



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SD, Adr., vertreten durch Dr. Christian Neubauer, Notar, 2130 Mistelbach, Hauptpl. 20, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 11. April 2003 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie Folgt:

Die Erbschaftsteuer wird festgesetzt	
gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 6 % von € 19.405,00 =	€ 1.164,30
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2 % von € 136.588,00 =	€ 2.731,76
somit insgesamt	<u>€ 3.896,06</u>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der am 12. Februar 2002 verstorbenen LZ war deren Sohn CZ auf Grund des Testaments vom 14. Mai 1990 zum Alleinerben berufen. Dieser gab zum gesamten Nachlass eine bedingte Erbserklärung ab und wurde ihm mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes H vom 2. September 2002 (berichtigt mit Beschluss vom 26. November 2002) der gesamte Nachlass eingewantwortet.

Frau SD (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw) war als Tochter des vorverstorbenen erbl. Sohnes BZ pflichtteilsberechtigt. Ihr Pflichtteilsanspruch betrug 1/4 des Reinnachlasses.

Am 15. November 2002 schlossen die Bw. und der Erbe ein Pflichtteilsübereinkommen mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"Die Parteien, nämlich der erbl. Sohn CZ und die pflichtteilsberechtigte Enkelin SD kommen nunmehr dahingehend einvernehmlich überein, dass der Pflichtteil dahingehend berichtigt wird, dass die erbl. Enkelin SD zu einem Viertelanteil Eigentümerin der erbl. Liegenschaft EZx wird.

Am sonstigen Nachlassvermögen partizipiert die erbl. Enkelin nicht mit. In diesem Zusammenhang nimmt die erbl. Enkelin SD die ob der vertragsgegenständlichen Liegenschaft pfandrechtlich sichergestellten Verbindlichkeiten zur Kenntnis, übernimmt aber diese lediglich als Realschuldner. Des weiteren wird vereinbart, dass im Zuge eines etwaigen Verkaufes dieser Liegenschaft, wozu die erbl. Enkelin SD ihre Bereitschaft hiemit zum Ausdruck bringt, die anteilige Aufteilung des Verkaufserlöses unter Berücksichtigung der Verlassenschaftsverbindlichkeiten bzw. der notwendig getätigten Aufwendungen auf diese Liegenschaft erfolgt. Rechnerisch ist diese Aufteilung im Sinne der einschlägigen Vorschriften bzw. Normen, die für die Pflichtteilsberechnung bzw. auseinandersetzung gelten, vorzunehmen."

Mit Bescheid vom 11. April 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Bw. Erbschaftsteuer

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 14 % von € 131.888,00 = € 18.464,32 und

gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2 % von € 136.588,00 = € 2.731,76,

somit insgesamt in Höhe von € 21.196,08 fest.

Dabei wurde die Bemessungsgrundlage wie folgt ermittelt:

1/4 des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft EZx	€ 136.588,59
Kosten der Regelung des Nachlasses	€ -2.50,00
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€ -2.200,00
steuerpflichtiger Erwerb	€ 131.888,59

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde unter Hinweis auf das Pflichtteilsübereinkommen vom 15. November 2002 eingewandt, dass im Steuerbescheid zwar richtigerweise der dreifache anteilmäßige Einheitswert als Bemessungsgrundlage herangezogen worden sei, fälschlicher Weise seien aber die Verbindlichkeiten, die sich auf diesen Anteil beziehen, nicht in Abzug gebracht worden. Die Bw. habe keinen lastenfreien Liegenschaftsanteil übernommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2003 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid insofern ab, als die Erbschaftsteuervorschreibung gemäß § 200 Abs. 1 BAO als vorläufig erklärt wurde. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Abzug der anteiligen Hypothekarverbindlichkeit als Passivpost derzeit nicht möglich sei, weil ungewiss sei, ob und wann die gegenständliche Liegenschaft verkauft werde und ob und mit welchem Betrag die Bw. daher durch die Hypothekarverbindlichkeit belastet sei.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde ergänzend vorgebracht, dass weder der Erbe noch die Verlassenschaft nach LZ Barmittel oder sonstige Vermögenswerte zur Verfügung hätten, um den Pflichtteil der Bw. in irgend einer Weise zu befriedigen bzw. zu berichtigen. Der einzig wesentliche Nachlass sei die hoch verschuldete Liegenschaft EZx. Aufgrund von Unstimmigkeiten im Verlassenschaftsverfahren sei schon in diesem Stadium die Pflichtteilsberechtigten gezwungen gewesen alle rechtlichen Schritte zu unternehmen, um überhaupt ihr Pflichtteilsrecht geltend zu machen bzw. zu sichern, wobei die Sicherung des Pflichtteils derart erfolgt sei, dass wirtschaftlich gesehen die erb. Enkelin in der Höhe ihres Pflichtteils, nämlich eines Viertelanteiles an der belasteten Liegenschaft mitpartizipiere. Da keinerlei Vertrauensverhältnis zwischen Pflichtteilsberechtigter und Erbe bestehe sei die Verbücherung eines anteilmäßigen Eigentumsrechtes das einzig taugliche Mittel, den in England lebenden Erben zu einer weiteren Kooperation zum Zwecke der Auseinandersetzung des Pflichtteiles zu verhalten. Bei Betrachtung der Steuervorschreibung als auch der Berufungsvorentscheidung sei es vollkommen unverständlich, dass die extrem hohen Nachlassverbindlichkeiten vollkommen außer Ansatz gelassen worden seien, was somit eine vollkommen falsche Beurteilung des Pflichtteiles, sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich mit sich ziehe. Es sei die tatsächliche Bereicherung festzustellen, wobei eben auch Verbindlichkeiten in Abzug gebracht werden müssten – egal ob für diese Verbindlichkeiten eine Personal- oder Realhaftung bestehe – ausschlaggebend sei, dass die Verbindlichkeiten bezahlt werden müssen, und daher der Nachlass und somit den Pflichtteil schmälern. Vollkommen systemgerecht normiere auch § 784 ABGB, dass der Pflichtteil unter Berücksichtigung aller Rechte und Forderungen ausgemessen werde. Die erste Instanz stelle bei der Beurteilung der Bemessungsgrundlage auf einen etwaigen Verkauf bzw. Nichtverkauf der Liegenschaft ab. Dieser Zeitpunkt sei erstens einmal vollkommen ungewiss und zweitens für die Bemessung der Erbschaftsteuer willkürlich festgesetzt und irrelevant. Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. b ErbStG entstehe die Steuerschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches. Mit Eingabe an das Bezirksgericht H vom 29. August 2002 sei sogar beantragt worden, die Pflichtteilsregelung im Verlassenschaftsverfahren vorzunehmen, was somit konkludent die Geltendmachung des Pflichtteils spätestens in diesem Zeitpunkt in sich berge. Dieser Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld sei somit auch Berechnungszeitpunkt im Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens und somit Bewertungsstichtag der Bereicherung. Das Abstellen auf andere Zeitpunkte sei daher irrelevant und falsch. Beantragt werde nunmehr, die Erbschaftsteuer entsprechend der tatsächlichen Bereicherung unter Berücksichtigung sämtlicher Nachlassverbindlichkeiten, abgestellt auf den richtigen Bewertungsstichtag zu bemessen.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in den Verlassenschaftsakt xxAxx/02 des Bezirksgerichtes H sowie durch eine Grundbuchsabfrage zu EZx. Außerdem wies der unabhängige Finanzsenat mit Vorhalt vom 11. Oktober 2005 die Bw. ua. darauf hin, dass ihm bisher keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass ein Verkauf der Liegenschaften erfolgt wäre oder dass die Bw. für die bloß als Realschuld übernommenen Verbindlichkeiten vom Gläubiger in Anspruch genommen worden wäre und dass daher auf Grund der Bestimmung des § 6 Abs. 1 BewG die Verbindlichkeiten vom Erwerb der Bw. derzeit nicht in Abzug gebracht werden könne.

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde vom Vertreter der Bw. festgehalten, dass richtigerweise die Bw. einen Viertelanteil übernommen habe, wobei diese Anteilsübernahme lediglich als Sicherungsübereignung zu verstehen sei, da keinerlei Geldmittel zur Berichtigung des Pflichtteilsanspruches bis heute vorhanden seien. Zwischenzeitlich seien der Erbe und die Bw. dahingehend übereingekommen, dass der wahre Wert dieses Viertelanteils, nach Abzug der Verbindlichkeiten, € 100.000,00 betrage, was somit auch den Wert des Pflichtteilsanspruches der Bw. widerspiegle. Es werde daher angeregt, von dieser Grundlage die Erbschaftsteuer zu bemessen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund des vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsaktes ErfNrxxx, des eingesehenen Gerichtsaktes xxAxx/02 des Bezirksgerichtes H und des Grundbuchsauszuges betreffend die EZx sowie des Vorbringens der Bw. geht der unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Laut Inventar vom 19. August 2002 bestand der Nachlass der am 12. Februar 2002 verstorbenen LZ aus folgenden Aktiven:

Guthaben bei der X-Bank auf Girokonto Nr.xxx	€ 2.504,48
Liegenschaft EZx mit einem 3-fachen Einheitswert von	€ 546.354,36
Einrichtungs- und Gebrauchsgegenstände und Pretiosen	€ 1.375,00
Guthaben bei der X-Bank auf dem Baukonto Nr.yyy ltd. auf Hausverwaltung C	€ 109.978,90
Summe der Aktiven	€ 660.212,74

Die Liegenschaft EZx war im Zeitpunkt des Todes von Frau LZ mit Pfandrechten zu Gunsten der X-Bank in Höhe von S 10.890.000,00 (entspricht € 791.407,16) und S 2.609.000,00 (entspricht € 189.603,42) belastet. Die diesen Pfandrechten zu Grunde liegenden Darlehen hafteten am Todestag mit € 830.432,73 und € 136.992,48 aus.

Im Inventar wurden insgesamt Passiven von € 1.033.596,97 (inklusive der eben genannten pfandrechtlich sichergestellten Darlehensforderungen der X-Bank) und eine Nachlassüberschuldung in Höhe von € 373.384,23 ausgewiesen.

Im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens wurde keine Schätzung der Liegenschaft durchgeführt. Ein darauf gerichteter Antrag der Bw. wurde von ihr nach Abschluss des Pflichtteilsübereinkommens vom 15. November 2002, das auszugsweise folgenden Inhalt hat, zurückgezogen:

"Die Parteien, nämlich der erbl. Sohn CZ und die pflichtteilsberechtigte Enkelin SD kommen nunmehr dahingehend einvernehmlich überein, dass der Pflichtteil dahingehend berichtigt wird, dass die erbl. Enkelin SD zu einem Viertelanteil Eigentümerin der erbl. Liegenschaft EZx wird.

Am sonstigen Nachlassvermögen partizipiert die erbl. Enkelin nicht mit. In diesem Zusammenhang nimmt die erbl. Enkelin SD die ob der vertragsgegenständlichen Liegenschaft pfandrechtlich sichergestellten Verbindlichkeiten zur Kenntnis, übernimmt aber diese lediglich als Realschuldner. Des weiteren wird vereinbart, dass im Zuge eines etwaigen Verkaufes dieser Liegenschaft, wozu die erbl. Enkelin SD ihre Bereitschaft hiemit zum Ausdruck bringt, die anteilige Aufteilung des Verkaufserlöses unter Berücksichtigung der Verlassenschaftsverbindlichkeiten bzw. der notwendig getätigten Aufwendungen auf diese Liegenschaft erfolgt. Rechnerisch ist diese Aufteilung im Sinne der einschlägigen Vorschriften bzw. Normen, die für die Pflichtteilsberechnung bzw. auseinandersetzung gelten, vorzunehmen.

Im Gegenzug dessen verpflichtet sich die erblasserische Enkelin SD, den Antrag auf Separation zurückzuziehen, ebenso den Beschluss gegen Endbeschluss und Einantwortungsurkunde, unter der Bedingung, dass die Verbücherungsanordnung der Einantwortungsurkunde vom 2.9.2002, welche nicht in Rechtskraft erwächst, dahingehend zu ändern, dass nunmehr auch die erblasserische Enkelin SD zu einem Viertel Anteil Miteigentümerin der Liegenschaft EZx wird, womit alle Pflichtteilsansprüche zwischen den Parteien geregelt und verglichen sind."

Im Grundbuch ist für 3/4 der Liegenschaft auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 2. September 2003 (Anm: gemeint wohl 2002) und des Beschlusses vom 26. November 2002 der Erbe als Eigentümer eingetragen. Für den restlichen 1/4 Anteil ist nach wie vor die Erblasserin als grundbücherliche Eigentümerin eingetragen und ist für die Bw. das Eigentumsrecht vorgemerkt. Mit Wirkung gegen die Bw. als vorgemerkte Eigentümerin wurde im Grundbuch ein Pfandrecht im Höchstbetrag von € 1.684.800,00 für die Y-Bank. einverleibt.

Bisher ist weder ein Verkauf der Liegenschaft erfolgt, noch wurde die Bw. für die als Realschuld übernommenen Verbindlichkeiten von den Gläubigern der Verbindlichkeiten in Anspruch genommen.

Die Bw. und der Erbe sind nach Abschluss des Pflichtteilsübereinkommens dahingehend übereingekommen, dass der wahre Wert des 1/4 Anteiles der Liegenschaft nach Abzug der Verbindlichkeiten € 100.000,00 beträgt und dass dies den Wert des Pflichtteilsanspruches widerspiegelt.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 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.

Gemäß § 2 Abs 2 Z 4 ErbStG gilt auch als vom Erblasser zugewendet was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird.

Gemäß § 12 Abs 1 Z1 lit b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

Gemäß § 12 Abs 1 Z1 lit f ErbStG entsteht die Steuerschuld in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z. 4 mit dem Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung.

Für die Wertermittlung ist gemäß § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben wurden, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17). Abs. 2 leg. cit. normiert, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke der Einheitswert - nach BGBl. I Nr. 42/2000 ab 2001 der dreifache Einheitswert - maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wird.

Gemäß § 20 Abs 1 erster Satz ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde (vgl. VwGH 4.11.1971, 850/70).

Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen (VwGH 98/16/0361).

Die im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung zwischen dem Erben und der Pflichtteilsberechtigten im Pflichtteilsübereinkommen abgeschlossene Vereinbarung über eine Pflichtteilsentfertigung erfüllt den Tatbestand des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG. Diese Bestimmung ist nämlich dahingehend auszulegen, dass diese Vorschrift auch für Abfindungen ohne einen formellen Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch gilt (vgl. VwGH 27.1.1999, 98/16/0361 und 98/16/0362). Verzichtet nämlich der Pflichtteilsberechtigte dem Erben gegenüber auf den ihm zustehenden Pflichtteilsanspruch, so handelt es sich um einen schuldrechtlichen Vertrag (Schulderlass), für dessen Abschluss keine Formvorschriften bestehen (OGH 30.1.1976, 7 Ob 509/76).

Wird für den Verzicht auf den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch eine Gegenleistung erbracht, so gilt die für den Verzicht erhaltene Abfindung gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG als todeswegiger Erwerb, weil der Pflichtteilsberechtigte die Abfindung nur durch die Geltendmachung seines vom Erblasser her stammenden Pflichtteilsanspruches erlangen kann. Da der Pflichtteilsberechtigte seinen Anspruch auf den Pflichtteil vorher geltend gemacht haben muss, wenn er gegen Entgelt auf ihn verzichtet, wird der Wert der erhaltenen Abfindung und nicht der Wert des Pflichtteils der Erbschaftssteuer unterzogen; die Berechnung der Steuer richtet sich dabei nach dem Verhältnis des Pflichtteilsberechtigten zum Erblasser, obgleich er die Abfindung von einem Dritten erhält (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 43a zu § 2 ErbStG).

Im Pflichtteilsübereinkommens vom 15. November 2002 ist ausdrücklich davon die Rede, dass der Pflichtteil der Bw. dahingehend befriedigt wird, dass sie zu einem Viertel Anteil Miteigentümerin der Liegenschaft wird und dass die Bw. nicht am sonstigen Nachlassvermögen partizipiert. Daraus leitet sich für den unabhängiger Finanzsenat ab, dass die Bw. durch den Abschluss des Pflichtteilsübereinkommens nicht mehr über eine Geldforderung gegenüber dem Erben verfügte, sondern dass sie als Abfindung für ihre Pflichtteilsforderung einen Liegenschaftsanteil erhalten hat und dass damit der Tatbestand des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG erfüllt wurde. Zu dieser Ansicht gelangte der unabhängige Finanzsenat insbesondere auch deshalb, weil im Pflichtteilsübereinkommens von den Parteien noch ausdrücklich festgehalten wurde, dass mit der Änderung der Verbücherungsanordnung der Einantwortungsurkunde vom 2.9.2002 dahingehend, dass nunmehr auch die erblasserische Enkelin SD zu einem Viertel Anteil Miteigentümerin der Liegenschaft EZx wird, "*alle Pflichtteilsansprüche zwischen den Parteien geregelt und verglichen sind.*"

Der Inhalt des Pflichtteilsübereinkommens bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass hinsichtlich des Liegenschaftsanteiles bloß eine Sicherungsübereignung stattgefunden hätte. Das Charakteristikum der Sicherungsübereignung liegt darin, dass dem Gläubiger ein Vollrecht an der Sache eingeräumt wird und er damit seine sachenrechtliche Position weit über den eigentlichen Zweck des Geschäftes (die Forderungssicherung) hinausgeht. Zwischen den Parteien wird allerdings vertraglich festgelegt, dass der Gläubiger sein Recht nur so weit ausüben darf, als dies gerade zur Sicherung seiner Forderung nötig ist.Das Sicherungseigentum ist eine Form der eigennützigen Treuhand (siehe Koziol/Welser I¹¹ S. 361). Das gegenständliche Pflichtteilsabkommen enthält gerade keine Abrede, dass die Bw. im Innenverhältnis nur zu einer eingeschränkten Ausübung ihres Eigentumsrechtes berechtigt wäre. Es wurde im Pflichtteilsübereinkommen weder eine (eigenständige) Veräußerung des Liegenschaftsanteiles durch die Bw. noch eine pfandrechtliche Belastung ihres Anteils ausgeschlossen. Wie sich aus dem Grundbuch ergibt, wurde auf dem der Bw. gehörigen

Liegenschaftsanteil auch bereits ein Pfandrecht im Höchstbetrag von € 1.684.800,00 für die Y-Bank. mit Wirkung gegen die Bw. einverleibt, was ebenfalls darauf hindeutet, dass die Bw. berechtigt ist, sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich unbeschränkt über ihren Liegenschaftsanteil zu verfügen. Aus der dem Abschluss des Pflichtteilsübereinkommens vorangegangenen Korrespondenz per E-Mail (inliegend im Gerichtsakt) zwischen der Bw. und dem Erben ergibt sich, dass kein besonderes Vertrauensverhältnis zwischen der Bw. und ihrem Onkel bestand. Auf Grund dieses Umstandes ist es für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, dass eine etwaige Einschränkung der Verfügungsberechtigung der Bw. im Pflichtteilsabkommen nicht festgehalten worden wäre, wenn die Parteien tatsächlich bloß eine Sicherungsübereignung gewollt hätten. Im Übrigen wurde von der Bw. in ihrer Berufung noch selber vorgebracht, dass der dreifache anteilige Einheitswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei (strittig war nur die Frage des Abzugs der pfandrechtlich abgesicherten Verbindlichkeiten), sodass sie offensichtlich selber damals auch davon ausgegangen ist, dass die Übertragung des Liegenschaftsanteiles nicht bloß zur Sicherstellung des Pflichtteilsanspruches, sondern zur Abfindung des Pflichtteilsanspruches diene. Wegen der Verwirklichung eines Tatbestandes iSd § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG ist für die Wertermittlung des todeswegigen Erwerbes der Bw. daher nicht der Wert der Pflichtteilsforderung, sondern der steuerliche Wert des als Abfindung für die Pflichtteilsforderung erhaltenen Liegenschaftsanteiles in Höhe von € 136.588,59 (1/4 des dreifachen Einheitswertes der EZx) maßgeblich.

Im Pflichtteilsübereinkommen hat die Bw. die auf der Liegenschaft pfandrechtlich sichergestellten Verbindlichkeiten lediglich als Realschuldnerin übernommen, es ist von ihr aber keine anteilige persönliche Schuldübernahme erfolgt. Die Bw. haftet daher nur mit ihrem Liegenschaftsanteil für die Verbindlichkeiten und ist Schuldner gegenüber der X-Bank nur der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger der Erblasserin. Nur für den Fall eines etwaigen Verkaufes der Liegenschaft wurde eine anteilige Aufteilung des Verkaufserlöses unter Berücksichtigung der Verlassenschaftsverbindlichkeiten bzw. der notwendig getätigten Aufwendungen auf diese Liegenschaft vereinbart. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates stellt diese Vereinbarung über die Berücksichtigung der Verbindlichkeiten im Falle des Verkaufes der Liegenschaft eine aufschiebende Bedingung dar.

Gemäß § 6 Abs. 1 BewG werden Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt.

Für den Fall des Eintritts der Bedingung sind nach § 6 Abs. 2 iVm § 5 Abs. 2 BewG die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen. Der Antrag ist bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Die Antragsfrist ist eine Ausschlussfrist.

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht. Dabei ist nicht nur der rechtliche Bestand der Schuld entscheidend, sondern es muss auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb auch eine bürgerlich-rechtliche Schuld nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste (vgl. VwGH 29.1.1997, 95/16/0327).

Einer Sachhaftung kann nur dann als Schuld des Liegenschaftseigentümers Rechnung getragen werden, wenn nach den am Stichtag erkennbaren Umständen feststeht, dass er voraussichtlich vom Gläubiger in Anspruch genommen werden wird (vgl. VwGH 19.9.1989, 88/14/0173).

Nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen war weder bei Abschluss des Pflichtteilsübereinkommens am 15. November 2002 (= der hier maßgeblichen Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gemäß § 2 Abs. 2 Z. 4 iVm § 12 Abs 1 Z1 lit f ErbStG) ernsthaft damit zu rechnen, dass die Bw. für die pfandrechtlich sichergestellten Verbindlichkeiten von der Gläubigerin persönlich in Anspruch genommen wird, noch ist bis dato eine persönliche Inanspruchnahme der Bw. erfolgt. Die pfandrechtliche Belastung der Liegenschaft würde sich erst dann im Vermögen der Bw. auswirken, wenn entweder die Gläubiger auf die Pfandsache greifen und die Bw. den ihr sodann nach § 1358 ABGB gegen den Erben zustehenden Regressanspruch nicht oder nicht zur Gänze durchsetzen kann (und sie dadurch im Ergebnis persönlich von den Gläubigern für die Verbindlichkeiten in Anspruch genommen wird) oder wenn ein Verkauf der Liegenschaft erfolgt und von dem der Bw. entsprechend ihrem Anteil zustehenden Verkaufserlös ein anteiliger Abzug der Verbindlichkeiten erfolgt.

Solange keine der Bedingungen, die eine Vermögensminderung der Bw. bewirken (persönliche Inanspruchnahme der Bw. für die Verbindlichkeiten oder im Falle des Verkaufes der Liegenschaft Abzug der Verbindlichkeiten vom Verkaufserlös), eingetreten ist, sind die pfandrechtlich sichergestellten Verbindlichkeiten auf Grund der Bestimmung des § 6 Abs. 1 BewG beim Erwerb der Bw. nicht in Abzug zu bringen. Erst wenn die Bedingung eintritt und sich die Verbindlichkeiten im Vermögen der Bw. vermögensmindernd auswirken, so ist gemäß § 6 Abs. 2 iVm § 5 Abs. 2 BewG über Antrag der Bw. die Erbschaftsteuerfestsetzung entsprechend zu berichtigen.

Die Vorschriften des § 4 – 8 BewG sind zwingendes Recht. Eine Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit des Eintritts einer Bedingung oder eines ungewissen Termins darf auch dann nicht erfolgen, wenn am Bewertungsstichtag die Beendigung des Schwebezustandes

bevorsteht (siehe Ruppe, Bedingungen und Befristungen Rechtsanwendungsprobleme im Bereich der §§ 4 – 8 BewG, ÖStZ 1985, S. 80 ff).

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Durch die Spezialregelung des § 6 Abs. 1 und Abs. 2 BewG liegt hier keine Ungewissheit iSd § 200 BAO vor, sondern ist bis zum Eintritt der aufschiebenden Bindung die Last nicht zu berücksichtigen und ist nach Eintritt der Bedingung über entsprechenden Antrag der Abgabepflichtigen die Erbschaftsteuerfestsetzung entsprechend zu berichtigen. Es ist daher die Steuerfestsetzung nicht - wie in der Berufungsvorentscheidung - in eine vorläufige Festsetzung abzuändern.

Bei Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes der Bw. ist daher derzeit (bis zum Eintritt der aufschiebenden Bedingung) der dreifache Einheitswert des Viertelanteiles der EZx in Höhe von € 136.588,59 ohne Berücksichtigung der Hypotheken anzusetzen, sodass sich nach Abzug der Kosten der Regelung des Nachlasses und des persönlichen Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG ein steuerpflichtiger Erwerb der Bw. (wie im angefochtenen Bescheid) in Höhe von € 131.888,599 ergeben würde.

Dabei ist allerdings nicht berücksichtigt, dass sich im Nachlassvermögen auch endbesteuertes Kapitalvermögen (iSd § 15 Abs.1 Z. 17 ErbStG) befunden hat. Auch wenn dies von der Bw. in ihrer Berufung nicht geltend gemacht wurde, so ist diese Tatsache auf Grund des Prinzips der Amtswegigkeit bei der nunmehrigen Entscheidung dennoch entsprechend zu beachten.

Zum Nachlassvermögen zählte einerseits eine Forderung der Erblasserin gegenüber der X-Bank in Höhe von € 2.504,48 aus dem Girokonto Nr.xxx. Dabei handelt es zweifellos um endbesteuertes Kapitalvermögen iSd § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG.

Außerdem wird im Inventar eine Forderung gegenüber der X-Bank auf dem Baukonto Nr.yyy lfd. auf Hausverwaltung C in Höhe von € 109.978,90 ausgewiesen.

Im Erkenntnis vom 22. Juni 2005, B 1349/04 hat der Verfassungsgerichtshof zu einer im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin auf einem Treuhandkonto befindlichen Kaufpreisforderung ua. Folgendes ausgesprochen:

Indem die belangte Behörde ausschließlich auf die (zivilrechtliche) Verfügungsmöglichkeit über den einbezahlten und am Todestag der Erblasserin auf einem Treuhandkonto (Anderkonto) erliegenden Kaufpreis abgestellt hat, hat sie nicht nur zu Unrecht die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach §15 Abs1 Z17 ErbStG verneint, sondern dieser Vorschrift einen Inhalt beigemessen, der sie im Hinblick auf §1 EndbesteuerungsG verfassungswidrig erscheinen ließe; hätte §15 Abs1 Z17 ErbStG nämlich den Inhalt, den ihm die belangte Behörde unterstellt hat, würde diese Bestimmung wegen Widerspruchs zum Verfassungsauftrag des §1 EndbesteuerungsG verfassungswidrig sein.

Für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des §15 Abs1 Z17 ErbStG ist allein maßgeblich, dass im Zeitpunkt des Todes zum Nachlass Kapitalvermögen zählt, dessen Erträge der sog Endbesteuerung unterliegen. Eine Regelung dieses Inhaltes ist in ihrer Wirkung von Zufälligkeiten abhängig. Wird ein Barbetrag vor dem Todestag auf ein dem KEST-Abzug unterliegendes Konto eingezahlt, dann ist, obwohl Kapitalertragsteuer möglicherweise noch gar nicht einbehalten und abgeführt wurde, die Steuerbefreiung anzuwenden, ist eine Kaufpreisforderung im Zeitpunkt des Todes noch offen und noch nicht auf ein der Endbesteuerung unterliegendes Konto eingezahlt, dann kann die Befreiung nicht angewendet werden. Derartige Effekte nimmt die Regelung in Kauf.

Wenn §15 Abs1 Z17 ErbStG - in verfassungskonformer Umsetzung des Endbesteuerungsgesetzes (vgl auch VfSlg 15299/1998) - vorsieht, dass Erwerbe von Todes wegen ua von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß §97 Abs1 erster Satz sowie §97 Abs2 erster bis dritter Satz EStG 1988 unterliegen, steuerfrei bleiben sollen, so liegt dem offensichtlich der Gedanke zugrunde, dass mit der laufenden Entrichtung der Kapitalertragsteuer (somit einer Erhebungsform der Einkommensteuer) nicht nur die Einkommensteuer, sondern auch die letztlich beim Übergang von Todes wegen zu entrichtende Erbschaftssteuer abgegolten sein soll.

Im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin war in Form des auf dem Anderkonto erliegenden Kaufpreises Kapitalvermögen vorhanden, dessen - der Endbesteuerung unterliegenden - Erträge einkommensteuerrechtlich der Erblasserin zuzurechnen waren, so dass sie die Schuldnerin einer allenfalls abzuführenden Kapitalertragsteuer gewesen wäre. Dass im Hinblick auf die kurze Zeitspanne zwischen Überweisung auf das Konto und Todeszeitpunkt die Kapitalertragsteuerpflicht praktisch ohne Bedeutung war, ändert daran nichts".

Auch im vorliegenden Fall handelt es sich bei dem auf dem so genannten "Baukonto" der X-Bank befindlichen Guthaben jedenfalls um Kapitalvermögen, das der Endbesteuerung unterliegt. Auch wenn das Konto auf den Namen der Hausverwalterin lautete, so waren die Erträge aus diesem Konto einkommensteuerrechtlich der Erblasserin (als Eigentümerin der Liegenschaft) und nicht der Verwalterin der Liegenschaft zuzurechnen, sodass in verfassungskonformer Auslegung (siehe nochmals VfGH 22.6.2005, B 1349/04) für das Guthaben in Höhe von € 109.978,90 die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zur Anwendung kommt.

Zur Berücksichtigung endbesteuerten Nachlassvermögens bei Pflichtteilsberechtigten (und Legataren) hat der Verfassungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 25.2.1999, B 128/97, und 27.9.1999, B 132/97, ua. Folgendes ausgeführt, "

Übersteigt jedoch das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben (gemeinsam mit anderen Empfängern derartigen Vermögens) verbleibt, dann steht es der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn der Erbschaftssteuerpflichtige zwar nicht selbst endbesteuertes Vermögen erwirbt, sein Erwerb sich aber von endbesteuertem Vermögen ableitet, an seine Stelle tritt und die Leistung endbesteuerten Vermögens ersetzt; denn im Ergebnis muss der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer können dann den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Erfüllung des Pflichtteils oder zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen "realisiert" oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift. Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens mehrere Personen in Betracht, so ist ihnen die unverbraucht gebliebene Begünstigung anteilig zu gewähren".

Im vorliegenden Fall ergibt sich durch den Ansatz der steuerlichen Werte für die Liegenschaft (rechnerisch) eine Nachlassüberschuldung in Höhe von € 373.384,23, weshalb das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen in Höhe von € 112.483,38 das dem Alleinerben verbleibende Negativ-Vermögen (überschuldeter Nachlass) zur Gänze übersteigt und sich die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG bei der Steuerfestsetzung gegenüber dem Erben nicht auswirken kann. Es ist daher im vorliegenden Fall die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zur Gänze beim Erwerb der Pflichtteilsberechtigten zu berücksichtigen, sodass von dem im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen steuerlichen Erwerb von € 131.888,59 der Betrag von € 112.483,38 in Abzug zu bringen ist. Der steuerpflichtige Erwerb der Bw. beträgt daher derzeit (solange die aufschiebende Bedingung nicht eingetreten ist) € 19.405,21 und ist die Erbschaftsteuer wie folgt neu zu berechnen:

Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 6 % von € 19.405,00 = € 1.164,30

Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG (unverändert) 2 % von € 136.588,00 = € 2.731,76,
somit insgesamt € 3.896,06.

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und der angefochten Bescheid wie im Spruch ersichtlich abzuändern.

Wien, am 25. November 2005