

Abgeltung eines Pflichtteilsanspruches durch Einräumung einer bereits in einer Stiftungsurkunde vorgesehenen Begünstigung

Abgeltung eines Pflichtteilsanspruches durch Einräumung einer bereits in einer Stiftungsurkunde vorgesehenen Begünstigung

§§ 2 Abs. 1 Z 1, 12
Abs. 1 Z 1 lit. b
ErbStG 1955

UFS 26.7.2007,
RV/0842-L/05

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaftssache nach dem am 15. September 2001 verstorbenen ATW gab die erbliche Tochter SZ zum gesamten Nachlass eine bedingte Erbserklärung ab. Der Erblasser hatte ein Testament hinterlassen, demzufolge er seine Tochter SZ zur Alleinerbin eingesetzt hatte.

Ein zur Auszahlung gelangender Versicherungsbetrag wurde an die bezugsberechtigten Kinder SZ und den Bw. je zur Hälfte angewiesen.

Laut Hauptinventar ergaben sich Aktiva von 386.619,30 € und Passiva von 684.145,33 €, somit eine Nachlassüberschuldung von 297.526,03 €.

Im Pflichtteilsübereinkommen vom 10. Februar 2004 wurde, ausgehend von der angeführten Nachlassüberschuldung und dem Verkehrswert der dort näher bezeichneten Liegenschaftsanteile von 3.101.670,00 € sowie nach Abzug der unter den Punkten a) bis e) bezeichneten Kosten und Gebühren eine Pflichtteilsbemessungsgrundlage von 2.746.530,46 € berechnet. Die Pflichtteile des Bw. und weiterer drei minderjähriger Kinder des Verstorbenen wurden mit je 274.653,04 € ermittelt. Zur Berechnung der Pflichtteilsansprüche der Noterben wurden auf Verlangen des Gerichtes die Verkehrswerte der Liegenschaftsanteile des Erblassers, die der TW Privatstiftung zugewendet worden waren, den Aktiva zugerechnet.

Laut Punkt II. des Pflichtteilsübereinkommens waren mit notarieller Stiftungszusatzurkunde vom 17. August 2001 vom Erblasser vor dessen Ableben die o.a. Liegenschaftsanteile der TW Privatstiftung zugewendet worden.

Der Pflichtteil der pflichtteilsberechtigten erblichen vier Kinder wurde parteieneinvernehmlich mit je 275.000,00 € samt 4 % Zinsen ab Rechtswirksamkeit dieses Pflichtteilsübereinkommens vereinbart. Die diesem Pflichtteilsübereinkommen beitretende TW Privatstiftung verpflichtete sich, die Pflichtteile für die drei minderjährigen Kinder wie in Punkt III. a) näher beschrieben zu berichtigen.

Punkt III. b) des Pflichtteilsübereinkommens lautet:

Der pflichtteilsberechtigte Sohn, SS, ist derzeit zu 41 % Begünstigter der TW Privatstiftung und wird ihm unverzüglich nach Rechtskraft dieses Pflichtteilsübereinkommens eine weitere Begünstigung von 4,5 % eingeräumt, sodass er insgesamt 45,5 % Begünstigter der TW Privatstiftung ist. Er erklärt ausdrücklich und rechtsverbindlich mit dieser Begünstigtenstellung hinsichtlich seines Pflichtteils vollkommen entfertigt zu sein und keine weiteren Ansprüche zu stellen.

Mit Bescheid vom 27. Mai 2004 wurde dem Bw. gegenüber Erbschaftssteuer in Höhe von 25.441,60 € festgesetzt. Die Erbschaftssteuer wurde gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 9 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 3.889.820,00 S festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage ermittelte das Finanzamt wie folgt:

bezugsberechtigte Versicherung	619.110,30 S
Pflichtteil	3.300.710,96 S
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 30.000,00 S
steuerpflichtiger Erwerb	3.889.821,26 S
entspricht	282.684,34 €

Begründend führte das Finanzamt an, dass der überschießende Steuervorteil gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in Abzug gebracht worden sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertretung des Bw. vor, dass im steuerpflichtigen Erwerb laut angefochtenem Bescheid ein Pflichtteil in Höhe von 3.300.710,96 S enthalten sei. Dieser Pflichtteil sei dem Bw. laut Punkt III. b) des Pflichtteilsübereinkommens aber nicht zugeflossen und daher aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Mit Notariatsakt vom 17. August 2001 hätten ATW, SZ und der Bw. die TW Privatstiftung errichtet. § 6 der Stiftungsurkunde verweise hinsichtlich der Begünstigten und dem Umfang der Begünstigung auf die Stiftungszusatzurkunde. Diese sei ebenfalls am 17. August 2001 errichtet worden und definiere die Stiftungsbegünstigten in § 3 und die Höhe der Ausschüttungen nach dem Ableben von ATW in § 4. Nach § 3 der Stiftungszusatzurkunde sei Alleinbegünstigter aus der Stiftung zu Lebzeiten ATW, nach dessen Ableben seien die dort genannten Personen begünstigt [das sind a) SZ; b) SS; c) MA; d) SE; e) eventuell nachgeborene Kinder des Stifters; f) nach dem Ableben der unter a) bis e) genannten begünstigten Personen deren blutsverwandte Deszendenten in gerader Linie].

In Z. 3 des § 3 werde der Erwerb der Begünstigtenstellung von MA, SE und eventuell nachgeborener Kinder von ATW bis zur Abgabe einer Pflichtteilsverzichtserklärung nach Ableben des Stifters ATW aufschiebend bedingt.

§ 4 Z. 1 der Stiftungszusatzurkunde regle die Ausschüttungen nach dem Ableben des ATW an die Begünstigten wie folgt: a) Frau SZ (50 %); b) Herr SS (41 %); c) Frau MA (3 %); d) Frau SE (3 %); e) eventuell Nachgeborene zusammen (3 %). Weiters sei in § 4 Z. 1

der Stiftungszusatzurkunde geregelt, dass für den Fall, aus welchen Gründen auch immer genannte Begünstigte aus dem Begünstigtenkreis ausscheiden würden, deren Anteile an der Ausschüttung anteilig auf SZ und SS übergingen.

SS sei zwar im Pflichtteilsverzichtübereinkommen (richtig wohl: Pflichtteilsübereinkommen) angeführt, doch habe bei ihm kein Erwerb von Todes wegen nach ATW stattgefunden, da über die Erhöhung seines Anteiles an der Ausschüttung aus der TW - Privatstiftung bereits in der Stiftungszusatzurkunde vom 17. August 2001 verfügt werde. Diese Erhöhung ergebe sich aus der aufschiebenden Bedingung für den Eintritt in die Begünstigtenstellung der Personen MA, SE bzw. der Nachgeborenen, welche nicht erfüllt worden sei und diese daher aus dem Begünstigtenkreis ausgeschieden seien. SS habe demnach keinen Pflichtteil nach dem Tod von ATW erworben und sei die Erhöhung seines Anteiles an den Ausschüttungen der TW Privatstiftung nicht auf Grund eines Pflichtteilsverzichtes, sondern auf Grund der Regelungen in der Stiftungszusatzurkunde erfolgt. Ein Entgelt für den Pflichtteilsverzicht liege somit nicht vor. Beantragt werde daher, den angefochtenen Bescheid aufzuheben bzw. die Erbschaftssteuer ohne Berücksichtigung des Pflichtanteiles in Höhe von 3.300.710,96 S auf Basis eines steuerpflichtigen Erwerbes von 589.110,29 S neu festzusetzen.

Sowohl die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde, beide vom 17. August 2001, als auch das Pflichtteilsübereinkommen vom 10. Februar 2004 wurden der Berufung beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gelte der Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches als Erwerb von Todes wegen. Der Pflichtteil des Bw. sei parteieneinvernehmlich mit 275.000,00 € festgesetzt worden. Wie Punkt II. b) des Pflichtteilsübereinkommens zu entnehmen sei, habe der Bw. erklärt, mit der Einräumung einer weiteren Begünstigung der TW Privatstiftung hinsichtlich seines Pflichtteiles vollkommen entfertigt zu sein und keine weiteren Ansprüche zu stellen. Im Umfang des angefochtenen Bescheides liege somit eindeutig ein Erwerb von Todes wegen vor.

Mit Eingabe vom 14. April 2005 stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der Verlassenschaft nach ATW habe Frau SZ als testamentarische Alleinerbin die bedingte Erbserklärung abgegeben. Pflichtteilsberechtigte Noterben seien der Bw. sowie die minderjährigen Kinder MA, SE und LE gewesen. Mit Stiftungsurkunde vom 17. August 2001 hätten Herr ATW, Frau SZ und der Bw. die TW Privatstiftung errichtet. In der mit gleichem Datum errichteten Stiftungszusatzurkunde seien folgende Stiftungsbegünstigte genannt: a) Frau SZ (50 %); b) Herr SS (41 %); c) mj. MA (3 %); d) mj. SE (3 %); e) eventuell nachgeborene Kinder des Stifters = mj. LE (3 %); f) nach dem Ableben der unter a) bis e) genannten begünstigten Personen, deren blutsverwandte Deszendenten in gerader Linie.

Die Begünstigtenstellung der mj. MA, der mj. SE und der mj. LE, **nicht jedoch die Begünstigtenstellung des Bw.**, seien aufschiebend bedingt durch die Abgabe einer Pflichtteilsverzichtserklärung gewesen. Nachdem von den mj. Noterben der Pflichtteil geltend gemacht worden sei, seien deren Anteile an den Ausschüttungen gemäß § 4 Z. 1 der Stiftungszusatzurkunde automatisch und ohne die Notwendigkeit einer Vereinbarung zwischen dem Noterben SS, der Erbin SZ oder der TW Privatstiftung zu je 4,5 % anteilig auf den Bw. und SZ übergegangen. Wie sich aus § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG ergebe, unterliege beim Pflichtteil der Erwerb von Vermögen auf Grund eines **geltend gemachten Pflichtteilsanspruches** der Erbschaftssteuer, nicht aber ein Rechtsgeschäft oder eine Rechtshandlung, an dem der Erbe und der Pflichtteilsberechtigte beteiligt seien. Wie aus § 4 Z. 1 der Stiftungszusatzurkunde hervorgehe, liege ein solches Rechtsgeschäft ohnehin nicht vor. Die in Punkt III. b) des Pflichtteilsübereinkommens vom 10. Februar 2004 vom Bw. abgegebene Erklärung, mit dieser Ausweitung seiner Begünstigtenstellung hinsichtlich seines Pflichtteiles vollkommen entfertigt zu sein und keine weiteren Ansprüche zu stellen, könne nicht als Geltendmachung des Pflichtteiles und Abfindung desselben gegen Einräumung der Begünstigtenstellung im zusätzlichen Ausmaß von 4,5 % gesehen werden. Auch die Alleinerbin SZ sei durch die Geltendmachung des Pflichtteiles durch die mj. Noterben in ihrer Begünstigtenstellung verbessert worden, ohne dass es einer weiteren Vereinbarung mit wem auch immer bedurft habe. Der Erwerb der zusätzlichen 4,5%-igen Begünstigung sei nicht im Zusammenhang mit der Erklärung des Bw. gemäß Punkt III. b) des Pflichtteilsübereinkommens zu sehen, sondern ergebe sich bereits aus § 4 Z. 1 der Stiftungszusatzurkunde, in der festgehalten sei, dass für den Fall, aus welchen Gründen auch immer, genannte Begünstigte aus dem Begünstigtenkreis ausscheiden würden, deren Anteile an der Ausschüttung anteilig auf SZ und den Bw. übergehen würden. Der Bw. habe weder von der Alleinerbin noch der TW Privatstiftung aus dem Titel Pflichtteil Zuwendungen erhalten, weshalb auch der Tatbestand des Erwerbes von Vermögen als notwendige Grundlage für eine Besteuerung nicht gegeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg wird festgestellt, dass die am 7. März 2007 zu G 54/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG durch den VfGH erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände - mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der VfGH die Anlassfallwirkung gemäß Art. 140 Abs. 4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat - weiterhin anzuwenden ist. Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der Unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden.

Nach § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftssteuer Erwerbe von Todes wegen.

Als Erwerb von Todes wegen gilt der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches (§ 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG).

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

Für die Wertermittlung ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend (§ 18 ErbStG).

Als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils ist jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte nach außen hin - sei es auch außegerichtlich - zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten. Jede ernstlich gemeinte Willensäußerung und jede nach außen hin gesetzte Handlung, die erkennen lässt, dass der Pflichtteil in Anspruch genommen wird, ist ausreichend. Eine Geltendmachung ist auch darin zu erblicken, dass der Pflichtteilsberechtigte mit dem Erben ein Pflichtteilsübereinkommen schließt (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG, § 2 Anm. 4.11).

Der Pflichtteilsanspruch ist ein schuldrechtlicher (Geld)-Anspruch gegen den Erben in der Höhe eines entsprechenden Anteils am Reinnachlass. Der Pflichtteilsberechtigte hat demnach keinen Anspruch auf verhältnismäßige Anteile an den einzelnen zur Verlassenschaft gehörigen beweglichen und unbeweglichen Sachen, sondern soll wertmäßig mit einem gewissen Mindestanteil am Nachlass beteiligt werden. Der Geldanspruch bleibt Erwerbsgegenstand, unabhängig davon, wie und durch welche Leistung er zum Erlöschen gebracht worden ist. Der Erbschaftssteuer unterliegt somit - die Einbringlichkeit der Forderung vorausgesetzt - der Nominalwert der Pflichtteilsforderung.

Zivilrechtlich ist der Pflichtteilsberechtigte bloß obligatorisch berechtigter Geldgläubiger. Der Geldanspruch ist zwar durch Zuweisung von Verlassenschaftsstücken oder Forderungen ablösbar, doch ist diese Leistung an Zahlungs Statt, auf die der Pflichtteilsberechtigte kein Recht hat. Umgekehrt bedarf die Ablösung seines Einverständnisses. Vom Nachlass her gesehen ist der Pflichtteilsanspruch Verlassenschaftsverbindlichkeit (*Welser* in Rummel³, §§ 762-764 Rz. 6).

Mit der Bestimmung des § 12 Abs. 1 lit. b ErbStG wollte der Gesetzgeber das Entstehen der Steuerschuld an die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches und nicht an den Zeitpunkt der wirklichen Zuteilung oder der Auszahlung knüpfen (vgl. VwGH 18. November 1993, 88/16/0163).

Gegenständlich stellt das im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung zwischen der Erbin und den Pflichtteilsberechtigten abgeschlossene Pflichtteilsübereinkommen entgegen der Ansicht des Bw. die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches und eine Vereinbarung über die Befriedigung dieses Pflichtteilsanspruches dar. In diesem Übereinkommen wird in den Punkten II. und III. ausdrücklich festgehalten, dass sich für die pflichtteilsberechtigten Kinder - unter denen auch der Bw. genannt ist - ein Pflichtteil in Höhe von je 274.653,04 € ergibt, der parteiineinvernehmlich mit je 275.000,00 € vereinbart wurde. In Punkt III. b) ist festgehalten, dass der Bw. derzeit (auf Grund des § 4 Z. 1 der Stiftungszusatzurkunde) zu 41 % Begünstigter der TW Privatstiftung sei, ihm unverzüglich nach Rechtskraft dieses Pflichtteilsübereinkommens eine weitere Begünstigung von 4,5 % eingeräumt werde und er ausdrücklich erkläre, mit dieser Begünstigtenstellung hinsichtlich seines Pflichtteils vollkommen entfertigt zu sein und keine weiteren Ansprüche zu stellen. Ein Verzicht des Bw. auf den Pflichtteilsanspruch ist nicht aktenkundig.

Mit Abschluss dieses die Ansprüche des Bw. währenden Pflichtteilsübereinkommens ist nach obigen Ausführungen die Erbschaftssteuerschuld entstanden. Dadurch, dass der pflichtteilsberechtigte Bw. mit der Erbin betreffend die Abgeltung seines Anspruches eine Vereinbarung traf, wurde der ursprüngliche Inhalt des durch den Pflichtteilsanspruch begründeten Schuldverhältnisses nicht berührt. Durch welche Leistungen dieser Geldanspruch zum Erlöschen gebracht wurde - im vorliegenden Fall erfolgte die Abgeltung des Pflichtteilsanspruches des Bw. durch Einräumung einer weiteren Begünstigung von 4,5 % an der TW Privatstiftung - ist im Hinblick auf § 18 ErbStG ebenso wenig maßgeblich wie die Höhe der tatsächlichen Zuteilung.

Nicht entscheidend ist auf Grund obiger Ausführungen auch, ob dem Bw., wie in der Berufung angeführt, der Pflichtteilsanspruch tatsächlich zugeflossen ist oder nicht.

Der Argumentation des Bw. ist insoweit zu folgen, als ihm bereits auf Grund der Bestimmungen der Stiftungszusatzurkunde eine zusätzliche Begünstigung an der TW Privatstiftung im Ausmaß von 4,5 % zugekommen wäre und diese zusätzliche Begünstigung lediglich die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches durch die übrigen drei pflichtteilsberechtigten Kinder des Erblassers zur Voraussetzung hatte, jedoch unabhängig von der Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruches war. Dass mit dieser durch die Pflichtteilsgeltendmachung der mj. Kinder des Erblassers erwirkten Begünstigung für den Bw. dessen Pflichtteilsanspruch abgegolten sein sollte, ist der Stiftungszusatzurkunde aber nicht zu entnehmen. Eine derartige Übereinkunft wurde vielmehr erst im Pflichtteilsübereinkommen getroffen.

Entscheidend ist, dass der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG durch die Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruches erfüllt ist. Unabhängig von den in der Stiftungs- und Stiftungszusatzurkunde getroffenen Regelungen enthalten diese keinen Hinweis auf einen allfälligen Pflichtteilsanspruch des Bw.. Dass diese (zusätzliche) Begünstigung dem Bw. in Abgeltung seines Pflichtteilsanspruches zukommen sollte, fand ihren Rechtsgrund nicht in der Stiftungs- bzw. Stiftungszusatzurkunde, sondern im Pflichtteilsübereinkommen. Zu diesem Zeitpunkt erwarb er ein Forderungsrecht in Form einer einklagbaren Geldforderung in Höhe von 275.000,00 € gegenüber seiner Schwester, womit die Bereicherung des Bw. eintrat und die Steuerschuld entstand.

Der Pflichtteilsberechtigte versteuert im Sinne des Bereicherungsprinzips nur den von ihm geltend gemachten Pflichtteil, wobei für die Wertermittlung der Tag der Geltendmachung des Pflichtteils maßgeblich ist. Dass der geltend gemachte Pflichtteilsanspruch durch eine Rechtseinräumung abgegolten wurde und der Bw. dieses Recht unter den dargestellten Voraussetzungen ohnedies erworben hätte, ändert nichts daran, dass er mit Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches am 10. Februar 2004 eine nach § 14 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert anzusetzende Geldforderung erworben hat und damit der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG erfüllt war.

Im Übrigen wurden die geltend gemachten Pflichtteilsansprüche der vier pflichtteilsberechtigten Kinder des Erblassers bei Bemessung der gegenüber der Erbin festzusetzenden Erbschaftssteuer als Erbfallsschulden in Abzug gebracht.

Gegen die Höhe des Pflichtteilsanspruches wurden ebenso wenig Einwendungen erhoben wie gegen die Einbeziehung einer Versicherungsleistung in die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 26. Juli 2007