



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MK, A, vertreten durch Wirtschaftstreuhand-GmbH Friedl, Steuerberater, 4710 Grieskirchen, Stadtplatz 32, vom 10. August 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 21. Juli 1999 betreffend Erbschaftssteuer und Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Erbschaftssteuer und Grunderwerbsteuer werden wie folgt abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Erbschaftssteuer- und Grunderwerbsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
geltend gemachter Pflichtteil	872.000,-- S	Erbschaftssteuer	43.610,-- S das entspricht 3.169,26 €
Gegenleistung	1.431.080 S	Grunderwerbsteuer	28.621,-- S das entspricht 2.079,97 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Abgaben sind der Begründung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Im Verlassenschaftsverfahren nach dem am 1. Februar 1999 verstorbenen JK hat die erbl. Witwe, FK, am 29. März 1999 aufgrund eines Erbvertrages samt wechselseitiger Testamente die unbedingte Erbserklärung abgegeben und das eidesstättige Vermögensbekenntnis wie folgt erstattet:

Aktiven	div. Personenkraftwagen	850.000,-- S
	div. Sparguthaben	44.272,87 S
	Liegenschaften (zum Einheitswert)	1.313.500,-- S 2.207.772,87 S
Passiven	Bankverbindlichkeiten	1.970.042,26 S
	Begräbniskosten	78.489,-- S 2.048.531,26 S
Reinnachlass		159.241,61 S

Gleichzeitig hat die Witwe einvernehmlich mit den pflichtteilsberechtigten Söhnen, MK und TK, ein Pflichtteilsübereinkommen dahingehend geschlossen, dass die Söhne zur Abgeltung ihrer Pflichtteilsansprüche Teile der Liegenschaften in ihr Alleineigentum übernommen haben. Darüber hinaus haben die beiden Söhne jeweils Bankverbindlichkeiten zur weiteren Zahlung und Verzinsung übernommen.

Unter *Punkt 5 des Pflichtteilsübereinkommens* erklären die Parteien:

Mit diesem Übereinkommen sind sämtliche wechselseitigen Ansprüche aus der Verlassenschaft, insbesondere aus dem Titel des Pflichtteilsrechtes oder einem ähnlichen Titel, erledigt. Es sind somit keine Ausgleichzahlungen zu leisten und werden keine sonstigen wechselseitigen Forderungen gestellt.

Alle Parteien erklären, dass durch die von ihnen hiermit getroffene Vereinbarung eine nach ihren Vorstellungen den Erbquoten wertmäßig entsprechende Regelung getroffen wurde. Die Parteien erklären hiermit ausdrücklich, dass ihnen die Werte der einzelnen Erwerbsvorgänge bekannt sind und sie mit den bedungenen Gegenleistungen einverstanden sind, Leistung sowie Gegenleistung ihrem Willen entsprechen und daher die Anfechtungsbestimmungen wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes gemäß der §§ 934, 935 ABGB nicht anzuwenden sind.

Der erbl. Sohn MK und nunmehriger Berufungswerber (=Bw) hat aus diesem Rechtsvorgang Grundstücke mit einem Einheitswert (EW) von insgesamt 513.000,-- S (Mietwohngrundstück EZ 340, und unbebautes Grundstück EZ 341, beide GB E, BG G) erhalten und

Verbindlichkeiten gegenüber der Oberbank AG, Wels, in Höhe von insgesamt 528.880,-- S übernommen.

Hiefür hat das Finanzamt (FA) mit Bescheid vom 21. Juli 1999 Erbschaftssteuer (ErbSt) ausgehend vom Verkehrswert der Grundstücke (in geschätzter Höhe, =5-facher EW), abzüglich der übernommenen Passiven und Freibeträge, zuzüglich Erbschaftssteueräquivalent in Höhe von 170.749,-- S vorgeschrieben und gleichzeitig Grunderwerbsteuer (GrESt) von der Gegenleistung (=Darlehensübernahme) in Höhe von 10.578,-- S festgesetzt.

Gegen diese Bescheide hat MK mit der Begründung berufen, laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) liege ein Erwerb von Todes wegen im Sinne des § 2 Abs. 2 Z1 ErbStG vor, sodass keine Grunderwerbsteuer anfalle und bei der Berechnung der Erbschaftssteuer nicht vom Verkehrswert, sondern vom Einheitswert der Grundstücke auszugehen sei.

Auf das Ersuchen des Finanzamtes, die Höhe des Pflichtteilsanspruches und den Verkehrswert der übernommenen Liegenschaften bekannt zu geben, hat der Bw erklärt, dass eine dem Wertempfinden entsprechende und dem erbl. Willen gemäße Verteilung der Nachlasswerte durchgeführt worden sei und auf Grund des Einvernehmens der Parteien daher die Verkehrswerte im Verlassenschaftsverfahren nicht ermittelt worden seien.

Daraufhin hat das Finanzamt am 4. Oktober 1999 ein weiteres Ergänzungsersuchen mit folgendem Inhalt gestellt:

Weil der Wert der übernommenen Liegenschaften den Pflichtteil offenbar weit übersteigt, haben sie Verbindlichkeiten in beträchtlicher Höhe übernommen. Diese stellen eine Gegenleistung für die die Pflichtteilsansprüche übersteigenden Werte der Liegenschaften dar. Um den auf Pflichtteilsansprüche entfallenden Teil der Einheitswerte ermitteln zu können, (dass die Berechnung der Erbschaftssteuer vom Verkehrswert falsch ist, wird nicht bestritten) ist die Höhe der Verkehrswerte der Liegenschaften erforderlich. Wenn sie diesen Verkehrswert nicht auch ohne Sachverständigungsgutachten selbst schätzen können, muss die Abgabenbehörde weiterhin vom 5-fachen EW ausgehen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bw am 20. Jänner 2000 mitgeteilt, dass keine Einwände dagegen bestehen, dass für die Aufteilung der Bemessungsgrundlagen von der vorgeschlagenen Schätzung ohne Gutachten ausgegangen wird.

Am 25. Februar 2000 hat das FA die Berufung als unbegründet abgewiesen, weil es sich nach der Rechtsprechung des VwGH bei der Hingabe von Grundstücken zur Abfindung von Pflichtteilsansprüchen um eine Hingabe an Zahlungs- Statt handle, deren Rechtsgrund der geltend gemachte Pflichtteil sei. Daher sei der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z1 ErbStG erfüllt. Insoweit allerdings der Verkehrswert der Liegenschaft die Höhe des Pflichtteiles übersteige und der

Mehrwert im Wege der Übernahme von Schulden ausgeglichen werde (=Gegenleistung), liege ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerb unter Lebenden vor.

In seinem Vorlageantrag vom 27. März 2000 hat der Bw neuerlich beantragt, die Abgabe - unter Wegfall der Grunderwerbsteuer - vom Einheitswert zu berechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Erbschaftssteuer

Gemäß § 2 Abs. 1 Zif. 1 Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Nach § 12 Abs. 1 Zif. 1 lit. b ErbStG entsteht die Steuerschuld für einen solchen Erwerb mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung und ist dieser Zeitpunkt für die Wertermittlung maßgebend (§ 18 ErbStG).

Als Erwerb gilt der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber (§ 20 Abs. 1 ErbStG).

Zivilrechtlich hat der Pflichtteilsberechtigte nur einen obligatorischen Anspruch gegen den Erben auf Abgeltung seines Anspruches in Geld, jedoch keinen Anspruch auf einen verhältnismäßigen Anteil an den einzelnen zur Verlassenschaft gehörigen Gegenständen. Der Pflichtteil ist demnach bloß ein Forderungsrecht auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld.

Nach ständiger Judikatur des VwGH ist überdies dem Erbschaftssteuerrecht ein Grundsatz fremd, nach dem der Erwerb eines Vermögensgegenstandes ein erbrechtlicher bleibt, wenn er auf ein zwischen den am Erbfall Beteiligten abgeschlossenes Übereinkommen zurückzuführen ist.

In diesem Sinn hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 27. Jänner 1999 (verstärkter Senat), Zl. 98/16/0365, abweichend von der vom Bw zitierten Spruchpraxis, (wieder) die folgende Rechtsansicht vertreten:

Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich um einen Anspruch auf Auszahlung eines entsprechenden Wertes in Geld. Daraus folgt, dass Gegenstand des Erwerbes eine Geldforderung, nicht aber ein bestimmtes Nachlassvermögen ist. Auf die Bestimmung des Erwerbsgegenstandes und dessen Bewertung ist es ohne Einfluss, durch welche Leistung der durch die Geltendmachung entstandene Pflichtteilsanspruch erfüllt worden ist.

Weiters führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

Trifft der Pflichtteilsberechtigte mit dem Erben betreffend die Abgeltung seines Anspruches eine Zahlungsvereinbarung, so wird dadurch der ursprüngliche Inhalt des durch den Pflichtteilsanspruch begründeten Schuldverhältnisses nicht berührt. Nach der Entstehung des Steu-

eranspruches zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten getroffene Erfüllungsabreden vermögen den einmal entstandenen Steueranspruch nicht aufzuheben oder zu modifizieren. Diesbezüglich kann die Auslegung des Befreiungstatbestandes gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrESTG für die Beurteilung des Gegenstandes des der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerbsvorganges nicht herangezogen werden.

Damit folgt der VwGH der neuesten Rechtsauffassung des BFH (Urteil vom 7. Oktober 1998, II R 52/96), auf welche sich das Höchstgericht in seiner Entscheidung ausdrücklich bezogen hat und wonach der Geldanspruch des Pflichtteilsberechtigten Erwerbsgegenstand bleibt, unabhängig davon, wie und durch welche Leistung der Anspruch zum Erlöschen gebracht wird.

Nicht zuletzt sprechen auch die vom VfGH erst jüngst geäußerten Bedenken gegen eine unterschiedliche Belastung der verschiedenen Vermögensarten (Grundbesitz bzw. sonstige Erwerbsgegenstände) im Zusammenhang mit der Erbschaftssteuer für die strenge Auslegung der maßgeblichen Bestimmungen. Das Höchstgericht hat ausgesprochen, dass es mit dem Bereicherungsprinzip der Erbschaftssteuer nicht vereinbar sei, wenn die Höhe der Steuerbelastung nicht davon abhängt, was dem einzelnen Erwerber gemessen an Verkehrswerten zukommt, sondern davon, welcher Art sein Erwerb ist.

Im Sinne dieser Ausführungen unterliegt daher im gegenständlichen Fall nicht der Wert der übernommenen Grundstücke, sondern der Nominalwert der Pflichtteilsforderung der Erbschaftssteuer.

Allerdings ist aus der Formulierung des Gesetzes zu schließen, dass ausschließlich der geltend gemachte Pflichtteils *anspruch* in seinem gesetzlich festgelegten Umfang als Erwerb von Todes wegen gelten kann. Die Abgabenbehörde hat die Angemessenheit des geltend gemachten Pflichtteilsanspruches zu prüfen und ist nicht an eine zwischen dem Erben und den Noterben allenfalls abweichend vereinbarte und geltend gemachte Höhe der Pflichtteilsforderung gebunden, insbesondere dann nicht, wenn die vereinbarte Pflichtteilsforderung nicht mehr im gesetzmäßig zustehenden Quotenwert Deckung findet.

Der dem Bw nach zivilrechtlichen Grundsätzen zustehende Pflichtteil beträgt ein Sechstel des Reinnachlasses und hat der Bw diesen seinen Pflichtteil im Zuge der Abhandlung auch zur Gänze geltend gemacht. Bei der Pflichtteilsberechnung ist der Nachlass gemäß § 784 ABGB zu schätzen, was bedeutet, dass der wahre Wert aller zur Verlassenschaft gehörigen Sachen und Rechte anzusetzen ist. Zu diesem Zweck können die im eidesstättigen Vermögensbekenntnis angegebenen Werte im Wesentlichen zugrunde gelegt werden, allerdings sind die Grundstücke auf den Verkehrswert (VK) aufzuwerten. In seinem Schreiben vom 20. Jänner 2000 hat

sich der Bw mit der Schätzung des VK im Ausmaß des 5-fachen Einheitswertes einverstanden erklärt.

Die entscheidende Behörde errechnet daher den Pflichtteilsanspruch wie folgt (das Ergebnis wurde dem Bw vorgehalten, welcher keine Einwände erhoben hat):

Reinnachlass lt. Vermögensbekenntnis (auf Basis EW)	159.242,-- S
-----------------------------------------------------	--------------

Aufwertung Grundstücke auf VK	+ 5.254.000,-- S
-------------------------------	------------------

Reinnachlass zu VK	5.413.242,-- S
--------------------	----------------

Davon Pflichtteil ein Sechstel	902.200,-- S
--------------------------------	--------------

Aus dem Titel des geltend gemachten Pflichtteilsanspruches ist daher gemäß § 2 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG die Pflichtteilsforderung in Höhe von 902.200,-- S als Erwerb von Todes wegen der Besteuerung zu unterziehen.

Davon ist der Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 Z1 ErbStG in Höhe von 30.000,-- S abzuziehen, sodass sich eine Bemessungsgrundlage von 872.200,-- S ergibt. Die Erbschaftssteuer beträgt sodann (Steuerklasse I, 5 %) 43.610,-- S, das entspricht 3.169,26 €.

Grunderwerbsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Z1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ua. Rechtsvorgänge, die den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründen.

Allerdings ist nach § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG ein Grundstückserwerb von Todes wegen von der Besteuerung ausgenommen.

Dem Bw ist darin Recht zu geben, dass aufgrund der höchstgerichtlichen Judikatur (ab 1985) für den Fall einer Hingabe von Grundstücken zur Abfindung des geltend gemachten Pflichtteilsanspruches - aus der Sicht des Grunderwerbsteuerrechtes - ein Erwerb von Todes wegen angenommen wurde, der gemäß § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen war.

Allerdings hat der VwGH zwischenzeitlich, wie bereits oben ausgeführt, seine Rechtsprechung zum Erwerbsgegenstand in erbschaftssteuerrechtlicher Hinsicht wieder verschärft. Ist aber in erbschaftssteuerlicher Hinsicht nicht der Erwerb der Grundstücke als Erwerb von Todes wegen anzusehen, sondern lediglich der Pflichtteil als Geldforderung, kann zwangsläufig auch die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG nicht zur Anwendung kommen, weil darin ausdrücklich auf einen Grundstückserwerb von Todes wegen abgestellt ist.

Aus diesem Grund hat auch der BFH (nach seiner oben zitierten Entscheidung zum Erbschaftssteuerrecht aus dem Jahr 1998) im Hinblick auf die sich sonst ergebende Diskrepanz

zwischen ErbStG und GrEStG in der Frage des Erwerbsgegenstandes die Rechtsprechung zur GrESt konsequenterweise angepasst, sodass ein Grundstückserwerb zur Erfüllung eines auf Geld gerichteten Pflichtteiles nun wieder nicht mehr von der GrESt befreit ist (BFH vom 10. Juli 2002, II R 11/01).

Der VwGH ist in dieser Frage in der Vergangenheit dem BFH gefolgt.

Überdies sprechen die Werteverhältnisse im gegenständlichen Fall gegen einen Erwerb der Grundstücke "zur Abgeltung des Pflichtteiles". Der Bw hat nämlich Grundstücke erhalten, die wertmäßig seinen Pflichtteilsanspruch bei weitem übersteigen (Pflichtteil 902.200,-- S, geschätzter Wert der erhaltenen Liegenschaften rd. 2,5 Mio. S). Rechtsgrund für die Aufteilung der Nachlassaktiven und -passiven zwischen Erbin und Bw, wie sie konkret erfolgt ist, war somit nicht primär der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch des Bw. Vielmehr sollte offenkundig, zwar aus dem Anlass des Erbfalles jedoch aus sonstigen Gründen, eine Vermögensaufteilung zwischen der Mutter und den beiden Söhnen in der Weise erfolgen, dass jedem von ihnen eines der drei Mietwohngrundstücke aus dem Nachlass zukommen sollte.

Wirtschaftlich betrachtet ist daher jedenfalls von zwei Rechtsvorgängen auszugehen: einerseits hat der Bw ex lege einen Pflichtteilsanspruch erworben, andererseits hat der Bw von der Mutter Liegenschaften in bedeutend größerem Umfang in Erfüllung seiner Forderung und gegen Übernahme von Schulden erhalten. Bedenken im Sinne einer Doppelbesteuerung eines einzigen Rechtsvorganges stehen daher einer GrESt-Pflicht nicht entgegen.

Nicht zuletzt sprechen die beteiligten Parteien in Punkt 5 des Pflichtteilsübereinkommens selbst von "Leistung und bedungener Gegenleistung", was in strenger wörtlicher Auslegung auf eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung zwischen Mutter und Sohn hindeutet.

Im gegenständlichen Fall ist daher von einem steuerpflichtigen Erwerb der Nachlassgrundstücke durch den Bw auf Grund eines zwischen dem Pflichtteilsberechtigten und der Erbin geschlossenen Rechtsgeschäftes unter Lebenden im Sinne des § 1 Abs. 1 Z1 GrEStG auszugehen.

Die Steuer berechnet sich gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung.

Wird ein Grundstück in Erfüllung einer Geldforderung hingegeben, so bildet der Betrag der Forderung (hier: Pflichtteilsanspruch) die Gegenleistung.

Gegenleistung ist aber außerdem jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb der Grundstücke vom Erwerber versprochen wird. In diesem Sinn stellen die vom Bw übernommenen Schulden eine zusätzliche Gegenleistung nach § 4 Abs. 1 GrEStG dar.

Die Bemessungsgrundlage für die GrESt errechnet sich daher aus dem Pflichtteilsanspruch in Höhe von 902.200,-- zuzüglich der übernommenen Schulden in Höhe von 528.880,-- S.

In Summe ergibt sich daher ein Betrag von 1.431.080,-- S, davon 2 % GrESt: 28.621,-- S, das entspricht 2.079,97 €.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 4. Juli 2006