

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch NNGmbH, über die Beschwerde vom 15.04.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.03.2015, Erf.Nr. zzz, betreffend Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

1.) Die Festsetzung der Erbschaftssteuer wird zu Gunsten der Bf. abgeändert auf € 116.185,74 (Berechnung laut Begründung dieses Erkenntnisses).

Daraus ergibt sich folgende Gegenüberstellung:

Text	Betrag in Euro
Vorgeschrieben wurde	116.415,09
Vorzuschreiben war	116.185,74
Abänderung zu Gunsten der Bf.	229,35

2.) Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Am ttmjj ist Herr xxx verstorben.

Mit Testament wurde der Verein „XXX“ als Erbe eingesetzt und die Kinder Kind1. und Kind2 auf den Pflichtteil beschränkt.

Im Protokoll aufgenommen am TTMMJJ, durch den Gerichtskommissär in der Verlassenschaft nach dem Erblasser ist u.a. festgehalten:

„Die erbl. Kinder KIND2 und xxx sind pflichtteilsberechtigt. Sie erklären ihren Pflichtteil in Anspruch zu nehmen, die Schätzung der erbl. Liegenschaften derzeit nicht zu begehren, deren jederzeitige Schätzung sich jedoch ausdrücklich vorzubehalten.“

Mit Einantwortungsbeschluss des BezirksgerichtesXY vom TTMMJJJJ wurde die Verlassenschaft zur Gänze dem genannten Vereine eingewantwortet.

Die erbl. Tochter und nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), Frau Bf., hat den erwähnten Verein mit Schreiben vom 19. März 2014 zur Zahlung des Pflichtteiles in Höhe von € 1.049.487,00 aufgefordert.

Der Verein brachte daraufhin einen Betrag in der Höhe von € 900.000,00 zur Auszahlung an die Bf. (Überweisung vom 17. April 2014). Den verbleibenden Betrag hat die Bf. eingeklagt. Ein weiterer Teilbetrag in der Höhe von € 103.054,53 wurde durch den Verein am 28. Juli 2014 geleistet. Aufgrund eines Vergleiches (abgeschlossen am ttmjjjj vor dem Landesgericht für ZRS Wien) wurden schließlich seitens des Vereins ein Restbetrag von € 64.500,00 sowie ein Kostenbeitrag von € 2.085,00 geleistet.

Mit Bescheid vom 23. März 2015, Erfassungsnummer 10-zzz, setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel daraufhin der Bf. die Erbschaftssteuer in der Höhe von € 116.415,09 fest.

Das Finanzamt ging dabei von folgenden Bemessungsgrundlagen aus:

Teilbetrag 1	900.000,00
Teilbetrag 2	103.054,53
Teilbetrag 3	64.500,00
Kostenbeitrag	2.085,00
Abzüglich Vertretungskosten	9.120,00
Abzüglich Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG	2.200,00
Bemessungsgrundlage (gerundet)	1.058.319,00

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 15. April 2015.

Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 7. Juli 2015 als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 24. Juli 2015 den Vorlageantrag, ohne in der Sache Neues vorzutragen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) idF vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G 54/06 u.a., VfSlg. 18.093, unterlag der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Gesetz.

Der Verfassungsgerichtshof bestimmte in Spruchpunkt 3. des genannten Erkenntnisses, dass die Aufhebung (des Grundtatbestandes des Erbschaftssteuergesetzes § 1 Abs. 1 Z 1 leg. cit.) mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft treten solle.

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

Die Bf. stützt ihr Beschwerdevorbringen vor allem auf die Ansicht, die Steuer sei nicht – wie vom Finanzamt vermeint – gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG (auf Grund eines von ihr geltend gemachten Pflichtteilsanspruches) sondern gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG entstanden. Im gegenständlichen Fall sei von einem Pflichtteilsverzicht nach der zuletzt genannten Norm auszugehen. Die Steuerschuld sei daher gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. f ErbStG erst im Zeitpunkt des o.a. Vergleiches (sohin am tttmmjjjj) entstanden. Zu diesem Zeitpunkt seien Erbschaften jedoch nicht mehr der Erbschaftssteuer unterlegen.

Dem ist zu entgegnen, dass die Bf. im hier zu betrachtenden Verlassenschaftsverfahren ihren Pflichtteilsanspruch am TTMMJJ geltend gemacht hat. Diese Geltendmachung wurde gegenüber dem Gerichtskommissär erklärt und im o.a. Protokoll vom TTMMJJ festgehalten. Der betreffenden Feststellung des Finanzamtes in der o.a. Beschwerdevorentscheidung (die insofern als Vorhalt gilt) tritt die Bf. mit keinem Wort entgegen.

Da von einem Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch somit nach der Aktenlage keine Rede sein kann, kommt entgegen dem Beschwerdevorbringen eine Tatbestandsverwirklichung gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG (der einen solchen Verzicht ausdrücklich voraussetzt) keinesfalls in Betracht.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die Beziehung zwischen den nach Ansicht der Bf. in Betracht kommenden Bestimmungen des § 2 Abs. 1 Z 1 und § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG vom Grundsatz geprägt ist, dass es sich bei Ersterem um den Grundtatbestand und bei Letzterem um einen Auffang- bzw. Ergänzungstatbestand handelt. Der Ersatztatbestand kommt jedoch nur dann zum Tragen, wenn der Grundtatbestand nicht bereits erfüllt ist.

Die Bf. irrt, wenn sie meint, die Tatsache, dass es zu dem o.a. Vergleich gekommen ist, führe zwangsläufig zur Anwendung des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG. Denn dabei handelt es sich um nichts anderes als um ein Mittel zur Durchsetzung des Pflichtteilsanspruches.

Dies ergibt sich auch aus den von ihr vorgelegten Artikel in der RdW 2012/66, den sie für sich in Anspruch nehmen möchte.

Dort heißt es (auszugweise Wiedergabe):

„Im Anschluss an die Rechtsprechung des VwGH sind die Tatbestände einer „Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruches“ gem. § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG und eines Pflichtteilsverzichtes gegen Abfindung gem. § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG zu trennen.

...

Ansprüche zur Durchsetzung von Pflichtteilsansprüchen beinhalten eine Teilhabe am Nachlassvermögen bzw. am Wert des Nachlasses und sind bis zur Einantwortung an den Nachlass zu richten. Bis zur Einantwortung ist der Nachlass für Pflichtteilsklagen passiv legitimiert. Die Geltendmachung kann durch Klage, Klagsandrohung oder ein anderes

Verhalten zur Durchsetzung von Pflichtteilsansprüchen (z.B. ein Anwaltsschreiben) erfolgen.“

Auch der Verwaltungsgerichtshof ist in einem vergleichbaren Fall, in dem es ebenfalls zu einer Einigung zwischen Erben und Pflichtteilsberechtigten betreffend die „Abfindung des Pflichtteilsanspruches“ gekommen ist, von der Verwirklichung des Tatbestandes des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG ausgegangen und hat ausgesprochen (VwGH 27.01.1999, 98/16/0365):

„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.“

Die Bf. kann auch mit dem von ihr angesprochenen Erkenntnis VwGH 27.01.1999, 98/16/0361, nichts für ihren Standpunkt gewinnen. Denn der Verwaltungsgerichtshof hatte damals einen völlig anderen Sachverhalt zu würdigen, bei dem es um die pauschale Bereinigung diverser Pflichtteilsansprüche durch verschiedene Abgeltungszahlungen ging. Demnach anerkannten alle Parteien dem Protokoll zufolge, dass mit der Zahlung dieser Beträge alle Forderungen und Ansprüche, die ihnen tatsächlich oder vermeintlich aus dem Titel der Pflichtteilsergänzung wegen Vorausempfängen und Zuwendungen des Erblassers zu seinen Lebzeiten wechselseitig und auch begünstigten Dritten gegenüber zustanden, abgegolten seien. Dieser Vereinbarung ist ein – wenn auch nicht formell ausgesprochener – Verzicht der Pflichtteilsberechtigten auf einen Teil ihrer Ansprüche inhärent, den diese von Beginn an erklärt hatten.

Die Bf. hat aber im Gegensatz dazu – wie oben bereits ausführlich dargestellt – auf ihren Pflichtteilsanspruch von Anfang an nicht verzichtet, sondern ihre Ansprüche ausdrücklich geltend gemacht. Die Tatsache, dass es hinsichtlich der konkreten Höhe des der Bf. zustehenden Betrages zu gerichtlichen Auseinandersetzungen gekommen ist, die letztlich zu den von ihr angesprochenen Vergleich geführt haben, ändert nichts daran, dass ihr Handeln nie auf einen Verzicht ihrer Ansprüche ausgerichtet war.

Da aber die Bestimmungen des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG einen Verzicht auf den mit dem Tod des Erblassers entstandenen Pflichtteilsanspruch voraussetzen (siehe VwGH 12.12.1985, 83/16/0178), ist im Streitfall für die Anwendung dieser Bestimmung kein Raum.

Es ist daher als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass im Streitfall die Steuer gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG entstanden ist.

Zur ebenfalls strittigen Frage des Zeitpunkts des Entstehens des Abgabenanspruches wird ausgeführt:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers, jedoch u. a. für den Erwerb des unter einer aufschiebenden

Bedingung oder unter einer Befristung Bedachten mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Bedingung oder des Ereignisses (lit. a) und für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung (lit. b). In den Fällen des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG entsteht die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt des Verzichtes (lit. f).

Dabei ist nach ständiger Rechtsprechung als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte nach außen hin zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten (vgl. VwGH 27.06.1994, 93/16/0129).

Grundsätzlich entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers. Sowohl dem Erben als auch dem Pflichtteilsberechtigten steht aber bloß ein Anwartschaftsrecht zu. Um die Steuerpflicht auszulösen, muss eine Erbantrittserklärung oder die Geltendmachung des Pflichtteils erfolgen. Ab diesem Zeitpunkt hat der Pflichtteilsberechtigte ein Forderungsrecht (auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes). Dieses Forderungsrecht ist ein selbstständig zu bewertendes Wirtschaftsgut. Damit hat der Begünstigte bereits einen Vermögensgegenstand in Händen, der abtretbar, vererblich und belastbar ist. Auf den Zeitpunkt der Erfüllung dieser Forderung kommt es nicht an.

Wie bereits oben dargestellt steht außer Streit, dass die Bf. im hier zu betrachtenden Verlassenschaftsverfahren ihren Pflichtteilsanspruch am TTMMJJ geltend gemacht hat (siehe Protokoll vom selben Tag).

Dem geltend gemachten Umstand, dass die Bf. den Erben erst mit Schreiben vom 19. März 2014 zur Zahlung des Pflichtteiles aufgefordert hat, kommt daher für die Ermittlung des Zeitpunktes des Entstehens der Abgabenschuld keinerlei Relevanz zu.

Entscheidungsmaßgeblich ist vielmehr ausschließlich, die Klärung der Frage, wann der Berechtigte dem Erben ernsthaft zu erkennen gibt, dass er seinen Pflichtteil in Anspruch nehmen will (VwGH 14.3.1978, 2277/75). Auf eine bestimmte Form (etwa auf die von der Bf. ins Spiel gebrachte schriftliche Aufforderung zur Zahlung) kommt es dabei nicht an.

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Abgabenschuld schon am TTMMJJ entstanden ist.

Zu diesem Zeitpunkt unterlagen aber Erwerbe auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches noch der Erbschaftssteuer. Der Ansicht der Bf., die Festsetzung der Abgabe sei rechtswidrig kann daher auch aus dieser Sicht nicht gefolgt werden.

Zur Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlagen:

Wie sich aus § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG ergibt, unterliegt im Pflichtteilsfall der Erwerb (Anfall) von Vermögen auf Grund eines gelten gemachten Pflichtteilsanspruches der Erbschaftssteuer (VwGH 24.09.1981, 15/0734/80).

Der Pflichtteilsberechtigte hat gegen den Erben ein Forderungsrecht auf Auszahlung eines Geldbetrages in der Höhe eines entsprechenden Anteiles am Reinnachlass (OGH 30.01.1976, 7Ob509/76).

Der Pflichtteil ist als gesetzlich festgelegter Anteil am gesamten Nachlassvermögen vom Wert desselben zu berechnen (VwGH 12.12.1951, Slg 509/F).

Damit steht fest, dass bei der Bemessung der Erbschaftssteuer bei Pflichtteilsberechtigten nur jene Beträge anzusetzen sind, die als Anteil am Nachlassvermögen anzusehen sind.

Die im o.a. Vergleich vom tmmjjjj vereinbarte Zahlung eines „Kostenbeitrages“ von € 2.085,00 des Erben an die Bf. betrifft – wie ausdrücklich festgehalten – die Hälfte der Pauschalgebühr und im Gegensatz zu dem im Vergleich angesprochenen Betrag von € 64.500,00 nicht einem Anteil am Nachlassvermögen. Dieser „Kostenbeitrag“ ist somit bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht dem Erwerb der Pflichtteilsberechtigten hinzuzurechnen.

Daraus ergibt sich folgende Neuberechnung der Steuer:

	Betrag in Euro
Teilbetrag 1	900.000,00
Teilbetrag 2	103.054,53
Teilbetrag 3	64.500,00
Zwischensumme	1.067.554,53
Abzüglich Vertretungskosten	9.120,00
Abzüglich Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG	2.200,00
Bemessungsgrundlage neu (gerundet gem. § 28 ErbStG)	1.056.234,00
Davon Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 11 % (gerundet gem. § 204 Abs. 1 BAO)	116.185,74

Zulässigkeit einer 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.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 10. November 2017

