



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Johann Taferner, Mag. Gottfried Warter und Dr. Otmar Sommerauer über die Berufung des Bw, vom 4. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, StNr., vertreten durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, dieses vertreten durch Mag. Heinrich Schmutzhart, vom 2. September 2002 betreffend Erbschaftssteuer nach der am 13. April 2011 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird mit Euro 39.253,07 (ATS 540.134,00) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage beträgt Euro 392.531,12 (ATS 5,401.340,00).

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach A.A. schloss der Bw als Pflichtteilsberechtigter mit dem Testamentserben unter Beitritt der Legatäre ein Pflichtteilsübereinkommen ab. Damit wurden die anhängigen Gerichtsverfahren - u.a. wurde die Pflichtteilsberechtigung in einem Verfahren vor dem OGH geklärt – abgeschlossen und der Pflichtteilsanspruch mit S 7,255.000,00 (€ 527.241,41) vereinbart.

Im Vertragspunkt „XII. Kosten“ wurde vereinbart, dass die Kosten der jeweiligen Rechtsvertretung jeder Vertragsteil selbst trägt. Allfällige Gebühren, Auslagen und sonstige Kosten gehen zu Lasten des Nachlasses.

Mit Bescheid vom 2.9.2002, StNr., setzte die Abgabenbehörde I. Instanz die Erbschaftssteuer mit Euro 51.779,39 fest.

In der Berufung vom 4.10.2002 beantragte der Bw

die Erbschaftssteuer im Sinne des Vertragspunktes XII. des Pflichtteilsübereinkommens dem Nachlass bzw. nach Einantwortung dem Erben vorzuschreiben,

sämtliche Kosten der Gerichtsverfahren und der Rechtsvertretung abzuziehen,

sowie sonstige dem Bw erwachsenen Kosten (wie Detektivunternehmen, persönliche Anreisekosten und sonstige Aufwendungen des Bw) anzuerkennen.

In einer weiteren Eingabe vom 23.4.2003 wurden die Anwaltskosten dargelegt und eine Kostenaufstellung des Bw in Höhe von insgesamt Euro 203.100,00 vorgelegt.

In der Eingabe vom 15.7.2003 wurden die Einzahlungen des Bw auf das Konto des Rechtsanwaltes in Kopie übermittelt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.1.2005, StNr., wurde der Berufung teilweise stattgegeben, wobei die Kosten der anwaltschaftlichen Vertretung in voller Höhe, also mit Euro 92.176,63 und die persönlichen Aufwendungen mit einem Betrag von Euro 33.100,00 anerkannt wurden.

Die darüber hinausgehenden Kosten (Euro 170.000,00) als Ersatz für Zeit- bzw. Arbeitsaufwand seien keine tatsächlichen und unmittelbaren Aufwendungen zur Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches im Sinne des § 20 Abs. 4 ErbStG.

Am 9.2.2005 stellte der Bw den Vorlageantrag und beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem ganzen Berufungssenat.

Nach Einsichtnahme in die Gerichtsakten wurde der Bw mit Vorhalt vom 9.4.2009 zur Stellungnahme eingeladen. Eine Reaktion auf diesen Vorhalt, der zusätzlich auch mit E-Mail übermittelt wurde, erfolgte nicht.

Zu der am 17. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erschien der Bw nicht. Da die Ladung nicht ausgewiesen war, wurde die Verhandlung vertagt.

Nachforschungen bei der Post ergaben, dass trotz internationalem Rückschein, die Ladung nicht zugestellt worden ist, sondern verloren ging. Mit Fax vom 14.1.2011 wurde dem Bw ein Bescheid nach § 10 Abs. 1 Zustellgesetz zugestellt. Eine Reaktion des Bw erfolgte nicht, so dass die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 22.3.2011 ohne Zustellversuch durch Hinterlegung bei der Behörde zugestellt worden ist.

In der am 13. April 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Amtsbefugte ergänzend aus:

Die Abgabenbehörde I. Instanz habe sich im Berufungsverfahren die Reisebewegungen des BW sehr genau angesehen und versucht, in den Fällen, in denen es möglich gewesen wäre, dass er anwesend gewesen wäre (bei Besprechungen, Verhandlungen und ähnlichen Terminen mehr), diese auch mit den vom Bw angegebenen Kosten großzügig zu berücksichtigen. Festzuhalten sei, dass diese Kosten nicht nachgewiesen wurden sondern größtenteils pauschal dargestellt worden seien. Darüber hinausgehend seien Pauschalkosten für Verdienstentgang geltend gemacht worden. Beantragt wurde die teilweise Stattgebung der Berufung im Sinne der Berufungsvorentscheidung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs wird festgestellt, dass die am 7. März 2007 zu G 54/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft trat, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlassfallwirkung gemäß Art 140 Abs. 4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat weiterhin anzuwenden ist. Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der UFS als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden. Gemäß § 1 Abs.1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz 1955 unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen, der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG ist der Steuerschuldner der Erwerber. Dies gilt auch für den Erwerb des Pflichtteilsberechtigten.

Gemäß § 13 Abs. 2 haftet neben den im Abs. 1 Genannten der Nachlaß sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner.

§ 20. ErbStG lautet:

„(1) Als Erwerb gilt, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Bei der Zweckzuwendung tritt an die Stelle des Anfalles die Verpflichtung des Beschwertten.

(2) Die infolge des Anfalles durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse gelten als nicht erloschen.

(3) Die Anwartschaft eines Nacherben gehört nicht zu seinem Nachlaß.

(4) Von dem Erwerbe sind insbesondere abzuziehen

1. die Kosten der Bestattung des Erblassers einschließlich der Kosten der landesüblichen kirchlichen und bürgerlichen Leichenfeierlichkeiten und der Kosten eines angemessenen Grabdenkmales;

2. die im Falle der Todeserklärung des Erblassers dem Nachlaß zur Last fallenden Kosten des Verfahrens;

3. 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;

4. die Kosten eines für den Nachlaß oder wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreites.

(5) Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, sind nicht abzuziehen. Beschränkt sich die Besteuerung auf einzelne Vermögensgegenstände (§ 6 Abs. 1 Z 2 und Abs. 4), so sind nur die in einer wirtschaftlichen Beziehung zu diesem Teile des Erwerbes stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig.

(6) Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten können nur insoweit abgezogen werden, als der Anspruch auf den Pflichtteil geltend gemacht wird.

(7) Die Steuer nach diesem Bundesgesetz wird nicht abgezogen.

(8) Ist eine Zuwendung unter einer Auflage gemacht, die in Geld veranschlagt werden kann, so ist die Zuwendung nur insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der Leistung des Beschwerten übersteigt, es sei denn, daß die Leistung dem Zwecke der Zuwendung dient."

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

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.

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 abzuziehender Kosten. Dabei handelt es sich um den Abzug der sogenannten Erbgangsschulden (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer Rz 17 Abs. 1 zu § 20 ErbStG), worunter man diejenigen Verbindlichkeiten versteht, die durch die gerichtliche Abhandlungspflege entstehen (Fellner a.a.O. 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 a.a.O. 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 der Erbgangsschulden (§ 20 Abs. 4 ErbStG), der Erblasserschulden (§ 20 Abs. 5 ErbStG) sowie der Erbfallsschulden (§ 20 Abs. 6 ErbStG) vom Nachlass (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungs-

steuer, Rz 17 zu § 20 mit dem angeführten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Juni 1997, B 184/96, B 324/96).

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 (Hinweis E 23. Jänner 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 (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0249).

Zu den abzugsfähigen Kosten nach § 20 Abs 4 Z 4 ErbStG gehören nicht nur die Gerichtskosten, sondern allfällige Kosten für den eigenen und den gegnerischen Anwalt (Hinweis Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz/2, 254). Auf das Ergebnis des Prozesses kommt es für die Abzugsfähigkeit nicht an (Hinweis Kapp, Kommentar zum deutschen Erbschaftsteuergesetz⁴ zur gleich lautenden Bestimmung des § 24 Abs 4 Nr 4 des deutschen Erbschaftsteuergesetzes 1959, Rz 119). Dies ergibt sich schon daraus, dass nur Kosten eines Rechtsstreites abgezogen werden können, soweit sie nicht etwa dem Erben erstattet werden (Hinweis E 7.9.1989, 88/16/0010), weil § 20 ErbStG, der den Umfang des steuerpflichtigen Erwerbes festlegt, auf die tatsächliche Bereicherung des Erben abstellt (Hinweis Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz/3, 486 Rz 1.1 zu § 20 ErbStG; VwGH 11.5.2000,97/16/0214).

Für die gegenständliche Berufung bedeutet dies:

1.) Steuerschuldner:

Durch eine privatrechtliche Vereinbarung können die gesetzlichen Bestimmungen über den Steuerschuldner nicht aufgehoben oder abgeändert werden. § 13 Abs. 2 ErbStG normiert lediglich eine Haftung, sodass die Erbschaftssteuer jedenfalls dem Erwerber selbst vorzuschreiben ist. Erwerber des Pflichtteils ist der Pflichtteilsberechtigte, er ist auch der primäre Steuerschuldner. Die Erbschaftsteuervorschreibung erging daher zurecht an den Bw als den Pflichtteilsberechtigten.

Der Bw verweist auf den Vertragspunkt XII. Kosten, der lautet: „Allfällige Gebühren, Auslagen und sonstige Kosten gehen zu Lasten des Nachlasses.“ Die Erbschaftssteuer ist nicht angeführt. Wie vorstehend ausgeführt, ist der Bw aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen

Steuerschuldner. Die Abgabenbehörde I. Instanz hat daher zurecht den Erbschaftssteuerbescheid an den Bw gerichtet.

Sollte in einer Vereinbarung tatsächlich festgelegt sein, dass der Erbe die Erbschaftsteuer trägt, dann könnte dies im Rahmen der Ermessensübung, ob der Erbe als Haftungspflichtiger – unter Umständen sogar vor der Inanspruchnahme des Primärschuldners - in Anspruch genommen wird, relevant sein. In der vorliegenden Vereinbarung des Vertragspunktes „XII. Kosten“ ist die Erbschaftsteuer nicht angesprochen. Es ist daher die Abgabenbehörde zurecht davon ausgegangen, dass der Bw als Erwerber des Pflichtteils der primäre Steuerschuldner der Erbschaftsteuer ist.

Es ist dem Bw unbenommen Ansprüche aus dem Pflichtteilsübereinkommen im Zivilrechtswege bei den Vertragspartnern des Erbübereinkommens geltend zu machen.

2.) Kosten der anwaltschaftlichen Vertretung in den gerichtlichen Verfahren:

Die Kosten der Gerichtsverfahren zur Feststellung der Pflichtteilsberechtigung und der Höhe des Pflichtteils – soweit sie aufgrund dieser Verfahren vom Bw selbst zu tragen sind - sind gemäß § 20 Abs. 4 Z. 4 ErbStG zur Gänze abzuziehen. Dies betrifft im Wesentlichen die Kosten der Rechtsvertretung selbst und der vom Anwalt getragenen und vom Bw zu ersetzenden Verfahrenskosten. Diese Kosten wurden von der Abgabenbehörde bereits in der Berufungsvorentscheidung anerkannt.

3.) Persönliche Aufwendungen des Bw:

Der Bw macht pauschale Aufwendungen geltend für den Zeitraum von Oktober 1998 bis April 2003 und in Höhe von Euro 203.100,00 zwar:

- 1) 6 Flugreisen (Fahrtkosten, Spesen, Hotels etc) teilweise Anreise aus Kalifornien über London
- 2) Kosten für Zeitaufwand für 4 Tage je Reise
- 3) Eine Reise nach S. zur Einsichtnahme und zur Erstellung von Kopien von Akten beim Amtsgericht S., (Reisekosten und Tagespauschale für 2 Tage)
- 4) Eine Reise nach Spanien zur Suche nach einem versteckten Grundstück (Reisekosten und Tagespauschale für 3 Tage)
- 5) Anmietung eines Detektivs in Spanien
- 6) Bewältigung der Korrespondenz, 274 Schriftstücke/Briefe/Dokumente, Zeitaufwand (Tagespauschale für 56 Tage)

Keine dieser geltend gemachten Aufwendungen ist durch Unterlagen belegt.

Der Bw war in allen Verfahren rechtsfreundlich vertreten. Daher wäre es Sache des Bw gewesen darzulegen, warum und zu welchem Termin das persönliche Erscheinen erforderlich war, z.B. wegen Vernehmung vor Gericht usw.

Nur in diesem Ausmaß wären die persönlichen Aufwendungen als tatsächlich durch den Rechtsstreit veranlasst und als notwendigerweise erforderlich als Passivpost abziehbar.

In der mündlichen Verhandlung beantragte der Amtsbeauftragte wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat dabei von den beantragten Kosten (€ 203.100,00) einen Betrag von € 33.100,00 anerkannt. Dabei wurde berücksichtigt, dass der Bw zu verschiedenen Gerichtsterminen erscheinen musste, Unterlagen wie z.B. die Vaterschaftsanerkennung bei den Behörden in Deutschland ausfindig machen musste, usw. Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die dafür angefallenen Kosten – obwohl nicht durch Belege untermauert - mit dem Betrag von € 33.100,00 gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich dem Antrag des Amtsbeauftragten an und legt der Berufungsentscheidung, die von der Abgabenbehörde I. Instanz in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Schätzung der Kosten des Bw zugrunde.

Pflichtteil (incl. Legat) ATS 7,155.000,00

abzüglich:

Kosten der Regelung des Nachlasses ATS 455.466,00 (€ 33.100)

Anwaltskosten ATS 1,268.188,00 (€ 92.176,63)

Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG ATS 30.000,00

Steuerpflichtiger Erwerb: ATS 5,401.346,00 (€392.531,12)

Die Erbschaftssteuer beträgt gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG in der Steuerklasse I 10 % des steuerpflichtigen Erwerbes von ATS 5,401.346,00 – gerundet ATS 5,401.340,00) das sind daher ATS 540.134,00 (Euro 39.253,07).

Bisher war vorgeschrieben: € 51.779,39. Minderung: € 12.526,32.

Die Vorgangsweise der Abgabenbehörde I. Instanz bei der Schätzung der persönlichen Kosten des Bw orientierte sich an jenem Ausmaß, in der nach objektiven Kriterien eine Teilnahme des Bw an den Prozessen und Verhandlungen trotz anwaltschaftlicher Vertretung für erforderlich erachtet werden konnte.

Die pauschale Geltendmachung von Verdienstentgang konnte nicht berücksichtigt werden, wie es überhaupt Sache des Bw gewesen wäre, sich am Berufungsverfahren durch die Vorlage von entsprechenden Unterlagen und Kostenbelegen aktiv zu beteiligen.

Der Berufung wurde daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung stattgegeben.

Salzburg, am 13. April 2011