



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf, vertreten durch Dr. Fritz Miller, Rechtsanwalt, 6780 Schruns, Gerichtsweg 2, vom 16. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 20. Oktober 2006 betreffend Erbschaftssteuer, ErfNr 101.224/2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 6.11.2000 schenkte der Erblasser seinen beiden Söhnen Benjamin und dem Berufungsführer eine Liegenschaft. Neben dem Schenkungsvertrag schlossen der Erblasser und die Geschenknehmer eine Zusatzvereinbarung zum Schenkungsvertrag ab. Darin wurde unter anderem Folgendes festgehalten:

„III.

Der Erblasser hat zum Ankauf dieser schenkungsgegenständlichen Liegenschaft ein Darlehen aufgenommen, welches derzeit noch mit einem Betrag von ca 1,2 Mio S aushaftet.

IV.

Den Geschenknehmern ist die über das aufgenommene Darlehen errichtete Krediturkunde vom 5.2.1992 von ursprünglich 2,8 Mio S bekannt.

V.

Die Vertragsparteien vereinbaren hiemit ausdrücklich, dass durch die Pachteinahmen auch zukünftig dieses aushaftende Darlehen getilgt wird. Sollte der Pachtvertrag aus irgend einem Grund erlöschen oder die Pachteinahmen aus einem sonstigen Grund wegfallen, trägt der Erblasser den weiteren Aufwand für die Tilgung des Darlehens, dies mit der Verpflichtung des anderen Vertragsteiles zur Schad- und Klagloshaltung von Benjamin und dem Berufungsführer.

VI.

Die Vertragsparteien vereinbaren, dass jede anderweitige Verwendung der Pachteinahmen ein Grund für den Widerruf der erfolgten Schenkung darstellt und den Geschenkgeber somit zum sofortigen Widerruf des Schenkungsvertrages berechtigen würde."

Am 28.6.2001 tilgte der Erblasser aus eigenen Mitteln den auf der geschenkten Liegenschaft haftenden Kredit.

Am 27.7.2004 wurde dem Berufungsführer von der Erbin das Sparbuch auf welches die Pachteinahmen von der Liegenschaft einbezahlt wurden, mit einem Stand von 17.427,55 € übermittelt. Zuzüglich der weiteren im Jahr 2004 angefallenen Pachteinahmen betrug der Stand per 31.12.2004 30.231,55 €. Wäre der noch aushaftende Kredit nicht vorzeitig getilgt worden, sondern mit den jeweiligen Pachteinahmen zum Ende eines Jahres, wäre dieser Kredit per 31.12.2004 noch mit 3.548,57 € offen gewesen und es hätten noch die Pachteinahmen bis Februar 2005 zur Abdeckung dieses Kredites verwendet werden müssen. Dem Erblasser stand daher eine Forderung in Höhe von 33.780,12 € gegen den Berufungsführer zu.

Der Berufungsführer machte im Verlassenschaftsverfahren nach dem Erblasser den Pflichtteil geltend. In einer ersten Phase begehrte er 537.693,76 €, zugesprochen wurden letztlich 310.238,39 €. In einer zweiten Phase hat der Berufungsführer die Klagsforderung auf 332.758,39 € eingeschränkt.

Der Pflichtteil wurde vom Landesgericht Feldkirch folgendermaßen ermittelt:

Reiner Nachlass	998.275,16 €
Weitere Forderungen des Erblassers	33.780,00 €
Bemessungsgrundlage	1.032.055,16 €
Davon 1/3	344.018,39 €

Abzüglich der gegen verrechneten Forderung der Erbin	33.780,00 €
Pflichtteilsanspruch	310.238,39 €

Mit Bescheid vom 20. Oktober 2006 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Erbschaftssteuer in Höhe von 29.437,62 € vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde folgendermaßen ermittelt:

Pflichtteil	310.238,39 €
Erwerb vom 6. Dezember 2000	27.470,33 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-2.200,00 €
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	335.508,72 €
Grundstücke des Gesamterwerbes	27.470,33 €
Früherer Erwerb:	
Wert der Grundstücke	27.470,33 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-2.200,00 €
Steuerpflichtiger früherer Erwerb	25.270,33 €

In der Berufung vom 16. November 2006 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass vom Erwerb folgende Positionen abzuziehen seien:

Kosten der Bestattung des Erblassers in Höhe von 12.997,24 €

Die Kosten der Eröffnung einer letztwilligen Verfügung des Erblassers, die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses, die Kosten der gerichtlichen Sicherung des Nachlasses, einer Nachlasspflegschaft, des Aufgebotes der Nachlassgläubiger und der Inventarerrichtung. Diese Kosten setzten sich zusammen wie folgt:

1/3-Anteil am Notarhonorar	4.875,57 €
Gebühren des Verlassenschaftskurators	1.200,00 €
Gerichtsgebühren im Verlassenschaftsverfahren	1.006,00 €
Rechtsanwaltshonorare	55.784,58 €

Die Kosten eines für den Nachlass oder wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreites setzten sich zusammen wie folgt:

Honorar Dr. Miller im Verfahren zur Geltendmachung de Pflichtteils	33.172,15 €
abzüglich Kostenersatz	10.650,74 €
zuzüglich Rekurskosten für Gegner	133,63 €
Kosten gesamt	22.655,04 €

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2007 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufung teilweise stattgegeben und die Erbschaftssteuer mit 25.518,03 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage wurde folgendermaßen ermittelt:

Pflichtteil	344.018,39 €
Erwerb vom 6. Dezember 2000	27.470,33 €
Kosten des Rechtsstreits	-77.331,61 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-2.200,00 €
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	291.957,11 €
Grundstücke des Gesamterwerbs	27.470,33 €
Früherer Erwerb	
Wert der Grundstücke	27.470,33 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-2.200,00 €
Steuerpflichtiger früherer Erwerb	25.270,33 €

In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

Was die Kosten der Bestattung und das Grabmahl angehe, würden diese ausschließlich den Erben treffen. Diese würden lediglich bei Ausmessung des Pflichtteils berücksichtigt, sodass sich der Pflichtteil von vornherein um den anteiligen Wert vermindere. Anderes gelte nur, wenn bei Feststellung des Pflichtteils diese bzw ein Teil dieser Kosten noch nicht bekannt war. In diesem Fall belaste auch der Anteil an diesen Kosten, den der Pflichtteilsberechtigte zu tragen hat, den Pflichtteilsberechtigten selbst, weil sie bei der Ausmessung des Pflichtteils noch nicht bekannt gewesen seien.

Im Pflichtteilsstreit sei mit Urteil der Pflichtteil mit dem Betrag von 344.018,39 € festgestellt worden. Dabei sei das Gericht von einem Reinnachlass in Höhe von 998.275,16 € ausgegangen. Zu diesem reinen Nachlass sei festgestellt worden, dass dieser um die dort

festgestellte Forderung des Erblassers an den Pflichtteilsberechtigten im Betrag von 33.780,00 € auf 1.032.055,16 € zu erhöhen sei, woraus sich ein Pflichtteilsanspruch mit dem Betrag von 344.018,39 € ergebe. Auf diesen Pflichtteil werde die Forderung des Erblassers bzw der Erbin gegen den Pflichtteilsberechtigten gegen gerechnet. Die Verrechnung der Schuld mit der Pflichtteilsforderung führe aber nicht zu einer Kürzung des Pflichtteils selbst, sondern stelle eben nur eine Verrechnung dar. Die Bereicherung des Pflichtteilsberechtigten mache daher 344.018,39 € aus und nicht nur 310.238,39 € wie bisher angesetzt. Auch durch den Teil der verrechneten Schuld sei der Pflichtteilsberechtigte bereichert, da seine bestehende Schuld damit getilgt sei.

Die Aufwendungen für Bestattung und Grab seien bereits bei der Pflichtteilsausmessung berücksichtigt worden und könnten daher vom Pflichtteilsberechtigten nicht mehr geltend gemacht werden. Dies gelte auch für die Kuratorkosten.

Die Notarkosten und die Gerichtskosten (Abhandlung) würden anteilmäßig wie beantragt anerkannt.

Die Kosten der rechtsfreundlichen Vertretung könnten bei der Erbschaftsbesteuerung nur insoweit in Abzug gebracht werden, als sie der Vertretung im Abhandlungsverfahren oder Rechtsstreit entspringen. Aus den vorgelegten Rechnungen gehe hervor, dass diese Leistungen enthielten, die zumindest zum Teil nicht das Abhandlungsverfahren betreffen, sondern die sonstige Vermögensverwaltung des Abgabepflichtigen, insbesondere Regelungen eines Pachtvertrages, der mit dem Verlassenschaftsverfahren nichts zu tun habe und wohl die Verpachtung des bereits früher erworbenen Campingplatzes betreffe. Zumindest dieser Teil sei daher aus den geltend gemachten Kosten auszuscheiden. Die restlichen Kosten würden anerkannt; wenn auch keine Nachweise über die erfolgte Bezahlung vorgelegt worden seien, werde davon ausgegangen, dass die nachträglichen Kosten des Notars vom Pflichtteilsberechtigten zu 1/3 getragen werden, die nachträglichen Gerichtskosten, von ihm laut ZA zu tragen sein werden, bzw dem Erben zu ersetzen sein werden und die Kosten an den Rechtsanwalt entsprechend den vorgelegten Rechnungen anfallen und zu entrichten seien. Daraus ergäben sich für den Pflichtteilsberechtigten angefallene und zu berücksichtigende Kosten in Höhe von:

Notar wie beantragt 1/3	4.875,57 €
Gerichtsgebühren Anteil	1.006,00 €
Rechtsanwaltshonorare	55.578,00 €
Abzüglich Pachtvertrag lt. Kostenaufschlüsselung 27.12.04	-6.783,00 €

Kosten des Rechtsstreits	22.655,04 €
Gesamtkosten	77.331,61 €

Im Vorlageantrag vom 13. Februar 2007 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass das Landesgericht Feldkirch den Pflichtteil mit 310.238,39 € festgestellt habe. An diese Feststellung sei das Finanzamt gebunden. Die gegen verrechnete Forderung der Erbin in Höhe von 33.780,00 € beziehe sich auf den Kredit, den der Erblasser zum Ankauf der Liegenschaft aufgenommen habe. Diese Liegenschaft sei im Schenkungsweg auf den Berufungsführer übergegangen und zwar noch zu Lebzeiten des Erblassers. Die damit verbundene Schenkungssteuer in Höhe von 5.175,00 € habe er am 20.9.1975 bezahlt. Die Schenkung dieser Liegenschaft habe daher mit dem gegenständlichen Pflichtteil nichts zu tun. Daher könne auch der Betrag von 33.780,00 € nicht diesem Pflichtteil zugerechnet werden.

Mit Beschluss des BG Montafon seien die Kuratorkosten mit 10.432,69 € bestimmt worden. Auf Grund eines dagegen erhobenen Rekurses des Berufungsführers habe das LG Feldkirch festgestellt, dass die Gebühren des Verlassenschaftskurators mit 1.200,00 € festgesetzt werden. Für diesen Betrag sei der Berufungsführer zahlungspflichtig.

Mit Telefax vom 9. Mai 2007 übermittelte der UFS dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

„Nach Ansicht des UFS hat das LG Feldkirch die Höhe des Pflichtteils mit 344.018,39 € festgestellt. Die gegen verrechnete Forderung hat keinen Einfluss auf die Höhe des erbschaftsteuerpflichtigen Pflichtteils.

Die Kuratorkosten wurden bereits bei der Bemessung des Pflichtteils berücksichtigt (Amtsvermerk vom 4.4.2005).

Die Gerichtsgebühren im Abhandlungsverfahren wurden vom Berufungsführer auch schon in den Rechtsanwaltskosten berücksichtigt (Honorarnote vom 27.5.2005 bis 1.9.2005). Die Bemessungsgrundlage erhöht sich daher um 1.006,00 €.

Kosten hinsichtlich Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs:

Die vom Berufungsführer unter diesem Punkt geltend gemachten Kosten, sind ihm dadurch erwachsen, dass er ursprünglich einen überhöhten Pflichtteilsanspruch geltend gemacht hatte. Solche Kosten können nicht als Kosten eines wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreits angesehen werden (VwGH vom 7.9.1989, 88/16/0010). Die geltend gemachten Kosten in Höhe von 22.655,04 € waren daher nicht als Kosten im Sinne des § 20 Abs 4 ErbStG anzuerkennen. Die Bemessungsgrundlage erhöht sich daher um 22.655,04 €.

Sie werden eingeladen binnen einem Monat nach Erhalt dieses Schreibens hiezu Stellung zu nehmen."

In der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juni 2006 brachte der Berufungsführer vor:

„Der Verfassungsgerichtshof hat wesentliche Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes aufgehoben. Die Bundesregierung hat nicht die Absicht das Gesetz entsprechend zu ändern. Es soll ersatzlos auslaufen. Der Präsident des VfGH hat hier in einem Interview gemeint, dass in diesem Fall die Aufhebung des Gesetzes bereits mit Rechtskraft des Erkenntnisses des VfGH

zu wirken habe. Ich habe daher die Absicht den Erbschaftssteuerbescheid vom 20.10.2006 vom VfGH prüfen zu lassen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Bestattungskosten:

Die in der Berufung geltend gemachten Bestattungskosten des Erblassers wurden bereits bei der Ermittlung des Reinnachlasses und sohin bei der Ermittlung des Pflichtteils zur Gänze berücksichtigt und waren daher nicht vom Berufungsführer zu tragen. Ein nochmaliger Ansatz der Bestattungskosten des Erblassers als den Erwerb des Berufungsführers mindernd kommt daher nicht in Betracht. Auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen.

Notarkosten:

Die Notarkosten werden in der beantragten Höhe von 4.875,57 € gewährt. Auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen.

Kurorkosten:

Was die Berücksichtigung von Kurorkosten betrifft, so hatte der Berufungsführer mit der Berufung ein älteres Protokoll vom 4.5.2004 vorgelegt in dem neben überhaupt fehlenden Aktivposten unter den Passivposten auch noch kein Abzug der Kurorkosten ausgewiesen war. Der gerichtlichen Feststellung des Pflichtteils wurde allerdings ein später erstellter Amtsvermerk zu Grunde gelegt, der die Kurorkosten bereits mit dem Betrag von 1.209,00 € berücksichtigt. Mit Beschluss des LG Feldkirch wurden die Kurorkosten mit 1.200,00 € bestimmt. Die anteilig den Pflichtteilsberechtigten treffenden Kosten sind daher bereits bei der Feststellung der Höhe des Pflichtteils berücksichtigt und können nicht nochmals als Abzugspost berücksichtigt werden, zumal auch keinerlei Nachweis erbracht wurde, dass die Zahlungspflicht für den Betrag allein dem Berufungsführer auferlegt worden wäre und er diesen auch tatsächlich allein zu zahlen gehabt hätte. Vielmehr sind die Kosten bereits richtig als Kosten des Nachlasses berücksichtigt, die den Pflichtteilsanspruch schon anteilmäßig gekürzt haben. Die Kurorkosten konnten daher nicht nochmals in Abzug gebracht werden.

Gerichtsgebühren im Abhandlungsverfahren:

Die Gerichtsgebühren im Abhandlungsverfahren wurden vom Berufungsführer auch schon in den Rechtsanwaltskosten berücksichtigt. Sie können daher nicht ein weiteres Mal berücksichtigt werden.

Rechtsanwaltshonorare:

Hinsichtlich der geltend gemachten Honorare in Höhe von 55.578,00 € wird ein Betrag von 6.783,00 € (Pachtvertrag) ausgeschieden, da dieser nichts mit der Vertretung im Abhandlungsverfahren bzw im Verfahren zur Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches zu tun hat. Auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen.

Kosten hinsichtlich Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches:

Gemäß § 20 Abs 4 Z 4 ErbStG sind vom Erwerbe u.a. abzuziehen die Kosten eines für den Nachlass oder wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreites. Wegen eines Erwerbes wird ein Rechtsstreit geführt, wenn durch ihn der Erwerb eines Nachlasses geltend gemacht wird. Die Kosten eines solchen Rechtsstreits können, soweit sie nicht etwa dem Erben erstattet werden, abgezogen werden. Die vom Berufungsführer unter diesem Punkt geltend gemachten Kosten, sind ihm dadurch erwachsen, dass er ursprünglich einen überhöhten Pflichtteilsanspruch geltend gemacht hatte. Solche Kosten können nicht als Kosten eines wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreits angesehen werden (VwGH vom 7.9.1989, 88/16/0010). Die geltend gemachten Kosten in Höhe von 22.655,04 € waren daher nicht als Kosten im Sinne des § 20 Abs 4 ErbStG anzuerkennen.

Höhe des Pflichtteils:

Das LG Feldkirch hat den Pflichtteil folgendermaßen ermittelt:

Reiner Nachlass	998.275,16 €
Weitere Forderungen des Erblassers	33.780,00 €
Bemessungsgrundlage	1.032.055,16 €
Davon 1/3	344.018,39 €
Abzüglich der gegen verrechneten Forderung der Erbin	33.780,00 €
Pflichtteilsanspruch	310.238,39 €

Aus dieser Berechnung geht klar hervor, dass der Pflichtteilsanspruch des Berufungsführers 344.018,39 € betragen hat. Weiters geht klar hervor, dass die Erblasserin aber nur 310.238,39 € an den Berufungsführer zu bezahlen hatte, da ihr bzw dem Erblasser eine Gegenforderung an den Berufungsführer in Höhe von 33.780,00 € zugestanden ist und diese Gegenforderung gegen verrechnet wurde. Die Behauptung im Vorlageantrag dass die Schenkungssteuer vom Berufungsführer bezahlt wurde, ist zwar richtig, hat jedoch mit dem Bestehen der Gegenforderung der Erbin bzw des Erblassers in Höhe von 33.780,00 € nichts zu tun. Entgegen dem Vorbringen des Berufungsführers hat das LG Feldkirch den

Pflichtteilsanspruch des Berufungsführers nicht mit 310.238,39 € sondern mit 344.018,39 € festgestellt. Der UFS schließt sich im gegenständlichen Fall der Ausmessung des Pflichtteilsanspruches durch das LG Feldkirch vollinhaltlich an.

Die Gesamtkosten des Berufungsführers ermitteln sich folgendermaßen:

Notar wie beantragt 1/3	4.875,57
Gerichtsgebühren Anteil	0,00
Rechtsanwaltshonorare	55.578,00
Abzüglich Pachtvertrag lt. Kostenaufschlüsselung 27.12.04	-6.783,00
Kosten des Rechtsstreits	0,00
Gesamtkosten	53.670,57

Die Bemessungsgrundlagen ermitteln sich daher folgendermaßen:

Pflichtteil	344.018,39
Erwerb vom 6. Dezember 2000	27.470,33
Kosten des Rechtsstreits	-53.670,57
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-2.200,00
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	315.618,15
Grundstücke des Gesamterwerbs	27.470,33
Früherer Erwerb	
Wert der Grundstücke	27.470,33
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-2.200,00
Steuerpflichtiger früherer Erwerb	25.270,33

Die Erbschaftssteuer ermittelt sich daher folgendermaßen:

Steuer für den Gesamterwerb:	
gemäß § 8 Abs 1 ErbStG (Steuerklasse I) 9% von 315.618,00 €	28.405,62
zuzüglich gemäß § 8 Abs 4 ErbStG 2% von 27.470,00 €	549,40
Anrechenbare Steuer für den früheren Erwerb:	
gemäß § 8 Abs 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3% von 25.270,00 €	-758,10
zuzüglich gemäß § 8 Abs 4 ErbStG 2% von 27.470,00 €	-549,40
Erbschaftssteuer	27.647,52
Bisher war vorgeschrieben	25.518,03
Nachforderung	2.129,49

Feldkirch, am 28. Juni 2007