

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des EB, inXY, vertreten durch Dr. Werner Salentinig, Notar, 5020 Salzburg, Imbergstr. 25, vom 30. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. Jänner 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die am 29. November 2002 verstorbene Erblasserin hat in ihrer letzwilligen Verfügung ihre Tochter DB als Universalerbin eingesetzt und ihre anderen drei Kinder, darunter der Bw, auf den gesetzlichen Pflichtteil beschränkt.

Im Pflichtteilsübereinkommen vom 25. März 2003 wurde zwischen den erblichen Kindern festgehalten, dass Pflichtteilsansprüche auf jeweils 1/8 des Nachlasses bestehen (vgl. Vertragspunkt II.). "Zur Abfindung der Pflichtteilsansprüche" wurde "das nachstehende Abkommen geschlossen":

" III.

DB ist, vorbehaltlich der rechtskräftigen Einantwortung des Nachlasses, ausserbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ 222 Grundbuch K (Bezirksgericht T).

IV.

Die erbl. Tochter DB verpflichtet sich für sich und ihre Rechtsnachfolger an ihre Geschwister höchstpersönlich, nicht jedoch an deren jeweilige Rechtsnachfolger, in Abgeltung von deren Pflichtteilsansprüchen, jeweils einen

Betrag in Höhe von EUR 18.168,-- zu bezahlen, wobei diese Beträge wie folgt berichtigt werden:

- a) *ein Teilbetrag in Höhe von EUR 7.267,-- ist jeweils bis spätestens 31.12.2006 zur Zahlung fällig.*
- b) *Der Restbetrag von jeweils € 10.901,-- ist jeweils an auszubezahlen. Die Zahlungsverpflichtung entsteht jedoch nur für den Fall, dass DB oder deren Kinder bzw. Kindeskinder die vorbezeichnete Liegenschaft an dritte Personen entgeltlich oder unentgeltlich veräußern. Zur Sicherstellung dieser Forderung bestellt DB für die unter lit. b angeführten restlichen Pflichtteilsforderungen ihrer Geschwister im Betrag von jeweils € 10.901,-- und einer Nebengebührenkaution von EUR 1.090,10 die Liegenschaft EZ 222, Grundbuch K zum Pfand und bewilligt die Einverleibung der Pfandrechte für die Pflichtteilsforderung des je im Betrage von jeweils EUR 10.901,-- samt einer Nebengebührenkaution von EUR 1.090,10.*

Bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt wird eine Wertsicherung oder Verzinsung nicht vereinbart. "

Mit angefochtenem Bescheid vom 8. Jänner 2004 setzte das Finanzamt, ausgehend von einem Pflichtteil in Höhe von € 18.168,00, die Erbschaftssteuer entsprechend fest.

Dagegen wurde mit der Begründung Berufung erhoben, es sei im Erbübereinkommen vereinbart worden, dass ein Betrag von € 10.901,00 erst dann zu bezahlen sei, wenn die Liegenschaft verkauft werde. Im gegenständlichen Fall sei das Entstehen des Pflichtteilsanspruches von einem ungewissen Ereignis abhängig, sodass der Pflichtteilsanspruch erst nach Eintritt der Bedingung (Verkauf der erblichen Liegenschaft) entstehe. Die Pflichtteilsberechtigten wollten im Pflichtteilsübereinkommen ihren restlichen Pflichtteilsanspruch von je € 10.901,-- nur für den Fall wahren, dass die Alleinerbin oder deren Kinder bzw. Kindeskinder die Liegenschaft an dritte Personen entgeltlich oder unentgeltlich veräußern und sie selbst im Zeitpunkt der Veräußerung noch am Leben sind. Aus dem Pflichtteilsübereinkommen gehe somit eindeutig hervor, dass der Pflichtteilsanspruch erst bei Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen geltend gemacht wird.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte begründend aus, dass die Steuerschuld beim Pflichtteilsanspruch im Zeitpunkt der Geltendmachung entstehe und dieser Zeitpunkt auch für die Wertermittlung maßgeblich sei. Der Umstand, dass die Zahlung von € 10.901,-- an eine aufschiebende Bedingung geknüpft wurde, sei unbeachtlich (Hinweis auf VwGH 27.06.1994, 93/16/0129).

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Der Anspruch des Pflichtteilsberechtigten ist eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld, jedoch kein Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses (vgl. *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern*, Band III B, Rz 40 zu § 20 ErbStG und die dort zitierte Rechtsprechung).

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

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

Dabei ist als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte nach außen hin - sei es auch außergerichtlich - zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten (vgl. VwGH 27.06.1994, 93/16/0129, 0130, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 18.11.1993, 88/16/0163).

Im Berufungsfall hat der Bw mit dem von ihm und den anderen Pflichtteilsberechtigten einerseits und der Alleinerbin andererseits abgeschlossenen Übereinkommen vom 25. März 2003 über die Höhe, den Auszahlungsmodus sowie die Sicherstellung der restlichen Pflichtteilsforderungen zweifelsfrei den Pflichtteilsanspruch geltend gemacht.

Im Pflichtteilsübereinkommen wurde festgehalten (Vertragspunkt IV.): "*Die erbl. Tochter..... verpflichtet sich für sich und ihre Rechtsnachfolger an ihre Geschwister..... in Abgeltung von deren Pflichtteilsansprüchen, jeweils einen Betrag in Höhe von EUR 18.168,-- zu bezahlen,.....*". Damit ist aber klargestellt, dass die drei Geschwister Pflichtteilsansprüche in Höhe von jeweils € 18.168,-- geltend gemacht haben.

Der Einwand des Bw, der Pflichtteilsanspruch sei nur mit einem Teilbetrag von je € 7.267,-- geltend gemacht worden und der restliche in Höhe von je € 10.901,-- werde erst bei Eintritt der Bedingung geltend gemacht, findet daher im Verlassenschaftsakt keine Deckung.

Im Zeitpunkt der Geltendmachung ist die Erbschaftssteuerschuld hinsichtlich des Erwerbes des Bw entstanden.

Bezüglich der Bezahlung wurde in Vertragspunkt IV. unter lit. a) und b) eine gesonderte Vereinbarung getroffen.

Der Umstand, dass bloß die Auszahlung der Pflichtteilsforderungen durch die Drittbeschwerdeführerin hinausgeschoben ist, ist für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ohne Bedeutung. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass der Betrag, mit dem die wirkliche Zuteilung des Pflichtteils (vgl. § 786 Satz 2 ABGB) erfolgt, für die Bemessung der Erbschaftssteuer im Hinblick auf die Bestimmung des § 18 ErbStG nicht von Bedeutung ist (vgl. VwGH 27.06.1994, 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).

Da der Pflichtteilsberechtigte über seinen Anspruch frei verfügen kann, bleibt es ihm überlassen, den Modus der Abgeltung zu regeln. Es ist daher auch unbeachtlich, wenn in diese Zahlungsvereinbarung Bedingungen aufgenommen werden. Durch diesen Vertrag unter Lebenden kann ein einmal entstandener Steueranspruch nicht nachträglich verändert werden.

Ergänzend wird noch auf § 20 Abs. 6 ErbStG verwiesen, wonach Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten nur insoweit abgezogen werden, als der Anspruch auf den Pflichtteil geltend gemacht wird.

Aus dem Zusammenhalt der Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b, des § 18 und des § 20 Abs. 6 ErbStG ergibt sich, dass Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten mit dem Betrag anzusetzen sind, mit dem sie im Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches bestehen (vgl. VwGH 09.09.1993, 92/16/0190).

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 14. Oktober 2004