

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der UK, wohnhaft in X, vom 28. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 3. Mai 2002 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

AT verstarb am 27. Juli 2000 unter Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. In seinem Testament bedachte er seine Tochter EK zu vier Sechstel, seine Tochter IO zu einem Sechstel sowie seine Enkelkinder UK, VK und Mag. DO zu je einem Achtzehntel.

Im Zuge der Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung erklärte IO, sich ihres Erbrechtes zu entschlagen und nur den gesetzlichen Pflichtteil geltend zu machen. Die drei Enkelkinder erklärten gleichfalls, sich ihres Erbrechtes gegen eine noch zu vereinbarende Abschlagszahlung zu entschlagen, sodass auf Grund dieser Erbrechtsentschlagungserklärungen und des Testamentes EK, die in der Folge eine unbedingte Erbserklärung abgab, zur Alleinerbin berufen war.

Mit Protokoll vom 1. Februar 2002 wurde in einem Pflichtteilsübereinkommen vereinbart, dass der Enkeltochter Mag. DO als Entgelt für den Erbverzicht anlässlich der Unterzeichnung dieses Protokolls ein Sparbuch mit einer Einlage von 13.319,80 € übergeben werden solle.

Der Tochter IO sollten zur Pflichtteilsabgeltung anlässlich der Protokollsunterzeichnung fünf Sparbücher mit einer Einlage von insgesamt 59.980,00 € übergeben werden.

In diesem Pflichtteilsübereinkommen wurde weiters festgehalten, dass EK ihren Kindern VK und UK zur Abgeltung ihres Erbverzichtes einen Bargeldbetrag von je 13.536,00 € (186.259,42 S) aufrecht schuldig sei. Hinsichtlich der Bezahlung dieser Beträge wurde vereinbart, dass diese gegen eine vorherige zwölfmonatige Aufkündigungsfrist an die Berechtigten zur Auszahlung zu bringen seien. Der Betrag von je 13.536,00 € sei dabei wertgesichert; eine Verzinsung und grundbürgerliche Sicherstellung werde ausdrücklich nicht vereinbart.

In den Nachlassaktiva befand sich neben der Liegenschaft EZ 945 Grundbuch L, die mit einem Einheitswert von 457.000,00 S bewertet war, ein Bausparguthaben in Höhe von 75.965,48 S sowie ein Guthaben aus der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2000 in Höhe von 25.709,00 S. Die Passiva betrugen – einschließlich der Barauslagen für die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung in Höhe von 2.302,27 € (31.679,93 S) – insgesamt 330.756,49 S.

Da für die Alleinerbin nach Abzug der im Pflichtteilsübereinkommen vereinbarten Abschlagszahlungen kein steuerpflichtiger Erbteil verblieb, wurde der im Nachlass befindliche, nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG steuerfreie Betrag von 75.965,48 S auf die Pflichtteilsansprüche in der Gesamthöhe von 1.381.146,07 S (100.371,80 €) verhältnismäßig aufgeteilt, sodass Mag. DO ein steuerfreier Betrag von 10.080,97 S, IO ein steuerfreier Betrag von 45.395,32 S und VK und UK ein Betrag von je 10.244,60 S zu Gute kam.

Mit Bescheid vom 3. Mai 2002 schrieb das Finanzamt Urfahr UK (= Berufungswerberin = Bw) Erbschaftssteuer in Höhe von 530,51 € vor, wobei es – vor Abzug des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG – von einer Bemessungsgrundlage von 176.014,82 S ausging.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass vom Entgelt für den Erbverzicht die vom Erben nicht ausgeschöpfte Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in Höhe von 10.244,60 S in Abzug gebracht worden sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrochenen Berufung führte die Bw aus, dass das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Erwerb von 146.014,82 S ausgegangen sei. Die Verlassenschaft bestehe lediglich aus einem alten, baufälligen Gebäude in der K-Straße in Linz. Bargeldreserven seien nicht vorhanden gewesen. Die Mutter der Bw müsse als Alleinerbin des alten Hauses ihr und ihrem Bruder den Erbschaftsanteil ausbezahlt. Da ihre Mutter aber über keine Bargeldreserven verfüge und als Pensionistin auch keinen entsprechenden Bankkredit gewährt bekomme, sei sie nicht in der Lage, den ihr und ihrem Bruder zustehenden Erbteil auszubezahlen. Die einzige Möglichkeit der Mutter bestehe darin, das Haus zu verkaufen. Trotz zahlreicher Zeitungsinserate und des Einschaltens einer Immobilienfirma meldeten sich kaum Interessenten und gestalte sich der Hausverkauf als schwierig. Mit dem Rechtsanwalt der Mutter, Dr. GZ in Linz, sei vereinbart worden, dass sie

und ihr Bruder bis zum Abschluss des Hausverkaufes auf die Erbschaft verzichteten. Mit der Erbschaft sei in den nächsten Jahren nicht zu rechnen, sodass sich der an sie ergangene Erbschaftssteuerbescheid als ungerechtfertigt erweise.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Der entgeltliche Verzicht auf das Erbrecht stelle einen Tatbestand des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG dar. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. f ErbStG entstehe die Steuerschuld in diesem Fall mit dem Zeitpunkt des Verzichtes. Dabei sei unerheblich, wann das Entgelt für den Verzicht geleistet werde.

Mit Eingabe vom 30. Juli 2002 stellte die Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein weiteres Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Die Berufung wurde der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich am 8. August 2002 vorgelegt. Auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl I 2002/97, ist seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen. Im Zuge eines internen Belastungsausgleiches im Sinne des § 270 Abs. 4 BAO wurde rückwirkend die Bestellung zum Referenten mit Zustimmung der Präsidentin des unabhängigen Finanzsenates geändert und der nunmehr entscheidenden Referentin die Berufung im Jänner 2005 zugeteilt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Diesfalls erfolgt die Zuwendung zwar auf Grund eines unter Lebenden abgeschlossenen Rechtsgeschäftes, die aber zufolge dieser Bestimmung als todeswegiger Erwerb von Seiten des Erblassers fingiert wird. Mit diesem Rechtsgeschäft unter Lebenden erwarb die Bw gegenüber ihrer Mutter ein Forderungsrecht (vgl. VwGH 27.1.1999, 98/16/0362).

Im Falle des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG entsteht die Steuerschuld (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. f ErbStG) mit dem Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung.

Der Gesetzgeber erachtete demnach als den für das Entstehen der Steuerschuld maßgeblichen Zeitpunkt den Zeitpunkt der Ausschlagung und knüpfte das Entstehen der Steuerschuld nicht an den Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung.

Nach § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Die Bewertung richtet sich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes [(Allgemeine Bewertungsvorschriften), § 19 Abs. 1 ErbStG].

§ 14 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG) normiert den Ansatz von Kapitalforderungen und Schulden mit dem Nennwert, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden ist aber der Vorschrift des Abs. 3 leg. cit. entsprechend abzuzinsen.

Eine auf Geld gerichtete Forderung stellt grundsätzlich eine Kapitalforderung im Sinne des § 14 BewG dar. Die in Abs. 3 genannte Befristung bedeutet, dass der Fälligkeitstermin bestimmt sein muss, da dieser Fälligkeitstermin für die Bestimmung der Restlaufzeit ab dem Bewertungsstichtag und damit der Abzinsungsdauer erforderlich ist (vgl. Twaroch-Wittmann-Fröhwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, 2. Aufl., 101).

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Steuerschuld für die für den Verzicht ihres Erbrechtes vereinbarte Abschlagszahlung trotz der zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht erfolgten Auszahlung dieses Betrages bereits entstanden ist oder nicht.

Im vorliegenden Berufungsfall entschlug sich die Bw ihres Erbrechtes am 1. Februar 2002 (vgl. das Protokoll vom 1. Februar 2002, Punkte III. und VII.). Da laut obigen Ausführungen für die Bw mit diesem Zeitpunkt eine auf Geld gerichtete Forderung entstanden ist und der Gesetzgeber nicht auf die tatsächliche Auszahlung abstellt, war in diesem Zeitpunkt die Steuerschuld entstanden. Eine Verzinsung wurde zwar ausdrücklich nicht vereinbart, doch ist dem Pflichtteilsübereinkommen auch kein Fälligkeitstermin zu entnehmen. Für eine unverzinsliche, aber nicht befristete Forderung kommt die Anwendung des § 14 Abs. 3 BewG nicht in Betracht, sodass die gegen ihre Mutter als Erbin gerichtete Forderung der Bw nicht abzuzinsen, sondern mit dem Nennwert anzusetzen war.

Entgegen dem Vorbringen der Bw kommt es daher nicht auf die Auszahlung der für ihren Verzicht auf ihr Erbteil vereinbarten Abschlagszahlung an, sondern darauf, dass die Bw mit dem Zeitpunkt ihres Verzichtes ein Forderungsrecht erworben hat. Damit ist aber die Bereicherung eingetreten und die Steuerschuld entstanden. Dem Umstand, dass die tatsächliche Bezahlung dieser Forderung hinausgeschoben wurde, kommt entgegen dem Dafürhalten der Bw für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld keine Bedeutung zu.

Selbst dann, wenn die Abschlagszahlung tatsächlich mit einem geringeren als dem vereinbarten Betrag erfolgen oder völlig unterbleiben sollte, wäre das für die Bemessung der Erbschaftssteuer im Hinblick auf die Bestimmung des § 18 ErbStG nicht von Bedeutung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 27.6.1994, 93/16/0129, und vom 9.9.1993, 92/16/0190, die zwar zur Frage der Entstehung der Steuerschuld beim Pflichtteilsanspruch Stellung nehmen,

auf den vorliegenden Fall der Entstehung der Steuerschuld bei Vereinbarung einer Abschlagszahlung für einen Erbverzicht aber sinngemäß angewendet werden können).

Traf daher die Abfindungsberechtigte mit der Erbin (= ihrer Mutter) betreffend die tatsächliche Bezahlung der Abschlagszahlung eine Zahlungsvereinbarung, so vermag diese den entstandenen Erbschaftssteueranspruch weder aufzuheben noch abzuändern. Da die abfindungsberechtigte Bw über ihren Anspruch frei verfügen kann, bleibt es ihr überlassen, den Zeitpunkt und die Art der Abgeltung zu regeln.

Bemessungsgrundlage ist nach § 14 Abs. 1 BewG der Nennwert der Forderung. Diese ist mit dem Betrag anzusetzen, der im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld – somit im Zeitpunkt der Verzichtserklärung – festgesetzt wurde.

Obwohl für die gegenständliche Entscheidung nicht relevant, ist der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen, dass die Mutter der Bw die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 10. März 2003 veräußert hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. April 2005