



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. November 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlungsverfahren (Protokoll vom 5. Mai 2008) nach dem 2007 verstorbenen X hatte der Erblasser testamentarisch die drei Töchter A, B und C als Erbinnen bestimmt. In Vorstellung eines vorverstorbenen Sohnes ist ua. die erbl. Enkelin S (vormals XX = Berufungswerberin, Bw) als Pflichtteilsberechtigte ausgewiesen. Nach Belehrung über die Ermittlung der Höhe des Pflichtteilsbetrages wird im Protokoll (S. 8) festgehalten:

*"Sodann geben die erbl. Tochter W ... sowie die erbl. Enkelin Sandra XX zu Protokoll, den ihnen aufgrund des Gesetzes zustehenden Pflichtteilsanspruch unter Bedachtnahme auf § 12 Abs. 1 lit b ErbStG **erst mit 1.9.2008 ... geltend zu machen.** Zinsen für die sich ergebenden Pflichtteilsbeträge können daher auch erst nach Geltendmachung eingefordert werden."*

Die drei Erbinnen haben aufgrund des Testamentes zu je 1/3-Anteil eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Lt. errichtetem Inventarium wurde der Reinnachlass im Betrag von € 733.113,22 festgestellt, woraus sich der Pflichtteil der Bw in Höhe der Quote von 1/10el

zum Todestag mit € 73.311,32 ergebe. Im Anschluss wurde ein Pflichtteilsübereinkommen auszugsweise folgenden Inhaltes getroffen (Protokoll S. 17 f.):

*"1. Die Anwesenden vereinbaren (abweichend davon, dass für den Pflichtteilsbetrag im Außenverhältnis die Erben solidarisch entsprechend ihren Erbteilen haften), dass die oa an die jeweiligen Pflichtteilsberechtigten **per 1.9.2008 zur Zahlung fällig werdenden Beträge** wie folgt von den erbantrittserklärten Erben zur Zahlung übernommen werden:*

- die erbantrittserklärte erbl. Tochter B übernimmt je 80 % der Forderungen der erbl. Tochter W und der erbl. Enkelin ...
- die erbantrittserklärte erbl. Tochter A übernimmt je 15 % der Forderungen der erbl. Tochter ... und der erbl. Enkelin ...
- die erbantrittserklärte erbl. Tochter C übernimmt je 5 % der Forderungen der erbl. Tochter ... und der erbl. Enkelin ...

2. Die Pflichtteilsberechtigten ... erklären ausdrücklich, die ihnen zustehenden Pflichtteilsbeträge gem. der Punkt 1. des Pflichtteilsübereinkommens vereinbarten Aufteilung von den jeweiligen Erben zu fordern und ausdrücklich auf eine solidarische Haftung der Erben im Außenverhältnis zu verzichten.

3. A, B und C verpflichten sich, die auf die jeweiligen Erben fallenden oa vereinbarten Quoten betragsmäßig zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Pflichtteilsbeträge spesen- und abzugsfrei auf die ... bekannt zu gebenden Treuhandkonten für Frau Sandra XX und ... zur Überweisung zu bringen. Bis zu diesem Zeitpunkt können seitens der Pflichtteilsberechtigten für die Pflichtteilsbeträge keinerlei Zinsen geltend gemacht werden. Ab diesem Zeitpunkt werden 8 % Verzugszinsen pa vereinbart. ...

5. Gem. Punkt 3. dieses Übereinkommens werden von den jeweiligen Erben die ua nunmehr je in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften als Pfand für die jeweiligen Pflichtteilsforderungen wie folgt unterstellt ... (Anm.: je in anteilig übernommener Höhe der Pflichtteile auf je einer den Erbinnen gehörigen Liegenschaft). ...

6. Für den Fall, dass die Pflichtteilsbeträge vor grundbürgerlicher Durchführung des Abhandlungsergebnisses bezahlt werden sollten, wird der entsprechende Betrag grundbürgerlich nicht mehr sichergestellt.

7. ... Die grundbürgerlichen Eintragungsgebühren sind von den jeweils Verpflichteten nach Maßgabe der Vorschreibung zur Zahlung zu übernehmen. Ebenso sind von den jeweiligen Erben bzw. Pflichtteilsberechtigten die sie treffenden Erbschaftssteuern zur Alleinzahlung zu übernehmen.

8. Die Pflichtteilsberechtigten ... erklären hiemit rechtsverbindlich und unwiderruflich, aufgrund der vorgenannten Pflichtteilsabfertigungen in ihren Pflichtteilsansprüchen vollinhaltlich abgefunden zu sein und darüber hinaus keine Pflichtteilsansprüche oder Pflichtteilergänzungsansprüche ... gegen den Nachlass oder die Erben zu stellen. ..."

Die abschließende Aufsandungsklausel beinhaltet die Einwilligung der Erbinnen zur Verbücherung der vereinbarten Pfandrechte zwecks Sicherstellung der Pflichtteilsansprüche. Der Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes ist am 18. Juni 2008 ergangen.

Das Finanzamt hat daraufhin ua. der Bw mit Bescheid vom 5. November 2008, StrNr, ausgehend vom Pflichtteil in Höhe von € 73.311 unter Berücksichtigung des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von € 71.111 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. II) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, die 10%ige Erbschaftssteuer im Betrag von € 7.111,10 vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt,

auf den Pflichtteil sei nie verzichtet worden, die Steuerschuld sei vor dem 1. August 2008 entstanden.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, aus dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung in § 12 Abs. 1 lit b ErbStG ergebe sich zweifelsohne, dass die Steuerschuld erst mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteiles entstehe, selbst dann, wenn – im Unterschied zur Schenkung - die Zahlung erst später erfolgen sollte. Die Pflichtteilsberechtigten könnten den Anspruch ab dem Ableben des Erblassers jederzeit innerhalb von 3 Jahren geltend machen; dies liege in ihrem Ermessen. Dass das Motiv der späteren Geltendmachung allenfalls in der Aufhebung der Erbschaftssteuer gelegen wäre, vermag daran nichts zu ändern. Zudem sei die Geltendmachung ausdrücklich unter Hinweis auf § 12 Abs. 1 lit b ErbStG zum 1. September 2008 erfolgt und könnten Zinsen erst ab diesem Zeitpunkt gefordert werden, weshalb der Bescheid zur Gänze aufzuheben wäre.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 9. Dezember 2008 wurde – unter Verweis auf VwGH-Judikatur - dahin begründet, dass die Bw bereits im Abhandlungsprotokoll vom 5. Mai 2008 eindeutig zu erkennen gegeben habe, ihren Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten zu wollen, womit die Steuerschuld spätestens zu diesem Zeitpunkt entstanden sei.

Mit Antrag vom 2. Jänner 2009 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weitere Begründung begehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftssteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG (idF vor BGBl I 2007/9, in Geltung ab 1. August 2008) Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches.

Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte nahe Verwandte mindestens erhalten müssen. Der Pflichtteilsberechtigte ist kein Erbe; sein Anspruch ist grundsätzlich eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld. Den erbl. Kindern bzw. den erbl. Kindeskindern in Vorstellung vorverstorbener Kinder steht grundsätzlich ein Pflichtteilsanspruch im Ausmaß der Hälfte des gesetzlichen Erbteiles (§ 765 ABGB) zu.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches **mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung**. Damit wird der Pflichtteilsanspruch steuerlich beachtet, sobald der Pflichtteilsberechtigte seinen Entschluss, den Pflichtteil zu verlangen, erkennbar gemacht hat. Als Zeitpunkt der

Geltendmachung des Pflichtteiles 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** (vgl. VwGH 18.11.1993, 88/16/0163; VwGH 27.6.1994, 93/16/0129, 0130).

Die Erbschaftssteuerpflicht für den Pflichtteil entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Berechtigte ernstlich zu erkennen gibt, dass er aus seinem Anspruch Rechte ableiten will (VfGH 7.3.1986, B 239/85; VwGH 12.12.1985, 83/16/0178).

So hatte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 2.4.1958, 2066/55, ausgeführt, die Noterbin habe zwar nicht ausdrücklich dem Gericht gegenüber erklärt, den Pflichtteil in Anspruch zu nehmen, jedoch bereits ungefähr einen Monat nach dem Tod des Erblassers eine Vollmacht ihres Anwalts vorgelegt und gebeten, sie vom Fortgang der Verlassenschaft zu verständigen. Laut VwGH müsse daraus geschlossen werden, dass die Noterbin ihren Pflichtteilsanspruch schon zu diesem Zeitpunkt geltendgemacht hat.

Der Umstand, dass **bloß die Auszahlung der Pflichtteilsforderung** durch die Erbin hinausgeschoben ist, ist für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ohne Bedeutung (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 16 zu § 12 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen; *Dorazil*, Handkommentar zum ErbStG, 3. Aufl., Abschn. 5. zu § 12).

Im Erkenntnis vom 14.3.1978, 2277/75, kommt der VwGH zum Ergebnis, dass der Pflichtteilsanspruch zwar erhoben werden müsse, die Beschwerdeführer jedoch irren, wenn sie meinen, dass der Pflichtteilsanspruch erst mit der Einbringung der gerichtlichen Klage geltendgemacht worden sei; kann doch - so der VwGH - unter der Erhebung des Pflichtteilsanspruches nicht nur seine gerichtliche Geltendmachung verstanden werden, und weiter: "Vielmehr erscheint der Pflichtteilsanspruch schon dann erhoben, wenn der Berechtigte dem Erben auch auf andere Weise ernsthaft zu erkennen gibt, dass er seinen Pflichtteil in Anspruch nehmen will." Tatsächlich strittig gewesen sei aber im Beschwerdefall nur die Höhe des - laufend und ernsthaft erhobenen - Pflichtteilsanspruches.

Im Erk. vom 18.11.1993, 88/16/0163, führt der VwGH - auch unter Verweis auf obzitiertes Erk. vom 2.4.1958 - Folgendes aus: "Die Bf gelangt zu der auch vom VwGH geteilten Ansicht, dass der Steuergesetzgeber das Entstehen der Steuerschuld an die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches und nicht an den Zeitpunkt des Entstehens, der Fälligkeit, der wirklichen Zuteilung oder der Auszahlung anknüpfen habe wollen. 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."

Im Gegenstandsfalle stellt sich nunmehr die Sachlage anhand des Akteninhaltes so dar, dass die Bw offenkundig laufend als benannte Pflichtteilsberechtigte in das Verfahren eingebunden war und in der Tagsatzung am 5. Mai 2008 nicht nur ernstlich zu erkennen gegeben hat, ihren Pflichtteilsanspruch wahren zu wollen, sondern – nachdem dessen Höhe festgestellt wurde – bereits im Rahmen des Pflichtteilsübereinkommens im Einzelnen festgelegt worden war, von welcher Erbin in welchem Ausmaß der Pflichtteilsbetrag zum Fälligkeitszeitpunkt 1. September 2008 auf das Treuhandkonto zu entrichten sein wird. Wenn somit bereits die Zahlungsmodalitäten im Detail festgeschrieben werden, dann kann keine Rede mehr davon sein, dass der Anspruch dem Grunde nach noch nicht erhoben wurde. Zudem war die Pflichtteilsforderung auf jeweiligen Grundstücken der Erbinnen anteilig besichert worden und hat die Bw rechtsverbindlich und unwiderruflich erklärt, mit dem genannten Betrag in ihren Pflichtteilsansprüchen vollständig abgefertigt zu sein und *keine weiteren* Ansprüche mehr zu erheben. Es ist davon auszugehen, dass die Besicherung der Forderung sowie der Verzicht auf *weitere* Ansprüche überhaupt nur dann möglich ist, wenn die Pflichtteilsforderung bereits dem Grunde nach Bestand hat und die Forderung als solche durch Geltendmachung bereits entstanden war. Demgemäß kann dem Berufungseinwand, die Geltendmachung sei – wie im Abhandlungsprotokoll S. 8 festgehalten – erst zum 1. September 2008 erfolgt, in keiner Weise gefolgt werden.

Im Hinblick auf obige einhellige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach es bereits genügt, einem Anwalt Vollmacht zu erteilen und den Pflichtteilsberechtigten vom Fortgang des Verlassenschaftsverfahrens zu verständigen, um darauf schließen zu müssen, dass der Pflichtteil hiedurch geltendgemacht wurde, bzw. wonach – auch ohne ausdrückliche Erklärung – durch **jegliches ernsthafte Erkennbarmachen** seitens des Pflichtteilsberechtigten, den Anspruch wahrnehmen und jedenfalls nicht darauf verzichten zu wollen, der Pflichtteil bereits geltendgemacht wird, ist aber angesichts obiger Umstände ohne Zweifel davon auszugehen, dass spätestens zum Zeitpunkt der Abhandlungstagsatzung am 5. Mai 2008 der Pflichtteilsanspruch ernsthaft gegenüber den Erbinnen geltendgemacht worden war. Damit ist gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG die Steuerschuld entstanden.

Tatsächlich wurde im Gegenstandsfalle allein der Fälligkeitszeitpunkt bzw. der Zeitpunkt der Entrichtung der Pflichtteilsbeträge durch die Erbinnen sowie eine allfällige Verzinsung auf den 1. September 2008 hinausgeschoben, was aber nichts daran ändert, dass die Geltendmachung des Pflichtteiles spätestens in der Tagsatzung am 5. Mai 2008 erfolgte.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 31. Mai 2011