

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

Verzichtet ein Pflichtteilsberechtigter (Noterbe) im Rahmen eines Pflichtteilsübereinkommens auf seinen Anspruch, weil dieser durch Einräumung einer bereits in einer Stiftungsurkunde vorgesehenen Begünstigung schon abgegolten ist, kommt es zu keiner Steuerpflicht.

§§ 2 Abs 1 Z 1, 12
Abs 1 Z 1 lit b
ErbStG 1955
VwGH 29.09.2011,
2008/16/0025

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.286,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, sein Vater A T-W und dessen Tochter S Z errichteten mit Notariatsakt vom 17. August 2001 eine Stiftungsurkunde, mit welcher sie eine Privatstiftung (im Folgenden kurz: Stiftung) gründeten. Mit Notariatsakt ebenfalls vom 17. August 2001 errichteten die drei Stifter eine Stiftungszusatzurkunde, deren § 2 Abs. 2 das von den Stiftern zuzustiftende Liegenschaftsvermögen wie folgt beschreibt:

„(2) Dieses zu widmende Liegenschaftsvermögen besteht aus folgenden Liegenschaftsanteilen:

- a. A T-W seinen Drittelanteil an der Liegenschaft Einlagezahl 2528 Grundbuch XXX, BLNR 5
- b. A T-W seinen folgenden Anteile an der Liegenschaft Einlagezahl 986 Grundbuch XXX
1/32 Anteile, BLNR 13;
1/3 Anteil, BLNR 20;
- c) S Z ihre 1/8 und 5/426 Anteile an der Liegenschaft Einlagezahl 986 Grundbuch XXX, BLNR 21 und 23
- d) (Beschwerdeführer) seine 1/8 und 5/426 Anteile an der Liegenschaft Einlagezahl 986 Grundbuch XXX, BLNR 22 und 24“

Der § 3 (Stiftungsbegünstigung) der Stiftungszusatzurkunde lautet auszugsweise:

„...“

(2) Die Stiftung hat ferner den Zweck der Sicherung und Versorgung der in dieser Urkunde genannten Begünstigten aus den Erträgen der Stiftung.

Alleinbegünstigter aus der Stiftung ist zu Lebzeiten Herr A T-W, nach dessen Ableben sind nachstehend genannte Personen Begünstigte:

- a) Frau S Z, geb. am ...
- b) (Beschwerdeführer), geb. am ...
- c) M A, geb. am ...
- d) S E, geb. am ...
- e) eventuell nachgeborene Kinder des Stifters A T-W, wobei der Vaterschaftsnachweis von der Mutter zu erbringen ist.
- f) Nach dem Ableben der unter a) bis e) genannten begünstigten Personen deren: blutsverwandte Deszendenten in gerader Linie. ...

(3) Der Erwerb der Begünstigtenstellung der unter Ziffer 2 c, d und e genannten Personen ist bis zur Abgabe der Pflichtteilsverzichtserklärung nach Ableben des Stifters A T-W durch den (die) jeweils Begünstigte(n) in der dafür nach anwendbarem Recht vorgeschriebenen Form aufschiebend bedingt.“

§ 4 (Ausschüttungen) Abs. 1 der Stiftungszusatzurkunde lautet:

(1) Ausschüttungen sind nach Ableben des A TW in folgendem Verhältnis an die Begünstigten vorzunehmen:

- a) S Z 50% (fünfzig Prozent)

- b) (Beschwerdeführer) 41% (einundvierzig Prozent)
- c) M A 3% (drei Prozent)
- d) S E 3% (drei Prozent)
- e) Die eventuell Nachgeborenen (Vertragspunkt § 3 Ziffer 2 litera e) zusammen 3% (drei Prozent)

Für den Fall, dass aus welchen in dieser Urkunde genannten Gründen auch immer genannte Begünstigte aus dem Begünstigtenkreis ausscheiden, gehen deren Anteile an der Ausschüttung anteilig auf S Z und (Beschwerdeführer), bei deren Ableben auf deren in die Begünstigtenstellung jeweils nachrückende Nachkommen (wobei diese Nachkommen jeweils als Stamm an Stelle des verstorbenen Stifters S Z oder (Beschwerdeführer) treten), über.“

Am 24. August 2001 errichtete A T-W ein Testament und setzte darin seine Tochter S Z als Alleinerbin ein.

Am 15. September 2001 verstarb Anton T-W.

Vor dem öffentlichen Notar Dr. L wurde am 10. Februar 2004 das Hauptinventar zum Nachlass des A T-W errichtet, in welches die in § 2 lit. a und b der oben genannten Stiftungszusatzurkunde angeführten, von A T-W zu stiftenden Liegenschaftsanteile zwar beschrieben, aber nicht wertmäßig aufgenommen wurden. Ohne diese Liegenschaftsanteile ergab sich nach Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva eine Überschuldung des Nachlasses in Höhe von rund 297.500 EUR.

Mit Beschluss vom 20. Februar 2004 genehmigte das Bezirksgericht Linz-Land einen Pflichtteilsausweis und ein Pflichtteilsübereinkommen vom 10. Februar 2004 in der Verlassenschaftssache nach dem verstorbenen A T-W.

Dieser abhandlungsgerichtlich genehmigte Pflichtteilsausweis geht von einer Überschuldung des Nachlasses nach A T-W in Höhe von rund 297.500 EUR aus und bezieht sodann zur Berechnung der Pflichtteilsansprüche den Verkehrswert der vom Erblasser der Stiftung zugewendeten Liegenschaftsanteile in Höhe von rund 3,101.700 EUR mit ein. Nach Abzug verschiedener Gebühren und Kosten ergeben sich eine Pflichtteilbemessungsgrundlage von rund 2,746.500 EUR und ein Pflichtteil der erblichen Kinder des Erblassers, nämlich des Beschwerdeführers, der minderjährigen M A, der minderjährigen S E und der nach dem Tode des Erblassers geborenen minderjährigen L E von je 1/10, somit in Höhe von je 274.650 EUR.

Das abhandlungsgerichtlich genehmigte Pflichtteilsübereinkommen wurde zwischen der erbserklärten Erbin S Z, den pflichtteilsberechtigten Noterben (Beschwerdeführer),

M A, S E und L E unter Beitritt der Stiftung und der gesetzlichen Vertreter der drei minderjährigen Noterben geschlossen. Auf Grund des Pflichtteilsausweises ergebe sich unter Berücksichtigung der unentgeltlichen Zuwendung der erwähnten Liegenschaftsanteile des A T-W an die Stiftung ein Pflichtteil für die pflichtteilsberechtigten erblasserischen Kinder in Höhe von jeweils rund 274.650 EUR. Nach Punkt III. des Pflichtteilsübereinkommens wurde der Pflichtteil der pflichtteilsberechtigten erblichen Kinder mit 275.000 EUR samt 4 % Zinsen ab Rechtswirksamkeit des Übereinkommens vereinbart und verpflichtete sich die dem Pflichtteilsübereinkommen beitretende Stiftung, „diese Pflichtteile wie folgt zu berichtigen:

a) Die pflichtteilsberechtigten erbl. Kinder, mj. M A, mj. S E und mj. L E erhalten je den Betrag von EUR 275.000,-- samt 4% Zinsen ab Rechtswirksamkeit des Übereinkommens. ...

b) Der pflichtteilsberechtigte Sohn, (Beschwerdeführer), ist derzeit zu 41% Begünstigter der T-W Privatstiftung und wird ihm unverzüglich nach Rechtskraft dieses Pflichtteilsübereinkommens eine weitere Begünstigung von 4,5% eingeräumt, sodass er insgesamt zu 45,5% Begünstigter der T-W Privatstiftung ist. Er erklärt ausdrücklich und rechtsverbindlich mit dieser Begünstigtenstellung hinsichtlich seines Pflichtteiles vollkommen entfertigt zu seinen und keine weiteren Ansprüche zu stellen.“

Mit Bescheid vom 27. Mai 2004 setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer für den Beschwerdeführer fest und zog als Bemessungsgrundlage neben einer - im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht interessierenden - Versicherung einen Pflichtteil in Höhe von 3,300.710,96 S heran.

Dagegen berief der Beschwerdeführer mit der Begründung, der Pflichtteil in Höhe von 3,300.710,96 S sei ihm gemäß Punkt III.b des Pflichtteilsübereinkommens vom 10. Februar 2004 nicht zugeflossen und daher aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Der Beschwerdeführer sei zwar im „Pflichtteilsverzichtsübereinkommen“ angeführt, doch habe bei ihm kein Erwerb von Todes wegen nach A T-W stattgefunden, weil über die Erhöhung seines Anteiles an der Ausschüttung aus der Stiftung bereits in der Stiftungszusatzurkunde vom 17. August 2001 verfügt worden sei. Die Erhöhung ergebe sich aus der aufschiebenden Bedingung für den Eintritt in die Begünstigtenstellung der M A., der S E. und der nachgeborenen Kinder. Da diese Bedingung nicht erfüllt worden sei, seien die Genannten aus dem Begünstigtenkreis ausgeschieden. Da die Erhöhung des Anteiles des Beschwerdeführers an den Ausschüttungen der Stiftung nicht auf Grund seines Pflichtteilsverzichtes, sondern auf Grund der Regelungen der Stiftungszusatzurkunde erfolgt sei, liege auch kein Entgelt für den Pflichtteilsverzicht vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges und rechtlichen Ausführungen hielt die belangte Behörde fest, dass das im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung zwischen der Erbin und dem Pflichtteilsberechtigten abgeschlossene Pflichtteilsübereinkommen die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches und eine Vereinbarung über die Befriedigung dieses Pflichtteilsanspruches darstelle. In diesem Übereinkommen werde ausdrücklich festgehalten, dass sich für die pflichtteilsberechtigten Kinder, darunter der Beschwerdeführer, ein Pflichtteil in Höhe von je rund 274.650 EUR ergebe, der parteieneinvernehmlich mit je 275.000 EUR vereinbart worden sei. In Punkt III.b des Pflichtteilsübereinkommens sei festgehalten, dass der Beschwerdeführer derzeit zu 41 % Begünstigter der Stiftung sei, ihm unverzüglich nach Rechtskraft des 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 Beschwerdeführers auf den Pflichtteilsanspruch sei nicht aktenkundig. Mit Abschluss dieses die Ansprüche des Beschwerdeführers währenden Pflichtteilsübereinkommens sei die Erbschaftssteuerschuld entstanden. Durch welche Leistungen der Geldanspruch an die Erbin zum Erlöschen gebracht worden sei - im Beschwerdefall durch Einräumung einer weiteren Begünstigung von 4,5 % an der Stiftung - sei ebenso wenig maßgeblich wie die Höhe der tatsächlichen Zuteilung. Nicht entscheidend sei auch, ob dem Beschwerdeführer der Pflichtteilsanspruch tatsächlich zugeflossen sei oder nicht. Dem Beschwerdeführer sei zwar insoweit zu folgen, als ihm bereits auf Grund der Stiftungszusatzurkunde eine zusätzliche Begünstigung an der Stiftung 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 gehabt habe, jedoch unabhängig von der Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruches gewesen sei. Dass mit dieser durch die Pflichtteilsgeltendmachung der minderjährigen Kinder des Erblassers erwirkten Begünstigung für den Beschwerdeführer dessen Pflichtteilsanspruch abgegolten sein sollte, sei der Stiftungszusatzurkunde aber nicht zu entnehmen. Eine derartige Übereinkunft sei vielmehr erst im Pflichtteilsübereinkommen getroffen worden.

Entscheidend sei, „dass der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG durch die Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruches erfüllt ist.“ Die in der Stiftungs- und Stiftungszusatzurkunde getroffenen Regelungen würden keinen Hinweis auf einen allfälligen Pflichtteilsanspruch des Beschwerdeführers enthalten. Dass diese (zusätzliche) Begünstigung dem Beschwerdeführer in Abgeltung seines Pflichtteilsanspruches zukommen sollte, habe ihren Rechtsgrund nicht in der Stiftungs- oder Stiftungszusatzurkunde, sondern im Pflichtteilsübereinkommen gefunden. Zu diesem Zeitpunkt habe der Beschwerdeführer ein Forderungsrecht in Form einer einklagbaren Geldforderung in Höhe von 275.000 EUR gegenüber seiner Schwester erworben, womit die Bereicherung des Beschwerdeführers eingetreten und die Steuerschuld entstanden sei. Im Übrigen seien die geltend gemachten Pflichtteilsansprüche der vier pflichtteilsberechtigten Kinder des Erblassers bei der Bemessung der gegenüber der Erbin festzusetzenden Erbschaftssteuer als Erbfallschulden in Abzug gebracht worden.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 26. Februar 2008, B 1724/07-3, die Behandlung der vor ihm gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG abgetreten.

In dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 8. Mai 2008 erachtet sich der Beschwerdeführer gerade noch ersichtlich im Recht verletzt, dass für ihn Erbschaftssteuer für die Erhöhung seiner Anteile an den Ausschüttungen der Stiftung nicht festgesetzt werde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und reichte eine Gegenschrift mit dem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde ein. Der Beschwerdeführer replizierte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 - ErbStG in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G 54/06 u.a., unterlag der Erbschaftssteuer der Erwerb von Todes wegen.

§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG lautet:

„§ 2. (1) Als Erwerb von Todes wegen gilt

1. der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches;“

Die Erfüllung des Tatbestandes des § 2 Abs. 1 Z 1 dritter Fall ErbStG enthält sohin drei Voraussetzungen:

1. den einen Pflichtteilsanspruch vermittelnden Tod des Erblassers
2. die Geltendmachung dieses Pflichtteilsanspruches durch den Noterben und
3. den Erwerb eines Vermögenswertes.

Im Beschwerdefall ist die Höhe des Pflichtteilsanspruches des Beschwerdeführers, den er durch den Tod seines Vaters A T-W erworben hat, unstrittig. Die belangte Behörde vermeint, mit dem Abschluss des oben wiedergegebenen Pflichtteilsübereinkommens habe der Beschwerdeführer seinen Pflichtteilsanspruch geltend gemacht und damit eine geldwerte Forderung in dieser Höhe an die Erbin erworben. Damit sei eine Bereicherung des Beschwerdeführers eingetreten und die Steuerschuld entstanden.

Die belangte Behörde vernachlässigt jedoch - worauf der Beschwerdeführer zutreffend hinweist -, dass die im Pflichtteilsübereinkommen erwähnte Erhöhung des Anteiles des Beschwerdeführers an den Ausschüttungen der Stiftung um 4,5 % dem Beschwerde-

führer bereits schon auf Grund der Stiftungszusatzurkunde allein dadurch zugekommen ist, dass die anderen Noterben ihren jeweiligen Pflichtteilsanspruch geltend gemacht und durch von der Stiftung übernommene Zahlung von je 275.000 EUR abgegolten erhalten haben.

Mag auch Punkt III.b des Pflichtteilsübereinkommens mit dem Wortlaut „mit dieser Begünstigtenstellung hinsichtlich seines Pflichtteilsanteiles vollkommen entfertigt zu sein“ unglücklich formuliert sein, ist doch aus dem Gesamtzusammenhang des den Beschwerdeführer betreffenden Teiles des Pflichtteilsübereinkommens zu entnehmen, dass die auf Grund der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches der anderen Noterben ohne sein Zutun eingetretene, in der Stiftungszusatzurkunde bereits normierte Erhöhung seiner Anteile ein Motiv dafür ist, dass er mit den Worten des Pflichtteilsübereinkommens „er erklärtund keine weiteren Ansprüche zu stellen“ auf seinen Pflichtteilsanspruch der Erbin gegenüber verzichtet hat. Hätte der Beschwerdeführer nämlich diesen mit den Worten „er erklärt ...keine weiteren Ansprüche zu stellen“ ausgedrückten Verzicht nicht in das Pflichtteilsübereinkommen aufgenommen, wäre ungeachtet der Erhöhung der Anteile nach Abschluss des Pflichtteilsübereinkommens durch die anderen Noterben die Erhöhung seiner Anteile an der Stiftung durch die Stiftungsurkunde wirksam geworden und hätte er dennoch seinen (darüber hinaus gehenden) Pflichtteilsanspruch gegenüber der Erbin behalten.

Verzichtet der Pflichtteilsgläubiger vor der Geltendmachung auf den Anspruch, kommt es zu keiner Steuerpflicht (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG8, § 2 Anm. 4.15a). Gleiches gilt, wenn der Pflichtteilsgläubiger (Noterbe) im selben Pflichtteilsübereinkommen mit dem Geltendmachen des Anspruchs darauf gleichzeitig wieder verzichtet.

Auf den Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 1 dritter Fall ErbStG bezogen bedeutet dies, dass der Beschwerdeführer mit dem Abschluss des Pflichtteilsübereinkommens seinen Pflichtteilsanspruch zwar geltend gemacht haben mag, gleichzeitig jedoch auf diesen Anspruch verzichtet hat, weshalb ihm auf Grund der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches kein Erwerb zugekommen ist, es sohin an der Erfüllung der dritten Voraussetzung des Tatbestandes mangelt.

Dass der im Beschwerdefall als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer herangezogene, als Pflichtteil gewertete Betrag bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer für die Erbin von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden sein mag und ob dies rechtlich zutreffend erfolgt wäre, ist für die Beurteilung des Beschwerdefalles unmaßgeblich.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455.

Wien, am 29. September 2011