



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Franz Paul, Rechtsanwalt, 1040 Wien, Margaretenstraße 22, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. Juli 2007 betreffend Festsetzung der Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

X.X. verstarb am 0.7.2003. Mit Testament vom 16.4.1990 hatte er seine Ehefrau als Alleinerbin eingesetzt.

In der Verlassenschaftssache nach X.X. vor dem Bezirksgericht Y. erklärte die Verlassenschaftskuratorin in der Verlassenschaftsabhandlung am 29.6.2005 den, der Berufungswerberin, (Bw.), als minderjähriger, erblicher Tochter zustehenden gesetzlichen Pflichtteil in Anspruch zu nehmen. Das, am gleichen Tag im Verlassenschaftsverfahren zu Protokoll gebrachte, Inventar wurde mit Beschluss des o.a. Bezirksgerichtes vom 11.7.2005 zu Gericht genommen und genehmigt.

Auf der Aktivseite dieses Inventars waren u.a. folgende Liegenschaften angeführt:

119/593stel Anteile der Liegenschaft Einlagezahl xxx Grundbuch 0000, mit den Grundstücken xx und xy je Baufläche (Gebäude), Baufläche (begrünt) mit der Grundstücksadresse zzz, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W B3 samt 2 Terrassen, PKW-Stellpl.5,

Einlagerungsraum B3 untrennbar verbunden ist- im anteiligen dreifachen Einheitswert laut Schreiben des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern per €.66.222, 60 Schätzwert: € 255.500,00 (im gegenständlichen Verfahren fortan Grundstück B genannt)

Laut diesem Inventar betrug der Reinnachlass € 665.002,62

Mit Pflichtteilsübereinkommen vom 20.4.2006 übernahm die Bw. das Grundstück B geldlastenfrei in ihr alleiniges Eigentum. Gleichzeitig räumte sie der Erbin an diesem Grundstück ein Fruchtgenussrecht-laut Sachverständigengutachten- im kapitalisierten Wert von € 126.224,10 ein.

Mit Beschluss des o.a. Bezirksgerichtes vom 22.6.2006 wurde dieses Pflichtteilsabkommen abhandlungs- und pflegschaftsbehördlich genehmigt und der Nachlass des verstorbenen X.X. dessen Erbin, aufgrund deren bedingten Erbantrittserklärung, zur Gänze eingeantwortet.

In der Folge setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 18 .Juli 2007 gegenüber der Bw. für ihren Erwerb die Erbschaftssteuer im Betrage von € 1.338,70 fest.

Als steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstückes B wurden € 28.094,77 in Ansatz gebracht. Dabei handelt es sich um den dreifachen Einheitswert des, zur Abgeltung des Pflichtteilsanspruches, dienenden Grundstücksanteils, welcher durch folgende Proportionalrechnung ermittelt worden ist:

Verkehrswert der gesamten Liegenschaft (€ 255.500,00) : dreifachen Einheitswert der gesamten Liegenschaft (€ 66.222,60)= geltend gemachter Pflichtteil (€ 108.395,24) : X, X= € 28.094,77

Dieser Bescheid ist unberufen in Rechtskraft erwachsen.

Für diesen Erwerb schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der bw. mit gesondertem Bescheid vom 18.7.2007 auch die Grunderwerbsteuer mit € 2.524,48, unter Zugrundelegung des kapitalisierten Wertes des eingeräumten Fruchtgenussrechtes im Betrage von € 126.224,10, als Bemessungsgrundlage, vor.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw, durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter, fristgerecht Berufung. Sie beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides, und führte als Begründung- unter Hinweis auf die Rechtssprechung des VwGH zu den ZIn. 84/16/0155, 86/16/0160- aus, dass es sich bei der Hingabe einer Liegenschaft, zur Abgeltung eines Pflichtteilsanspruches, um einen Erwerb von Todes wegen iSd § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG handeln

würde, welcher von der Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz ausgenommen wäre.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 24.10.2007 als unbegründet abgewiesen und als Begründung dazu im wesentlichen- unter Hinweis auf die Rechtssprechung des VwGH zu den ZIn. 88/16/0116, 94/16/0247- ausgeführt, dass es sich bei der Einräumung des Fruchtgenussrechtes um eine Leistung handeln würde, welche nicht im Zusammenhang mit erbrechtlichen Ansprüchen erbracht worden wäre. Der in der Berufung aufgezeigten Rechtsauffassung des VwGH wäre Rechnung getragen worden, indem die Schenkungssteuer vom dreifachen Einheitswert des Teiles des Grundstückes, dessen Hingabe zur Abgeltung des Pflichtteilsanspruches gedient hatte, berechnet worden ist.

Dagegen brachte die Bw. durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 276 abs.2 BAO ein, und führte dazu- in Replik auf den Inhalt der Berufungsvorentscheidung- aus, dass im vorliegenden Fall, im Gegensatz zu den, den zitierten Erkenntnissen des VwGH zugrunde liegenden Sachverhalten, sie keine auf der zugewendeten Liegenschaft liegenden Schulden übernommen hat, und sich die Erbin laut Pflichtteilsübereinkommen sogar verpflichtet hat, sämtliche mit den übertragenen Liegenschaftsanteilen im Zusammenhang stehenden Belastungen zu übernehmen. (*laut Pflichtteilsübereinkommen verpflichtete sich die Erbin, die auf die Bw. entfallende Erbschaftssteuer zu entrichten, sowie sämtliche mit der Errichtung des Pflichtteilsübereinkommen und der grundbürgerlichen Durchführung zusammenhängende Kosten, Abgaben, Steuern und Gebühren zu übernehmen*) Der Bw. wäre im Pflichtteilsübereinkommen lediglich ein, durch den Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes eingeschränktes, Eigentumsrecht an der Liegenschaft übertragen worden. Wenn „*bloß belastete Liegenschaftsteile*“ übernommen werden, würde kein von der Pflichtteilserfüllung unabhängiges Rechtsgeschäft vorliegen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte zu Unrecht konstruiert, dass die Bw. zunächst unbeschränktes Eigentum erworben hat und dass die Einräumung des in Rede stehenden Fruchtgenussrechtes eine Gegenleistung für die Differenz auf den Pflichtteilsanspruch darstellt. Da der Bw. niemals unbelastetes Liegenschaftseigentum übertragen worden wäre, würde keine Differenz zur Höhe des Pflichtteilsanspruches existieren. Der vorliegende Erwerb wäre daher iSd § 3 Abs.1 Z 2 GrEStG steuerbefreit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die auf den zu beurteilenden Fall wesentlichen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes 1955 (ErbStG), sowie des Grunderwerbsteuergesetzes 1987, (GrEStG), lauten in ihrer verfahrensrelevanten Fassung wie folgt:

Als Erwerb von Todes wegen gilt

1. der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches (§ 2 Abs.1 Z 1 ErbStG)

Die Steuerschuld entsteht

1. bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers, jedoch

b) für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruch mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung (§ 12 Abs.1 Z 1 lit.b ErbStG)

Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines Inländischen Grundstückes begründet. (§ 1 Abs.1 Z 1 GrEStG)

Von der Besteuerung sind ausgenommen

der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBI Nr.141, in der jeweils geltenden Fassung. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt. (§ 3 Abs.2 Z 1 ErbStG, BGBI. I. Nr.59/2001, Außerkrafttretendatum 26.06.2008)

Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. (§ 4 Abs.1 GrEStG)

Gegenleistung ist

1. bei einem Kauf

der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (§ 5 Abs.1 Z 1 GrEStG)

Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist. (§ 8 Abs.1 GrEStG)

Im Hinblick auf die Einwendungen der Bw. im Berufungsverfahren ist festzustellen:

Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte, im Gesetz taxativ angeführte, Personen infolge ihrer besonders nahen Verwandtschaft zum Erblasser erhalten müssen, sofern der Erblasser aus einem gesetzlich anerkannten Grunde nicht eine völlige Enterbung ausdrücklich angeordnet hat. Das Pflichtteilsrecht bedeutet eine Einschränkung der Verfügungsfreiheit des Erblassers.

Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich um einen schuldrechtlichen Anspruch auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld.

Das Recht auf dem Pflichtteil entsteht wie beim Erbteil mit dem Tod des Erblassers als Anwartschaftsrecht, es muss vom Berechtigten ausdrücklich geltend gemacht werden.

Zur Bemessung des Pflichtteils ist in bürgerlich rechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass die Höhe des Pflichtteils nicht nach dem Wert des Nachlasses zur Zeit des Todes des Erblassers, sondern nach dem Wert zur Zeit der wirklichen „Zuteilung“ zu errechnen ist, eine Wertsteigerung (bzw. eine Wertminderung) zwischen Todestag und Zuteilung also zu berücksichtigen ist. (*Dittrich/Tades, ABGB, E 7, zu § 786*)

Zur Bemessung der Erbschaftssteuer kommt es demgegenüber aber nicht auf den Betrag, mit dem die wirkliche Zuteilung erfolgt ist, an, sondern auf den Wert im Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils. (*VwGH 9.9.1993, 92/16/0190; 27.6.1994, 93/16/0129, 0130*)

Die Abgabenbehörde hat die Angemessenheit des geltend gemachten Pflichtteilsanspruches zu prüfen und ist nicht an eine zwischen Erben und Noterben getroffene abweichende Vereinbarung gebunden. (*UFS, 4.7.2006, RV/0618-L/02*)

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B: *VwGH 12.12.1985, 83/16/0178; VwGH 22.10.1992, 88/16/0116; VwGH 25.2.1993, 91/16/0010*) handelt es sich bei der Hingabe von Grundstücken zur Abfindung des Pflichtteilsanspruches um eine Hingabe an Zahlung statt iSd § 1414 ABGB. Rechtsgrund für diese Hingabe ist unmittelbar der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch anzusehen. Das bedeutet, dass in einem so gelagerten Fall der Tatbestand des § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG erfüllt ist.

Aufgrund dieser Gesetzesauslegung ist der Erwerb des Grundstückes als Abfindung des Pflichtteilsberechtigten zufolge § 3 Abs1 Z 2 GrEStG aF von der Grunderwerbsteuer befreit. Erhält der Pflichtteilsberechtigte auf diese Weise wertmäßig mehr, als seinem Anspruch entsprechen würde, dann liegt in dem Mehr gegebenenfalls eine Schenkung (freigiebige Zuwendung). Eine solche wäre unter Bedachtnahme auf § 3 ErbStG zu behandeln. (*Dorazil-Taucher, ErbStG, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 2 Rz 4.17 b)*

Daraus folgt: Erhält der Pflichtteilsberechtigte auf diese Weise wertmäßig mehr, als seinem Anspruch entsprechen würde und erhält das zugrunde liegende Pflichtteilsübereinkommen im Zusammenhang mit der Übertragung des Grundstückes eine Verpflichtung des Pflichtteilsberechtigten zur Erbringung einer vermögenswerten Leistung, so ist diese als Gegenleistung iSd §§ 4 Abs.1 und 5 Abs.1 Z 1 GrEStG zu behandeln.

Zur Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs.1 Z 1 GrEStG gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. (VwGH 27.5.1999, [98/16/0349](#); VwGH 15.3.2001, [2001/16/0018](#); VwGH 23.2.2006, [2005/16/0276](#))

iSd § 5 Abs.1 Z 1 GrEStG sind letztlich die dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen der Gegenleistung zuzurechnen. Als solche Nutzungen, welche die Gegenleistung erhöhen oder die Gegenleistung alleine ausmachen, kommen insbesondere Fruchtgenussrechte in Betracht. (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0476](#))

Nach § 8 Abs.1 GrEStG entsteht für die Grunderwerbsteuer die Steuerschuld sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. (VwGH 15.12.1988, [88/16/0171](#); VwGH 25.10.1990, [89/16/0029](#))

Ein Erwerbsvorgang ist aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (z.B. durch Unterfertigung der Vertragsurkunde) gehörig kundgetan haben. (VwGH 26.1.1989, [88/16/0062](#), 0063)

Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen, ist die Hingabe eines Grundstückes zur Abfindung eines Pflichtteilsanspruches (auch) ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerb, wenn das Grundstück wertmäßig den Pflichtteilsanspruch übersteigt und im Zusammenhang mit der Übertragung des Grundstückes eine vermögenswerte Leistung des Pflichtteilsberechtigten vereinbart wurde; wobei es unerheblich ist, ob es sich dabei um die Übernahme einer pfandrechtlich gesicherten Schuld , um die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes oder um eine andere vermögenswerte Leistung handelt, da in einem solchen Fall jedwede vermögenswerte Leistung einer Aufzahlung für den Erwerb der Liegenschaft gleich zu setzen ist

Zur Ermittlung des Pflichtteils ist der Nachlass gemäß den §§ 784,786 zu schätzen. Die Schätzung besteht in einer Aufzeichnung und Bewertung aller Aktiven und Passiven des Nachlasses. Sie ist auf den Todestag des Erblassers abzustellen. Somit ist vom „reinen Nachlass“ auszugehen. (§ 105 AußStrG). Das ist der um die Passiven verminderte

Rohnachlass. (*vgl. Dorazil-Taucher, ErbStG, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 2 Rz 4.23 erster und zweiter Satz*)

Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind in erbschaftssteuerrechtlicher Hinsicht im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu beurteilen (*VwGH 27.1.1999, 98/16/0361, 0362*)

Für die Wertermittlung des Pflichtteilsanspruches ist der Zeitpunkt seiner Geltendmachung maßgeblich. (§ 12 Abs.1 Z 1 lit.b)

Der Bw. stand als erblicher Tochter, welche laut Aktenlage ihren Pflichtteilsanspruch in der Verlassenschaftsverhandlung am 29.6.2005 geltend gemacht hat, 1/6 des Reinnachlasses von € 665.002,62 zu. Ihr Pflichtteilsanspruch betrug, nach Abzug der Erbgangsschulden von € 14.631,23 (§ 20 Abs.4 ErbStG) vom Reinnachlass, 1/6 von € 650.371,39. Der Bw. stand daher ein Pflichtteilsanspruch idHv. € 108.395,24 zu. Dieser Wert wurde auch im mittlerweile rechtskräftigen Erbschaftssteuerbescheid- wie vorstehend aufgezeigt- der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes zugrunde gelegt.

Zu dem, für die Bemessung der Erbschaftssteuer, iSd § 12 Abs. Z 1lit.b ErbSt, maßgeblichen Stichtag (Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches am 29.6.2005) stand ein angemessener Pflichtteilsanspruch idHv € 108.395,24 einem nachlassgegenständlichen Grundstück B im geschätzten gemeinen Wert von € 255.500,00 gegenüber.

Dieses Grundstück B. wurde der Bw. mit Pflichtteilsübereinkommen vom 20.4.2006 übertragen und gleichzeitig wurde die Bw. in diesem Übereinkommen verpflichtet, der Erbin ein Fruchtgenussrecht an diesem Grundstück einzuräumen.

Da zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches das hingegebene Grundstück B wertmäßig den Pflichtteilsanspruch überstiegen hat und im Pflichtteilsübereinkommen für den Erhalt des Grundstückes eine vermögenswerte Leistung der Pflichtteilsberechtigten vereinbart worden ist, kann- aus steuerrechtlicher Sicht- die Übertragung dieses Grundstückes nicht nur als Abfindung des angemessenen, geltend gemachten Pflichtteilsanspruch, und somit als, gemäß § 3 Abs.2 Z 1 GrEStG, von der Grunderwerbsteuer befreiter Erwerb angesehen werden.

Vielmehr entstand für diesen Erwerb sowohl zum Stichtag gemäß § 12 Abs.1 Z 1 lit.b die Erbschaftssteuerschuld im Ausmaß des dreifachen Einheitswertes des zur Abgeltung des angemessenen Pflichtteilsanspruches dienenden Grundstücksanteils, als auch, mit Unterzeichnung des Pflichtteilsübereinkommens (§ 8 Abs.1 GrEStG) die

Grunderwerbsteuerschuld im Ausmaß der für den Erhalt der Liegenschaft von der Bw. übernommenen Gegenleistung.

Dass die Erbin sich, lt. Pflichtteilsübereinkommen, verpflichtet hat, die auf die Bw. entfallende Erbschaftssteuer zu entrichten sowie sämtliche mit der Errichtung des Pflichtteilsübereinkommen und der grundbürgerlichen Durchführung zusammenhängende Kosten, Abgaben, Steuern und Gebühren zu übernehmen, vermag nichts daran zu ändern, dass- aus den aufgezeigten Gründen- die Einräumung des Fruchtgenussrechtes als grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung anzusehen ist.

Die mit dem bekämpften Bescheid vorgenommene Festsetzung der Grunderwerbsteuer, unter Zugrundelegung des kapitalisierten Wertes des eingeräumten Fruchtgenussrechtes, im Betrage von € 126.224.10, erfolgte somit zu Recht.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher der Berufung der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. April 2011