

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JS, Z, vertreten durch Dr. Hans Pernkopf, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Mölkerbastei 10, vom 20. November 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 20. Oktober 1998 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Verlassenschaftsverfahren nach dem am 25. November 1991 verstorbenen JK, Alleineigentümer der EZ 71, KG O, GB S, mit einem darauf befindlichen Erbhof im Sinne des Anerbengesetzes, haben dessen pflichtteilsberechtigte Kinder, SM und JS , mit der erbl. Witwe, BK, am 12. August 1993 zunächst ein Pflichtteilsübereinkommen geschlossen, worin ihre Abfindungsansprüche mit einem Betrag von je 430.000,-- S einvernehmlich festgelegt wurden.

In weiterer Folge haben jedoch SM und JS am 16. November 1994 eine Klage auf Nachtragserteilung eingebracht, weil die erbl. Witwe seit Sommer 1994 Grundstücke in einem wesentlichen Ausmaß verkauft habe, sodass kein Erbhof mehr bestehe. In einem solchen Fall müsse der Übernahmspreis neu bemessen werden.

In diesem Verfahren hat das Bezirksgericht S mit Beschluss vom 1. Juli 1996 für SM und JS einen Nachtragspflichtteilsanspruch gemäß § 18 AnerbenG in Höhe von jeweils 1,650.000,-- S festgesetzt (aufgrund der Grundstücksverkäufe in einer Größenordnung von rd. 15 Mio S). Die

erbl. Witwe hat diese gerichtlich festgestellten Ansprüche der beiden Noterben jedoch nicht befriedigt.

In der Folge haben die beiden Noterben versucht, ihre Nachtragspflichtteile durch geeignete Exekutionsmaßnahmen (zwangswise Pfandrechtsbegründung, Fahrnensexekution, Forderungs-exekution) hereinzubringen. Im Ergebnis konnte jedoch lediglich eine teilweise Abdeckung von Zinsen und Kosten durch Pensionspfändung erreicht werden.

In steuerlicher Hinsicht hat das Finanzamt (FA) dem nunmehrigen Berufungswerber (=Bw), JS, für den (ersten) Erwerb von 430.000,-- S lt. Pflichtteilsübereinkommen mit Bescheid vom 16. Mai 1995 vorläufig Erbschaftssteuer vorgeschrieben. Gegen diesen vorläufigen Erbschaftssteuerbescheid hat der Bw am 19. Mai 1995 Berufung erhoben und die bis dahin angefallenen Vertretungskosten in Höhe von 24.000,-- S als Abzugspost geltend gemacht.

Nach mehreren Ergänzungsvorhalten hat das FA am 15. Oktober 1998 den endgültigen Erbschaftssteuerbescheid in der Weise erlassen, dass beide Erwerbe des Bw in einer Gesamthöhe von 2.080.000,-- S (Pflichtteilsübereinkommen 430.000,-- S und gerichtlich festgestellter Nachtragspflichtteil 1.650.000,-- S) - nach Abzug sämtlicher bis zur Feststellung des tatsächlichen Anspruches am 1. Juli 1996 angefallenen Vertretungskosten in Höhe von 133.181,22 S - der Besteuerung unterzogen wurden. Gleichzeitig hat das FA die Berufung vom 19. Mai 1995 als gegenstandslos erklärt, da dem Begehren Rechnung getragen worden sei.

Gegen den endgültigen Erbschaftssteuerbescheid hat der Bw am 20. November 1998 wiederum mit der Begründung berufen, von einem nicht einbringlichen Anspruch die Erbschaftssteuer zu erheben sei nicht mit dem Bereicherungsprinzip des ErbStG zu vereinbaren. Unterbleibe daher wegen Uneinbringlichkeit der Erwerb dessen, was Pflichtteilsanspruch wäre, müsse auch die Besteuerung unterbleiben.

Am 23. Februar 2000 hat das FA in der Sache mit dem Hinweis auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld eine abweisliche Berufungsvorentscheidung erlassen.

Hinsichtlich dieser Entscheidung hat der Bw mit Antrag vom 23. März 2000 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt, weil die Pflichtteilsforderung als uneinbringlich zu beurteilen sei. Mit hohem Kostenaufwand sei Liegenschaftsvermögen gepfändet, sowie Fahrnis- und Gehaltsexekution geführt worden. Eine Rechteexecution sei erfolglos geblieben. Die dadurch entstandenen Kosten hätten 76.949,20 S betragen. Aufgrund der Pensionspfändung komme es zurzeit zu monatlichen Überweisungen in Höhe von 3.505,70 S, wodurch jedoch lediglich Kosten und teilweise Zinsen abgedeckt werden könnten. Die auch nur teilweise Befriedigung des Pflichtteilsanspruches sei sohin ausgeschlossen. Die Abgabenbehörde habe überdies die Möglichkeit, auf die Erbin zuzugreifen,

zumal von dieser die Pflichtteilsforderung als für ihre Erbschaftssteuer offenkundig mindernd geltend gemacht worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Zif. 1 Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb auf Grund eines *geltend gemachten* Pflichtteilsanspruches.

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

Was als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils zu gelten hat, kann anhand der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) eindeutig bestimmt werden. Es ist vor allem auf das Erkenntnis des VwGH vom 18. November 1993, 88/16/0163, hinzuweisen, wo das Höchstgericht klar und deutlich zum Ausdruck bringt, dass der Steuergesetzgeber das Entstehen der Steuerschuld eben an die Geltendmachung und *nicht* an den Zeitpunkt des Entstehens (Tod des Erblassers), der Fälligkeit, der wirklichen Zuteilung (endgültige Festsetzung dessen, was dem Pflichtteilsberechtigten tatsächlich aus dem Nachlass gebührt) oder der Auszahlung des Pflichtteilsanspruches habe knüpfen wollen. Als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils sei 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 Berufungsfall hat der Bw lt. Aktenlage seinen (Nachtrags-) Pflichtteilsanspruch jedenfalls zweifelsfrei am 16. November 1994 durch Einreichen der Klage auf Nachtragserteilung nach außen hin geltend gemacht. Der Umstand, dass die wirkliche Zuteilung des Anspruches erst am 1. Juli 1996 erfolgt ist und die Zahlung der Pflichtteilsforderung unterblieben ist, ist für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ohne Bedeutung.

Spätestens am 16. November 1994 ist somit die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG für den Erwerb des geltend gemachten Nachtragspflichtteiles entstanden. Die genannte Bestimmung regelt aber nur, wann bei Pflichtteilsansprüchen die Steuerschuld entsteht, nicht jedoch, was im Pflichtteilsfall der Erbschaftssteuer unterliegt.

Für die Wertermittlung im Rahmen der Bemessung der Erbschaftssteuer ist jedoch gemäß § 18 ErbStG zunächst wiederum der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend (Bewertungsstichtag) und weiters richtet sich die Bewertung gemäß § 19 ErbStG nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG).

Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich um einen schuldrechtlichen Anspruch. Der Pflichtteilsberechtigte hat lt. Rechtsprechung gegen den Erben ein Forderungsrecht auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld.

Gemäß § 14 BewG sind Forderungen in der Regel mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen (Abs. 1). Nach Abs. 2 dieser Bestimmung bleiben Forderungen, die uneinbringlich sind, gänzlich außer Ansatz.

Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn aus irgendwelchen Gründen nicht mehr mit ihrem Eingang gerechnet werden kann (VwGH vom 12. Oktober 1989, 88/16/0050). Für die Beurteilung, inwieweit eine Forderung einbringlich ist, sind die Verhältnisse am Stichtag maßgebend. Tatsachen, die erst nach dem Stichtag bekannt werden, können zwar bei der Bewertung berücksichtigt werden, aber nur dann, wenn sie am Stichtag schon bestanden haben. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Stichtag noch nicht vorhanden waren, muss bei der Bewertung für den Stichtag außer Ansatz bleiben (VwGH vom 10. Juli 1996, 94/15/0037).

In concreto geht es daher um die Frage, ob zum Bewertungsstichtag, 16. November 1994, bereits Tatsachen bestanden haben, auf Grund derer nicht mit dem Eingang der Pflichtteilsforderung gerechnet werden konnte.

Am Stichtag war die zur Zahlung verpflichtete erbl. Witwe, Frau BK, jedoch Eigentümerin der Liegenschaften EZ 71, GB O, bestehend aus Grundstücken im Ausmaß von jedenfalls 43.465 m² samt dem Haus O bei S 6 (zur Hälfte grundbürgerliche Eigentümerin (B-LNr. 2) auf Grund des Übergabsvertrages vom 3. November 1983 und zur anderen Hälfte außerbürgerliche Eigentümerin (B-LNr. 1) auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 23. September 1994).

Demgegenüber waren die Pfandrechte C-LNr. 13 und ff. noch nicht eingetragen (siehe Grundbuchsatz vom 18. Juni 1998 im Akt ON 34), sodass in Anbetracht der vorhandenen Vermögenswerte der Bw sehr wohl mit der Einbringlichkeit der Pflichtteilsforderung aus der Nachtragserteilung rechnen konnte.

Bei Geltendmachung der Pflichtteilsforderung am 16. November 1994 war die letztere somit noch nicht uneinbringlich, sondern ist diese offenkundig erst durch die im Jahr 1995 im Grundbuch angemerkt hohen Pfandrechte von insgesamt über 14 Mio. S uneinbringlich geworden. Dies kann auch aus einem Schreiben des Vertreters des Bw vom 10. Dezember 1997 (Akt ON 33) geschlossen werden, worin RA Dr. Hans Pernkopf die Lage wie folgt dargestellt hat:

Leider konnte eine Berichtigung der Nachtragspflichtteilsansprüche bisher nicht bewirkt werden. Ob diese Pflichtteilsansprüche insgesamt einbringlich sind oder durch die zwischen-

zeitig hohen Verpfändungen der Liegenschaften einen non valeur darstellen, bleibt noch abzuwarten.

Nicht zuletzt widerspricht es vehement der Lebenserfahrung, dass Forderungen, die auf keinen Fall einbringlich sind, eingeklagt werden, weil bei einer derartigen Vorgangsweise nur mit verlorenen Kosten zu rechnen wäre. Schon daraus ist zu schließen, dass der Pflichtteilsanspruch im Zeitpunkt seiner Geltendmachung noch nicht uneinbringlich gewesen ist.

Ob aber die Forderung nach dem Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich geworden ist, ist - wie bereits ausgeführt - für die Erbschaftssteuer unerheblich, da die Steuerschuld nach § 12 ErbStG im Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils entsteht und nach § 18 ErbStG die Wertermittlung auf diesen Zeitpunkt als Stichtag vorzunehmen ist.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 28. Februar 2006