



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch RA, vom 27. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 31. Mai 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Vater des Berufungswerbers setzte seine Ehegattin testamentarisch als Alleinerbin, seinen Sohn, im gegenständlichen Berufungsverfahren den Berufungswerber, auf den Pflichtteil. Da der Berufungswerber bereits zu Lebzeiten von seinem Vater zwei Wohnungen in Italien und eine Wohnung in Österreich geschenkt erhalten habe, wären diese Schenkungen auf den Pflichtteil anzurechnen.

In einem Schriftsatz vom 30.5.2005 schreibt der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers an die steuerliche Vertretung der Alleinerbin:

"Wie aus der Vorkorrespondenz ersichtlich, fanden bereits mehrfach Gespräche betreffend die Pflichtteilsansprüche des Berufungswerbers statt und wurde vielfach bereits eine weitgehende Annäherung der Standpunkte erzielt, ohne dass es bisher zu einem endgültigen Vergleichsabschluss gekommen wäre. Nach umfangreichen Erhebungen sind wir nunmehr in der Lage, wenigstens vorläufig die Pflichtteilsansprüche beziffern zu können, vorläufig insoferne, als in der beiliegenden Aufstellung im Wesentlichen die Werte der Liegenschaften zum Todeszeitpunkt aufscheinen. Gemäß § 786 ABGB – dass auf die Pflichtteilsansprüche österreichisches Recht anzuwenden ist, steht in Rücksicht des Personalstatutes des Erblassers

ja außer Frage – ist bis zur wirklichen Zuteilung die Verlassenschaft, in Ansehung des Gewinnes und der Nachteile als ein zwischen dem Haupt- und dem Noterben verhältnismäßig gemeinschaftliches Gut zu betrachten. Dies bedeutet, dass an sich der Wert der Liegenschaften, und zwar sowohl der in die Verlassenschaft fallenden, als auch der zu Lebzeiten verschenkten, mit dem gegenwärtigen Wert anzusetzen ist und auch Nutzen und Vorteil, den Ihre Mandantin aus der Verlassenschaft bisher gezogen hat, nämlich Mieteinkünfte aus den italienischen Liegenschaften hinzuzurechnen wären. Es soll jedoch endlich wieder die Angelegenheit vorangetrieben werden und übersende ich Ihnen demnach die beiliegende Aufstellung über diese vorläufige Berechnung der Pflichtteilsansprüche des Berufungswerbers".

Bei Berechnung des Pflichtteilsanspruches wären neben den im Nachlass befindlichen italienischen Liegenschaften auch die seinerzeit noch zu Lebzeiten des Erblassers an den Berufungswerber bzw. an die Alleinerbin geschenkten österreichischen Liegenschaften mit dem Verkehrswert in Ansatz gebracht worden. Der Pflichtteilsanspruch sei daher vorläufig mit € 519.197,67 errechnet worden, wobei noch Fragen betreffend die Höhe des Verkehrswertes der österreichischen Liegenschaft der Alleinerbin sowie die Mieteinnahmen der Alleinerbin betreffend die italienischen Liegenschaften des Erblassers offen wären.

Über Anfrage des Finanzamtes vom 25.4.2006 bezüglich der Höhe des Pflichtteilsanspruches bestätigte der steuerliche Vertreter die Pflichtteilsansprüche in vorgenannter Höhe und ergänzte:

"Auf diesen Anspruch wurde nur einmal eine Akontozahlung von € 70.000,-- von der erblasserischen Witwe geleistet, ferner befindet sich in der Dispositionsmacht des Berufungswerbers der Liquidationserlös einer italienischen Gesellschaft, an welcher der Erblasser zu 47 % beteiligt wäre und sei er berechtigt und in der Lage, dieses Guthaben zur teilweisen Deckung seines Pflichtteilsanspruches heranzuziehen. Die Pflichtteilsansprüche des Berufungswerbers wären daher in ihrer Gesamthöhe noch keineswegs befriedigt worden, und man erwarte nach wie vor eine Stellungnahme des Vertreters der Erbin auf das Forderungsschreiben des Berufungswerbers.

Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 31.5.2006 wurde basierend auf dem Pflichtteilsanspruch in vorgenannter Höhe vorläufig, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, Erbschaftsteuer vorgeschrieben.

In der fristgerecht eingebrochenen Berufung brachte der Berufungswerber vor, dass es tatsächlich fraglich sei, ob überhaupt ein Pflichtteilsanspruch gegenüber der erbserklärten Erbin bestünde und in welcher Höhe. Der Berechnung liege unter anderem der Wert der österreichischen Liegenschaft zugrunde, welche schon zu Lebzeiten des Erblassers an die nunmehrige erblasserische Witwe verschenkt worden wäre und deren Wert mit ATS

10.500.000,-- angenommen worden wäre. Dieser Wert liege beträchtlich über dem im Verlassenschaftsverfahren angenommenen Wert und auch über demjenigen Wert, zu welchem der Erblasser seinerzeit die Liegenschaft erworben hätte. Der Berufungswerber führt weiters aus, dass sich die erblasserische Witwe gegenüber den geltend gemachten Pflichtteilsansprüchen in Bezug auf deren Höhe noch niemals geäußert hätte. Es sei in keiner Weise auszuschließen, dass von der Erbin nunmehr Gründe geltend gemacht würden, welche die Berechtigung eines Pflichtteilsanspruches auch dem Grunde nach in Frage stellten, abgesehen davon, dass eben zur Höhe des Anspruches noch keinerlei Äußerung vorliege. Tatsächlich sei die Berechtigung des Pflichtteilsanspruches an sich und damit auch das Entstehen der Abgabepflicht fraglich.

Überdies erscheine die Bemessung der Erbschaftsteuer in der vorgenommenen Höhe als verfassungswidrig, weil gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen worden wäre; dies beträfe den Ansatz der vorgeschriebenen Erbschaftsteuer, soweit er sich auf den gemeinen Wert der zu Lebzeiten des Erblassers von diesem verschenkten österreichischen Liegenschaften beziehe. Es erscheine gleichheits- und damit verfassungswidrig, dass gegenüber dem Erben der Wert inländischer Grundstücke bei Berechnung der Erbschaftsteuer gemäß § 19 Abs. 2 Erbschaftsteuergesetz lediglich mit dem dreifachen Einheitswert angenommen würde, während die Berechnung der Erbschaftsteuer in Bezug auf geltend gemachte Pflichtteilsansprüche der Gestalt erfolge, dass der gemeine Wert von Liegenschaften als Bemessungsgrundlage herangezogen würde.

Da bereits beim Verfassungsgerichtshof zur Geschäftszahl B 3391/05 bzw. G 54/06 ein Gesetzesprüfungsverfahren betreffend die Verfassungsmäßigkeit der §§ 19 Abs. 1 und 2 Erbschaftsteuergesetz behänge, werde angeregt, das gegenständliche Berufungsverfahren bis zum Vorliegen eines endgültigen Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes über die Verfassungsmäßigkeit der vorgenannten Bestimmung zu unterbrechen.

Nach Ergehen der abweislichen Berufungsvorentscheidung wiederholt der Berufungswerber die in der Berufung bereits vorgebrachten Einwendungen betreffend die Verfassungsmäßigkeit des § 19 Abs. 2 Erbschaftsteuergesetz und stellt nochmals die grundsätzliche Frage der Entstehung der Steuerschuld in den Raum, zumal der Erbin noch immer Einwendungen, etwa der Verjährungseinwand gegen den Pflichtteilsanspruch dem Grunde nach zustünden.

In einem ergänzenden Schriftsatz brachte der Berufungswerber vor, dass der größte Teil des Verlassenschaftsvermögens aus den in Italien befindlichen Vermögenswerten, insbesondere Liegenschaften bestünde, welche für die Berechnung des Pflichtteilsanspruches herangezogen worden wären. Für die in Italien gelegenen Vermögenswerte wäre ohne Rücksicht auf die Pflichtteilsansprüche des Berufungswerbers italienische Erbschaftsteuer von der Erbin bezahlt worden, welche laut Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen bei Bemessung der

österreichischen Erbschaftsteuer anzurechnen sei und auch im Erbschaftsteuerbescheid der Erbin tatsächlich in Anrechnung gebracht worden wäre. Der Pflichtteilsanspruch des Berufungswerbers wäre daher zur Gänze bereits erbschaftsteuerlich versteuert worden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs 1 Z. 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Gemäß § 2 Abs 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 19 Abs 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Absatz 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 19 Abs. 2 Erbschaftsteuergesetz ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Gemäß § 14 Abs 1 Bewertungsgesetz sind Kapitalforderungen, die nicht im § 13 Bewertungsgesetz bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich um einen schuldrechtlichen Anspruch (VwGH vom 30.11.1972, 550/72, und vom 27.6.1994, 93/16/0129, 0130). Der Pflichtteilsberechtigte hat gegen den Erben ein Forderungsrecht auf Auszahlung eines Geldbetrages in der Höhe eines entsprechenden Anteiles am Reinnachlass, auf das die Vorschriften über die Schuldverhältnisse Anwendung finden (OGH vom 30.1.1976, 70b509/76, NZ1977, 124).

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 vom 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. Fellner Gebühren- und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 2, Rz. 38 und 42).

Wie die Abgabenbehörde I. Instanz bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgesprochen hat, wurde der Pflichtteilsanspruch des Berufungswerbers seitens der Erbin dem Grunde nach anerkannt. So wird im Verlassenschaftsprotokoll vom 10.1.2001 vermerkt, dass das vorliegende Inventar keinerlei Präjudiz für die vermögensrechtliche Auseinandersetzung zwischen dem Berufungswerber und der Erbin darstelle. Der im Inventar ausgewiesene Reinnachlass sei auch nicht bindende Grundlage für Pflichtteilsansprüche. Die weitere Verfolgung und Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches wird insbesondere durch die anwaltliche Korrespondenz (vgl. hier insbesondere den Schriftsatz vom 30.5.2005) dokumentiert.

Zur Bemessung der Erbschaftsteuer kommt es nicht auf den Betrag, mit dem die wirkliche Zuteilung erfolgt, an, sondern auf den Wert im Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteiles (vgl. VwGH vom 27.6.1994, Zl. 93/16/0129, 0130).

Da der Pflichtteil ein Forderungsrecht auf Auszahlung eines Geldbetrages in Höhe eines entsprechenden Anteiles am Reinnachlass, somit eine Geldforderung darstellt, ist diese gemäß § 19 Abs. 1 Erbschaftsteuergesetz in Verbindung mit § 14 Abs. 1 Bewertungsgesetz mit dem Nennwert anzusetzen, im Gegenstandsfall vorläufig mit € 519.197,67 (ATS 7.144.315,70). Ein Ansatz des dreifachen Einheitswertes (im Sinne von VfGH 24.6.1982, B66/81) kommt insoweit nicht in Frage, als der Pflichtteilsanspruch nicht durch Grundstücke abgefunden wurde, sondern in einem Geldbetrag in vorgenannter Höhe. Gemäß Art. 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden. Der UFS als Verwaltungsbehörde ist daher an die Gesetze gebunden. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes.

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Salzburg, am 21. Februar 2007