



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X., vertreten durch Dr. Franz Leopold, 8010 Graz, Pestalozzistraße 3, vom 4. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 9. Jänner 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr B verstarb am 1. Juli 2007 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung. Die erbl. Witwe Frau X, die Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt, und die drei damals alle minderjährigen Kinder N, T und L, vertreten durch eine Widerstreitsachwalterin, gaben aus dem Rechtsgrund des Gesetzes bedingte Erbantrittserklärungen ab. In der Verlassabhandlung vom 19. Dezember 2007 wurden die Aktiva mit 235.315,19 €, die Passiva mit 229.706,23 € und somit ein Reinnachlass von 5.608,96 € festgestellt, wovon 1/3 an die Witwe und je 2/9 an die drei Kinder zufallen sollte.

Der größte Posten bei den Passiva waren Unterhaltsforderungen der drei mj. Kinder im Gesamtausmaß von 170.864,88 €, die auf Grundlage der Regelbedarfssätze für Unterhaltsleistungen von der Österreichischen Arbeitsgemeinschaft für Jugendwohlfahrt (vom Bundesministerium für Finanzen mit Erlass vom 7. Dezember 2007, GZ BMF-010222/0230-VI/7/2007 anerkannt), ermittelt worden sind und folgende Beträge aufwiesen:

Unterhaltsansprüche

Namen	Beträge
N , geb. 1991	40.864,32 €
T , geb. 1999	60.744,84 €
L , geb. 2007	69.255,72 €

Im Zuge einer Nachtragsabhandlung vom 25. Juni 2008 wurden die Aktiva um 30.000,-- € (den Betrag einer Insassenunfallversicherungsleistung) berichtigt, sodass es - bei gleich bleibendem Passivstand - zu einer Nachlassüberschuldung von 24.391,04 € kam.

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2009 kam es bei einem steuerpflichtigen Erwerb von 204.229,00 € zu einer Erbschaftssteuervorschreibung von 16.629,00 €, wobei die Unterhaltsforderungen der Kinder nicht als Passivpost berücksichtigt wurden, weil diese durch das gesetzliche Erbteil bzw. Leistungen der Sozialversicherung abgedeckt seien.

Gegen diese Vorschreibung wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass die Unterhaltsforderungen auf den gesetzlichen Verpflichtungen des Verstorbenen beruhen, seinen Kindern Unterhalt nach § 142 ABGB zu gewähren und diese Verpflichtungen auf die Rechtsnachfolger übergangen. Da die Pensionszuwendungen an die minderjährigen Kinder nur in geringer Höhe bestünden, schulde der Nachlass den Differenzbetrag. Eine Gegenverrechnung mit dem gesetzlichen Erbteil sei nicht möglich, da zunächst der Nachlass als Ganzes mit den Aktiven und Passiven zu ermitteln sei und sich erst danach ein allfälliges Erbteil als Steuerbemessungsgrundlage ergebe. Die Nichtberücksichtigung der Unterhaltsforderung sei als gesetzwidrig anzusehen.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Auf Grund der Aktenlage ergab sich für den Unabhängigen Finanzsenat, dass das Finanzamt von einer mtl. Waisenrente in Höhe von 263,99 € und von einem gesetzlichen Erbteil der Kinder von je 32.549,74 € ausging. Auf dieser Grundlage und unter Heranziehung der erlassmäßigen Regelbedarfsätze für Unterhaltsleistungen für das Kalenderjahr 2007 errechnete der Unabhängige Finanzsenat folgende Unterhaltsleistungen bis zum 18. Lebensjahr der Kinder:

Unterhaltsansprüche

Namen	Beträge
-------	---------

N	2.544,24 €
T	7.141,20 €
L	7.405,44 €

Zur Abklärung der Diskrepanz zwischen diesen Berechnungen und den im Verlass bekannt gegebenen Unterhaltsforderungen wurde die Berufungswerberin eingeladen, die Unterhaltsforderungen darzustellen und zu erläutern bzw. eine Stellungnahme abzugeben.

In der Beantwortung teilte die Bw. mit, dass nach einem von der SVA der gewerblichen Wirtschaft an den Gerichtskommissär übermittelten Schreiben vom 1. Oktober 2007 die Waisenpension der drei Kinder jeweils 126,47 € mtl. betrage und diese neben den Regelbedarfssätzen - festgestellt nach der Österr. Arbeitsgemeinschaft für Jugendwohlfahrt - die Grundlage der Berechnung bilde.

Das Finanzamt bekräftigte daraufhin seine Argumentation, dass die ermittelten Unterhaltsansprüche jeweils unter dem gesetzlichen Erbteil lägen. Gleichzeitig gab es zur Diskrepanz hinsichtlich der Höhe der Waisenpension bekannt, dass nach Auskunft der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft vom 16. September 2010 zunächst ein Anspruch der Kinder auf eine Ausgleichszulage (Differenz der Waisenpension zum Richtsatz) bestand, der 2010 erloschen sei, weil die Mutter der Waisen wieder über entsprechend hohe Einkünfte verfüge. Es legte Berechnungen vor, wonach von 7/2007 bis Ende 2009 die Ausgleichszulage als Bestandteil der Waisenrente berücksichtigt (insgesamt je 263,99 € mtl.) und ab 2010 die Waisenrente nur mehr in der von der Bw. bekannt gegebenen Höhe von $126,47 \times 14 = 1.770,58$ € jährlich angesetzt wurde. Das Finanzamt kam zu folgenden Ergebnissen:

Unterhaltsansprüche

Varianten	N	T	L
Variante 1 unter Berücksichtigung von Eigeneinkünften in Höhe von 263,99 und vom BMF anerkannten Regelbedarfssätzen = Bescheidgrundlage	2.544,32	7.119,57	7.538,08

Variante 2 unter Berücksichtigung der auflösenden Bedingung (Wegfall der Ausgleichszulage) 2010	unverändert	17.366,15	27.390,01
bei Berücksichtigung der von der Bw. angewandten Sätzen der Jugendwohlfahrt*	unverändert	18.131,55	28.586,89

*Die Sätze für den Regelbedarf nach dem Erlass des BMF 2007 entsprechen den Sätzen der Jugendwohlfahrt 2006/2007. Die Differenz (Jahressprung-Valorisierung) wurde mit 2% berücksichtigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob und in welcher Höhe Unterhaltsforderungen nach § 142 ABGB bestehen und ob diese allenfalls nach § 20 ErbStG 1955 bei der Ermittlung des Reinerfalles in Abzug zu bringen sind.

Zunächst ist festzustellen, dass die erbl. Kinder mit der bedingten Erbantrittserklärung ihr gesetzliches Erbrecht zu je 2/9 und die erbl. Witwe zu 1/3 des Nachlasses geltend gemacht haben, weshalb ihr Erwerb nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 der Erbschaftssteuer unterliegt.

Gemäß § 20 ErbStG 1955 gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall. Im Sinne des darin enthaltenen Bereicherungsprinzips unterliegt nur der dem Erwerber tatsächlich verbleibende Reinerwerb der Steuer.

Grundsätzlich kann die Abgabenbehörde den Umfang des Reinnachlasses nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (unter eigener Verantwortung) beurteilen (VwGH 16.12.1993, 88/16/0235; 14.10.1999, 98/16/0288). Eine Bindung an die im Verlassverfahren als Passivpost ausgewiesenen Unterhaltsbeträge besteht demnach nicht.

Nach § 142 ABGB geht die Schuld eines Elternteils, dem Kind den Unterhalt zu leisten, bis zum Wert der Verlassenschaft auf seine Erben über. In den Anspruch des Kindes ist alles einzurechnen, was das Kind nach dem Erblasser durch eine vertragliche oder letztwillige Zuwendung, als gesetzlichen Erbteil, als Pflichtteil oder durch eine öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Leistung erhält. Reicht der Wert der Verlassenschaft nicht aus, um dem Kind den geschuldeten Unterhalt bis zum voraussichtlichen Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit zu sichern, so mindert sich der Anspruch des Kindes entsprechend.

Die Unterhaltsschuld nach § 142 ABGB ist nach der neueren Lehre und Rechtsprechung (siehe die in Gitschthaler, Unterhaltsrecht, Manz, 2001, unter Rz 386 aufgeführten Autoren und OGH 6.12.2000, 7 Ob 290/00y) keine Nachlassverbindlichkeit im Sinne des § 105 AußStrG (vor dem 1.1.2005), sondern eine Erbgangsschuld. Erbgangsschulden sind solche, die durch den Erbgang entstehen und den Erben treffen, wie zB der Pflichtteil. Die Unterhaltsschuld geht nicht als familienrechtliche Verpflichtung über, sondern entsteht als Erbensschuld neu und ist als Bestandteil der Verlassenschaft im reinen Nachlass enthalten.

Diese Unterhaltsschuld besteht subsidiär. In den Anspruch ist alles einzurechnen, was das Kind durch eine öffentlich-rechtliche oder durch eine privatrechtliche Leistung erhält, womit sichergestellt werden soll, dass der Unterhaltsanspruch nur hilfsweise bestehen und nur dann gegeben sein soll, wenn die angemessene Versorgung des Kindes nicht durch andere Mittel, gleich woher diese kommen mögen, gesichert ist (Gitschthaler, Rz 390 mit Bezug auf OGH 1 Ob 592/82; 7 Ob 560/85).

Der Unterhaltsanspruch besteht auch nur, soweit er im reinen Nachlass seine Deckung findet. Übersteigt der zunächst berechnete Unterhaltsanspruch den Wert der Verlassenschaft, dann tritt nicht „Überschuldung“ ein, sondern der Unterhaltsanspruch erlischt mit dem übersteigenden Teil (Ostheim, NZ 1979/49). Auch im gegenständlichen Fall können die Unterhaltsforderungen daher nicht zu einer Überschuldung des Nachlasses führen, sondern sind die im Verlass bekannt gegebenen Unterhaltsforderungen schon aus diesem Grund jedenfalls um 24.391,04 € zu reduzieren.

Im Sinne des § 142 ABGB sind zunächst alle Erb- und Pflichtteile zu errechnen und provisorisch zuzuweisen. Dann ist der Bedarf des Unterhaltsberechtigten zu ermitteln und zu berücksichtigen, inwieweit der Anspruch durch Erbteile, Pflichtteile, Legate oder durch eine öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Leistung gedeckt ist. Liegt eine ausreichende Deckung vor, so ist für einen besonderen Unterhaltsanspruch kein Platz mehr. Decken die erbrechtlichen Posten und die sonstigen Zuwendungen den Unterhalt nicht, so müssen alle Erben – jedoch mit Ausnahme des unterhaltsberechtigten Erben – zum Unterhalt nach dem Wert ihrer Erbteile beitragen (siehe die Berechnungen lt. Ostheim, NZ 1979,49).

Der Berechnungsmethode der Bw., die zunächst die Unterhaltsansprüche ohne Bedachtnahme auf den Reinnachlass ausmisst und dann zur Gänze als Passivpost den Reinnachlass vermindern lässt, kommt also schon auf Grund der Subsidiarität des Unterhaltsanspruches nach § 142 ABGB keine Berechtigung zu.

Welser unterscheidet in Rummel, ABGB, 1. Band, 2. Auflage, zwischen Erbfallschulden oder Erbgangsschulden nicht weiter und meint in Rz 7 zu § 784 ABGB, dass Unterhaltsansprüche

nach § 142 und § 796 zwar Erbfallsschulden sind, doch für die Ermittlung der Pflichtteile nicht vom Nachlass abzuziehen sind. Da sich der Pflichtteil aus dem gesetzlichen Erbteil errechnet, gilt dies nach Ansicht der Berufungsbehörde auch für die Ausmessung des gesetzlichen Erbteiles (siehe auch Welser in Rummel, Rz 12 zu § 796).

Nach Erhebungen des Finanzamtes bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft bezogen die Kinder ab Juli 2007 bis zum Jahre 2010 neben der Waisenpension auch eine Ausgleichszulage, was dem vom Finanzamt zunächst herangezogenen Wert von mtl. 263,99 € entsprach. Ab 2010 wurde die Ausgleichszulage wegen Einkünften der Mutter eingestellt und ist daher – infolge des auflösenden Bedingungseintrittes – nur mehr von dem vom Bw. bekannt gegebenen Wert der Waisenpension in Höhe von 126,47 € 14-mal jährlich auszugehen. Berücksichtigt man diese Eigeneinkünfte der Kinder, so errechnet sich selbst bei Zugrundelegung der von der Bw. herangezogenen Regelbedarfsätze ein Unterhaltsanspruch, der unter dem gesetzlichen Erbteil von jeweils 32.549,74 € verbleibt: nämlich 2.544,32 € für N , 18.131,55 € für T und 28.586,89 € für L .

Bei diesen Berechnungen wurde der Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit in einer durchschnittlichen Betrachtungsweise mit jeweils 18 Jahren angenommen. Ein Unterhaltsanspruch eines Kindes besteht längstens bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes, dh die Fähigkeit zur eigenen angemessenen Bedürfnisdeckung auch außerhalb des elterlichen Haushaltes. Der Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit richtet sich nach den Lebensverhältnissen des Kindes und der Eltern. Im Hinblick darauf, dass die Bw. keine Argumente vorgebracht hat, warum auf einen darüber hinausgehenden Zeitraum abzustellen wäre, sah es der UFS auch als nicht angebracht an, von einer durchschnittlichen Betrachtungsweise abzugehen und die zu prognostizierende Selbsterhaltungsfähigkeit der Kinder generell erst nach 27 Jahren anzunehmen, wie dies offenbar den Berechnungen der Bw. zu Grunde lag.

Im gegenständlichen Fall ist daher davon auszugehen, dass keine über das gesetzliche Erbteil hinausgehenden Unterhaltsansprüche der Kinder vorliegen. Für eine Reduktion des verlassgegenständlichen Erwerbes im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Jänner 1964, 648/63, wonach nach dem gesamten inneren Zusammenhang der erbrechtlichen und erbschaftssteuerrechtlichen Vorschriften der Erwerb des Unterhaltsanspruches nach § 796 ABGB a.F. durch den überlebenden Ehegatten wie der Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsrechtes behandelt wird und der Erwerb des Erben ebenso als durch die Unterhaltsgewährung an den überlebenden Ehegatten als gemindert angesehen wird, was nach der Lehre (Dorazil/Taucher, Erbschaftssteuergesetz,

Manz, Rz 4.4 zu § 2) auch für den Unterhaltsanspruch nach § 142 ABGB gelten kann, bleibt damit kein Raum.

Zur Berechnungsmethode der Bw. ist noch anzumerken, dass ein allfälliger über das gesetzliche Erbteil hinausgehender Unterhaltsanspruch stets innerhalb der Grenzen des Reinnachlasses auch unter Berücksichtigung des Pflichtteiles der Bw. (siehe Koziol – Welser, Bürgerliches Recht, 12. Auflage, 2001, S. 508, der vom Vorrang des Pflichtteiles ausgeht, was bedeutet, dass die Pflichtteilsansprüche der Bw. durch die Unterhaltsansprüche nicht geschmälert werden dürfen) zu bemessen wäre.

Über die Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 14. Oktober 2010