

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SHMP Schwartz Huber-Medek Partner Rechtsanwälte GmbH, Hohenstaufengasse 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 30. September 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. August 2016 betreffend Festsetzung von Erbschaftssteuer für den Erwerb von Todes wegen nach ***Erblasserin***, verstorben am ***Todestag***, Erfassungsnummer ***1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes ***Ort3*** vom ***Datum1*** wurde der gesamte Nachlass der am ***Todestag*** verstorbenen ***Erblasserin*** dem (mit der Erblasserin in keinem verwandtschaftlichen Naheverhältnis stehenden) Beschwerdeführer eingewantwortet. In der Folge wurde vom Finanzamt auf der Grundlage des der Verlassenschaftsabhandlung zugrundeliegenden Inventars die Erbschaftssteuer für den Erwerb von Todes wegen nach ***Erblasserin*** festgesetzt mit € -53,34.

Im Jahr 2005 wurde beim Beschwerdeführer wegen des Verdachtes der bewirkten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 1 FinStrG mit einer Außenprüfung betreffend Erbschafts- und Schenkungssteuer für den Zeitraum 1991 – 2001 begonnen. Im Zuge der Außenprüfung wurde insbesondere festgestellt, dass der Beschwerdeführer zusätzliche, in dem der Verlassenschaftsabhandlung zugrundeliegenden Inventar nicht erfasste Gegenstände

(Gemälde, Antiquitäten, Schmuck, Skulpturen etc) im Wert von insgesamt € 325.210,00, welche aus der Verlassenschaft nach Frau ***Erblasserin*** stammten, von Todes wegen erworben habe. Diese seien vom Beschwerdeführer kurz nach dem Ableben von Frau ***Erblasserin*** entfernt und in sein Sommerhaus in ***Ort1*** und in seine Wohnung in ***Ort2*** verbracht worden. Der Erwerb dieser zusätzlichen Gegenstände sei erst durch Anzeigen von Zeugen bzw im Prüfungsverfahren zum Teil durch den Abgabepflichtigen selbst angegeben/erklärt worden. Zudem seien noch zu Lebzeiten von Frau ***Erblasserin*** unentgeltlich Gegenstände im Gesamtwert von € 7.200,00 als Vorschenkungen gemäß § 11 ErbStG 1955 an den Beschwerdeführer übertragen worden. Auch diese Erwerbe seien erst durch Anzeigen von Zeugen bzw im Prüfungsverfahren zum Teil durch den Abgabepflichtigen selbst angegeben/erklärt worden. Gem § 20 Abs 4 Z 4 ErbStG 1955 in Abzug zu bringen seien mit der Verlassenschaftsabhandlung in Zusammenhang stehende Kosten des Erbenmachthabers iHv € 19.573,13 sowie Kosten des Erbenmachthabers iHv € 2.942,92 betreffend Beratung und Vertretung des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der Geltendmachung eines Herausgabeanspruches gegenüber Frau ***Haushälterin***, die bis zum Tod der Erblasserin in deren Haushalt tätig gewesen sei, betreffend ein Gemälde, das von der Erblasserin noch zu Lebzeiten schenkungsweise an Frau ***Haushälterin*** übertragen worden sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 24.11.2010 unter Verweis auf das Ergebnis der erfolgten Außenprüfung einen Wiederaufnahmebescheid und einen neuen Sachbescheid, mit dem die Erbschaftssteuer für den erfolgten Erwerb von Todes wegen nach ***Erblasserin*** gegenüber dem Beschwerdeführer mit € 135.622,48 neu festgesetzt wurde.

Mit Antrag vom 4.4.2011 beantragte der Beschwerdeführer, das Erbschaftssteuerverfahren wiederaufzunehmen und die Erbschaftssteuer für die erworbenen Gemälde, für die vom Finanzamt ein Wert von € 233.760,00 angesetzt worden war, mit 0,00 festzusetzen, da die Gemälde nicht veräußerbar und daher wertlos seien. Begründend wurde dazu ausgeführt, der Beschwerdeführer habe von zwei Auktionshäusern (***Auktionshaus1*** [im Folgenden nur „***Auktionshaus1***“] und ***Auktionshaus2***) die Mitteilung erhalten, dass die Gemälde nicht zur Versteigerung angenommen werden könnten, weil diese unter dem Verdacht stünden, NS-Raubgut zu sein.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 8.9.2011 wurde der Antrag des Beschwerdeführers auf Wiederaufnahme des Verfahrens abgewiesen, weil die Ablehnung der Versteigerung durch die Auktionshäuser an sich eine neu entstandene, jedoch keine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs 1 BAO darstelle. Zudem werde von den Auktionshäusern weder festgestellt noch behauptet, dass die Bilder tatsächlich als NS-Raubgut zu qualifizieren sind und sei nicht ausgeschlossen, die betreffenden Gemälde anderweitig zu verwerten. Ein

Wirtschaftsgut sei nicht deshalb wertlos, weil es zu einem bestimmten Zeitpunkt keinen Käufer findet oder nicht zu dem vom Veräußerer geforderten Preis absetzbar ist.

Mit Schreiben vom 11.10.2011 erhob der Beschwerdeführer gegen den vorgenannten Abweisungsbescheid das Rechtsmittel der Berufung. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass den Beschwerdeführer bei einer Veräußerung der Bilder Aufklärungspflichten hinsichtlich der Herkunft der Bilder und damit verbundener (möglicher) rechtlicher Risiken treffen würden. Komme er diesen Verpflichtungen nicht nach, setze er sich nicht nur dem erheblichen Risiko von Schadenersatzforderungen des Käufers aus, sondern würden ihm dadurch auch strafrechtliche Konsequenzen drohen, insbesondere wegen Betrugs nach den §§ 146 ff StGB. Komme er seinen Aufklärungspflichten nach, werde er hingegen keinen Käufer finden oder nur einen Käufer, der den Kaufvertrag unter Berücksichtigung eines erheblichen Risikoabschlages vom Wert der Gemälde abschließen würde. Eine Veräußerung sei dem Beschwerdeführer daher de facto nicht möglich. Dieser Umstand habe sich erst nach Rechtskraft des Erbschaftssteuerbescheides vom 24.11.2010 herausgestellt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 2.5.2012 ersuchte das Finanzamt um Ergänzung des Berufungsvorbringens und beantwortete der Beschwerdeführer die gestellten Fragen mit ergänzender Stellungnahme vom 8.11.2012. Ein weiteres Ergänzungsersuchen erging am 15.3.2013, welches am 31.7.2013 beantwortet wurde. Am 20.9.2013 langte ein weiteres ergänzendes Vorbringen beim Finanzamt ein, welches am 23.9.2013 nochmalig ergänzt wurde.

In den oben angeführten Ergänzungen wurden vom Beschwerdeführer im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

- Eine Schätzung der Gemälde unter Berücksichtigung des Verdachtes auf NS-Raubgut durch einen Sachverständigen (Privatgutachter) sei im Ergebnis nicht möglich, da sich für derartige Fälle in Ermangelung von bekannten Vergleichspreisen kein Marktpreis bilden lasse. Hinzukomme, dass jedes einzelne Bild einer langwierigen und kostenintensiven Provenienz-Forschung unterzogen werden müsste, deren Erfolg höchst unsicher sei (Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 8.11.2012).
- Bei drei der wertvollsten Gemälde der Sammlung sei von der Provenienzstelle des ***Auktionshaus1*** ein konkreter NS-Raubgutverdacht festgestellt worden; konkret für:
 - ***Künstler1*** (**Sujet2***, signiert und datiert, Öl/Holz, Verkehrswert ca € 20.000,-)
 - ***Künstler1*** (**Sujet3***, signiert und datiert, Öl/Holz, Verkehrswert ca € 25.000,-);
 - ***Künstler2*** (**Sujet1***, signiert, Öl/Leinwand, Verkehrswert ca € 45.000,-).
 Bei diesen sei der Verkehrswert um zumindest 50 % bis 60 % zu reduzieren. Bei den übrigen Gegenständen der Sammlung, bei denen nur ein nicht mit Sicherheit

verifizierbarer NS-Raubgutverdacht bestehe, sei eine Detailprüfung insbesondere auch in Relation zum relativ geringen Wert der einzelnen Gegenstände zu aufwändig und damit unwirtschaftlich. Bei diesen sei von einem Abschlag von zumindest 35% bis 40% gegenüber den bisher im Zuge des Erbschaftssteuerverfahrens angenommenen Verkehrswerten auszugehen (Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 8.11.2012).

- Im Zuge der ergänzenden Vorlage vom 31.7.2013 wurde vom Beschwerdeführer ua auch der Schriftverkehr mit der ***Auktionshaus2*** vorgelegt. Darin ersuchte der Beschwerdeführer anhand einer Liste der geerbten Gegenstände und deren Bewertung im Erbschaftssteuerverfahren um Neubewertung aufgrund des hervorgekommen Umstandes des NS-Raubgutverdachtes. Der Geschäftsführer der ***Auktionshaus2*** teilte daraufhin mit Schreiben vom 11.10.2012 mit, dass eine derartige Schätzung einen sehr großen Arbeitsaufwand bedinge und zwischen € 10.000,00 und € 20.000,00 kosten würde. Er würde dem Beschwerdeführer dazu raten, die gesamte Sammlung im Auktionshaus ***Auktionshaus2*** zu versteigern. Bei den drei Gegenständen, die eindeutig Raubgut sind, würde das Auktionshaus im Vorfeld Kontakt zu den Erben aufnehmen, mit Ihnen eine Einigung suchen und das Ziel anstreben, den Erben einen Anteil an dem Auktionserlös (etwa ein Drittel), zu übergeben. Somit würden 66 % „ganz rechtmäßig“ an den Beschwerdeführer gehen und 33 % an die Erben. Der Kostenrahmen für diese Verhandlungen würde sich auf ca € 10.000,- belaufen. Bei allen anderen Objekten in der Sammlung sei in keiner Weise nachweisbar, dass es sich um Raubgut handelt; diese könnten daher „ohne weiteres“ in einer Auktion angeboten werden. Der Beschwerdeführer nahm zu dem Schreiben des Geschäftsführers der ***Auktionshaus2*** vom 11.10.2012 im Wesentlichen wie folgt Stellung (Begleitschreiben zur ergänzenden Vorlage vom 31.7.2013): Der Beschwerdeführer habe sowohl von einer Beauftragung eines Gutachtens als auch von der von der ***Auktionshaus2*** angebotenen Vorgangsweise einer Kontaktaufnahme mit den Erben Abstand genommen, um weitere für ihn unwirtschaftliche Kosten zu vermeiden. Überdies würde es der Beschwerdeführer vermeiden wollen, sich möglichen Herausgabeansprüchen vorhandener Erben auszusetzen. Bezüglich der drei wertvollsten Gemälde sei zu berücksichtigen, dass der Ausgang allfälliger Verhandlungen mit den Erben nicht absehbar sei und womöglich weit größere Abschläge (Anm: als die vom Auktionshaus in Aussicht gestellten 33%) in Kauf genommen werden müssten. Zudem sei auch die für die Durchführung der Verhandlungen veranschlagte Provision von € 10.000,- zu berücksichtigen. Bezüglich der übrigen Gegenstände der Sammlung sei zu berücksichtigen, dass sich bei einigen Bildern auf der Rückseite deutlich sichtbare Versteigerungsnummern befänden. Aus diesen sei klar abzuleiten, dass es sich um Objekte handelt, die während des zweiten Weltkrieges im ***Auktionshaus1*** erworben wurden und somit NS-Raubgut sind. Auch bei diesen müsste daher im Falle einer Versteigerung auf einen NS-

Raubgutverdacht hingewiesen werden, was eine massive Wertminderung nach sich ziehen würde.

- Im Ergänzungsschreiben vom 20.9.2013 verwies der Beschwerdeführer ua auf eine ihm vom ***Auktionshaus1*** erteilte Auskunft, wonach alle von ihm zum Verkauf angebotenen Gemälde aus einer Sammlung stammen würden, die ein ***Ort3*** Kunsthändler und NSDAP-Mitglied aufgebaut habe. Darauf Bezug nehmend brachte der Beschwerdeführer vor, dass ein überwiegender Teil der in der Verlassenschaft befindlichen Kunstgegenstände (Gemälde) aus der gleichen Sammlung stammen bzw die gleiche Provenienz aufweisen würden; es liege daher der NS-Raubgutverdacht auch für diese Gegenstände nicht nur nahe, sondern auf der Hand. Eine vom Finanzamt angeforderte Bestätigung der Israelitischen Kultusgemeinde oder einer ähnlichen Organisation betreffend angestrebter Restitution während des Nationalsozialismus in Österreich enteigneter, geraubter oder im Notverkauf weit unter dem Wert abgegebener Vermögensgegenstände sei vom Beschwerdeführer nicht angefordert worden, weil im Falle einer dahingehenden Anfrage umgehend Restitutionsforderungen gegen ihn gestellt würden. Der vom Finanzamt abverlangte Nachweis sei daher unzumutbar. Weiters brachte der Beschwerdeführer vor, eine „Rücksprache mit namhaften Sachverständigen“ habe ergeben, dass bei den drei wertvollsten Bildern der Sammlung als erwiesenes NS-Raubgut eine Wertminderung von insgesamt € 90.000,- im Vergleich zu dem bisher im Erbschaftssteuerverfahren festgestellten Wert anzusetzen sei. Überdies sei für die übrigen Gemälde der Sammlung von einem weiteren Abschlag von insgesamt jedenfalls € 9.500,- auszugehen.
- In der nochmaligen weiteren Ergänzung vom 23.9.2013 wurde vom Beschwerdeführer ein zusätzlicher pauschaler Abschlag von der bereits (um die zuvor geltend gemachte Wertminderung von € 99.500,-) gekürzten Bemessungsgrundlage im Ausmaß von 60 % geltend gemacht, da der Beschwerdeführer potentielle Käufer dieser Gegenstände vorab ausdrücklich auf den Umstand des Raubgutes hinweisen müsse und die betreffenden Gegenstände daher faktisch unverkäuflich seien.

Am 19.11.2013 erfolgte die Vorlage der Berufung vom 11.10.2011 zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO wurde diese in der Folge vom BFG als Beschwerde erledigt, dieser mit Erkenntnis des BFG vom 21.10.2014, RV/6100621/2013, stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass künftig mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Geltendmachung von Herausgabeansprüchen zu rechnen sein werde und dass dies Auswirkungen auf den Umfang der Steuerpflicht haben könne, weil das Bestehen von Herausgabeansprüchen auf die Zusammensetzung des Vermögens der Erblasserin im Todeszeitpunkt zurückwirken würde. Da der Umfang der Abgabepflicht aus diesem Grund noch ungewiss sei, hätte der Erbschaftssteuerbescheid gem § 200 Abs 1 BAO vorläufig ergehen müssen.

Mit Auskunftersuchen vom 20.8.2015 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer um Beantwortung mehrerer Fragen und beantwortete der Beschwerdeführer die gestellten Fragen mit Schreiben vom 30.9.2015. Dabei verwies der Beschwerdeführer ergänzend auf das Gutachten einer Sachverständigen (Privatgutachten) vom 24.4.2012. Den Ausführungen in diesem Gutachten zufolge würden hinsichtlich der drei wertvollsten Gemälde der Sammlung Anfragen der Israelitischen Kultusgemeinde vorliegen. Das Gemälde von *****Künstler2***** habe sich ursprünglich im Besitz der *****Galerie1*****, *****Ort2*****, befunden. Sowohl die Privatsammlung *****BC***** als auch der Besitz der *****Galerie1***** seien 1938 arisiert worden. Diese Beispiele würden *„ein zutiefst negatives und (im Zusammenhang mit Enteignung) als problematisch einzustufendes Bild auf die vermachte Sammlung *****Erblasserin***** werfen“* und sei *„die Sammlung nach Frau *****Erblasserin***** bereits vor dem Zeitpunkt ihres Todes bis in die heutige Zeit in eine Unverwertbarkeit zurückgefallen.“*

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich; im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) vom 24.8.2016 wurde gemäß § 303 Abs 1 BAO hinsichtlich des mit Bescheid vom 24.11.2010, mit dem die Erbschaftssteuer betreffend den Erwerb von Todes wegen nach *****Erblasserin*****, verstorben am *****Todestag*****, festgesetzt wurde, abgeschlossenen Verfahrens die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und der genannte Bescheid gemäß § 307 BAO aufgehoben. Mit weiterem (formularmäßig verbundenem) Bescheid der belangten Behörde vom 24.8.2016 wurde die Erbschaftssteuer für den Erwerb von Todes wegen nach *****Erblasserin*****, verstorben am *****Todestag*****, festgesetzt mit € 135.622,48, wobei die Festsetzung der Erbschaftsteuer vorläufig gem § 200 Abs 1 BAO erfolgte. Dies mit der Begründung, dass ein möglicher Herausgabeanspruch von Nachlassteilen zu einer Minderung der erworbenen Nachlasswerte führen könne und/oder weitere Kosten der Nachlassregelung anfallen könnten, sodass der Umfang des Abgabenanspruches noch ungewiss sei.

Mit Schreiben vom 30.9.2016 erhob der Beschwerdeführer gegen den vorläufigen Bescheid der belangten Behörde betreffend Festsetzung von Erbschaftssteuer für den Erwerb von Todes wegen nach *****Erblasserin*****, verstorben am *****Todestag*****, das Rechtsmittel der Beschwerde, wobei der Abspruch über die Vorläufigkeit der Festsetzung ausdrücklich unangefochten blieb. Betreffend die Höhe der festgesetzten Erbschaftssteuer beantragte der Beschwerdeführer eine Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, diese aufgrund des Vorliegens von NS-Raubgut in drei Fällen, welche die wertvollsten Gemälde betreffen würden, und des bei den übrigen Gemälden der Sammlung bestehenden NS-Raubgutverdachts mit € 0,- festsetzen. Begründend führte der Beschwerdeführer dazu im Wesentlichen – unter Verweis auf das der belangten Behörde bereits vorgelegte Gutachten einer Sachverständigen (Privatgutachten) vom 24.4.2012 – aus, dass die von ihm aus dem Nachlass erworbene Sammlung nach *****Erblasserin***** bereits vor dem Zeitpunkt ihres Todes bis in die heutige Zeit in eine Unverwertbarkeit zurückgefallen sei. Dieser Umstand sei im Rahmen der Ermessensausübung bei der Erlassung eines vorläufigen Bescheides zu

berücksichtigen. Es sei daher bereits der vorläufige Bescheid mit einem erheblich geringeren Wert anzusetzen, bis es – wenn dies überhaupt ohne Risiko von Seiten des Beschwerdeführers möglich sei – zu einem Verkauf der Gemäldesammlung kommt und der allenfalls zu erzielende (erheblich reduzierte) Wert der Sammlung, abzüglich der damit verbundenen Kosten eines „Streitregulierungsverfahrens“ als wertmindernde Passivpost, abschließend feststeht. Der von der belangten Behörde erfolgte Wertansatz sei unbillig und widerspreche dem im Abgabenrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben. Er sei überdies *„geradezu denkunmöglich und daher auch verfassungswidrig“*. Weiters monierte der Beschwerdeführer, dass dem angefochtenen Bescheid kein ausreichendes Ermittlungsverfahren vorangegangen sei und fehle es dem angefochtenen Bescheid auch an einer nachvollziehbaren Begründung.

Mit Schreiben vom 27.2.2017 ergänzte der Beschwerdeführer seine Beschwerde vom 30.9.2016 und brachte vor, dass eine Versteigerung der Gemälde mittlerweile auch von einem weiteren Auktionshaus (****Auktionshaus3****) abgelehnt worden sei. Dazu legte der Beschwerdeführer eine E-Mail des betreffenden Auktionshauses vor, in welchem dem Beschwerdeführer mitgeteilt wurde, es sei dem Auktionshaus *„beim derzeitigen Stand der Provenienz des ***Künstler2*** und der recht eindeutigen Einordnung als Raubkunst leider nicht möglich, das Bild in einer unserer Auktionen anzubieten. Man müsste herausfinden, wem dieses Bild gehört hat, als es in der ***Galerie1*** war und dann etwaige Erben kontaktieren, um eine Lösung mit Ihnen zu finden.“*

Am 15.11.2018 gab die SHMP Schwartz Huber-Medek Partner Rechtsanwälte GmbH der belangten Behörde schriftlich bekannt, vom Beschwerdeführer mit seiner rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt worden zu sein.

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 7.7.2022 wurde die Beschwerde vom 30.9.2016 als unbegründet abgewiesen. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die erworbenen Vermögensgegenstände unter Außerachtlassung des Raubgutverdachts als werthaltig anzusehen seien. Der bestehende Raubgutverdacht bedeute, dass der Beschwerdeführer (möglicherweise) nicht deren rechtmäßiger Eigentümer ist und diese daher nicht bzw nur erschwert veräußern kann. Eine dritte Person, die im Gegensatz dazu den Eigentumsnachweis erbringen kann (zB derjenige, der erfolgreich einen Herausgabeanspruch nach Maßgabe des Rückstellungsgesetzes im Hinblick auf einen der gegenständlichen Vermögenswerte geltend macht), könne über die Vermögenswerte frei verfügen. Somit würden persönliche, dh in der Person des Beschwerdeführers gelegene Verhältnisse vorliegen, die den gemeinen Wert gemäß § 10 Abs 2 BewG nicht beeinflussen. Zudem sei der Umstand, dass ein Gegenstand mit Raubgutverdacht behaftet ist, kein solcher, mit dem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu rechnen ist. Der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Preis orientiere sich im Wesentlichen an Umständen, die den Gegenstand selbst betreffen (zB Art des Gegenstandes, Motiv, Künstler, Zustand und Qualität des Gegenstandes, Häufigkeit der Reproduktion etc).

Mit Schreiben vom 4.8.2022 brachte der Beschwerdeführer unter Bezugnahme auf die oa Beschwerdeentscheidung einen Vorlageantrag ein. Darin führte der Beschwerdeführer ua aus, dass es entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht beim gemeinen Wert auf den Einzelveräußerungspreis ankomme, den jedermann (und somit nicht nur derjenige, der erfolgreich einen Herausgabeanspruch nach Maßgabe des Rückstellungsgesetzes geltend macht) im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielen kann. Da kein Einzelveräußerungspreis (weder vom Beschwerdeführer noch von einem Dritten) erzielt werden könne, sei auch der gemeine Wert mit EUR 0,00 festzusetzen. Insb würden in diesem Zusammenhang keine „persönlichen Verhältnisse“ iSd § 10 Abs 2 BewG vorliegen, weil hinsichtlich der mit Raubgutverdacht behafteten Gemälde Verfügungsbeschränkungen vorliegen würden, die weder auf einer letztwilligen Anordnung beruhen, noch könne von rechtsgeschäftlich begründeten Verfügungsbeschränkungen die Rede sein. Vielmehr handle es sich um Verfügungsbeschränkungen, die direkt an den gegenständlichen Vermögensgegenständen selbst haften. Der Raubgutverdacht bzw die festgestellte Raubguteigenschaft sei zudem ein Umstand, der für die Allgemeinheit Gültigkeit habe, weil er alle Marktteilnehmer treffe. Es würden somit auch keine „ungewöhnlichen Verhältnisse“ iSd § 10 Abs 2 BewG vorliegen.

Am 23.12.2022 erfolgte die Vorlage der Beschwerde und der Akten an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlagebericht wurde dabei von der belangten Behörde ergänzend zu den in der Beschwerdeentscheidung erfolgten Ausführungen vorgebracht, dass zum Raubgutverdacht nur Unterlagen vorgelegt worden seien, aus denen hervorgehe, dass ein Raubgutverdacht betreffend 3 Bilder bestehen könnte. Ein Nachweis, dass es sich tatsächlich um Raubgut handelt, sei nie erbracht worden. Hinsichtlich aller anderen (zahlenmäßig umfangreichen) Vermögenswerte seien weder Nachweise erbracht noch sei substantiiert behauptet worden, dass bei diesen ebenso ein Raubgutverdacht bestehen könnte.

Gemäß Verfügung des Geschäftsverteilungs-Ausschusses des BFG vom 26.11.2025 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der bislang für diese zuständigen GA 7006 abgenommen und in der Folge mit Wirkung zum 1.12.2025 der nunmehr zuständigen GA 7005 zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Frau ***Erblasserin***, geboren am ***Geburtsdatum1***, betrieb von ***Jahr1*** bis ***Jahr3*** in einem Geschäft in ***Ort3*** und von ***Jahr1*** bis ***Jahr2*** in einem Geschäft in ***Ort4*** den Handel mit Originalgemälden des 18., 19. und 20. Jahrhunderts, Skulpturen, antikem Mobiliar, Kleinkunstgegenständen, sonstigen Kunstwerken und Kunstdrucken und war auch privat im Besitz derartiger Gegenstände.

1.2 Der Beschwerdeführer war mit Frau ***Erblasserin*** weder verwandt noch verschwägert. Er machte Anfang der 1990er Jahre Bekanntschaft mit Frau ***Erblasserin*** und freundete sich in der Folge mit dieser an.

1.4 Am 4.12.2000 wurde von Frau ***Erblasserin*** und drei Testamentszeugen ein Testament unterfertigt, das folgenden auszugsweisen Inhalt aufweist:

*„I. Zu Universalerben meines Nachlasses bestimme ich unter Hinweis auf nachstehende Anordnungen, Herrn ***Bf1*** (Künstlername: ***KünstlernameBf1***), geb. ***Geburtsdatum2***, wohnhaft in ***Bf1-Adr***, und Herrn ***AB***, geb. ***Geburtsdatum3***, wohnhaft in ***AB-Adr***, zu gleichen Teilen.*

*II. Ich vorausvermache Herrn ***Bf1*** das Inventar im Haus ***Erblasserin-Adr1***.*

III. Ich widerrufe hiemit alle von mir etwa früher errichteten letztwilligen Anordnungen, insbesondere das Testament vom 9.2.1999, und erkläre diese für aufgehoben, null und nichtig. [...]“

1.5 Am ***Todestag*** ist Frau ***Erblasserin*** (im Folgenden bezeichnet als „Erblasserin“) verstorben. Der Beschwerdeführer gab als Testamentserbe mit Schreiben seines anwaltlichen Vertreters vom ***Datum2*** eine bedingte Erbserklärung ab und nahm die Rechtswohlthat des Inventars für sich in Anspruch. Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes ***Ort3*** vom ***Datum1*** wurde der gesamte Nachlass der Erblasserin – nach Erbsentschlagung durch den Miterben ***AB*** – dem Beschwerdeführer eingewantwortet.

1.6 Zum Vermögen der Erblasserin gehörten zum Zeitpunkt ihres Todes folgende Aktiva:

- 105 Gemälde, Zeichnungen und Hinterglasmalereien mit einem Verkehrswert von insgesamt € 233.760,00, wobei dieser Wert sich ohne Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer behaupteten Wertminderung der Kunstsammlung aufgrund des behaupteten Verdachtes auf Vorliegen von NS-Raubgut versteht;
- 61 Skulpturen mit einem Verkehrswert von insgesamt € 37.200,00;

- diverse Einrichtungsgegenstände und Hausrat mit einem Verkehrswert von insgesamt € 71.756,00;
- Guthaben bei einem Kreditinstitut iHv € 3.565,33 sowie beim Finanzamt iHv € 790,62.

1.7 Im Jahr 2011 wurde dem Beschwerdeführer vom Auktionshaus *****Auktionshaus1***** (im Folgenden nur „*****Auktionshaus1*****“), nachdem der Beschwerdeführer diesem die geerbten Gemälde, Zeichnungen und Hinterglasmalereien für eine Veräußerung in Kommission übergeben hatte, mitgeteilt, dass die Besitzverhältnisse der Werke für die Jahre 1933-1945 unklar seien und das *****Auktionshaus1***** „*aufgrund der strengen Geschäftsbedingungen*“ keine Auktion vornehmen wolle.

1.8 Bei zwei Gemälden (*****Künstler1*****, *****Sujet2*****, *****Künstler1*****, *****Sujet3*****) konnte im Zuge einer vom *****Auktionshaus1***** durchgeführten Provenienzforschung festgestellt werden, dass diese auf einer Kunstauktion des *****Auktionshaus1***** am *****Datum3***** angeboten worden waren. Diese waren im *****Ausland1***** Kunsthandel zu extrem niedrigen Preisen erworben und mit großem Gewinn in *****Ort2***** verkauft worden. Bei einem dritten Gemälde (*****Künstler2*****, *****Sujet1*****) konnte festgestellt werden, dass dieses ursprünglich im Besitz der *****Galerie1*****, *****Ort2***** war und dass sowohl die Privatsammlung *****BC***** als auch der Besitz der *****Galerie1***** im Jahr 1938 „*arisiert*“ wurden. Bezüglich vieler kleiner, eher unbedeutender Bilder ist die „*Provenienz nicht nachvollziehbar*“ und eine „*Klärung nahezu ausgeschlossen*“.

1.9 Im Oktober 2012 wurde dem Beschwerdeführer vom Geschäftsführer eines weiteren Auktionshauses (*****Auktionshaus2*****) mitgeteilt, dass dieser dem Beschwerdeführer raten würde, die gesamte Sammlung im Auktionshaus *****Auktionshaus2***** zu versteigern. Bei den drei Gegenständen, die „*eindeutig Raubgut sind*“, würde das Auktionshaus im Vorfeld Kontakt zu den Erben aufnehmen, mit Ihnen eine Einigung suchen und das Ziel anstreben, den Erben einen Anteil an dem Auktionserlös (etwa ein Drittel), zu übergeben. Somit würden 66 % „*ganz rechtmäßig*“ an den Beschwerdeführer gehen und 33 % an die Erben. Der Kostenrahmen für diese Verhandlungen würde sich auf ca € 10.000,- belaufen. Bei allen anderen Objekten in der Sammlung sei in keiner Weise nachweisbar, dass es sich um Raubgut handelt; diese könnten daher „*ohne weiteres*“ in einer Auktion angeboten werden.

1.10 Im Februar 2017 wurde dem Beschwerdeführer vom Auktionshaus *****Auktionshaus3***** mitgeteilt, dass es dem Auktionshaus „*beim derzeitigen Stand der Provenienz des ***Künstler2*** und der recht eindeutigen Einordnung als Raubkunst*“ leider nicht möglich sei, das Bild in einer seiner Auktionen anzubieten. „*Man müsste herausfinden, wem dieses Bild gehört hat, als es in der ***Galerie1*** war und dann etwaige Erben kontaktieren, um eine Lösung mit Ihnen zu finden.*“

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen bei den Punkte 1.1 bis 1.5 gründen sich auf die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen im Bericht über das Ergebnis der beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung vom 24.11.2010, denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde und die somit als richtig angenommen werden können.

Die Feststellungen bei Punkt 1.6 betreffend die Verkehrswerte der Aktiva des Nachlassvermögens gründen sich auf die diesbezüglichen nachvollziehbaren und schlüssigen Ausführungen betreffend die Schätzung der Verkehrswerte im Bericht über das Ergebnis der beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung vom 24.11.2010 (Tz 6.5), denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde und die somit als richtig angenommen werden können.

Die Feststellungen bei Punkt 1.7 gründen sich auf die aktenkundige E-Mail-Korrespondenz zwischen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des ***Auktionshaus1*** aus Februar 2011.

Die Feststellungen bei Punkt 1.8 gründen sich auf die entsprechenden Ausführungen im aktenkundigen „Gutachten“ vom 24.4.2012, welches im Auftrag des Beschwerdeführers von Frau ***Privatgutachterin1***, allgemein gerichtlich beeidete Sachverständige für ***Fachgebiet1***, Expertin für ***Fachgebiet21*** an der Kunstabteilung der ***Auktionshaus1***, verfasst wurde.

Die Feststellungen bei Punkt 1.9 gründen sich auf das aktenkundige Schreiben des Geschäftsführers der ***Auktionshaus2*** vom 11.10.2012.

Die Feststellungen bei Punkt 1.10 gründen sich auf das aktenkundige E-Mail einer Mitarbeiterin des Auktionshauses ***Auktionshaus3*** vom 20.2.2017.

Zu den in der Beschwerde gestellten Anträgen auf die Einvernahme mehrerer Personen als Zeugen ist anzumerken, dass mit diesen ein Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotenen Beweise erwiesen werden sollen, nicht genannt wurde, weshalb das Verwaltungsgericht zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Beweisaufnahme nicht verpflichtet war (vgl etwa VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0099; 22.4.2009, 2004/15/0144, mwN).

Betreffend den gestellten Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens „*zum weiteren Beweis der Wertlosigkeit bzw der erheblichen Wertreduzierung der Gemäldesammlung*“ (Anm: aus den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Gründen) ist auf die sich aus den Ausführungen im Folgenden ergebende Unerheblichkeit des Beweisthemas für die abgabenrechtlichen Beurteilung zu verweisen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Gemeiner Wert der geerbten Kunstsammlung

Gemäß § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung erfüllt (vgl VwGH 30.8.1995, 95/16/0098; 24.6.1982, 81/15/0119). Die Steuerschuld entsteht, von hier nicht in Betracht kommenden Sonderfällen abgesehen, gemäß § 12 Abs 1 Z 1 ErbStG 1955 bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers (vgl VwGH 11.5.2000, 97/16/0214). Das erworbene Vermögen gilt erbschaftssteuerrechtlich dem Erben bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers als zugekommen (vgl VwGH 24.6.1982, 81/15/0119).

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall ausschließlich die Bewertung der vom Beschwerdeführer von Todes wegen erworbenen Kunstsammlung.

Gemäß § 18 ErbStG 1955 ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist folglich von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen; Stichtag für die Bewertung des ererbten Vermögens ist somit der Todestag des Erblassers (vgl VwGH 7.9.1989, 88/16/0010).

Nach § 19 Abs 1 ErbStG 1955 richtet sich die Bewertung – von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen – nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 10 Abs 1 BewG 1955 ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. Der gemeine Wert wird gem § 10 Abs 2 BewG 1955 *„durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.“*

Nach der stRsp des VwGH handelt es sich beim gemeinen Wert um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist, und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab (vgl zB VwGH 29.11.2001, 2001/16/0296; 27.4.2000, 99/16/0249, mwN). Dabei geht es um jenen Preis, der bei Einzelveräußerung erzielbar wäre (vgl VwGH 29.9.2022, Ra 2020/15/0020).

Während gem § 10 Abs 2 BewG 1955 dabei auf die Beschaffenheit des zu bewertenden Wirtschaftsgutes Bedacht zu nehmen ist und grundsätzlich alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen sind, sind ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bei

der Ermittlung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen. Es sind somit alle, aber nur die gewöhnlichen Umstände, die den Preis beeinflussen, bei der Bestimmung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen (VwGH 21.12.1992, 91/16/0125).

In der nach der Maßgabe des § 10 Abs 2 BewG 1955 gebotenen Außerachtlassung ungewöhnlicher und persönlicher Verhältnisse bei der Ermittlung des gemeinen Werts ist ein wesentlicher Unterschied zum Verkehrswert zu erblicken (vgl VwGH 30.3.2017, Ra 2016/16/0037). Dieser Unterschied hat beispielsweise zur Folge, dass im Falle eines auf einer Liegenschaft lastenden Wohnrechts bei einer Ermittlung des Verkehrswertes Abschläge vom Sachwert vorzunehmen sind, während es sich bei einem eingeräumten Wohnrecht um nicht zu berücksichtigende persönliche Verhältnisse iSd § 10 Abs 2 BewG 1955 handelt, die keinen Einfluss auf die Höhe des gemeinen Werts haben (vgl VwGH 30.3.2017, Ra 2016/16/0037, und die dort angeführten weiteren Nw der Rsp des VwGH).

Unter der bei der Wertermittlung zu berücksichtigenden Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arzeigen sind (vgl VwGH 28.4.1994, 93/16/0186; 22.10.1992, 91/16/0044; vgl auch BFH 17.1.1975, III R 68/73, zur vergleichbaren Rechtslage in Deutschland). Beispiele hierfür sind etwa bei einem Grundstück: Die Grundstückslage, die Art und das Maß der tatsächlichen und baurechtlich zulässigen Nutzungen des Grundstückes, die Grundstücksgröße, die Grundstücksgestaltung, die Bodenbeschaffenheit, der Erschließungszustand, das Alter, der Bauzustand sowie die Verwendungsmöglichkeit der Gebäude und dergleichen (vgl VwGH 22.10.1992, 91/16/0044; *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz²⁹ zu § 10 BewG 1955 Rz 21).

Bei den Begriffen „ungewöhnlich“ und „persönlich“ iSd § 10 Abs 2 dritter Satz BewG 1955 handelt es sich um unbestimmte Gesetzesbegriffe (vgl *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ [2001] § 19 Anm 2.10). In § 10 Abs 3 BewG 1955 wird lediglich zu den persönlichen Verhältnissen festgehalten, dass als solche auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen sind, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind und dass dies insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen, gilt.

Als ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse können im Allgemeinen alle Verhältnisse verstanden werden, die geeignet sind, den Preis für ein Wirtschaftsgut abweichend von den allgemeinen Marktverhältnissen zu beeinflussen (vgl *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ § 19 Anm 2.11). Ungewöhnliche Verhältnisse sind dabei nach der hA Umstände, mit denen bei der Abschätzung des Wertes nicht gerechnet wird (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz [29. Lfg 2019] zu § 10 BewG 1955 Rz 34; *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ § 19 Anm 2.12).

Persönliche Verhältnisse sind nach der hA Umstände, die in der Person des jeweiligen Marktteilnehmers ihre Ursache haben (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum

Bewertungsgesetz²⁹ zu § 10 BewG 1955 Rz 36; *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ § 19 Anm 2.14). Dazu zählen gemäß § 10 Abs 3 BewG 1955 insbesondere auch in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründete Verfügungsbeschränkungen. Die Verfügungsbeschränkung als solche muss dabei einen besonderen personengebundenen Bezug aufweisen, ihr Grund bzw die Ursache für die Verfügungsbeschränkung muss in der Person des Steuerpflichtigen bzw dessen Rechtsvorgängers liegen (vgl *Halaczinsky in Rössler/Troll*, BewG⁴⁰ [2025] § 9 Rz 35 zur insoweit vergleichbaren deutschen Rechtslage). Gleichgültig ist dabei indes, ob die Verfügungsbeschränkung rechtsgeschäftlich (vgl dazu VwGH 10.9.2019, Ra 2019/16/0146; 25.6.2009, 2009/16/0009; 28.4.1994, 93/16/0186, mwN) oder gesetzlich begründet ist und ob diese absoluter oder relativer Art ist (vgl *Lorenz in Baldauf/Dorn/Korezkij*, BeckOK BewG⁴ [15.10.2025] § 9 Rn 80 zu § 9 Abs 3 dBewG).

Somit können weder relative Verfügungsbeschränkungen, bei denen der Rechtsinhaber nur im Verhältnis zu einer bestimmten Person oder mehreren Personen gehindert ist, wirksam zu verfügen, noch absolute Verfügungsbeschränkungen, die kraft Gesetzes gegenüber jedermann wirken, bei der Ermittlung des gemeinen Werts zu einer niedrigeren Bewertung führen, sofern diese einen besonderen personengebundenen Bezug aufweisen (vgl *Halaczinsky in Rössler/Troll*, BewG⁴⁰ [2025] § 9 Rz 36; *Lorenz in Baldauf/Dorn/Korezkij*, BeckOK BewG⁴ [15.10.2025] § 9 Rn 79, jeweils zu § 9 Abs 3 dBewG; vgl zB auch BFH 18.8.2004, II R 17/02, wonach auch dingliche Vorkaufsrechte als bei der Bewertung eines Grundstücks nicht zu berücksichtigende persönliche Verhältnisse anzusehen sind). Davon abzugrenzen sind sachliche Verfügungsbeschränkungen, die im Wirtschaftsgut selbst gründen und für alle Verfügungsberechtigten gelten; für diese ist § 10 Abs 3 Satz 1 BewG 1955 nicht anwendbar und der Minderwert ist gegebenenfalls bei der Bewertung des belasteten Wirtschaftsguts zu berücksichtigen (vgl *Halaczinsky in Rössler/Troll*, BewG⁴⁰ [2025] § 9 Rz 35; *Lorenz in Baldauf/Dorn/Korezkij*, BeckOK BewG⁴ [15.10.2025] § 9 Rn 80, jeweils zu § 9 Abs 3 dBewG; s dazu auch *Leitner*, Der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Einräumung eines Baurechts, ÖStZ 2023, 234 [239 ff] mwH).

Nicht als persönliche Verfügungsbeschränkung unter § 10 Abs 3 Satz 1 BewG 1955 zu subsumieren wäre daher beispielsweise ein Verbot der Veräußerung von Kunstwerken, die bestimmte im Kunstwerk selbst gegründete Eigenschaften aufweisen (zB das Alter des Kunstwerks), im Ausland, wie dies etwa in Deutschland für bestimmte Kulturgüter im deutschen Kulturgutschutzgesetz (KGSG) vorgesehen ist (vgl *Lorenz in Baldauf/Dorn/Korezkij*, BeckOK BewG⁴ [15.10.2025] § 9 Rn 80 zu § 9 Abs 3 dBewG).

Im vorliegenden Beschwerdefall stehen dem Vorbringen des Beschwerdeführers zufolge (zumindest) die drei wertvollsten Gemälde aus der von ihm im Erbweg erworbenen Kunstsammlung unter dem Verdacht, „NS-Raubgut“ zu sein. Bei dem Begriff des „NS-Raubgutes“ handelt es sich um keinen gesetzlichen Begriff, sondern handelt es sich dabei um einen Begriff des allgemeinen Sprachgebrauches. Darunter versteht man Objekte, die während

der Zeit des Nationalsozialismus aufgrund von rassistischer, politischer, religiöser oder weltanschaulicher Verfolgung ihren rechtmäßigen EigentümerInnen entzogen wurden (vgl zB https://www.dnb.de/DE/Ueber-uns/Provenienzforschung/provenienzforschung_node.html; abgerufen am 23.2.2026). Die Vermögensentziehung fand dabei nicht nur durch faktische Gewalt oder hoheitliche Verfügungen, sondern auch durch Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Eigentümer durch Zwang zu einem vertraglichen Verkauf bestimmt wurden, statt (vgl *Wilhelm*, Arisiertes Eigentum verjährt nicht, *ecolex* 2003, 161 ff).

Das Nichtigkeitsgesetz aus 1946 (Bundesgesetz vom 15. Mai 1946 über die Nichtigkeitsklärung von Rechtsgeschäften und sonstigen Rechtshandlungen, die während der deutschen Besetzung Österreichs erfolgt sind, BGBl 1946/106) ordnete in § 1 die Nichtigkeit aller entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäfte und sonstigen Rechtshandlungen während der deutschen Besetzung Österreichs an, „*wenn sie im Zuge seiner durch das Deutsche Reich erfolgten politischen oder wirtschaftlichen Durchdringung vorgenommen worden sind, um natürlichen oder juristischen Personen Vermögensschaften oder Vermögensrechte zu entziehen, die ihnen am 13. März 1938 zugestanden sind.*“ Die Art der Geltendmachung und der Umfang der sich aus § 1 Nichtigkeitsgesetz ergebenden Ansprüche wurden in den folgenden Jahren mit einer Reihe von Bundesgesetzen geregelt. Für die Rückstellung von Kunstgegenständen, die sich in privatem Besitz befanden, kam das Dritte Rückstellungsgesetz (Bundesgesetz vom 6. Februar 1947 über die Nichtigkeit von Vermögensentziehungen, BGBl 1947/54) zur Anwendung (vgl *Fritsch/Koloseus* in *Pfeffer/Rauter*, Handbuch Kunstrecht² [Stand 15.1.2020, rdb.at] Rz 27.12). Allerdings sind Herausgabeansprüche nach dem Dritten Rückstellungsgesetz bereits seit 1.1.1955 verjährt und scheiden als Anspruchsgrundlage in der heutigen Zeit aus (vgl *Wilhelm*, Arisiertes Eigentum verjährt nicht, *ecolex* 2003, 161 ff; *Fritsch/Koloseus* in *Pfeffer/Rauter*, Handbuch Kunstrecht² [Stand 15.1.2020, rdb.at] Rz 27.71). Da zudem das Kunstrückgabegesetz (Bundesgesetz über die Rückgabe von Kunstgegenständen aus den österreichischen Bundesmuseen und Sammlungen, BGBl I 1998/181) auf Private keine Anwendung findet (vgl *Ortner*, Wiedererlangung arisierter Kunst von Privaten auf Grundlage des allgemeinen bürgerlichen Rechts, *juridikum* 2003, 34), gelten somit nach der österreichischen Rechtslage für nunmehr erhobene Herausgabeansprüche keine besonderen Rechtsvorschriften für die Restitution von Kulturgütern aus dem Bestand Privater (vgl *Fritsch/Koloseus* in *Pfeffer/Rauter*, Handbuch Kunstrecht² [Stand 15.1.2020, rdb.at] Rz 27.72). Die ursprünglichen Eigentümer oder deren Rechtsnachfolger von Todes können demnach im Ergebnis lediglich einen Eigentumsherausgabeanspruch nach § 366 ABGB (*rei vindicatio*) geltend machen (vgl *Fritsch/Koloseus* in *Pfeffer/Rauter*, Handbuch Kunstrecht² [Stand 15.1.2020, rdb.at] Rz 27.73 ff). Zwar kann einem derartigen Anspruch nach herrschender Lehre trotz der Verfristung nach den Rückstellungsgesetzen – aufgrund der Unverjährbarkeit des Herausgabeanspruchs des Eigentümers nach § 1459 ABGB – Verjährung nicht entgegengehalten werden; die Durchsetzung dieses Anspruchs setzt aber voraus, dass das Eigentum noch aufrecht besteht und nicht durch originären, zB gutgläubigen Eigentumserwerb verloren gegangen ist (vgl *Graf*,

„Arisierung“ und Restitution, JBI 2001, 746 ff; *Wilhelm*, Arisiertes Eigentum verjährt nicht, *ecolex* 2003, 161 ff; *Ortner*, Wiedererlangung arisierter Kunst von Privaten auf Grundlage des allgemeinen bürgerlichen Rechts, *juridikum* 2003, 34 ff [FN 5]; *Fritsch/Koloseus* in *Pfeffer/Rauter*, Handbuch Kunstrecht² [Stand 15.1.2020, rdb.at] Rz 27.71).

Gemäß § 367 Abs 1 ABGB ist die *„Eigentumsklage gegen den rechtmäßigen und redlichen Besitzer einer beweglichen Sache [...] abzuweisen, wenn er beweist, dass er die Sache gegen Entgelt in einer öffentlichen Versteigerung, von einem Unternehmer im gewöhnlichen Betrieb seines Unternehmens oder von jemandem erworben hat, dem sie der vorige Eigentümer anvertraut hatte. In diesen Fällen erwirbt der rechtmäßige und redliche Besitzer das Eigentum.“*

Der Vertrauensschutz des § 367 ABGB hat seinen Grund darin, dass ein tatsächlich vorhandenes Vertrauen geschützt werden soll – das Vertrauen darauf, dass dem sich als Eigentümer gerierenden Verkäufer tatsächlich diese Rechtsstellung zukommt. Nur der gutgläubige Erwerb eines Dritten kann daher iZm sog NS-Raubgut zum Verlust der Eigentumsklage führen; der Entzieher des Vermögens selbst war hingegen nie gutgläubig bzw redlich (vgl *Graf*, „Arisierung“ und Restitution, JBI 2001, 746 ff; *Fritsch/Koloseus* in *Pfeffer/Rauter*, Handbuch Kunstrecht² [Stand 15.1.2020, rdb.at] Rz 27.78 und Rz 27.82).

Neben der Möglichkeit des originären Eigentumserwerbs nach § 367 ABGB können auch gutgläubige „redliche“ Erben eines unredlichen Vorbesitzers als „Dritte“ das Eigentumsrecht an sog NS-Raubgut originär durch Ersitzung erwerben (§ 1463 ABGB) und damit dem Herausgabeanspruch des ursprünglichen Eigentümers entziehen (vgl *Fritsch/Koloseus* in *Pfeffer/Rauter*, Handbuch Kunstrecht² [Stand 15.1.2020, rdb.at] Rz 27.81).

Sofern das vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Risiko der Durchsetzung von Herausgabeansprüchen hinsichtlich einzelner von ihm von Todes wegen erworbener Gemälde durch Rechtsnachfolger von Personen, deren Eigentum während der „Naziherrschaft“ entzogen wurde, tatsächlich besteht, wäre ein solches vor dem Hintergrund obiger Ausführungen zunächst jedenfalls auf einen unrechtmäßigen Entzug dieser Vermögensgegenstände zurückzuführen, wobei die Unredlichkeit des Entziehers des Vermögens dabei – wie oben dargelegt wurde – jedenfalls als gegeben anzunehmen wäre. Darüber hinaus wäre vorauszusetzen, dass auch weitere Rechtsvorgänger des Beschwerdeführers (insbesondere die Erblasserin) als „Dritte“ nicht gem § 367 ABGB oder gem § 1463 ABGB gutgläubig Eigentum an diesen Gegenständen erworben haben. Ein allfälliges Bestehen von Herausgabeansprüchen gegenüber dem Beschwerdeführer wäre somit jedenfalls auf die Unredlichkeit (zumindest) eines seiner Rechtsvorgänger zurückzuführen. Die Unredlichkeit des (Vor-)Besitzers eines Wirtschaftsgutes ist allerdings den gemäß § 10 Abs 2 Satz 3 BewG 1955 bei der Bewertung des Wirtschaftsgutes nicht zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnissen zuzuordnen. Folglich weisen auch die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Verfügungsbeschränkungen hinsichtlich der Veräußerbarkeit einen besonderen personengebundenen Bezug auf und sind diese den bei der Ermittlung des

gemeinen Werts nicht zu berücksichtigenden „persönlichen Verhältnissen“ zuzuordnen. Anders betrachtet stellt der Umstand, dass ein Wirtschaftsgut seinem Eigentümer auf unrechtmäßige Weise vom Steuerpflichtigen oder von einem Rechtsvorgänger des Steuerpflichtigen entzogen wurde, keine Eigenschaft dar, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen ist bzw die im Wirtschaftsgut selbst gründet und handelt es sich dabei somit um keine bei der Ermittlung des gemeinen Werts zu berücksichtigende Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes. Umso weniger können der bloße dahingehende Verdacht und allfällige mit diesem Verdacht einhergehende Verfügungsbeschränkungen eine Minderung des gemeinen Werts begründen.

Für eine dahingehende Auslegung des § 10 BewG 1955 spricht nicht zuletzt auch der auf dem Gebiet des Abgabenrechtes geltende – insbesondere in § 23 Abs 2 BAO zum Ausdruck kommende – allgemeine Rechtsgrundsatz, dass die auf die Erfassung der wirtschaftlichen Vorgänge und tatsächlichen Verhältnisse ausgerichteten Abgabenvorschriften grundsätzlich ohne Rücksicht auf die ethische Bewertung oder strafrechtliche Würdigung angewendet werden müssen (Wertneutralität der Besteuerung; vgl *Stoll*, BAO-Kommentar [1994] 272 ff; vgl zB auch VwGH 14.2.1991, 90/16/0164, betreffend Zollwertermittlung von Suchtgiften). Rechtswidrigkeit und Strafbarkeit sind somit grundsätzlich nicht negative (die Besteuerung ausschließende) Tatbestandsmerkmale der Abgabenvorschriften (vgl VwGH 4.10.1995, 95/15/0080). Verbotene oder sonst verpönte Handlungen und Handlungsergebnisse sollen demnach mit legalen Vorgangsweisen und Erfolgen, unzulässige mit zulässigen, verwerfliche und unredliche mit redlichen gleichgestellt sein, wobei dies für alle „abgabenrechtsbedeutsamen Tatbestände“ gilt (*Stoll*, BAO-Kommentar [1994] 273), somit insbesondere auch für die abgabenrechtlichen Bewertungsvorschriften (vgl BFH 15.5.1973, VIII R 153/70, BStBl II 1973, 814, zur insoweit vergleichbaren Rechtslage in Deutschland [s § 40 dAO] betreffend Einheitsbewertung). Ebenso wenig wie die Rechtswidrigkeit oder Strafbarkeit einer Handlung kann für die Bewertung zufolge des in § 23 Abs 3 BAO zum Ausdruck gebrachten Grundsatzes von Bedeutung sein, ob dem Erwerb eines zu bewertenden Wirtschaftsgutes ein Rechtsgeschäft zugrunde liegt, das als Folge seiner Rechtswidrigkeit zivilrechtlich nichtig ist, solange die beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen (vgl VwGH 25.4.2019, Ra 2017/13/0024).

Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen können bei Kunstgegenständen zu den auf die Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bezogenen wertbestimmenden Faktoren iSd § 10 BewG 1955 etwa die Person des Künstlers, die Echtheit, die Technik, die Qualität der Ausführung, das Motiv, die Größe, die Entstehungszeit und der Erhaltungszustand gezählt werden. Eine Wertminderung zu berücksichtigen wäre daher beispielsweise, wenn sich ein vermeintlich wertvolles Original im Laufe weiterer Prüfungen als wertlose Fälschung herausstellt, nicht aber wenn der Verdacht hervorkommt, dass es sich um NS-Raubkunst, Diebesgut oÄ handeln könnte.

3.2. Behauptete Verletzungen von Verfahrensvorschriften

Betreffend die erfolgte, vom Beschwerdeführer nicht bekämpfte Berücksichtigung der Ungewissheit über das Bestehen von Eigentumsherausgabeansprüchen zu Gunsten von Rechtsnachfolgern von Personen, deren Eigentum während der „Naziherrschaft“ entzogen wurde, im Wege der Erlassung eines vorläufigen Bescheides, ist auf die Ausführungen im Erkenntnis des BFG vom 21.10.2014, RV/6100621/2013, zu verweisen.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, die belangte Behörde hätte der vorläufigen Abgabenfestsetzung „im Rahmen der Ermessensausübung“ bereits eine niedrigere Bewertung des erworbenen Vermögens zugrunde legen müssen, ist dem entgegenzuhalten, dass die Bestimmung des § 200 Abs 1 BAO der Abgabenbehörde nur insoweit einen Ermessensspielraum einräumt, als sie frei entscheiden kann, ob sie sofort einen vorläufigen Bescheid erlässt oder aber ob sie mit der Bescheiderlassung formlos bis zur Beseitigung der Ungewissheiten zuwartet (vgl VwGH 5.3.2009, 2007/16/0142, mwN). Hingegen ist der Abgabenbehörde bei Vollziehung des § 10 BewG 1955, der in seinem Abs 1 den gemeinen Wert als grundsätzlichen Bewertungsmaßstab normiert und in den Abs 2 und 3 Bestimmungen über die Ermittlung eines solchen gemeinen Wertes enthält, keineswegs ein freies Ermessen eingeräumt; vielmehr handelt es sich bei dem im § 10 BewG 1955 näher geregelten gemeinen Wert um einen unbestimmten Gesetzesbegriff, bei dessen Auslegung die Behörde nicht mit Fragen des Ermessens zu tun hat (VwGH 24.3.1994, 94/16/0032).

Bereits aus diesem Grund geht auch der in der Beschwerde erfolgte Verweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben ins Leere. Wenn der Beschwerdeführer in der dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegten Bewertung einen Widerspruch zu dem im Abgabenrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben zu erkennen vermeint, ist diesem Vorbringen nämlich entgegenzuhalten, dass der Grundsatz von Treu und Glauben von Vorneherein nur dort Auswirkungen zu zeitigen vermag, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111; *Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren*⁴ [2025] § 114 Rz 7 mwH).

Soweit der Beschwerdeführer das Unterlassen von Ermittlungshandlungen iZm den von ihm behaupteten Wertminderungen bemängelt, ist auf die obigen Ausführungen unter Punkt 3.1 zu verweisen. Im Lichte der dort erfolgten Ausführungen erweisen sich die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Gründe für die behauptete Wertminderung als für die abgabenrechtliche Beurteilung nicht relevant.

Wenn der Beschwerdeführer schließlich einen dem angefochtenen Bescheid anhaftenden Begründungsmangel moniert, ist dazu abschließend wie folgt auszuführen:

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO hat ein Bescheid ua eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs 1 oder 3 BAO) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen

wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Dem Beschwerdeführer ist zwar insoweit zuzustimmen, dass der VwGH in seiner Rsp bestimmte Mindestanforderungen an die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides herausgearbeitet hat (vgl zB VwGH 24.6.2003, 2002/14/0134). Der Beschwerdeführer übersieht jedoch, dass bloße Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide – abgesehen von gegenständlich nicht in Betracht zu ziehenden Ausnahmen (zu den Grenzen der zulässigen Sanierung von Begründungsmängeln siehe VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119) – im Rechtsmittelverfahren saniert werden können und für sich das Bundesfinanzgericht nicht zu einem Vorgehen nach § 278 Abs 1 BAO (Kassation) berechtigen (vgl VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045, zur insoweit vergleichbaren Rechtslage vor der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012; vgl weiters zB auch VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0002, mwH).

3.3. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu der Frage, ob der einem Wirtschaftsgut anhaftende Verdacht auf das Vorliegen von NS-Raubgut die Höhe des gemeinen Werts iSd § 10 BewG 1955 dieses Wirtschaftsgutes zu beeinflussen vermag, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor. Da diese Frage nicht nur in Zusammenhang mit der Erbschaftssteuer, sondern beispielsweise auch für die einkommensteuerliche Behandlung eines Tausches nach § 6 Z 14 EStG 1988 von Bedeutung ist, liegt insoweit eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 5. März 2026