



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Gert Folk, Rechtsanwalt, 8605 Kapfenberg, Lindenplatz 4a, vom 29. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 12. Mai 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Erbschaftssteuer wird mit 4.028,96 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Am 14.5.2008 verstarb AT unter Hinterlassung eines Testaments sowie eines Nachtrags zum Testament, wonach MW (in der Folge kurz Bw. genannt) zur Alleinerbin berufen war. Der Nachlass bestand im Wesentlichen aus Sparbüchern und mehreren Liegenschaften. Diese Liegenschaften wurden lt. Testament samt Nachtrag als Legate an diverse Personen bestimmt.

In der Folge gab die Bw. eine unbedingte Erbantrittserklärung ab und wurden von ihr sämtliche Legate anerkannt.

Die Legatäre betreffend die Liegenschaft EZGB verzichteten gegenüber der Erbin auf das ihnen zugesetzte Vermächtnis gegen eine Abschlagszahlung von insgesamt 90.000,-- €.

Unter den Passiven lt. Vermögenserklärung findet sich unter Pkt. 1.) eine Forderung der PS auf Ersatz der Nettokosten betreffend den von AT an den Rechnungsleger erteilten Werkauftrag in Höhe von 17.930,-- €, sowie unter Pkt. 2.) eine Forderung der PS auf Ersatz

der Nettokosten betreffend den von AT an den Rechnungsleger erteilten Werkauftrag in Höhe von 723.878,89 €. Diese Forderungen betrafen die Liegenschaften EZZ, welche auf Grund des Schenkungsvertrages auf den Todesfall vom 16.4.2003 der PS zugewendet wurden.

Mit Bescheid vom 12.5.2009 setzte das Finanzamt für die Bw. die Erbschaftssteuer fest, dabei ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 80.321,-- € ohne Berücksichtigung der oa. Forderungen. Begründet wurde dies damit, dass gemäß § 20 Abs. 5 ErbStG Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, nicht abzuziehen seien.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Die Bestimmung des § 20 Abs. 5 ErbStG sei nicht anwendbar, da die Normierung sich nur auf Teile des steuerlichen Erwerbs beziehe, die jedoch nicht abzugsfähig seien. Auf jene Sachen, die überhaupt nicht Gegenstand des Nachlasses seien, könne § 20 Abs. 5 keine Anwendung finden. Es sei daher der Gegenschluss zu ziehen, dass alle übrigen Schulden, welche erbfallsbedingt übergehen, abzugsfähig seien. Den geltend gemachten Passiven lägen Werkverträge zu Grunde, welche zu Lebzeiten der Erblasserin erteilt worden wären und mit deren Ausführung auch begonnen worden war. Eine rechnerische Abgrenzung sei auf Grund der erstellten Teilrechnungen möglich, vor allem der 1. Teilrechnung, welche sich ausschließlich auf den Monat April beziehe wie auch der 2. Teilrechnung, welche den Zeitraum April und Mai umfasse. Gehe man davon aus, dass bis zum Todestag wenigstens 50% ausgeführt waren, so würde jedenfalls eine Nachlassverbindlichkeit von über 100.000,-- € bestehen. Nachdem eine rechtliche Verpflichtung zur Begleichung der Forderungen bestanden habe und die tatsächliche wirtschaftliche Belastung vorgelegen habe, würden diese Aufwendungen eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung des Nachlasses darstellen.

Vom Finanzamt wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über Ersuchen des UFS wurden von der Bw. u.a. das Auftragsschreiben (Werkvertrag) vom 30.4.2008 lt. Vergabeverhandlung vom 4.3.2008, die 1. Teilrechnung vom 30.4.2008 mit einem Betrag von netto 39.544,10 € (Leistungszeitraum April 2008) sowie die 2. Teilrechnung in Höhe von netto 175.110,90 € (Leistungszeitraum April – Mai 2008) beigebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist zunächst erforderlich, daß eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlaß besteht. Dabei ist nicht nur der rechtliche

Bestand der Schuld entscheidend, sondern es muß auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb auch eine bürgerlich-rechtliche Schuld nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden mußte (vgl. VwGH 19.9.1989, 88/14/0173).

In bürgerlich rechtlicher Sicht zählen zu den Nachlassverbindlichkeiten die Erblasserschulden, die Erbfallsschulden und die Erbgangsschulden.

Unter Erblasserschulden sind danach die vererblichen Verbindlichkeiten des Erblassers zu verstehen, die bis zu seinem Tod entstanden sind, auch wenn sie erst später fällig werden. Die Erbfallschulden sind Verbindlichkeiten erb- und familienrechtlicher Natur, die ihrem Wesen nach erst durch den Erbfall ausgelöst werden, wie z.B. Pflichtteilsansprüche und Legate. Erbgangsschulden sind die Verbindlichkeiten, die durch die gerichtliche Abhandlungspflege entstehen.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei den strittigen Forderungen um Erblasserschulden.

In Ergänzung zu § 531 ABGB, der die Verbindlichkeiten (neben den Rechten) des Erblassers als zum Nachlass gehörig bezeichnet, bestimmt Satz 1 des § 548 ABGB, dass die Verbindlichkeiten, die der Erblasser zu erfüllen gehabt hätte, vom Erben zu übernehmen sind. Zu diesen zählen sogar auch Verbindlichkeiten aus höchstpersönlichen Rechtsverhältnissen, wenn sie bereits vermögensrechtlich konkretisiert sind.

Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, sind gemäß § 20 Abs. 5 erster Satz ErbStG nicht abzuziehen.

In den Erläuternden Bemerkungen (539 Blg.NR XI. GP) heißt es, im § 20 Abs. 5 ErbStG ist der Grundsatz festgehalten, dass nur jene Schulden und Lasten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerbaren Teilen eines Erwerbes stehen, abzugsfähig sind.

§ 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 (vgl. 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 – wie schon oben ausgeführt - 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 (Fellner, aaO).

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist es zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht (Fellner, aaO, 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.

Der Abzug einer Schuld oder Last setzt also voraus, dass der Erblasser zu einer Leistung verpflichtet war, die Verpflichtung nach Maßgabe ihres rechtlichen Gehalts auf den Erben übergeht und diesen verpflichtet, die Schuld oder Last aus dem ererbten Vermögen oder aus dem eigenen Vermögen abzudecken. Die Schuld oder Last muss sohin den Erben tatsächlich belasten.

Tatsache ist, dass es sich bei den gegenständlichen Forderungen um Erblasserschulden handelt.

Die Erblasserin hat als Liegenschaftseigentümerin zu Lebzeiten diversen Firmen Aufträge erteilt und wurden bis zu ihrem Todestag umfangreiche Arbeiten durchgeführt.

Die Forderungen betrafen die Fassadensanierung an den bis zu ihrem Todestag der Erblasserin eigentümlichen Liegenschaften und erfolgte die Rechnungslegung an die Erblasserin.

Aus den vorliegenden Zahlungsbelegen ist weiters ersichtlich, dass diese Forderungen vom Nachlass und von der Bw. als Erbin auch tatsächlich bezahlt wurden.

§ 20 Abs. 5 ErbStG bestimmt nun die Nichtabzugsfähigkeit von Schulden und Lasten im Zusammenhang mit nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes.

Im vorliegenden Fall hat einerseits nicht die Erbin - sondern ein Dritter - die betreffenden Liegenschaften erworben, andererseits ist dieser Vermögensübergang sehr wohl steuerbar und wurde auch versteuert (ohne Abzug der betreffenden Forderungen).

Vergleichbar wäre, wenn von einem Erblasser zu Lebzeiten eine Sanierung seiner Mietwohnung in Auftrag gegeben worden wäre und auch schon bis zum Todestag diverse Arbeiten ausgeführt worden wären. Die bis zum Todestag angefallenen Kosten würden sowohl im Verlassverfahren als auch steuerlich eine Berücksichtigung finden, obwohl hinsichtlich der Wohnung kein steuerbarer Erwerb vorliegt.

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass von Erblasserschulden ausgegangen werden kann, die abzugsfähig sind.

Stellt man nun dem vom Finanzamt angenommenen steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 80.321,-- € die 1. Teilrechnung mit 39.544,10 € zur Gänze und die 2. Teilrechnung mit 175.110,90 € nur zu einem Anteil von 3/4 (Zeitraum April - Mai 2008, Todestag 14.5.2008) gegenüber, so ergibt sich – auch wenn der genaue Betrag betreffend die 2. Teilrechnung bis zum Todestag nicht exakt ermittelbar ist - jedenfalls eine rechnerische Überschuldung.

Daher kann eine Untersuchung, ob nun die Forderungen zur Gänze lt. Schlussrechnung oder nur jene bis zum Todestag abzugsfähig sind, unterbleiben.

Für die Erhebung einer Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG bleibt somit kein Raum. Es verbleibt lediglich die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von 4.028,96 € (3,5 % vom dreifachen Einheitswert in Höhe von 115.113,-- €) für den Erwerb der Liegenschaft EZGB gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG.

Der Berufung war daher auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage Folge zu geben. Der Differenzbetrag in Höhe von 24.096,30 € wird abgeschrieben.

Graz, am 14. Juli 2010