

GZ. RV/0889-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Klaus Wiesinger, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien betreffend Erbschaftssteuer vom 6. März 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Am 19. Juni 2002 ist Frau A. L. verstorben. Auf Grund des Testamente vom 6. Februar 1995 und der Entschlagung der erblasserischen Nichten wurde der Nachlass der unbedingt erbserklärten erblasserischen Schwägerin zur Gänze eingeantwortet. Die Bw erhielt als Legat die Liegenschaft EZ X KG Y mit der darauf befindlichen erblasserischen Eigentumswohnung gemeinsam mit dem Ehegatten je zur Hälfte.

Im Testamentserfüllungsausweis verpflichten sich die Bw und ihr Ehegatte, die Verbindlichkeiten gegenüber dem Magistrat Y in Höhe von € 16.059,92 sowie sämtliche Verfahrenskosten des Verlassenschaftsverfahrens einschließlich der Gerichtskommissionsgebühren und der

gerichtlichen Pauschalgebühr zu übernehmen und die Testamentserbin diesbezüglich klag- und schadlos zu halten. Eine allfällige Erbschaftssteuer sowie die Kosten der Einverleibung des Eigentumsrechtes im Grundbuch wird von den Erwerbern nach Maßgabe ihres Erwerbes getragen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für den Erwerb der halben Liegenschaft Erbschaftssteuer fest.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht, welche mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2003 als unbegründet abgewiesen wurde.

Dagegen wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Streit besteht darüber, ob die von den Legataren übernommenen Kosten vom Erwerb abzuziehen sind.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Erbe wird Universalsukzessor des Erblassers. Er erwirbt durch einen einzigen Akt den gesamten Nachlass oder einen Teil davon.

Keine Erben im technischen Sinn sind andere Personen, die auf Grund des Gesetzes oder des Willens des Erblassers Ansprüche gegen den Nachlass oder den Erben geltend machen können. Dazu gehören die Vermächtnisnehmer (Legatare). Sie haben nur das Recht, einzelne Sachen zu fordern. Der Anspruch ist nicht absoluter sondern schuldrechtlicher Natur. Sie werden nicht Universalsukzessoren, sondern nur Singulärsukzessoren des Erblassers. Ihr Titel richtet sich auf den Erwerb von Sachen, die ihnen erst durch besondere Akte übertragen werden müssen. *Legatare haften den Gläubigern des Erblassers nicht.*

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 Erbfallsschulden 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 um Erblasserschulden (Sozialhilfekosten) und Erbgangsschulden (Verfahrenskosten des Verlassenschaftsverfahrens).

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist es zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht. (vgl. Fellner, Geb. u. Verk. St., Band III zu § 20 ErbStG).

Der Legatar übernimmt gemäß § 662 dritter Satz und § 686 ABGB alle *auf dem Legat haftenden* Lasten. Die Bezahlung der obligatorischen (persönlichen) Schuld des Erblassers übernimmt er aber nur, wenn sich diese Schuld auf die "vermachte Sache" bezieht, wenn also zB die intabulierte Darlehensschuld gerade dem Ankauf der Pfandliegenschaft diente (OGH vom 13. 8. 2002, 1 Ob 150/02v, EvBl 2002/211). Nur diese Lasten bilden eine Abzugspost bei der Bemessung der vom Vermächtnisnehmer zu entrichtenden Erbschaftssteuer.

Im übrigen hat für Nachlassschulden der Erbe, nicht der Vermächtnisnehmer aufzukommen (vgl. VwGH vom 11. 11. 1963, 1053/63). Den Vermächtnisnehmer treffen, da er als solcher nicht Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers ist, nicht die Schulden, die den Nachlass belasten (vgl. VwGH vom 29. 4. 1953, Slg 752/F). Wie die Bw selbst vorbringt, geht die Kosteneratzpflicht des Hilfeempfängers gemäß § 38 Abs. 4 Niederösterreichisches Sozialhilfegesetz 2000 auf die Erben und grundsätzlich nicht auf die Legatare über. Die Legatare hätten aus verfahrensökonomischen Gründen eine ihnen von der Erblasserin **nicht auferlegte Schuld** übernommen.

Ein Vermächtnisnehmer haftet aber nicht für allgemeine Nachlassverbindlichkeiten, sondern nur für solche Lasten, die ihm in Form eines Vermächtnisses oder durch das Vermächtnis auferlegt sind oder die in wirtschaftlicher Beziehung zu dem ihm zugefallenen Vermögen stehen.

Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff der "wirtschaftlichen Beziehung" eng aus. Demnach sind nur jene Schulden und Lasten abzugsfähig, die tatsächlich *unmittelbar* und nicht bloß mittelbar mit dem ererbten Gegenstand in Zusammenhang stehen.

So hat er beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 11. 11. 1963, 1053, 1054/63, ausgesprochen, dass hinsichtlich einer mit einer Hypothek belasteten Liegenschaft sogar zu prüfen gewesen wäre, ob der Legatar nur die dingliche Pfandlast alleine oder auch die Hypothekarschuld selbst nach den Anordnungen des Erblassers zu übernehmen hatte. Nur dann, wenn der Legatar auch die Schuld selbst in seine Zahlungspflicht zu übernehmen hatte, sei diese als Abzugspost vom Wert der Liegenschaft zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Fall kann in den Sozialhilfekosten kein anderer Zusammenhang zur ererbten Liegenschaft gesehen werden, als dass sie ebenfalls Gegenstand des Abhandlungsverfahrens waren. Wie bereits ausgeführt, haftet ein Vermächtnisnehmer nicht für allgemeine Nachlassverbindlichkeiten. Hinsichtlich der Verbindlichkeit an Sozialhilfekosten hätte sich der Magistrat der Stadt Y an die Erbin wenden müssen (§ 38 Abs. 4 NÖSHG) und hätte nicht die Legatare zur Haftung heranziehen können.

Auch die Kosten der gerichtlichen Abhandlungspflege treffen grundsätzlich den Erben.

Zweck des Abhandlungsverfahrens ist es, den berufenen Erben festzustellen (§ 533 ABGB) und ihn durch die Einantwortung in den Besitz der ihm angefallenen Erbschaft zu setzen. Im Interesse des Erben, des Universalkzessors allein, wird die Abhandlung geführt. Bei den im Zuge der Abhandlung entstehenden Kosten handelt es sich um solche Aufwendungen, die den Nachlass betreffen, die also, um den Reinwert desselben festzustellen, von den Aktiven abzuziehen sind. Es handelt sich daher bei den Abhandlungskosten, Begräbniskosten, Inventarkosten, Gerichtskommissionsgebühren etc. nur um Auslagen des Erben - denn er allein hat Anspruch auf den Nachlass als solchen (§ 532 ABGB) - zur Erlangung seiner Erbschaft.

Vermächtnisse sind nur Bestandteile der Verlassenschaftsmasse. Selbst wenn dem Vermächtnisnehmer der größte Teil der Masse durch Kodizill oder Testament zugewendet wird, hat er nie Anspruch auf die Erbschaft, die Verlassenschaftsmasse, die nur der Erbe nach § 532 ABGB in Besitz zu nehmen berechtigt ist. Den Vermächtnisnehmer treffen daher nicht die Kosten der Abhandlung.

Punkt Zweitens des Testamentserfüllungsausweises enthält lediglich eine freiwillige Vereinbarung in der sich die Legatare abweichend von gesetzlichen Vorschriften zur Übernahme von Kosten verpflichten. Eine Verpflichtung zur Kostentragung wurde von der Erblasserin nicht auferlegt.

Der Bw ist darin zu folgen, dass gemäß § 726 ABGB, sofern weder ein Erbe noch ein Nacherbe die Verlassenschaft annehmen will oder kann und auch die gesetzlichen Erben der Erbschaft entsagen, die Legatare verhältnismäßig als Erben betrachtet werden.

Dies ist aber in gegenständlichem Fall nicht geschehen, sondern gibt es eine erbserklärte Erbin. Es können daher die beiden Legatare - entgegen der Ansicht der Bw - auch nicht "materiell rechtlich" als Erben angesehen werden, zumal das Erbschaftssteuergesetz keine eigene Definition des Erben enthält, sondern auf das bürgerliche Recht aufbaut.

Weiters wird bemerkt, dass im Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern nicht die wirtschaftliche sondern eine streng rechtliche Betrachtungsweise zur Anwendung kommt.

Zum Argument der Gleichheitswidrigkeit ist zu sagen, dass in der unterschiedlichen Behandlung von Erben und Legataren (ebenso wie Pflichtteilsberechtigten), eine Gleichheitswidrigkeit nicht erblickt werden kann, zumal bereits das bürgerliche Recht in der Rechtsstellung unterscheidet.

Der Gleichheitssatz (Art. 7 Abs. 4 B-VG) verbietet unsachliche Differenzierungen. Er verbietet aber nicht nur Gleiches ungleich zu behandeln sondern er verbietet es auch, Ungleiches unsachlicherweise gleich zu behandeln. Wesentliche Unterschiede im Tatsächlichen müssen zu einer unterschiedlichen Regelung führen ("Gebot einer differenzierenden Regelung wesentliche unterschiedlicher Sachverhalte"). Die Stellung eines Legatars ist aber gegenüber der Stellung eines Erben wesentliche schwächer ausgeprägt. Es obliegt dem Erblasser, welche Stellung er dem Begünstigten verschaffen will.

Zur verfassungskonformen Auslegung ist zu sagen, dass die Unterlassung einer verfassungskonformen Auslegung als Unterstellung eines gleichheitswidrigen Inhaltes oder als denkmögliche Unterstellung eines verfassungswidrigen Inhaltes eine Verletzung des Gleichheitssatzes darstellen würde. Dies ist aber nach dem oben Gesagten nicht der Fall. In der Unterscheidung einer vom Erblasser auferlegten oder vom Legatar freiwillig übernommenen Schuld kann auf Grund der bereits ausgeführten unterschiedlichen Rechtsstellung und der Tatsache, dass eben der Legatar nicht für persönliche Schulden des Erblassers herangezogen werden kann, eine Gleichheitswidrigkeit nicht erblickt werden.

Da der Vermächtnisnehmerin weder in Form eines Vermächtnisses noch durch das Vermächtnis die Kostentragung auferlegt wurde und die Kosten auch nicht in (unmittelbarer) wirtschaftlicher Beziehung zu dem *ihr angefallenen Vermögen* stehen, kann ein Abzug nicht erfolgen, womit die Berufung als unbegründet abzuweisen ist.

Wien, 15. Dezember 2003