



GZ. RV/0016-S/10
miterledigt: RV/0017-S/10,
RV/0018-S/10, RV/0019-S/10,
RV/0020-S/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen Bw1., Bw.2., Bw3., Bw4., und Bw5., alle vertreten durch Notar, vom 18. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburger Land vom 3. August 2009 betreffend Erbschaftssteuer, StNr.1, entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert:

Die Erbschaftsteuer wird gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit Euro 15.707,98 festgesetzt.

Der Bescheid ergeht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, da das dem Legatar ausgesetzte Legat von den Erben nicht anerkannt wurde und deswegen beim Landesgericht Salzburg zu GZ. ein Zivilprozess anhängig ist. Es sind daher die Höhe des Erwerbes und die Kosten im Sinne des § 20 Abs. 4 Z. 4 ErbStG noch ungewiss.

Die Berufungen werden hinsichtlich der beantragten Kosten des Erbenmachhabers betreffend Verteilung und Verbücherung in der geltend gemachten Höhe von Euro 14.400,00, auf den einzelnen Erben daher entfallend Euro 2.880,00, abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage beträgt Euro 65.400,00.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen, wobei die Abweichungen in den folgenden Entscheidungsgründen dargestellt sind.

Entscheidungsgründe

Mit Einantwortungsbeschluss vom 19.2.2009 wurde die Verlassenschaft nach M.K. den fünf Nichten und Neffen der Erblasserin eingeantwortet.

Mit den Bescheiden vom 3.8.2009, StNr.1, setzte die Abgabenbehörde I. Instanz die Erbschaftsteuer je Erben in Höhe von Euro 15.979,98 fest, wobei der steuerpflichtige Erwerb jeweils mit Euro 66.760,00 und der anteilige dreifache Einheitswert der Liegenschaften jeweils mit Euro 75.085,00 ermittelt wurde.

Mit Berufungen vom 19.8.2009 wurden eine Begräbniskostendifferenz und weitere Kosten der Regelung des Nachlasses geltend gemacht.

Mit Berufungvorentscheidung vom 27.8.2009, StNr.1, wurde dem Berufungsbegehrten teiweise stattgegeben und die Erbschaftssteuer jeweils mit Euro 15.739,98 festgesetzt.

In den Vorlageanträgen vom 14.9.2009 wurden die Berufungspunkte aufrecht erhalten und zusätzlich geltend gemacht, dass die Erbschaftssteuervorschreibung vorläufig zu ergehen hätte, da seitens eines Legatars eine Klage gegen die Erben auf Erfüllung des Legates einer Liegenschaft eingebbracht worden sei, sodass die Höhe des Erwerbes und die Kosten des Rechtsstreites derzeit noch nicht feststünden, da das Verfahren beim Landesgericht Salzburg zu GZ. noch nicht abgeschlossen sei.

Seitens der Abgabenbehörde I. Instanz wurden beim Landesgericht Salzburg Unterlagen hinsichtlich des anhängigen Zivilprozesses angefordert, die vom Gericht am 28.12.2009 übermittelt worden sind.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete folgenden Vorhalt an den Bw:

„Bezugnehmend auf die von Ihnen eingebrochenen, oben angeführten Berufungen wird Ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt:

- 1. Die Begräbniskosten werden in voller Höhe anerkannt.*
- 2. Von den in der Berufung geltend gemachten Kosten der Regelung des Nachlasses werden dem Grunde nach alle anerkannt mit Ausnahme des Punktes 2. e) Kosten der Verteilung des Nachlasses und der Verbücherung.*

3. Zur anzuerkennenden Höhe der nach voranstehendem Punkt 2. dem Grunde nach anerkannten Kosten der Regelung des Nachlasses wird auf die Rechtsprechung des UFSI vom 4.4.2006, RV/0003-I/06, sowie vom 21.1.2008, RV/0408-I/07, verwiesen.

4. Die Kosten eines für den Nachlass oder wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreites sind nach § 20 Abs. 4 Z. 4 ErbStG abzugsfähig.

Da diese Kosten des Verfahrens zu GZ. beim LG Salzburg noch nicht endgültig feststehen, wird der Spruch des angefochtenen Bescheides geändert werden und im Sinne des § 200 BAO die Erbschaftssteuer antragsgemäß vorläufig festgesetzt werden.

Erläuterungen:

Ad. 2.:

Nach § 20 Abs 4 Z 3 ErbStG sind von dem der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerb abzuziehen 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.

Sämtliche Beispiele im § 20 Abs 4 Z 3 ErbStG und deren Reihung lassen erkennen, dass der Gesetzgeber darunter jene Kosten subsumiert wissen will, die der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung der Person des Erben sowie der hinterlassenen Vermögenswerte dienen, und ferner jene Kosten, die aufgewendet werden müssen, um den Erben in den Besitz der ihm letztwillig zugesetzten oder kraft Gesetzes von Todes wegen zufallenden Vermögensgegenstände zu setzen (VwGH 18.9.1978, ZI 26/77, 23.1.2003, 2002/16/0163-66).

Die „Regelung des Nachlasses“ ist grundsätzlich mit dem Einantwortungsbeschluss abgeschlossen. In diesem Beschluss werden auch die Kosten des Gerichtskommissärs festgesetzt. Damit ist das Verlassenschaftsverfahren abgeschlossen.

Die von Ihnen angesprochene Kommentarmeinung nimmt hauptsächlich auf die Rechtsprechung des BFH Bezug (Doralt, ErbStG 4. Grundlieferung, § 20, 8.1). Nun ist aber die Rechtslage (altes dt. ErbStG) unterschiedlich:

So sind nach § 10 dt. ErbStG - anders als nach der österr. Rechtslage - zusätzlich abzugsfähig die Kosten der Grabpflege sowie die Kosten die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbes entstehen.

Schon aus dem Umstand heraus, dass nach dt. Recht neben den Kosten der Regelung des Nachlasses die vorstehend angeführten Kosten zusätzlich angeführt sind, ergibt sich, dass

nach dem österr. ErbStG diese Kosten nicht als von § 20 Abs. 4 Z.3 ErbStG umfasst anzusehen sind.

Ad 3. Auf die oben zitierte Rechtsprechung des UFSI darf hingewiesen werden.

Ad 1. und 4. Hier ist keine Abweichung vom Berufungsbegehren beabsichtigt.

Sie werden höflichst eingeladen, zu den Ausführungen dieses Vorhalts Stellung zu nehmen."

In der Vorhaltsbeantwortung vom 6.4.2010 führte der Bw aus:

„1. Die Punkte 1., 2. und 4. Ihres Schreibens sind unstrittig und außer Streit gestellt, ausgenommen Punkt 2.e).

2. Zu Punkt 3. bzw. 2.e) verweise ich darauf, dass keine der genannten und übermittelten Entscheidungen (Ich danke für die Übersendung!) den Punkt betrifft, der in diesem Fall strittig ist. In der gegenständlichen Berufung geht es um die Frage der Anerkennung von Kosten, die entstanden bzw. noch entstehen, um die Erben in den Besitz Ihres Erbes zu bringen.

3. Sie erwähnen auf Seite 2 Ihres zit. Schreibens, 3. Absatz, dass mit dem Endbeschluss „die Verlassenschaft abgeschlossen“ ist. Im 3. Nachtrag zum erbl. Testament vom 20.5.1998 wird von der Erblasserin „gewünscht“, dass die Verlassenschaft „vom Notariat Dr.X“ abgewickelt wird. Dazu gehört auch der Auftrag zur Herstellung der sich aus der Verlassenschaft ergebenden, notwendigen Grundbuchseintragungen bzw. die Veräußerung des Verlassenschaftsvermögens nach Maßgabe der Anordnung der Erben. Damit das Ergebnis der Verlassenschaft auch tatsächlich in die Bücher wie Grundbuch und Firmenbuch eingetragen werden, ist u.a. in § 182 AußStrG normiert, wie das Verfahren nach Rechtskraft der Einantwortung vor sich zu gehen hat. Aus demselben Grund lautet auch der Endbeschluss des zuständigen Bezirksgerichtes Salzburg vom 2.9.2009 in seinem Punkt 3., dass „die Grundbuchsordnung herzustellen sein wird“. Es liegt hier ein Auftrag des Gerichtes im Sinne des AußStrG vor. Sollte diese nicht innerhalb „angemessener Frist“ erfolgen, „so hat der Gerichtskommissär an ihrer Stelle die geeigneten Anträge beim Grundbuchsgericht einzubringen.“ Die grundbücherliche Durchführung des Abhandlungsergebnisses ist daher gesetzlich vorgeschrieben. Schon alleine dadurch verbietet sich ein Vergleich mit dem deutschen Recht. Ich wurde als Erbenmachthaber mit der Herstellung der Grundbuchsordnung beauftragt, zumal keiner der Erben in Österreich wohnhaft und/oder der deutschen Sprache mächtig ist. Jeder Verfahrensschritt und jedes Schriftstück muss/musste daher von mir übersetzt werden. Würde der Gerichtskommissär einen zertifizierten Dolmetsch der Verlassenschaftsabhandlung beziehen, würden die dafür anfallenden Kosten selbstredend als steuerwirksame Passiva

anerkannt. Das wird von Ihnen auch in Ihrem zit. Schreiben (Seite 2, 2. Absatz) anerkannt, welche Passage lautet wie folgt:

„.... und ferner jene Kosten, die aufgewendet werden müssen, um den Erben in den Besitz der ihm letztwillig zugesetzten oder kraft Gesetz von Todes wegen zufallenden Vermögensgegenstände zu setzen.“

Ohne mein Einschreiten als Notar und gerichtlich zertifizierter Dolmetsch für die englische Sprache (oder eines entsprechenden Kollegen) könnten die Erben nicht „in den Besitz der ihnen letztwillig zugesetzten oder kraft Gesetz von Todes wegen zufallenden Vermögensgegenstände“ gelangen.

4. Im gegenständlichen Fall ist im Übrigen noch ein Rechtsstreit über Teile des Liegenschaftsvermögens anhängig, sodass die geforderte Grundbuchsordnung noch nicht hergestellt werden konnte.

5. Die Kosten der Verbücherung bzw. Herstellung der Grundbuchsordnung sind mangels Voraussetzungen noch nicht bekannt und mE mit dem bis dato entstandenen, aktenkundigen Kostenaufwand als Passiva anzuerkennen.

6. Auch hier wird die vorläufige Festsetzung der Erbschaftssteuer angebracht sein.“

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Sachverhaltsfeststellungen:

Zu den in den Berufungen strittigen Beträgen ist auszuführen:

a.) Die Begräbniskosten wurden bereits im angefochtenen Bescheid zur Gänze anerkannt. Der Betrag von Euro 2.834,60 ist der anteilige (1/5) Betrag von Euro 14.173,00, also der gesamten Todfallskosten, in denen auch der Betrag der Begräbniskosten in voller Höhe von Euro 3.179,40 enthalten ist.

b.) Die Kosten der Regelung des Nachlasses setzen sich zusammen aus der Gerichtsgebühr (Euro 3.494,00) den Gebühren des Gerichtskommissärs (Euro 4.488,00) und den anerkannten Kosten des Erbenmachhabers (Euro 17.198,90), insgesamt Euro 25.180,90, sodass auf jeden Bw ein Betrag von Euro 5.036,18 entfiel.

Diesbezüglich begehrten die Bw in Summe einen Betrag von Euro 46.382,00 also anteilig für jeden Bw Euro 9.276,40. Von diesen beantragten Kosten der Regelung des Nachlasses wird der Betrag von Euro 14.400,00 anteilig auf die Bw entfallend Euro 2.880,00 (die Kosten der

Verteilung des Nachlasses und der Verbücherung) nicht anerkannt, sodass der anerkannte Betrag in Summe Euro 31.982,00 beträgt, davon entfallen auf jeden Bw Euro 6.396,40.

B.) Rechtliche Ausführungen:

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

§ 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).

Nach § 20 Abs 4 Z 3 ErbStG sind von dem der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerb abzuziehen 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. Dabei handelt es sich um den Abzug der sogenannten Erbgangsschulden (vgl. dazu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer Rz 17 Abs. 1 zu § 20 ErbStG), worunter man u.a. diejenigen Verbindlichkeiten versteht, die durch die gerichtliche Abhandlungspflege entstehen (Fellner a.a.O. Abs. 5).

Gemäß § 20 Abs 4 Z 3 ErbStG sind vom Erwerb unter anderem die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses abzuziehen. Sämtliche Beispiele im § 20 Abs 4 Z 3 ErbStG und deren Reihung lassen erkennen, dass der Gesetzgeber darunter nur jene Kosten subsumiert wissen will, die der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung der Person des Erben sowie der hinterlassenen Vermögenswerte dienen, und ferner jene Kosten, die aufgewendet werden müssen, um den Erben in den Besitz der letztwillig zugedachten oder kraft Gesetzes von Todes wegen zufallenden Vermögensgegenstände zu setzen (VwGH 23.1.2003, 2002/16/0163, 0164, 0165, 0166). Daraus folgt aber, dass nur solche Aufwendungen den der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerb mindern, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit diesem Erwerb stehen.

Die „Regelung des Nachlasses“ ist grundsätzlich mit dem Einantwortungsbeschluss abgeschlossen. In diesem Beschluss werden auch die Kosten des Gerichtskommissärs festgesetzt. Damit ist das Verfahren abgeschlossen soweit es sich um die Regelung des Nachlasses gem. § 20 Abs. 4 Z. 3 ErbStG im Sinne der dort angeführten Verfahrensschritte handelt.

Die von Ihnen angesprochene Kommentarameinung nimmt hauptsächlich auf die Rechtsprechung des BFH Bezug (Doralt, ErbStG 4. Grundlieferung, § 20, 8.1). Nun ist aber die deutsche Rechtslage (altes dt. ErbStG) unterschiedlich zur österr. Rechtslage. So sind nach § 10 dt. ErbStG - anders als nach der österr. Rechtslage - zusätzlich abzugsfähig die Kosten der Grabpflege sowie die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbes entstehen.

Diese zusätzlichen Kosten sind im österr. ErbStG nicht angeführt und somit auch im Begriff der „Regelung des Nachlasses“ nicht enthalten, denn sonst würden sie im dt. ErbStG nicht zusätzlich zu diesem Begriff angeführt sein. Aus diesem Grunde ist die auf die Rechtsprechung des BFH gestützte Rechtsmeinung für die österreichische Rechtslage nicht relevant.

Die Kosten der Verteilung des Nachlasses und der Verbücherung sind im § 20 Abs. 4 Z. 3 ErbStG nicht angeführt und auch nicht unter die dortigen Aufzählungen subsumierbar.

Der OGH hat in zahlreichen Entscheidungen ausgesprochen (vgl z.B. OGH 29.10.1996 4 Ob 2316/96h), dass mit der Rechtskraft der Einantwortung die Universalsukzession des Erben nach dem Erblasser eintritt. Der Erbe erlangt die volle Herrschaft über den Nachlass; Besitz, Eigentum, Forderungen und sonstige Rechte gehen auf ihn über.

Die Regelung des Nachlasses im Sinne der Bestimmung des § 20 Abs. 4 Z. 3 ErbStG ist mit der rechtskräftigen Einantwortung abgeschlossen.

In diesem Punkte waren daher die Berufungen abzuweisen.

C.) Ausspruch der Vorläufigkeit des Bescheides nach § 200 Abs. 1 BAO.

Nach § 20 Abs. 4 Z. 4 ErbStG sind die Kosten eines für den Nachlass oder wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreites vom Erwerb abzuziehen.

Zu den abzugsfähigen Kosten gehören nicht nur die Gerichtskosten, sondern allfällige Kosten für den eigenen und den gegnerischen Anwalt (vgl. Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz², 254). Auf das Ergebnis des Prozesses kommt es für die Abzugsfähigkeit nicht an. Dies ergibt sich schon daraus, dass nur Kosten eines Rechtsstreites abgezogen werden können, soweit sie nicht etwa dem Erben erstattet werden (VwGH 7.9.1989, 88/16/0010), weil § 20 ErbStG, der den Umfang des steuerpflichtigen Erwerbes festlegt, auf die tatsächliche Bereicherung des Erben abstellt (vgl. Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz³, 486 Rz 1.1 zu § 20 ErbStG).

Aus den von den Bw und vom Landesgericht Salzburg vorgelegten Aktenteilen ist ersichtlich, dass hinsichtlich des Erwerbes ein Rechtsstreit anhängig ist. Die im Testament samt Nach-

trägen ausgesetzten Legate für Herrn Legatar wurden von den Erben nicht anerkannt und vom Begünstigten nunmehr eingeklagt.

Da nicht absehbar ist, wann das Verfahren beendet sein wird und der Ausgang dieses Verfahrens aber sowohl für die Bemessungsgrundlage (§ 20 Abs. 1 ErbStG) – Legate mindern die Bemessungsgrundlage - als auch für etwaige Abzugsposten nach § 20 Abs. 4 Z. 4 ErbStG – Kosten des Zivilprozesses - relevant sein kann, haben die Erbschaftssteuerfestsetzungen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zu erfolgen.

Die rechtskräftige Beendigung des beim Landesgericht Salzburg anhängigen Zivilprozesses zu GZ. unterliegt im Sinne des § 120 Abs. 3 BAO der Anzeigepflicht. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs.1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Salzburg, am 15. April 2010