom 27. März 1995 enthaltene Angebot.

Die steuerliche Vertretung der ME beantwortete einen Vorhalt der Rechtsmittelbehörde mit Schreiben vom 23. Juli 2004 dahin gehend, dass sie von der Pflichtteilsvereinbarung vom 16. Februar 1992 mit Schreiben des Dr. R vom 9. August 1994 Kenntnis erlangt habe. Das Angebot sei mit Schreiben vom 3. September 1994 angenommen worden. Beigefügt wurde das an ME adressierte Schreiben des Dr. R vom 9. August 1994, das gleich lautend ist wie das unter Punkt 1. angeführte Schreiben. Beigefügt ist weiters das Annahmeschreiben der ME, welches am 5. September 1994 mit eingeschriebener Briefsendung Dr. R übermittelt wurde. Neben der Anbotsannahme wies ME darauf hin, dass, wie aus der Pflichtteilsvereinbarung hervor gehe, dieses Angebot mit dem Zeitpunkt des Liegenschaftsverkaufes fällig gewesen wäre, weshalb sie ersuche, ihr die seit 26. Juni 1992 angefallenen Zinsen bekannt zu geben und auszuzahlen.

Sämtliche angeführten Schriftsätze wurden dem Bw. zur Stellungnahme übermittelt. Seine steuerliche Vertretung teilte dazu mit Eingabe vom 1. Oktober 2004 Folgendes mit:

Der gesamte Schriftverkehr belege, dass die beiden Vertragsparteien verschiedener Ansicht gewesen seien. Der ursprüngliche Geschenkgeber, Johann S, sei am 29. Oktober 1993 verstorben. Das schenkungsgegenständliche Grundstück sei am 26. Juni 1992 verkauft worden. Entgegen der Pflichtteilsvereinbarung hätten Anton S und Josef S ihren Geschwistern damals keinen Abfindungsbetrag angeboten. Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens habe sich der vorgelegte Schriftverkehr ergeben, der die Meinungsverschiedenheit der Parteien dokumentiere. Während Dr. Z auf die Verrechnung von Zinsen bestanden und die rechts-gültige Annahme des Angebotes behauptet habe, habe Dr. R eine Zinszahlung abgelehnt und festgehalten, dass mangels übereinstimmender Willenserklärung ein Erb- und Pflichtteils-verzicht gegen Zahlung von 6 Mio S nicht zu Stande gekommen sei. Aus den Dokumenten gehe hervor, dass man von der aus dem Jahr 1992 stammenden Pflichtteilsvereinbarung gewusst habe und dass das darin vorgeschlagene Angebot zwischen den Parteien offenbar nicht wirksam geworden sei. Auf Grund der Pflichtteilsvereinbarung vom 16. Februar 1992 sei es nicht zur Annahme des Angebotes eines Abfindungsbetrages von je 6 Mio S für einen Pflicht-teils- und Erbverzicht gekommen. Welche Absichten die Parteien gehabt hätten, sei für die

Beurteilung des Falles aus grunderwerbsteuerlicher Sicht ohne Bedeutung. Wesentlich sei alleine die Tatsache, dass die Pflichtteilsvereinbarung vom 16. Februar 1992 nicht zu Stande gekommen sei. Aus den beiden Verlassenschaftsprotokollen vom 27. und 29. März 1995 gehe eindeutig hervor, dass neue Pflichtteilsübereinkommen geschlossen worden seien, die mit der ursprünglichen Pflichtteilsvereinbarung aus dem Jahr 1992 grundsätzlich nichts zu tun gehabt hätten. In diesen Protokollen sei eine eigene Pflichtteilsvereinbarung bzw. ein neuerliches Anbot samt korrespondierender Annahme betreffend die Regelung der Pflichtteilsansprüche aufgenommen worden, sodass im Pflichtteilsabfindungsbetrag keine Gegenleistung für den Wert der Liegenschaft erkennbar sei. Im Übrigen sei auf die Berufungsausführungen vom 9. Dezember 1996 zu verweisen. Ergänzend sei auszuführen, dass im Schenkungsvertrag vom 16. Februar 1992 zwischen Johann S und seinen beiden Söhnen die Schenkung einer Liegenschaft ohne jede Bedingung und ohne jegliche Gegenleistung vereinbart worden sei. In Punkt 2. habe der Geschenkgeber erklärt, "dass weitere Lasten bucherlich und außer-bucherlich nicht bestehen." Die schenkungsweise Übertragung des Grundstückes könne daher mangels Gegenleistung keine gemischte Schenkung sein. Warum die am 16. Februar 1992 zum Zwecke der Regelung der Vermögensverhältnisse von Johann S und seinen Kindern aus erster und zweiter Ehe abgeschlossene Pflichtteilsvereinbarung eine Gegenleistung für die Schenkung bewirken solle, sei nicht nachvollziehbar. Der Schenkungswille sei im Schenkungsvertrag klar zum Ausdruck gekommen und die Schenkung der Liegenschaft vollzogen und grundbücherlich erfasst worden. In der Pflichtteilsvereinbarung sei versucht worden, eine Regelung zu finden, wie die Rechte der vier Kinder auf ihre Erb- und Pflichtteile noch zu Lebzeiten des Johann S geregelt werden könnten. Nachdem Johann S seinen Söhnen aus zweiter Ehe gerade zuvor, nämlich sogar am gleichen Tag, ein wertvolles, unbebautes Grundstück geschenkt habe, habe er mit seinen Söhnen vereinbart, dass diese sich im Verkaufsfall verpflichteten, ihren Geschwistern einen Abfindungsbetrag gegen Abgabe eines Erb- und Pflichtteilsverzichtes anzubieten. Aus den Verträgen sei daher abzuleiten, dass Johann S seinen Söhnen aus zweiter Ehe die Liegenschaft ohne Gegenleistung und ohne Bedingung geschenkt habe. Am selben Tag sei übrigens noch ein weiterer Schenkungsvertrag, nämlich zwischen den Eltern, Johann S und Theresia S, und ihrem Sohn, Anton S, geschlossen worden, in welchem die Liegenschaft EZ 69, Grundbuch K, geschenkt worden sei. In der Pflichtteilsvereinbarung sei vom Geschenkgeber nicht etwa eine Bedingung für die Schenkung ausgesprochen oder etwa im Nachhinein noch eine Gegenleistung ausbedungen worden, sondern gemeinsam mit den beiden Söhnen als Vertragspartner eine Regelung vereinbart worden, mit welcher man gehofft habe, die Erbansprüche zwischen den vier Geschwistern

regeln zu können. Bei der Pflichtteilsvereinbarung handle es sich nicht um eine einseitig vom Geschenkgeber ausbedungene Gegenleistung im Zusammenhang mit der Schenkung. In der Vereinbarung sei man vom Status quo ausgegangen, dass nämlich die Söhne die Liegenschaft schenkungsweise übertragen bekommen hätten. Ausgehend von dieser Rechtslage sei die Bedingung für den Verkaufsfall vereinbart worden. Johann S habe seine Söhne nicht zu einer Leistung verpflichtet, schon gar nicht anlässlich der Grundstücksschenkung, sondern die beiden Söhne hätten vereinbart – und zwar freiwillig und unabhängig von irgendeiner Vorschenkung – sich zu verpflichten, ihren Geschwistern im Verkaufsfall ein Anbot zu legen, welches nur für den eventuellen Verkaufsfall gegolten habe; mit dem Schenkungsvorgang habe dies nichts zu tun gehabt. In der Begründung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 11. November 1996 werde behauptet, dass die Erfüllung der in der Pflichtteilsvereinbarung enthaltenen Auflage eine Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG darstelle. Die Begründung lasse aber zum einen offen, warum die Behörde davon ausgegangen sei, dass in der Pflichtteilsvereinbarung eine Auflage für die Schenkung vereinbart worden sei, wo es sich doch um eine von der Schenkung unabhängige Regelung über die Erbansprüche gehandelt habe, die an den Verkaufsfall knüpfe, und zum anderen, warum es sich um eine Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG handle. § 5 GrEStG gliedere sich in vier Absätze, die verschiedene Tatbestände regelten. § 5 Abs. 1 treffe nicht zu. § 5 Abs. 2 Z 1 greife auch nicht, da die Erwerber dem Veräußerer nichts gewährt hätten. Auch die Z 2 des Abs. 2 gehe ins Leere, da auf dem Grundstück keine Belastungen ruhten, die kraft Gesetzes auf den Erwerber übergegangen seien. Auch in den Abs. 3 und 4 finde sich nichts, was auf den gegenständlichen Fall anzuwenden sei, sodass der Hinweis auf § 5 GrEStG die Steuerpflicht nicht zu erklären vermöge.

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).

Nach § 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 beigelegte 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 aber 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 grundwerbsteuerpflichtig 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.

Ist der Erwerber eines Grundstückes eine aufschiebend bedingte Verpflichtung eingegangen, die als Gegenleistung zu betrachten ist, so wird diese Verpflichtung mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung.

Im vorliegenden Berufungsfall schenkte Johann S die Liegenschaft EZ 1270 Grundbuch K mit Schenkungsvertrag vom 16. Februar 1992 seinen beiden Söhnen Anton S und Josef S je zur Hälfte. Mit Notariatsakt ebenfalls vom 16. Februar 1992 schloss er mit den beiden Söhnen eine Pflichtteilsvereinbarung, die in Punkt Zweitens auf die geschenkte Liegenschaft Bezug nahm und in der er seine beiden Söhne verpflichtete, für den Fall des Liegenschaftsverkaufes

den genannten pflichtteilsberechtigten Nachkommen aus dem Verkaufserlös einen Abfindungsbetrag für einen Pflichtteils- und Erbrechtsverzicht anzubieten.

Nach § 8 Abs. 2 GrEStG entsteht bei einem der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung, wenn die Wirksamkeit eines Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung abhängig ist.

Dem Berufungsvorbringen des Bw., er und sein Bruder hätten sich für den Verkaufsfall lediglich verpflichtet, einen Abfindungsbetrag anzubieten, nicht jedoch, einen solchen an die Nachkommen zu bezahlen, ist zu entgegnen, dass nicht das Angebot an sich die Grunderwerbsteuerpflicht auszulösen vermochte, sondern nach § 8 Abs. 2 GrEStG erst der Eintritt der Bedingung, nämlich der Verkauf der Liegenschaft und die darauf folgend das Anbot annehmende Erklärung der pflichtteils- bzw. erberechtigten Personen.

Darüber hinaus normiert, wie oben bereits dargelegt, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht eine generelle Grunderwerbsteuerbefreiung für Grundstücksschenkungen. Solche sind nach dem unmissverständlichen Gesetzeswortlaut nur insoweit von der Grunderwerbsteuer befreit, als der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Wert der Liegenschaft den ebenfalls unter Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften ermittelten Wert der Auflage bzw. Gegenleistung übersteigt.

Strittig ist im vorliegenden Fall insbesondere, ob die Berechtigten das auf Grund der Pflichtteilsvereinbarung gestellte Angebot angenommen haben oder ob ein eigenständig zu betrachtender Erb- bzw. Pflichtteilsverzicht gegen Zahlung des entsprechenden Abfindungsbetrages erst im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens nach dem Tod des Johann S zu Stande gekommen ist.

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, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 26f 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 Liegenschaftsverkaufes anzubieten waren und diese Beträge darüber hinaus im Veräußerungserlös Deckung finden mussten.

Der Verkauf der geschenkten Liegenschaft, der Voraussetzung für ein Anbot im Sinne der Pflichtteilsvereinbarung war, erfolgte am 26. Februar 1992. Ein Anbot im Sinne der Pflichtteilsvereinbarung erfolgte zwar erst am 9. August 1984, aber dennoch unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Pflichtteilsvereinbarung, den Liegenschaftsverkauf und die dort genannte fünfjährige Annahmefrist. Aus dem vorliegenden Schriftverkehr ist der fristgerecht dokumentierte Wille aller Berechtigter erkennbar, einen Erb- bzw. Pflichtteilsverzicht gegen Zahlung eines Abfindungsbetrages in Höhe von 6 Mio S abzugeben. Strittig war lediglich die Höhe der Zinszahlung aus dem Titel des Schadenersatzes wegen des – gerechnet ab dem Zeitpunkt des Liegenschaftsverkaufes – verspäteten Anbotes und der damit verspäteten Auszahlung des Abfindungsbetrages.

Der zweite Absatz des von AS, Mag. SS und Mag. GS unterfertigten Schreibens vom 5. September 1994 lautet:

Innerhalb offener Frist nehmen wir das auf dem Notariatsakt vom 16. Februar 1992 be ruhende Angebot auf Abgabe eines Erb- und Pflichtteilsverzichtes gegen Zahlung eines Abfindungsbetrages in Höhe von 6 Mio S an.

ME bekundete mit einem an Rechtsanwalt Dr. R gerichteten Schreiben vom 3. September 1994 Gleches.

Die Behauptung des Bw., wonach in den beiden Verlassenschaftsprotokollen vom 27. und 29. März 1995 ein neues Pflichtteilsübereinkommen geschlossen worden wäre, welches mit dem ursprünglichen Pflichtteilsübereinkommen aus dem Jahr 1992 nichts zu tun gehabt habe, ist eindeutig dadurch widerlegt, dass nicht nur die Höhe der bezahlten Geldbeträge genau den in der Pflichtteilsvereinbarung vom 16. Februar 1992 festgelegten Beträgen entsprechen, sondern auch 4 % Zinsen seit dem Zeitpunkt des Liegenschaftsverkaufes am 26. Februar 1992 bezahlt wurden. Waren tatsächlich neue Pflichtteilsübereinkommen ohne Bezugnahme auf die Vereinbarung vom 16. Februar 1992 geschlossen worden, wäre eine Zinszahlung ab dem Zeitpunkt des Verkaufes des Grundstückes nicht erklärbar.

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.

Entgegen der Ansicht des Bw. ist es für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes auch nicht ausschlaggebend, ob gegenständlich ein Erbverzicht – wobei hierbei nach § 551 ABGB der Erbe ausdrücklich gegenüber dem Erblasser selbst auf sein Erbrecht verzichten müsste – oder eine Erbsentschlagung vorliegt, da ausschließlich die Fragen zu erörtern waren, ob für die Grundstücksschenkung eine Gegenleistung zu erbringen war und ob die Pflichtteilsverzichtserklärungen auf Grund der Pflichtteilsvereinbarung vom 16. Februar 1992 abgegeben worden sind oder nicht. Die Unterscheidung Erbverzicht und Erbausschlagung hat einzige und alleine Auswirkungen darauf, wie die Abfindung beim Verzichtenden – nämlich ein Erbverzicht nach § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG als Schenkung und eine Entschlagung nach § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG als Erwerb von Todes wegen – zu besteuern ist.

Ob die Abfindungszahlungen noch zu Lebzeiten des Übergebers oder erst im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart worden sind, hat auf die Grunderwerbsteuerpflicht der Gegenleistung keinen Einfluss.

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. Dieses Angebot wurde, wie oben dargestellt, von allen Berechtigten nachweislich innerhalb der fünfwochigen Frist angenommen. Der Rechtsanwalt der pflichtteilsberechtigten Enkel hat mit Schreiben vom 16. März 1995 deren Annahme – unabhängig von der noch zu klarenden Höhe der Zinszahlungen aus dem Titel des Schadenersatzes – ausdrücklich bekräftigt. Dass die schriftliche Fixierung der Pflichtteilsverzichtserklärungen erst im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens nach Johann S erfolgt ist, schadet nicht. Ebenso wenig schadet, dass die Anbotstellung erst rund zwei Jahre nach dem Liegenschaftsverkauf erfolgt ist, da die Pflichtteilsvereinbarung keine Frist vorsieht, innerhalb welcher, vom Zeitpunkt des Verkaufes an gerechnet, ein Anbot zu stellen sei.

Zwar ist dem Bw. insoweit zuzustimmen, als in den Protokollen vom 27. und 29. März 1995 nicht ausdrücklich auf die Pflichtteilsvereinbarung vom 16. Februar 1992 Bezug genommen wurde, doch besteht in Anwendung der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein unübersehbarer Zusammenhang zwischen den in diesen Protokollen erklärten Verzichtserklärungen und der Pflichtteilsvereinbarung in der Form, dass der Bw. und sein Bruder Josef S zusätzlich zu den vereinbarten Abfindungsbeträgen Zinszahlungen ab dem Zeitpunkt des Liegenschaftskaufes zu bezahlen hatten.

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 anzusehen waren.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, 23. November 2004