



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau BW, ADR, vertreten durch die Sachwalterin Frau SW, ADR, diese vertreten durch Herrn RA, Rechtsanwalt, ADRESSE, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. Mai 2008 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr\*\*\*, StNr\*\*\* entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Erbschaftsteuer für den Erwerb von Todes wegen nach Frau ERBLASSERIN wird festgesetzt

gemäß [§ 8 Abs. 1 ErbStG 1955](#) mit 20 % von € 241.766 = € 48.353,20

zuzüglich gemäß [§ 8 Abs. 1 ErbStG 1955](#) iVm [§ 29 ErbStG 1955](#) mit jährlich 20 % von € 9.600,00 = € 1.920,00 auf Lebenszeit, fällig jeweils im Voraus zu jedem 24. Mai, beginnend mit 24. Mai 2009.

Der Steuerbetrag von € 48.353,20 war 1 Monat nach Zustellung des angefochtenen Bescheides, somit am 16. Juni 2008, fällig.

Am 24. Mai 2009, am 24. Mai 2010, am 24. Mai 2011 und am 24. Mai 2012 war jeweils ein Steuerbetrag von € 1.920,00 fällig.

Die weiteren Jahresbeträge von € 1.920,00 sind in Hinkunft jährlich jeweils am 24. Mai zu entrichten.

## Entscheidungsgründe

### 1. Erbanfall/letztwillige Verfügung/Verlassenschaftsabhandlung

Die am TAG/MONAT 2006 verstorbene Frau ERBLASSERIN hatte mit letztwilliger Anordnung vom 30. Juli 2003 ihren Enkelsohn ERBE, geb. xx.xx.1988, zum Alleinerben eingesetzt. Ihrer Enkeltochter BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) vermachte sie zur Abgeltung ihrer gesetzlichen Pflichtteilsansprüche eine wertgesicherte monatliche Leibrente von € 650,00, welche ihr auf ihre fernere Lebensdauer, beginnend mit dem Monat, welcher dem Monat des Ablebens der Erblasserin folgt, ausbezahlt ist. Gleichzeitig verfügte sie ua. noch Folgendes:

*"Sollte die Pflege meiner Enkelin BW im Familienverband oder aber im Falle einer Heimunterbringung Kosten verursachen, welche bei Heranziehung des staatlichen Pflegegeldes, der Kinderbeihilfe, der Waisenrente oder sonstiger staatlicher Zuwendungen und selbstverständlich auch des von der Mutter SW auf Grund ihrer gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung aufzubringenden Anteiles (sie verfügt über ..... ) sowie der von mir bestimmten, wertgesicherten Leibrente von EUR 650,00 nicht volle Deckung finden, wobei diese Kosten den von mir bestellten Vermögensverwaltern durch Vorlage der darauf bezughabenden Belege (im Falle einer Pflegerin z.B. durch ihre Anmeldung zur Sozialversicherung u.a.) tauglich nachzuweisen sind, ist die Leibrente von meinem Erben so aufzustocken, dass damit der Fehlbetrag gedeckt werden kann, höchstens jedoch auf monatlich EUR 800,00.*

In Punkt 4. der letztwilligen Anordnung bestimmte die Erblasserin Herrn VERMÖGENSVERWALTER zum Vermögensverwalter bis zur Vollendung des 30. Lebensjahres des Erben (das ist der Tag/Monat.2018) Weiters ordnete sie an, dass eine Veräußerung oder Belastung des vererbten Liegenschaftsvermögens, solange die Vermögensverwaltung besteht, der schriftlichen Zustimmung der Vermögensverwalter bedarf. Eine Veräußerung auch nur eines Teiles des Liegenschaftsvermögens vor Vollendung des zwanzigsten Lebensjahres des Enkels untersagte sie. Die Vermögensverwaltung ist so auszuüben, dass damit die Erhaltung des zugewendeten Liegenschaftsvermögens und ein angemessener Ertrag hieraus (soweit nicht Eigennutzung vorliegt) gewährleistet ist. Von den Vermögensverwaltern ist aus den Nettoliegenschaftserträgen an den Enkel ERBE bis zur Vollendung seines 20. Lebensjahres 10% und danach bis zum Ende der Vermögensverwaltung zwischen 20% und 30% auszuzahlen. Der restliche Ertrag soll, soweit er nicht zur Erhaltung des Liegenschaftsbesitzes aufzuwenden ist, gewinnbringend angelegt werden (Anschaffung von Haus- und Grundbesitz u.a.).

Punkt 6. der letztwilligen Anordnung lautet wie Folgt:

*"Sollte einer meiner beiden Enkel den Pflichtteil ohne die Beschränkungen durch dieses Testament begehren, sollen alle Verfügungen dieses Testaments zugunsten dieses Enkels hinfällig sein und beschränke ich diesen Enkel auf den Pflichtteil."*

Für die Bw. war mit Beschluss des Bezirksgerichtes X vom 23. Oktober 2002 zu GZ. \*\*P\*\* Frau SW zum Sachwalter zur Besorgung aller Angelegenheiten bestellt worden, da bei der Bw. ein ausgeprägter perinataler Cerebralschaden vorliegt. In der Begründung des Beschlusses wird darauf verwiesen, dass die Bw. eine Halbwaisenpension und ein Pflegegeld der Stufe 7 bezieht und beides aufgrund der hohen Pflegebedürftigkeit zur Gänze für die Bedürfnisse der Bw. verwendet wird und die Bw. daher nicht in der Lage ist die Kosten des Verfahrens zu tragen.

Am 7. Dezember 2006 wurde vor dem Gerichtskommissar das Hauptinventar mit Aktiva in Höhe von € 2.540.641,30 und Passiva in Höhe von € 29.871,20 errichtet und nach Abzug der Verfahrenskosten von € 78.547,32 ein reiner Nachlass von € 2.510.770,10 ausgewiesen und im Pflichtteilsnachweis festgehalten, dass der Pflichtteil der Bw. ein 1/4 und somit € 608.055,70 beträgt. Zur Vorlage des entsprechenden Pflichtteilsübereinkommens und Stellung weiterer Anträge wurde die Tagsatzung auf unbestimmte Zeit erstreckt.

Mit Schriftsatz vom 1. März 2007 gab Herr ERBE zum gesamten Nachlass eine bedingte Erbantrittserklärung ab und erklärte er, sich allen im Testament vom 30.7.2003 verfügten Auflagen zu unterwerfen.

Am 24. Mai 2007 schlossen die Bw., vertreten durch ihre Sachwalterin SW, und Herr ERBE unter Beitritt des Vermögensverwalters VERMÖGENSVERWALTER ein Pflichtteilsübereinkommen in dem unter Punkt II festgehalten wurde, dass der reine, zur Ermittlung des Pflichtteils heranzuziehende Nachlass nach Abzug von Legaten für A und B in Höhe von gemeinsam € 12.000,00 mit € 2.420.222,80 errechnet worden sei und der rechnerische Pflichtteilsanspruch der Bw. daher € 605.055,67 betrage. In Punkt III Z. 2 des Pflichtteilsübereinkommens wurde vereinbart, dass der Pflichtteilsanspruch wie folgt zu berichtigen bzw. zu erfüllen sei:

*"2.1. In Punkt 2. des Testaments vom 30.07.2003 wurde zur (vollständigen) Erfüllung des Pflichtteilsanspruches vom Erben die Leistung einer wertgesicherten Leibrente von € 650,00 aufgetragen, welche unter bestimmten, im Testament angeführten Voraussetzungen auf monatlich € 800,00 zu erhöhen ist."*

*"2.2. Der Testamentserbe verpflichtet sich daher, beginnend ab dem der Einantwortung folgenden Monatsersten, monatlich an jedem ersten im Vorhinein eine Leibrente in Höhe von € 800,00 durch Überweisung auf das von der Pflichtteilsberechtigten zu nennende Konto zu berichtigen."*

*Gemäß der vom Bundesministerium für Finanzen veröffentlichten Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen entspricht diese Leibrentenvereinbarung einem Barwert von € 171.551,36.*

*2.3. Diese Leibrente wird wertgesichert ....*

*2.4. Zur Besicherung der monatlichen Leibrentenforderung von € 800,00 verpfändet der Erbe ERBE, .....die mit rechtskräftiger Einantwortung zu \*\*A\*\*\*\* gehörige Liegenschaft EZ\*\*\*GB\*\*\* der Pflichtteilsberechtigten BW ....*

*2.5. Da nach den Bestimmungen des Testaments vom 30.7.2003 die Vermögensverwaltung bis zum 30. Lebensjahr des Erben, durch den im Testament bestimmten Vermögensverwalter vorgenommen werden soll und eine Veräußerung oder Belastung des Liegenschaftsvermögens vor Vollendung des 20. Lebensjahres des Testamentserben nicht erfolgen darf, andererseits die sonstigen im Nachlass enthaltenen Vermögenswerte bei weitem nicht ausreichen, den verbleibenden Restbetrag von € 433.504,31 auch nur annähernd zu befriedigen, der Erbe aber ansonsten über kein Vermögen verfügt, vereinbaren die Vertragsparteien, dass der unberichtigt aushaftende Betrag auf der Liegenschaft EZ\*\*\*GB\*\*\* pfandrechtlich besichert wird.*

*2.6. Der Testamentserbe ... verpfändet daher die ihm nach rechtskräftiger Einantwortung zu \*\*A\*\*\*\* – vorerst außerbücherlich – gehörige Liegenschaft EZ\*\*\*GB\*\*\* der Pflichtteilsberechtigten BW ... und erteilt seine ausdrücklich Einwilligung, dass .... das Pfandrecht für die Pflichtteilsrestforderung von € 433.504,31 samt 2 % Zinsen p.a. für BW, einverleibt werde, und zwar im Rang nach dem für die Leibrentenforderung von 800,00 einverlebten Pfandrecht.*

*2.7. Da –wie oben ausgeführt – der Erbe das Liegenschaftsvermögen bis zu seinem 20. Lebensjahr weder belasten noch Veräußerung darf und nach den Bestimmungen des Testaments bis zur Erreichung des 30. Lebensjahres dergestalt beschränkt ist, dass ihm bis zum Ende der Vermögensverwaltung nur zwischen 20% und 30% ausbezahlt werden dürfen, verzichtet die Pflichtteilsberechtigte bis dahin darauf, die Pflichtteilsrestforderung von €433.504,31 s.A. geltend zu machen.*

*3. Hierdurch ist der Nachlasspflichtteil in Höhe von € 605.055,67 gedeckt.*

*4. Nach diesem Zeitpunkt (Erreichen des 30. Lebensjahres des Erben) ist im Falle der Inanspruchnahme bzw. Geltendmachung der Pflichtteilsrestforderung eine Frist von zumindest 6 Monaten einzuhalten, damit der Erbe ausreichend Zeit hat, die erforderlichen Mittel entweder durch Kreditaufnahme oder Veräußerung entsprechenden Liegenschaftsvermögens, allenfalls aus dem durch die Vermögensverwaltung lukrierten Vermögenszuwachs, zu finanzieren.*

*5- Damit ist der Nachweis der Erfüllung der Pflichtteilsforderung gemäß [§ 176 AußStrG](#) erbracht."*

Dieses Pflichtteilsübereinkommen wurde mit Beschluss vom 2. Juli 2007 vom Bezirksgericht X pflegschaftsgerichtlich genehmigt. Der Beschluss wurde damit begründet, dass die im Pflichtteilsübereinkommen vereinbarte Erfüllung des Pflichtteilsanspruches der Betroffenen dem Testamentserben die Erfüllung der testamentarisch verfügten Auflagen und Beschränkungen ermögliche und dem Wohle der Betroffenen nicht schade.

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes X vom 29. November 2007 wurde der Nachlass nach Frau ERBLASSERIN Herrn ERBE zur Gänze eingewantwortet und angeordnet, dass ob der erbl. Liegenschaften ua. folgende Grundbucheintragungen vorzunehmen sind:

In EZ\*\*\*GB\*\*\* im Lastenblatt für die Bw.

- a) die Einverleibung des Pfandrechtes für die monatliche Leibrentenforderung von € 800,00
- b) die Einverleibung des Pfandrechtes für die Pflichtteilsrestforderung von € 433.504,31 samt 2% Zinsen p.a.

## **2. Verfahren vor dem Finanzamt**

### **2.1. Erbschaftsteuerbescheide**

Mit Bescheid vom 8. Mai 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. Erbschaftsteuer in Höhe von € 76.583,40 fest. Bei Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes von € 382.917,00 ging das Finanzamt von einem Pflichtteil in Höhe von € 605.055,67 aus und zog davon einen "*überschießenden Steuervorteil nach [§ 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG 1955](#)*" von € 219.938,17 sowie einen Freibetrag gemäß [§ 14 Abs. 1 ErbStG 1955](#) von € 2.200,00 ab.

### **2.2. Berufung**

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde zunächst unter Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH 7.3.2007, [G 54/06](#) eingewandt, dass das verfassungswidrige Erbschaftsteuergesetz auf den gegenständlichen Fall nicht mehr angewendet werden dürfe.

Unabhängig davon sei, die Bemessungsgrundlage unrichtig ermittelt worden: Der rechnerische Pflichtteil von € 605.055,67 setze sich zusammen aus der gemäß der vom Bundesministerium für Finanzen veröffentlichten Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen kapitalisierten Rente von (mtl. € 800,00) in Höhe von € 171.551,36 sowie einer Forderung, deren Zuwendung aufschiebend bedingt sei; gemäß Punkt III.2.27 habe die Pflichtteilsberechtigte und Bw. darauf verzichtet, die Pflichtteilsrestforderung von € 433.504,31 vor Erreichung des 30. Lebensjahres des Erben geltend zu machen; dies deshalb, da nach den Bestimmungen des Testamentes der Erblasserin der Erbe vor Erreichung des 20. Lebensjahres sein Liegenschaftsvermögen weder veräußern noch belasten dürfe und bis zur Erreichung des 30. Lebensjahres einer Vermögensverwaltung unterworfen sei, wonach ihm nur zwischen 20 und 30% ausbezahlt werden dürfen. Daher habe im Pflichtteilsübereinkommen (Punkt III.4) die Pflichtteilsberechtigte mit dem Erben vereinbart, dass im Falle der Inanspruchnahme der Pflichtteilsrestforderung (nicht vor Erreichen des 30.

Lebensjahres des Erben = Tag/Monat.2018) dies voraussetzt, dass dann zur Geltendmachung der Pflichtteilsrestforderung eine Frist von zumindest 6 Monaten einzuhalten sei, also eine Zuwendung der Pflichtteilsrestforderung vor dem xx.xx.2018 nicht erfolgen könne.

Im Falle von aufschiebenden Bedingungen und Befristungen entstehe die Erbschaftsteuerpflicht aber erst mit dem Eintritt der Bedingung oder Befristung (§12 Abs. 1 Z. 1 lit. a ErbStG 1955) und sei daher, da die Bedingung frühestens zum vorgenannten Zeitpunkt eintreten könne, also lange nach dem 31.7.2008, für den gegenständlichen Erwerb der Pflichtteilsrestforderung keine Erbschaftsteuer mehr vorzuschreiben, selbst wenn dies der Fall sei sollte, könne die Verschreibung erst nach dem Tag/Monat.2018 erfolgen.

Die Erbschaftsteuer sei - wie die Schenkungssteuer – eine auf dem Bereicherungsprinzip aufbauende Steuer; es komme darauf an, was der Zuwendungsempfänger wann tatsächlich bekommen hat (vgl. VwGH 25.3.2004, [2001/16/0241](#), 20.2.2003, 2002/16/0107), da die Zuwendung nicht vor dem Eintritt der Bedingung als ausgeführt gelten könne.

Es wäre auch höchst ungerecht, einem Erb- oder Pflichtteilsempfänger Steuerlast zu einem Zeitpunkt aufzubürden, in welchem er über das geerbte Vermögen, aus welchem ja die Steuer nur bezahlt werden könne, noch nicht verfüge.

Da, ausgehend vom oben dargestellten, dem angeführten Bescheid zu Grunde liegende steuerpflichtige Erwerb nach Abzug der bedingten Pflichtteilsrestforderung bereits eine überschuldete Nachlasszuwendung vorläge, dürfte Erbschaftsteuer selbst unter der Voraussetzung, dass entgegen der oben dargestellten Rechtsmeinung die Immunität des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes eingetreten sein sollte, nicht vorgeschrieben werden.

Auch hinsichtlich der kapitalisierten Rente von € 171.551,36 vorgeschriebenen Erbschaftsteuer sei diese unrichtig ermittelt worden; gemäß § 29 Abs. 1 ErbStG sei die Steuer vom Kapitalwert von Renten nach Wahl des Steuerpflichtigen statt vom Kapitalwert jährlich im Voraus vom Jahreswert zu entrichten, wobei die Steuer in diesem Falle nach dem Hundertsatz erhoben werde, der sich nach [§ 8 ErbStG 1955](#) für den gesamten Kapitalbetrag ergibt.

Nach § 8 ErbStG ergäbe sich für den gesamten Kapitalwert der Rente von € 171.551,36 ein Steuersatz von 16%; tatsächlich komme der Bw. jährlich jedoch nur ein Betrag von insgesamt € 9.600,00 (mtl. € 800,00) zu und dürfte diesbezüglich daher jährlich im Vorhinein nur ein Betrag von € 1.536,00 vorgeschrieben werden.

Hier sei unterlassen worden, die Bw. auf die Wahlmöglichkeit gemäß § 29 ErbStG vor Erlassung des Erbschaftssteuerbescheides aufmerksam zu machen.

Die Vorschreibung der Erbschaftssteuer sei im konkreten Fall aber auch aus wirtschaftlichen Gründen – und durchaus bei Berücksichtigung öffentlicher Interessen – nicht nur nicht zweckentsprechend sondern geradezu kontraproduktiv.

Die Bw. sei schwerst behindert, es liege ein ausgeprägter perinataler Cerebralschaden vor, sowohl körperlich als auch geistig seine beträchtliche Beeinträchtigungen und Störungen gegeben. Eine motorische Sprachentwicklung habe sich bis heute nicht eingestellt. Aufgrund dieser umfangreichen, geistigen Behinderung befindet sich die Bw. in ständiger Heimpflege und werde ihre Halbwaisenspension und Pflegegeld der Stufe 7 zur Gänze für die Heimunterbringung aufgebracht.

Die letztwillige Zuweisung der Erblasserin sei unter dem Aspekt eine Mit- oder Teilversorgung der schwerstbehinderten Bw. erfolgt und entlaste damit wirtschaftlich die öffentliche Hand und liege daher, jedenfalls im weiteren Sinne im öffentlichen Interesse.

Der Bw. Erbschaftsteuer überhaupt, vor allem aber in der gegenständlichen Höhe vorzuschreiben sei daher, wie vorausgeführt nicht nur nicht sinnvoll, sondern erscheine sogar sinnlos. Die Bw. verfüge über keinerlei sonstiges Vermögen oder Einkommen und könne es wohl nicht im Sinne einer wohlverstandenen Anwendung der Fiskalgesetze gelegen sein, einem schwerstbehinderten Menschen die für seine Pflege erforderlichen Mittel zu entziehen, um damit Erbschaftsteuer zu bezahlen.

Zum Beweis für das gesamte Vorbringen werde das pflegschaftsgerichtlich bewilligte Pflichtteilsübereinkomme vom 24.5.2007, der Beschluss des BG X vom 23.10.2002, **\*\*P\*\*** und das diesem Beschluss zugrundeliegende neurologisch-psychiatrische Sachverständigengutachten des SV vom 17.7.2002 vorgelegt und die Beischaftung des gesamten Aktes **\*\*P\*\*** beantragt.

## **2.3 Berufungsvorentscheidung**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2008 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge und änderte den angefochten Bescheid insofern ab, als die Erbschaftssteuer mit 20 % von € 241.766,00 = € 48.353,20 zuzüglich jährlich 20 % von € 9.600,00 = € 1.920,00 auf Lebenszeit, fällig jeweils am 24. Mai, erstmals am 24. Mai 2009 festgesetzt wurde. Weiters ordnete das Finanzamt im Spruch der Berufungsvorentscheidung an, dass gemäß § 29 ErbStG

in Hinkunft die Jahressteuer in der Höhe von € 1.920,00 jährlich im Voraus zu jedem 24.5. (Datum Pflichtteilsübereinkomme) beginnend mit 24.5.2009 zu entrichten ist.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 u.a., § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben und ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt.*

*Die aufgehobene Gesetzesbestimmung ist nach [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#) auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden. Gem. § 12 (1) 1b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung und nicht im Zeitpunkt der Erfüllung. Aus dem Pflichtteilsübereinkommen vom 24.05.2007 geht eindeutig hervor, dass der Anspruch auf den Pflichtteil geltend gemacht wurde, lediglich der Zeitpunkt der Fälligkeit wurde hinausgeschoben. Somit liegt kein aufschiebend bedingter Erwerb vor.*

*Gem. § 29 ErbStG hat der Steuerpflichtige die Wahl, die Steuer entweder auf einmal nach dem kapitalisierten Wert der Rente oder in Jahresbeträgen nach dem Jahreswert derselben (jährlich im Voraus) zu begleichen. Die Ausübung des Wahlrechts setzt einen Antrag des Abgabepflichtigen voraus. Mangels eines entsprechenden Antrags ist die Steuer nach § 8 vom kapitalisierten Wert in einem Betrag festzusetzen. Das Erfordernis, den Abgabepflichtigen auf die Wahlmöglichkeit aufmerksam zu machen, ist lt. Gesetz nicht gegeben. Da das Wahlrecht iSd § 29 in jedem Stadium des Verfahrens und daher auch noch im rechtsmittelverfahren ausgeübt werden kann, wird dem in der Berufung gestellten Antrag nachgekommen. Abweichend vom Berufungsantrag ist der Berechnung gem. § 29 ErbStG der Prozentsatz zu Grunde zu legen, der sich für den gesamten Erwerb ergibt.*

*Der Gesetzgeber hat im ErbStG keine Befreiung für Anfälle an Pflegebedürftige vorgesehen. Die Abgabenbehörde ist zur Vollziehung der Gesetze verpflichtet. Der Abgabenbehörde obliegt nicht die Überprüfung der Sinnhaftigkeit einer Norm.*

*Aus den oben angeführten Gründen war die Berufung abzuweisen, dem Antrag gem. § 29 ErbStG jedoch zu entsprechen.*

*Darstellung der Bemessungsgrundlagen:*

<i>Pflichtteil</i>	€	605.055,67
<i>- Rente</i>	€	171.551,36
<i>Bisheriger Erwerb/Forderung</i>	€	433.504,31
<i>Pflichtteil</i>	€	605.055,67
<i>- überschießender Steuervorteil</i>	€	219.938,17
<i>- Freibetrag gem. § 14 ErbStG</i>	€	2.200,00
<i>Bemessungsgrundlage</i>	€	382.917,50

*Gem. § 8 (1) ErbStG beträgt die Steuer für den Erwerb 20% (Enkelin Stkl. II gem. § 7 (1) ErbStG). Dies ist auch der maßgebliche Steuersatz für die jährliche Festsetzung gem. § 29 ErbStG. Für die künftigen jährlichen Einweisungen wird eine neue Steuernummer vergeben werden.*

<i>Bisheriger Erwerb/Forderung</i>	€	433.504,31
<i>- überschießender Steuervorteil im Sinne des § 15 (1) 17 ErbStG</i>	€	219.938,17
<i>Zwischensumme</i>		213.566,14
<i>+ Rentenzahlungen 4/2006-24.5.2009 lt. Testament "beginnend mit dem Monat, welcher dem Monat meins Ablebens folgt"</i>		



<i>entsprechen 38 Monate a 800,00</i>	€	<i>30.400,00</i>
<i>Zwischensumme</i>	€	<i>243.966,14</i>
<i>- Freibetrag gem. § 14 ErbStG</i>	€	<i>2.200,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	€	<i>241.766,14</i>

## 2.4. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

## 3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr\*\*\* sowie durch Einsicht in den vom Bezirksgericht X angeforderten Abhandlungsakt zu GZ. \*\*A\*\*\*\*.

### *Über die Berufung wurde erwogen:*

#### 1. Zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG 1955](#) idF vor BGBl I 2007/9 unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz die Erwerbe von Todes wegen.

Dieser Grundtatbestand der Erbschaftssteuer wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben. Diese Tatsache ist jedoch nicht geeignet, dem Berufungsbegehren der Bw. zum Erfolg zu verhelfen, da der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis entsprechend der Bestimmung des [Art. 140 Abs. 5 B-VG](#) für das Inkrafttreten seiner Aufhebung des [§ 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG 1955](#) eine Frist bis 31. Juli 2008 gesetzt hat. Dies bedeutet gemäß [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#), dass die Bestimmungen des Erbschaftsteuergesetzes auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme der Anlassfälle) weiterhin anzuwenden sind.

Als Anlassfall gelten nur jene Fälle, die entweder tatsächlich Anlass für die Einleitung des Normprüfungsverfahrens gewesen sind, oder die im Zeitpunkt des Beginns der mündlichen Verhandlung oder bei Beginn der nicht öffentlichen Beratung des VfGH beim Gerichtshof anhängig gewesen sind.

Der gegenständliche Berufungsfall erfüllt keine der beiden Voraussetzungen.

Da die Abgabenbehörden und somit auch der Unabhängige Finanzsenat an die Gesetze gebunden sind und diese - solange sie in Kraft sind - anzuwenden haben, war das bis zum 31.

Juli 2008 in Geltung befindliche ErbStG auch auf den gegenständlichen Rechtsvorgang anzuwenden.

## 2. Zum Entstehen der Steuerschuld

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.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers, nach lit a dieser Bestimmung jedoch für den Erwerb des unter einer aufschiebenden Bedingung oder unter einer Befristung Bedachten mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Bedingung oder des Ereignisses.

Für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches entsteht die Steuerschuld gemäß 12 Abs.1 Z1 lit. b ErbStG 1955 mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

Die Erblasserin verfügte zugunsten der Bw. zur Abgeltung ihres Pflichtteilsanspruches ein Rentenlegat. Das monatliche Rentenlegat wurde von der Erblasserin mit € 650,00 angeordnet, wobei sich der monatliche Betrag unter einer aufschiebenden Bedingung auf monatlich € 800,00 erhöhte. Das Legat wurde von der Bw. angenommen und entstand die Steuerschuld hierfür nach der Grundregel des [§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) bereits im Zeitpunkt des Tode des Erblasserin (dh. am TAG/MONAT 2006).

Da der kapitalisierte Wert des Rentenlegates den Pflichtteilsanspruch der Bw. im Ausmaß von 1/4 des Nachlassvermögens nicht abdeckt hat die Bw. neben dem Legat noch einen Pflichtteilsergänzungsanspruch, für den die Steuerschuld nach 12 Abs.1 Z1 lit. b ErbStG 1955 mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung entstand.

Als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils ist jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte oder dessen Vertreter nach außen hin - auch außergerichtlich - zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten. Mit einem Übereinkommen zwischen der Alleinerbin und den pflichtteilsberechtigten Kindern des Erblassers über die Höhe, Wertsicherung sowie die Sicherstellung der Pflichtteilsforderungen wurde der Pflichtteilsanspruch zweifelsfrei geltend gemacht. Der Umstand, dass bloß die Auszahlung der Pflichtteilsforderung durch die Erbin hinausgeschoben ist, ist für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ohne Bedeutung (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 16 zu § 12 ErbStG unter Hinweis auf VwGH 27.6.1994, [93/16/0129](#), 0130).

Trifft der Pflichtteilsberechtigte mit dem Erben betreffend die Abgeltung des Pflichtteilsanspruches eine Zahlungsvereinbarung, so wird dadurch der ursprüngliche - im Zeitpunkt der Entstehung des Erbschaftsteueranspruches gegebene und damit maßgebliche - Inhalt des durch den Pflichtteilsanspruch begründeten Schuldverhältnisses nicht berührt. Nach der Entstehung des Steueranspruches zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten getroffene Erfüllungsabreden vermögen den einmal entstandenen Steueranspruch nicht aufzuheben oder zu modifizieren (vgl. VwGH 27.01.1999, [98/16/0365](#)).

Im gegenständlichen Falle hat die Bw., vertreten durch ihre Sachwalterin, am 24. Mai 2007 mit dem Erben ein Pflichtteilsübereinkommen abgeschlossen, das am 2. Juli 2007 pflegschaftsgerichtlich genehmigt wurde. Im Pflichtteilsübereinkommen wurde nicht nur die Höhe des Pflichtteilsanspruches ziffernmäßig festgelegt, sondern wurde auch eine Verzinsung und eine pfandrechtliche Sicherstellung der Pflichtteilsforderung mit dem Erben vereinbart. Damit hat die Bw. den Pflichtteil in einer Weise geltend gemacht, der im Sinne des § 12 Abs. 1 Z.1 lit. b ErbStG das Entstehen der Steuerschuld ausgelöst hat. Daran vermag die Tatsache nichts zu ändern, dass mit dem Erben vereinbart wurde, die Auszahlung dieses Pflichtteiles frühestens im Jahr 2018 zu fordern.

### **Zum Wahlrecht nach § 29 ErbStG**

Die Bestimmung des § 29 Abs. 1 ErbStG lautet:

*"Ist die Steuer vom Kapitalwert von Renten oder anderen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen zu entrichten, so kann sie nach Wahl des Steuerpflichtigen statt vom Kapitalwert jährlich im Voraus vom Jahreswert entrichtet werden. Die Steuer wird in diesem Falle nach dem Hundertsatz erhoben, der sich nach § 8 für den gesamten Kapitalbetrag ergibt".*

§ 29 Abs. 1 ErbStG räumt dem Erwerber einer Rente oder einer anderen wiederkehrenden Nutzung oder Leistung ein Wahlrecht hinsichtlich der Steuerentrichtung ein. Zweck der Bestimmung ist es, dem Steuerpflichtigen die Entrichtung der Erbschaftsteuer zu erleichtern, indem sie ihm gestattet, die Steuern im gleichen Schritt mit dem Empfang der Jahresleistungen zu entrichten. Der Jahreswert der Rente ist nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. Er ist nach den Wertverhältnissen zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nach den §§ 15 bis 17 BewG festzusetzen. Bei Nutzungen und Leistungen, die in ihrem Betrag schwanken, ist nach § 17 Abs. 3 BewG vorzugehen. Der Jahreswert unterliegt keiner Veränderung, wenn sich nach der Entstehung der Steuerschuld am Wert der Rente etwas ändert. Hat der Steuerpflichtige von seinem Wahlrecht Gebrauch gemacht, dann ist die Steuer jährlich im Voraus zu entrichten. Im Steuerbescheid wird eine besondere Fälligkeit der einzelnen Jahressteuerbeträge anzuführen sein. Bei solchen Bescheiden handelt es sich um Dauerbescheide, mit denen die Erbschaftsteuer auch im Fall

einer bewilligten Jahresbesteuerung ein für allemal festgesetzt wird (vgl. VwGH 30.9.2044, [2004/16/0035](#)).

Jährliche Vorschreibungen werden nicht vorgenommen, sondern es sind aufgrund des Dauerbescheides jährlich die bereits mit diesem Bescheid festgesetzten Erbschaftssteuerbeträge zu entrichten. Es entstehen nicht Jahr für Jahr mit den laufenden wiederkehrenden Leistungen neue Steuerfälle. Dh. die entstandene Steuerschuld erfährt durch die Besteuerung nach § 29 Abs. 1 ErbStG keine Änderung; lediglich die Entrichtung der Steuer vom bereits erfolgten Anfall und berechnet vom Kapitalwert wird zeitlich verschoben. Es liegt also keine jährlich neu entstehende und vom Rentenzufluss abhängige Jahressteuer vor, sondern die mit Erbanfall entstandene Steuerschuld kann in Jahresbeträgen entrichtet werden. Die jährlich zu entrichtende Steuer ist nicht vom jährlichen Zufluss der Rente abhängig (VwGH 30.9.2004, [2004/16/0035](#)).

Da die Steuerschuld gemäß § 12 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers entsteht und die in § 29 ErbStG normierte Möglichkeit der jährlichen Zahlung der Steuer nichts am Entstehen der Steuerschuld ändert, sondern eine Sonderform der Entrichtung darstellt, sind die Jahresbeträge auch nach dem 31. Juli 2008 weiter zu entrichten (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 14c zu § 29 unter Hinweis auf siehe Regierungsvorlage zum Schenkungsmeldegesetz 2008, 549 BlgNr 23. GP).

Für die Bestimmung der einzelnen Jahressteuerbeträge ist jener Steuersatz iSd [§ 8 ErbStG 1955](#) maßgeblich, der sich aus der Höhe des Gesamterwerbes der Bw. von insgesamt € 382.917,50 (zur rechnerischen Ermittlung des Gesamterwerbes siehe die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung) ergibt. Bei einem steuerpflichtigen Erwerb in der Steuerklasse II beträgt der Steuersatz 20%, weshalb für die Rentenbeträge von jährlich € 9.600,00 jährlich im Voraus ein Steuerbetrag von € 1.920,00 zu entrichten ist.

Da der Unabhängige Finanzsenat von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen hat, war die mit der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Abänderung des angefochtenen Bescheides um die inzwischen fällig gewordenen Jahresbeträge zu ergänzen.

### **Zum öffentlichen Interesse der Versorgung der Bw. durch die Leibrente**

Weder beim Erwerb durch ein Vermächtnis, noch bei einem Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches ist zu prüfen, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille gegeben war. § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG sieht lediglich für Zuwendungen unter Lebenden zum

Zwecke des angemessenen Unterhaltes eine Befreiung vor. Diese Vorschrift befreit aber nicht Erwerbe von Todes wegen (vgl. Fellner, a.a.O, 29a zu § 15). Auch eine Befreiung für im "öffentlichen Interesse" gelegen Zuwendungen sieht das Erbschaftsteuergesetz nicht vor, weshalb auch das diesbezügliche Vorbringen der Bw. zu keinem anderslautenden Bescheid führen konnte und wurde deshalb auch dem Beweisantrag auf Beischaffung des Pflschaftsaktes **\*\*P\*\*** nicht nachgekommen. Es wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Zweifel gezogen, dass die Pflege der Bw. nicht nur mit viel Mühe, sondern auch mit einem hohen finanziellen Einsatz verbunden ist. Bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer ist der Unabhängige Finanzsenat an die gesetzlichen Bestimmungen gebunden und besteht kein Raum für die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse. Diese könnten allenfalls in einem Verfahren betreffend Zahlungserleichterung geltend gemacht werden (das in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt), wobei bemerkt wird, dass gemäß [§ 13 Abs. 2 ErbStG 1955](#) dem Erben eine Haftung für die Steuer der Legatäre und der Pflichtteilsberechtigten trifft.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. September 2012