



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch RA1 als Sachwalter, Ort1, dieser vertreten durch RA2, Rechtsanwalt, Ort2, vom 16. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 14. Oktober 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

.Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der 2005 verstorbene Vater des Berufungswerbers (Bw) hatte in seinem am 24.1.1989 errichteten Testament seine Kinder Erbe und Erbin zu gleichteiligen Erben eingesetzt.

In Punkt II. des Testaments ist Folgendes (auszugsweise) bestimmt:

„Meinen Kindern O und Bw vermache ich in Anrechnung auf ihren gesetzlichen Pflichtteil folgende Vermächtnisse:

2) Meinem Sohn Bw

a) Das grundbürgerlich sicherzustellende unentgeltliche Wohnungsrecht gemäß § 521 ABGB an drei Zimmern im Haus Adresse

c) Holz

d) Meine Anteile an der Liegenschaft M

Die Chronologie der für den Berufungsgegenstand maßgeblichen Verfahrensschritte laut Verlassenschaftsakt stellt sich wie folgt dar:

Am 13.7.2006 richtete das Verlassenschaftsgericht an Rechtsanwalt RA2 das Ersuchen, bekannt zu geben, ob er auch von den pflichtteilsberechtigten Kindern bevollmächtigt wäre und in welcher Weise deren Rechte in diesem Verfahren gesichert seien, zumal es auch Hinweise gäbe, dass zumindest eines dieser Kinder behindert sein könnte.

Am 5.9.2006 sprach Rechtsanwalt RA2 bei Gericht zwecks Bekanntgabe der Bevollmächtigung durch Erben und Pflichtteilsberechtigte und Erörterung der Sachwalterfrage vor.

Am 29.11.2006 erging der Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes betreffend Bestellung eines Sachwalters gemäß § 273 ABGB für den Bw. Darin wurde der Sachwaltung mit der Besorgung eines Kreises von Angelegenheiten betraut.

Am 11.1.2007 verfügte das Gericht das Ersuchen an den Gerichtskommissär um Errichtung eines Inventars gemäß § 165 Abs1 Z 2 AußStrG im Hinblick auf die besachwalterten Pflichtteilsberechtigten.

Am 11.7.2007 ersuchte der Gerichtskommissär das Gericht um Fristerstreckung für die Errichtung des Inventars auf Grund des zeitaufwändigen Inventurverfahrens im Hinblick auf das umfangreiche Liegenschafts- und Firmenvermögen.

Mit Tagsatzung vom 3.10.2007 erfolgte die Errichtung des Inventars betreffend das Nachlassvermögen durch den Gerichtskommissär.

Am 6.2.2008 richtete der Erbenmachthaber Rechtsanwalt RA2 an das Gericht das Schreiben, in dem im Hinblick auf die genaue Errechnung der Pflichtteilsansprüche die Bewertung des Verköstigungsrechtes laut Punkt II. des Testamentes durch den Sachverständigen beantragt wurde.

Im Pflichtteilsübereinkommen vom 27.8.2008 wurde der Pflichtteilsanspruch des Bw unter Zugrundelegung des Reinnachlasses laut Inventar unter Anrechnung des testamentarisch vermachten Wohnungs -und Verköstigungsrechtes mit EUR 229.724,00 errechnet und der sachwalterschaftsbehördlichen Genehmigung bei Gericht zugrunde gelegt. Weiters wurde

vereinbart, dass derzeit die Pflichtteilsbeträge von den Pflichtteilsberechtigten nicht eingefordert und daher als Reallast grundbürgerlich sichergestellt werden. Im Rahmen des Einantwortungsbeschlusses vom 23.2.2009 wurde das Pflichtteilsüberkommen abhandlungsbehördlich zur Kenntnis genommen.

Mit Bescheid vom 14.10.2009 setzte das Finanzamt vom Pflichtteil zuzüglich des Legates des Verköstigungsrechts in Höhe von EUR 47.964,89 und des mit einem Drittel des dreifachen Einheitswertes begrenzten Wohnungsrechts in Höhe von EUR 16.678,41 Erbschaftssteuer im Betrag von EUR 26.295,03 fest.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung vom 16.11.2009 brachte der Bw vor, dass die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit b Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung dieses Pflichtteilsanspruches entstehe. Im Gegenstandsfall sei der Pflichtteil durch den vom Gericht bestellten Sachwalter erstmals bei Unterfertigung des Pflichtteilsübereinkommens am 27.8.2008 gefordert worden. Zu diesem Zeitpunkt wäre das Erbschafts –und Schenkungssteuergesetz 1955 nicht mehr geltende Rechtslage und nicht mehr anzuwenden gewesen. Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 11.12.2009 das Berufungsbegehren unter Hinweis auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung mit der Begründung ab, dass mit dem Schriftsatz vom 6.2.2008 an das Gericht durch den Sachwalter RA1 gegenüber den Erben zu erkennen gegeben worden wäre, dass die Pflichtteilsberechtigten, wenngleich die Höhe ihres Anspruches noch nicht festgestanden wäre, ihren Anspruch wahren und nicht darauf verzichten würden. Darüber hinaus wäre die Inventarisierung des Nachlassvermögens ausschließlich zur Feststellung der Höhe der den Berechtigten zustehenden Pflichtteilsansprüchen erfolgt. Die Steuerschuld wäre daher vor dem 1.8.2008 entstanden.

Im Vorlageantrag vom 11.1.2010 wird darauf hingewiesen, dass durch den Sachwalter erstmals mit Schriftsatz vom 20.11.2008 ein Antrag auf Genehmigung eines Pflichtteilsübereinkommens gestellt worden wäre. Eine Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches in einem Schriftsatz vom 6.2.2008 durch den Sachwalter RA1 sei dem Verlassenschaftsakt nicht entnehmbar. Die Anordnung der Inventarisierung wäre nicht auf einen Antrag der Pflichtteilsberechtigten bzw. deren Sachwalters zurückzuführen, sondern sei bei der gegebenen Rechtslage lediglich eine zwingende gesetzliche Vorschrift und könne keineswegs als Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches durch die Berechtigten oder deren Sachwalter interpretiert werden. Der angefochtene Erbschaftssteuerbescheid wäre daher aufzuheben.

Im Rahmen des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat legte der Bw durch seinen bevollmächtigten Vertreter einen Gerichtsbeschluss vom 5.2.2010 vor, worin dem Sachwalter

eine Entschädigung in Höhe von EUR 567,00 zuerkannt und dieser ermächtigt wird, diesen Betrag vom Konto des Bw zu beheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fellner, Kommentar zu Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (Band III) führt bezüglich § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG (Erwerb von Todes wegen auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilanspruches) in § 2 Rz 42 Folgendes aus:

Das Recht auf den Pflichtteil entsteht wie beim Erbteil mit dem Tod des Erblassers als Anwartschaftsrecht, es muss vom Berechtigten ausdrücklich geltend gemacht werden. Mit der Geltendmachung des Pflichtteils entsteht dem Berechtigten ein klagbarer Anspruch darauf.

Für die steuerrechtliche Berücksichtigung kann unter der Erhebung des Pflichtteilsanspruches nicht nur seine gerichtliche Geltendmachung verstanden werden; vielmehr erscheint der Pflichtteilsanspruch schon dann erhoben, wenn der Berechtigte dem Erben auf andere Weise ernsthaft zu erkennen gibt, dass er seinen Pflichtteil in Anspruch nehmen will (VwGH 14.3.1978, 2277/75).

Als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils ist also jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte oder sein Vertreter nach außen hin – auch außergerichtlich – zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten (vgl VwGH 2.4.1958, Slg 1806/F, 18.11.1993, 88/16/0163).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist bereits mit der Vorsprache des Vertreters des pflichtteilsberechtigten Bw vor Gericht am 5.9.2006, welche zum Gerichtsbeschluss der Sachwalterbestellung gemäß § 273 Abs 1 und 3 Z 2 ABGB und in der Folge zur gerichtlichen Anordnung der Inventarerrichtung aus Gründen des § 165 Abs 1 Z 2 AußStrG, wonach ein Inventar zu errichten ist, wenn Personen, die als Noterben in Frage kommen, minderjährig sind oder aus anderen Gründen einen gesetzlichen Vertreter benötigen, führte, die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung zu sehen.

Spätestens mit dem Schriftsatz vom 6.2.2008, den nicht, wie das Finanzamt fälschlicherweise angeführt hat, der Sachwalter sondern der Erbenmachthaber und Vertreter der Pflichtteilsberechtigten, Rechtsanwalt RA2 bei Gericht eingebracht hat, wurden diese verbaliter durch Beantragung der Bewertung des Verköstigungsrechtes zur „genauen Errechnung der Pflichtteilsansprüche“ geltend gemacht.

In diesem Zeitpunkt ist die Erbschaftssteuerschuld hinsichtlich des Erwerbes des Bw. entstanden. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die – überdies grundbürgerlich sichergestellten - Pflichtteilsbeträge derzeit nicht eingefordert würden. Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetze nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Die Höhe des geltend gemachten Pflichtteils ist mit dem Betrag anzusetzen, der im Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches festgesetzt wurde.

Gemäß § 20 Abs 4 ErbStG sind Verbindlichkeiten bzw. Kosten, die durch die gerichtliche Abhandlungspflege entstehen, dem Erwerb des Vermögens dienen bzw. letztlich den Reinerwerb vermindert haben, abzugsfähig (vgl. Fellner, § 20 Rz 26a).

Die Erbschaftssteuer errechnet sich daher wie folgt:

Steuerpflichtiger Erwerb laut Erbschaftssteuerbescheid in Höhe von EUR 292.167,30 abzüglich Sachwalterkosten von EUR 567,00 ergibt nunmehr steuerpflichtigen Erwerb von EUR 291.600,00 und sohin Erbschaftssteuer (Steuersatz gemäß § 8 Abs 1 von 9 %) von

EUR 26.244,00

Salzburg, am 4. April 2011