



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, vom 24. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 21. Oktober 2008, StNr./ErfNr., betreffend Erbschaftssteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Erbschaftssteuer wird mit Euro 4.911,66 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge: Bw) hat im Verlassenschaftsverfahren nach seinem am 7.11.2007 verstorbenen Vater seinen Pflichtteilsanspruch im Ausmaß von 1/6 des Reinnachlasses geltend gemacht.

In dem Pflichtteilsbedeckungsübereinkommen vom 11.2.2008 verpflichtete sich der Alleinerbe zur Zahlung eines Pflichtteiles in Höhe von Euro 89.016,17. Zusätzlich übernahm er die Kosten für die anwaltschaftliche Vertretung des Bw im Ausmaß von Euro 2.250,00.

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte mit Bescheid vom 21.10.2008, StNr., die Erbschaftssteuer mit Euro 5.343,96 fest.

In der am 27.10.2008 eingebrachten Berufung machte der Bw geltend, dass der Pflichtteil lediglich Euro 89.066,17 betragen habe und der Betrag von Euro 2.250,00 für Anwaltskosten bezahlt worden sei, deren Höhe insgesamt Euro 7.204,50 betragen habe.

Weiters sei vom Magistrat Salzburg mit Bescheid vom 27.8.2008 ein Kostenersatz in Höhe von Euro 33.897,73 festgesetzt worden, wobei dieser Anspruch mit Schreiben vom 24.4.2008 bereits im Verlassenschaftsverfahren geltend gemacht worden sei und daher vom Erwerb abzuziehen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.11.2008 gab die Abgabenbehörde I. Instanz dem Berufungsbegehren hinsichtlich der angefallenen Vertretungskosten statt und setzte die Erbschaftssteuer auf Euro 4.911,66 herab. Den vom Sozialamt geltend gemachten Kostenersatz wurde die Abzugsfähigkeit mit der Begründung verweigert, dass diese Forderung eine Schuld des Bw und nicht des Erblassers gewesen sei, da die Sozialhilfe vom Bw selbst bezogen worden sei. Zudem sei der Rückforderungsanspruch vom Sozialamt nicht im Verlassenschaftsverfahren geltend gemacht worden.

Im Vorlageantrag vom 24.11.2008 führte der Bw aus, dass die Ansprüche sehr wohl im Verlassenschaftsverfahren – siehe Schreiben des Magistrates vom 24.4.2008 an das Bezirksgericht Salzburg - geltend gemacht worden seien. Sie konnten lediglich deswegen nicht mit der Verlassenschaft gegenverrechnet werden, da der Bw nur pflichtteilsberechtigt gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z.1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes lautet in der vor der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof geltenden Fassung:

Der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegen der Erwerb von Todes wegen.

Als Erwerb von Todes wegen gilt gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG Ziffer 1 der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. b ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers, jedoch für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen. Insbesondere ist aus Abs. 1 in Verbindung mit den Abs. 4 - 6 und Abs. 8 des § 20 ErbStG ersichtlich, dass nur die tatsächliche Bereicherung bzw. der tatsächlich verbleibende Vermögenszugang der Steuer unterliegt (vgl. VwGH 30.8.1995, 95/16/0172, 0173).

Nicht abgezogen werden können Kosten, die nicht mit dem Erwerb zusammenhängen oder nicht in der Person des Erblassers entstanden sind. Ferner können erst nach dem Erwerb bzw nach dem Todestag neu entstandene Kosten und Schulden nicht abgezogen werden, sofern sie nicht in den einzelnen Ziffern des § 20 Abs 4 ErbStG gesondert angeführt sind (Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 19 zu § 20 ErbStG, VwGH 11.5.2000, 97/16/0214).

§ 20 Abs. 4 ErbStG enthält eine demonstrative Aufzählung bestimmter vom Erwerb abziehender Kosten. Dabei handelt es sich um den Abzug der sogenannten Erbgangsschulden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer Rz 17 Abs. 1 zu § 20 ErbStG), worunter man diejenigen Verbindlichkeiten versteht, die durch die gerichtliche Abhandlungspflege entstehen (Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 19 zu § 20 ErbStG, Abs. 5).

Diese Abzugsregelung ist (wie auch die anderen der Absätze 5, 6 und 8 des § 20 leg. cit.) vom sog. Bereicherungsprinzip beherrscht, wonach nur der dem Erwerber letzten Endes verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliegt (vgl. dazu Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 16 Abs. 1 zu § 20 ErbStG und die dort angeführte hg. Judikatur).

§ 20 ErbStG enthält eine demonstrative Aufzählung jener Schulden und Lasten, die vom Vermögenswert abzuziehen sind, und gebietet den Abzug von Erbgangsschulden (§ 20 Abs. 4 ErbStG), der Erblasserschulden (§ 20 Abs. 5 ErbStG) sowie der Erbfallsschulden (§ 20 Abs. 6 ErbStG) vom Nachlass (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 17 zu § 20 mit dem angeführten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Juni 1997, B 184/96, B 324/96).

Unter Erblasserschulden sind die vererblichen Verbindlichkeiten des Erblassers zu verstehen, die bis zu seinem Tod entstanden waren, auch wenn sie erst später fällig werden. Verbindlichkeiten, die "in bloß persönlichen Verhältnissen begründet sind" (§ 531 ABGB), gehören nicht dazu.

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist es zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 18 zu § 20 ErbStG).

Nach § 20 Abs. 5 ErbStG begründet nur die rechtliche Verpflichtung zur Leistung einer Schuld oder Last, die nach Maßgabe ihres rechtlichen Gehalts auf die Erben übergeht und diese verpflichtet, die Schuld aus dem ererbten Vermögen abzudecken, eine Abzugspost.

Voraussetzung für die Absetzbarkeit von Schulden und Lasten ist, dass sie mit grundsätzlich der Steuer unterliegenden Teilen des Erwerbes in wirtschaftlicher Beziehung stehen. Vermö-

gen und Schulden stehen zueinander in wirtschaftlicher Beziehung, wenn die Entstehung der Schulden ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Vermögensgegenstand selbst betreffen. Die wirtschaftliche Beziehung muss am Stichtag bestanden haben, also schon in der Person des Erblassers verwirklicht gewesen sein. Sie darf also nicht erst durch den Erbfall oder die Schenkung entstanden sein. Für die Abzugsfähigkeit einer Erblässerschuld genügt es somit nicht, dass überhaupt Schulden und Lasten vorhanden sind; der rechtliche Bestand einer Schuld oder Last allein reicht für ihre Abzugsfähigkeit nicht aus (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 34 bis 35 zu § 20 ErbStG und Dorazil/Taucher, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 10.1 und 10.2 zu § 20 ErbStG samt angeführter deutscher Rechtsprechung).

Der Pflichtteilsberechtigte ist kein Erbe. Sein Anspruch ist eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld, jedoch kein Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses; der Noterbe ist also einem Gläubiger gleichzuhalten (vgl. VwGH 27.6.1994, 93/16/0129, 0130 und VwGH 27.1.1999, 98/16/0365). Beim Pflichtteilsrecht handelt es sich also um einen schuldrechtlichen Anspruch. 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 30.1.1976, 7 Ob 509/76).

Da der Pflichtteilsberechtigte Gläubiger der Verlassenschaft ist und er keinen Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses hat, können die in § 20 Abs. 4 Z 1 ErbStG demonstrativ aufgezählten Abzugsposten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer nicht Berücksichtigung finden. Der Pflichtteilsberechtigte hat nämlich lediglich, wie bereits oben erwähnt, gegen den Erben ein Forderungsrecht auf Auszahlung eines Geldbetrages.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat daher zurecht die Kosten seiner anwaltschaftlichen Vertretung im Verlassenschaftsverfahren als (gerichtliche und außergerichtliche) Kosten der Regelung des Nachlasses, soweit sie vom Bw zu tragen waren, als Passivpost anerkannt.

Gegen die in der Berufungsvorentscheidung dargestellte Berechnung hat der Bw im Vorlageantrag keine Einwände erhoben.

Strittig ist daher lediglich der Betrag in Höhe von Euro 33.897,73, der gegenüber dem Bw mit Kostenersatzbescheid des Magistrat Salzburg vom Datum/GZ, festgesetzt worden ist.

Der Bw behauptet:

- a.) Der Magistrat Salzburg habe diesen Betrag bereits im Verlassenschaftsverfahren geltend gemacht.
- b.) Der Anspruch sei lediglich dadurch nicht mit der Verlassenschaft gegenverrechnet worden, da der Bw nur pflichtteilsberechtigt gewesen sei.
- c.) Der Rückforderungsanspruch mindere seinen Pflichtteil.

Dazu wird folgender Sachverhalt festgestellt:

- 1.) Der mit dem Kostenersatzbescheid des Magistrat Salzburg vom Datum/GZ, geltend gemachte Rückforderungsanspruch bezieht sich ausschließlich auf die vom Bw seit 1991 selbst bezogene Sozialhilfe. Er stellt somit keine wie immer geartete Schuld des Vaters des Bw und Erblassers dar.
- 2.) Vom Magistrat Salzburg wurde im Verlassenschaftsverfahren kein Rückforderungsanspruch geltend gemacht.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende Beweismittel:

Zu 1.) Das Faktum, dass die Sozialhilfe vom Bw selbst bezogen worden ist, ergibt sich aus dem Inhalt des Schreibens des Magistrat Salzburg vom Datum/Zl., an das Bezirksgericht Salzburg, aus dem Kostenersatzbescheid des Magistrat Salzburg vom Datum/GZ, sowie aus dem Aktenvermerk vom 6.11.2008, wonach die Sachbearbeiterin des Kostenersatzbescheides des Magistrat Salzburg vom Datum/GZ, telefonisch bestätigte, dass nicht der Verstorbene Sozialhilfe bezogen habe, sondern ausschließlich der Bw selbst.

Zu 2.) Der Inhalt des Schreibens des Magistrat Salzburg vom Datum/Zl., an das Bezirksgericht lautet:

„Herr R.J. war Vater von Herrn R.G. (Bw). Dieser (der Bw) bezieht seit 11/91 laufend und durchgehend Sozialhilfe und verfügt seit 7/97 über kein sozialversicherungspflichtiges Einkommen. Somit werden sie ersucht nach Abschluss des Verfahrens das Verlassenschaftsprotokoll zu übermitteln da Sozialhilfe kostenersatzpflichtig ist.“

Mit der Anfrage an das Bezirksgericht Salzburg zur Verlassenschaft nach R.J, GZ, wurde vom Magistrat Salzburg durch das Ersuchen um Übermittlung des Verlassenschaftsprotokolls lediglich sichergestellt, dass die Informationen über die Höhe des Erwerbes des Bw aus der Verlassenschaft nach seinem Vater an den Magistrat gelangen, um die Höhe des Rückforderungsanspruches ermitteln zu können.

Über dieses Ersuchen um Übermittlung des Verlassenschaftsprotokolls hinausgehende Ansprüche wurden seitens des Magistrats Salzburg im Verlassenschaftsverfahren nicht geltend gemacht.

Es konnten auch keine Forderungen im Verlassenschaftsverfahren geltend gemacht werden, da es nach dem Salzburger Sozialhilfegesetz keine Verpflichtung des Vaters (Erblassers) gibt, für die vom großjährigen Sohn bezogene Sozialhilfe aufzukommen.

Lediglich der Bw selbst wird nach § 43 Abs. 1 Salzburger Sozialhilfegesetz Kostenersatzpflichtig, wenn er zu hinreichendem Vermögen gelangt. Dass der Bw aufgrund des Ablebens des Vaters zu Vermögen gelangen könnte, war nicht unwahrscheinlich und sollte daher überprüft werden.

Mit dem Kostenersatzbescheid des Magistrat Salzburg vom Datum/GZ, gerichtet an den Sachwalter des Bw wurde demnach eine eigene Verpflichtung des Bw geltend gemacht, die lediglich dadurch mit dem erbschaftssteuerpflichtigen Erwerb des Bw in Zusammenhang steht, als diese Vermögenserlangung durch die Pflichtteilsforderung seine eigene Ersatzpflicht nach § 43 Abs. 1 Salzburger Sozialhilfegesetz ausgelöst hat. Gemäß § 43 Abs. 1 Salzburger Sozialhilfegesetz ist der Sozialhilfeempfänger zum Ersatz der für ihn aufgewendeten Kosten verpflichtet, wenn er zu hinreichendem Einkommen oder Vermögen gelangt.

Die Kostenersatzpflicht des Bw ist somit eine eigene und nicht eine solche des Erblassers. Die Berufungsbehauptung, diese Forderung sei vom Magistrat Salzburg im Verlassenschaftsverfahren geltend gemacht worden ist - wie oben dargestellt wurde - falsch.

Es wurde lediglich um Übermittlung des Verlassenschaftsprotokolls ersucht, um die nach § 43 Abs. 1 Salzburger Sozialhilfegesetz durch den Vermögenserwerb ausgelöste Kostenersatzpflicht des Bw geltend machen zu können.

Der mit dem Kostenersatzbescheid des Magistrat Salzburg vom Datum/GZ, geltend gemachte Rückforderungsanspruch entspricht aber auch keinem der in den Absätzen des § 20 ErbStG angeführten abzugsfähigen Schuldposten.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass diese Kostenersatzpflicht somit keine Abzugspost im Sinne des § 20 ErbStG darstellt, weil es sich dabei

- a.) um keine Schuld des Erblassers handelt, sondern um eine eigene Schuld des Bw, die nur dadurch ausgelöst worden ist, weil der Bw (durch den Pflichtteil) zu Vermögen gelangt ist und
- b.) um eine nach dem Tod des Erblassers entstandene Schuld handelt, die deswegen nicht abgezogen werden kann, weil sie im § 20 ErbStG nicht ausdrücklich angeführt ist und auch nicht mit den ausdrücklich angeführten Abzugsposten vergleichbar ist.

Für die Entstehung eines Rückforderungsanspruches nach dem Salzburger Sozialhilfegesetz ist es irrelevant, auf welche Art und Weise der Sozialhilfeempfänger zu Einkommen oder Vermögen gelangt. Zudem ist für das Erbschaftssteuerverfahren völlig irrelevant, wie der Bw das erworbene Vermögen verwendet, ob er damit beispielsweise seinen Schulden abdeckt. Dass der – den Rückforderungsanspruch auslösende - Vermögenserwerb auf der Geltendmachung der Pflichtteilsforderung in der Verlassenschaft nach dem Vater des Bw beruht, stellt keinen derartigen Zusammenhang dar, der für die Erbschaftbesteuerung des Bw berücksichtigt werden könnte. Zuwendungen zum Zwecke des angemessenen Unterhalts sind nach § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG nur bei Zuwendungen unter Lebenden steuerbefreit.

Es liegen aber auch die Tatbestandsvoraussetzungen für die Befreiungsbestimmung nach § 15 Abs. 1 Z. 4 ErbStG nicht vor.

Der Berufung konnte daher nur hinsichtlich der Vertretungskosten stattgegeben werden.

Pflichtteil	€	89.016,17
abzüglich Vertretungskosten:	€	- 7.204,50
zuzüglich Vergütung für Vertretungskosten	€	+ 2.250,00
Bemessungsgrundlage	€	84.061,67
abzüglich Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z.1	€	- 2.200,00
Steuerpflichtiger Erwerb	€	81.861,67
Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG = 6 %	€	4.911,66
bisher war vorgeschrieben:	€	5.343,96

Salzburg, am 9. Jänner 2009