

GZ. RV/0372-K/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Peter Zdesar & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 9. Juli 2001 betreffend Erbschaftssteuer 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

In seinem handschriftlichen Testament vom 2. Juni 1998 hatte der im Juli 2000 verstorbene P.D. (in der Folge: Erblasser, Erbl.) seine Schwester A.W. als Alleinerbin seines gesamten Vermögens eingesetzt. Zusätzlich vermachte der Erbl. weiteren Verwandten und Freunden bestimmte Geldbeträge oder näher bezeichnete Vermögensgegenstände. Hinsichtlich seines

außerehelichen Sohnes, des nunmehrigen Berufungswerbers (Bw.), verfügte der Erblasser, dass dessen Pflichtteil (Anm.: gemäß § 773a ABGB) auf die Hälfte gemindert sein sollte.

Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens machte der Bw. den vollen Pflichtteilsanspruch geltend und meldete weiters eine vom Erblasser noch nicht beglichene Unterhaltsforderung im Betrag von S 27.000,00 zum Nachlass an. Die letztangeführte Unterhaltsforderung wurde dem Grunde und der Höhe nach anerkannt und vom Nachlassgericht bei der Ermittlung des Reinnachlasses als Passivpost abgezogen. Bezuglich des Pflichtteilsanspruches behielten sich die Erbin und der Bw. eine spätere außergerichtliche Einigung vor. Der Verlass nach P.D. wurde in der Folge der erbserklärten Testamentserbin A.W. eingeantwortet.

Über Vorhalt des Finanzamtes (FA) gab der Bw. bekannt, dass sein Pflichtteil im Einvernehmen mit der Erbin mit einem Betrag von S 360.000,00 festgelegt und die Bezahlung bis 31. Dezember 2001 vereinbart worden sei.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das FA dem Bw. gegenüber für dessen Erwerb von Todes wegen, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 330.000,00 (Pflichtteil S 360.000,00 abzüglich Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 in der für das Jahr 2001 geltenden Fassung (ErbStG) in Höhe von S 30.000,00), Erbschaftssteuer (ErbSt) im Betrag von S 9.900,00 fest.

In seiner dagegen fristgerecht erhobenen Berufung brachte der Bw. vor, er sei als Student weiterhin unterhaltsberechtigt. Die Unterhaltsverpflichtung des Erbl. gehe gemäß § 142 ABGB bis zum Wert der Verlassenschaft auf die Erben über. In den Anspruch des Kindes als Unterhaltsberechtigten sei alles einzurechnen, was dieses nach dem Erblasser als Erbteil oder Pflichtteil erhalte. Bei der voraussichtlichen Reststudiendauer in Verbindung mit dem anzusetzenden Regelbedarf ergäbe sich ein Unterhaltsanspruch von S 340.800,00, in welcher Höhe der Pflichtteil als Unterhalt anzuerkennen wäre und als solcher erbschaftssteuerfrei zu bleiben habe. Unter Berücksichtigung des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG sei daher keine ErbSt festzusetzen und der bekämpfte Bescheid aufzuheben.

Nach Erlassung einer abweisenden Berufungsvorentscheidung durch das FA wendete der Bw. in seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz noch ein, § 142 ABGB sei dahingehend auszulegen, dass der Erbe keine weiteren Verpflichtungen zur Leistung des Unterhaltes habe, wenn dieser Unterhalt etwa in Form eines Pflichtteiles erfüllt werde. Hiezu verwies der Bw. auf die einschlägige zivilrechtliche Literatur. Die vom FA vertretene Ansicht, der Pflichtteil unterliege ungeschmälert der ErbSt, könne daraus jedenfalls nicht abgeleitet werden.

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

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. im Verlassverfahren nach seinem verstorbenen Vater seinen Pflichtteilsanspruch geltendgemacht. Damit ist aber nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG ein Erwerb von Todes wegen gegeben, welcher gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG der ErbSt unterliegt.

Der Bw. vermeint nun, im Lichte des § 142 ABGB würde sein Unterhaltsanspruch eine Schuld darstellen, welche von seinem Pflichtteil abzuziehen wäre. Dem ist entgegenzuhalten, dass nach dem klaren Wortlaut der eben zitierten Gesetzesstelle, wie dies auch das FA in seiner Berufungsvorentscheidung zutreffend zum Ausdruck gebracht hat, bloß die auf den (die) Erben übergegangene Unterhaltsverpflichtung um einen geltendgemachten Pflichtteil zu kürzen ist, wobei die Höhe des Unterhaltsanspruches absolut mit dem Wert der Verlassenschaft begrenzt ist. Daraus folgt, dass der (die) Erbe(n) nur verpflichtet ist (sind), Unterhaltsansprüche insoweit zu begleichen, als diese einen allenfalls geltendgemachten Pflichtteil übersteigen. Nicht hingegen kann daraus abgeleitet werden, dass der Pflichtteil für erbschaftssteuerliche Zwecke um den Unterhaltsanspruch gemäß § 142 ABGB vermindert wird.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 13. Jänner 1964, 648/63, Slg 3006/F, handelt es sich bei dem nach § 796 ABGB aF auf die Erben übergegangenen Unterhaltsanspruch des überlebenden Ehegatten um einen besonderen erbrechtlichen Anspruch, der im ABGB auch im engen Zusammenhang mit der Regelung der Pflichtteile (II. Teil, 14. Hauptstück: Von dem Pflichtteil und der Anrechnung in den Pflichtteil oder Erbteil) steht. Da die anderen erbrechtlichen Erwerbe des Ehegatten (Erbteil, Vermächtnisse), welche auf den Unterhaltsanspruch anzurechnen sind, selbständig der ErbSt unterliegen, muss nach dem Zusammenhang der erbrechtlichen und erbschaftssteuerrechtlichen Vorschriften der Erwerb des Unterhaltsanspruches wie der Erwerb aufgrund eines geltendgemachten Pflichtteilsrechts behandelt werden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 9 zu § 20). Gleiches muss nach Dorazil-Taucher, ErbStG, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, MANZsche Große Gesetzausgabe, Rz 4.4. b) zu § 2, auch für den gemäß § 142 ABGB auf die Erben übergegangenen Unterhaltsanspruch des Kindes gelten. Wenn auch in der zivilrechtlichen Literatur (Pichler in Rummel I<sup>2</sup>, § 142 Anm 4) dieser Anspruch als "privilegiertes Legatsvermächtnis" bezeichnet wird, so ist dieser erbschaftssteuerrechtlich doch als Pflichtteilsanspruch nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG zu werten (Dorazil-Taucher a.a.O.). Selbst wenn also der Bw., was hier aber nicht geschehen ist, seine zukünftigen Unterhaltsansprüche als solche im Nachlassverfahren geltendgemacht hätte, so sind diese im Lichte der obigen Ausführungen aus

---

erbschaftssteuerlicher Sicht trotzdem als Pflichtteilsansprüche, verbunden mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen, anzusehen.

Zu prüfen ist daher, ob, wie dies der Bw. vermeint, die auf die Erbin übergegangene Unterhaltsverpflichtung ihm gegenüber in steuerlicher Hinsicht von seinem Pflichtteilserwerb als Schuld bzw. Last abgezogen werden kann. Bei dieser Unterhaltsverpflichtung handelt es sich zweifelsohne um eine den Nachlass belastende Schuld, nicht jedoch um eine vom Bw. selbst zu tragende Last. Nach einhelliger Ansicht von Lehre (Fellner, a.a.O., Rz 25 zu § 20) und Rechtsprechung (VwGH vom 29. April 1953, Slg 752/F) ist ein Vermächtnisnehmer als solcher nicht Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers, weshalb ihn auch nicht Schulden, die den Nachlass belasten, treffen. Umso mehr muss dies nach Meinung der Berufungsbehörde auf einen Pflichtteilsberechtigten zutreffen, der kein Erbe ist und dem kein Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses oder einen bestimmten Nachlassgegenstand zusteht, sondern bloß ein schuldrechtlicher Anspruch, nämlich eine Geldforderung gegen den Erben (Fellner, a.a.O., Rz 38 zu § 2, Rz 40 zu § 20, mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Schon aus diesen Gründen verbietet sich der vom Bw. geforderte Schuldabzug. Der zivilrechtlichen Streitfrage, ob es sich bei einer auf die Erben gemäß § 142 ABGB übergegangenen Unterhaltsverpflichtung um eine Nachlassverbindlichkeit (so etwa Kostner, NZ 1978, 171, oder Zdesar, NZ 1979, 23) oder eher um eine Erbgangsschuld (Ostheim, NZ 1979, 49) handelt, kommt für den Ausgang des vorliegenden Berufungsverfahrens angesichts der vorigen Ausführungen keine entscheidende Relevanz mehr zu. Eine andere Möglichkeit, einen Abzug von Schulden oder Lasten gemäß § 20 ErbStG herbeizuführen, lässt sich für die Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst bei großzügigster Auslegung der zitierten Gesetzesnorm ebenfalls nicht erschließen.

Endlich ist noch auf den Einwand des Bw., der geltendgemachte Pflichtteil wäre als Unterhalt anzuerkennen und als solcher erbschaftssteuerfrei zu belassen, einzugehen. Vergleichbar hiezu normiert § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG, dass Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes oder zur Ausbildung des Bedachten steuerfrei bleiben würden. Diese Vorschrift befreit nur Zuwendungen unter Lebenden, nicht aber solche von Todes wegen (Fellner, a.a.O., Rz 29 und 29a zu § 15; VwGH vom 3. Oktober 1960, Slg 2287/F, und vom 11. November 1982, 15/3823/80). Eine gleichlautende oder zumindest ähnliche Befreiungsbestimmung für einen Erwerb von Todes wegen, wie hier aufgrund des geltendgemachten Pflichtteilsanspruches, findet sich indes im ErbStG nicht. Damit musste aber auch das diesbezügliche Vorbringen des Bw. ins Leere gehen.

Insgesamt gesehen entspricht der angefochtene Bescheid sohin in vollem Umfang dem Gesetz, weshalb der Berufung ein Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, 20. April 2004