

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 31. August 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idG, im Betrag von gesamt € 4.564,04 festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlung (Protokoll vom 13. Juli 2005) nach dem am 5. Mai 2005 verstorbenen M hatte dieser im Testament aus 1996 seine Tochter E (= Berufungserwerberin, Bw) zur Alleinerbin bestimmt, welche zum Nachlass die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, und die Tochter A auf den Pflichtteil gesetzt. Im Inventarium sind an Aktiva verzeichnet: zwei Liegenschaften mit dem Einheitswert zusammen € 112.866,52; endbesteuerte Vermögenswerte (Sparbücher, Konten etc.) zusammen € 538.144,57; sonstige Guthaben € 190,84, sohin insgesamt Vermögen in Höhe von € 651.201,93. Nach Abzug der Passiva (Todfallskosten etc.) von € 7.731,12 wurde der Reinnachlass im Betrag von € 643.470,81 festgestellt. In Abgeltung des Pflichtteilsanspruches hat die Bw der Schwester lt. Pflichtteilsausweis eine der Liegenschaften (Eigentumswohnung) sowie einen Geldbetrag € 150.000 aus dem erblasser. Guthaben übergeben.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 31. August 2005, StrNrX, ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von € 63.513,93 (= gesamter Erbanfall abzügl. Pflichtteil abzügl.

Freibetrag) gemäß § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG (Stkl. I) insgesamt Erbschaftssteuer im Betrag von € 4.640,73 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, die – laut Beilagen nachgewiesenen – Gerichts- und Gerichtskommissärsgebühren von gesamt € 8.841,14 seien bei der Bemessung zu berücksichtigen. Nach Abzug dieser Kosten ergebe sich ein steuerpflichtiger Erwerb von € 54.672,79, hieraus die Erbschaftssteuer im Betrag von lediglich € 3.651,96.

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2005 wurden von der bisherigen Bemessungsgrundlage Abhandlungskosten in Höhe von € 1.508 in Abzug gebracht und die Erbschaftssteuer im Betrag von € 4.565,33 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, die geltendgemachten Kosten könnten nur insoweit, als sie auf nicht endbesteuertes bzw. steuerpflichtiges Vermögen entfallen, sohin nur im Ausmaß von 17,36 % anerkannt werden.

Mit Antrag vom 3. November 2005 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und vorgebracht, nach § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG seien die gesamten Abhandlungskosten vom Erwerb abzuziehen; eine Aliquotierung sei gesetzlich nicht gedeckt. Die auf § 20 Abs. 5 iVm § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG gestützte Rechtsansicht treffe nicht zu, da endbesteuerte Vermögenswerte zwar nicht steuerpflichtig, jedoch "steuerbar" im Sinne des § 20 Abs. 5 seien. Die Kürzung der Abhandlungskosten im Verhältnis zum endbesteuerten Vermögen sei auch insofern unsachlich, als zur Bemessung der Abhandlungsgebühren sämtliche Aktiva, sohin auch die endbesteuerten Vermögenswerte, herangezogen würden.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mittels Schreiben vom 30. März 2006 ausdrücklich zurück gezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches.

In Streit gezogen ist, ob in Anbetracht der vorhandenen endbesteuerten und damit gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG steuerbefreiten Vermögenswerte, das sind wie eingangs dargelegt Konten, Sparbücher etc. im Wert von € 538.144,57, die darauf – im Verhältnis zum Gesamtbetrag der Aktiva - im Ausmaß von 82,64 % entfallenden Kosten der Nachlassregelung als nicht abzugsfähig zu beurteilen oder nach dem Dafürhalten der Bw in jedem Falle nach der Bestimmung des § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG zur Gänze abzuziehen sind.

Nach § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG sind von dem Erwerbe u. a. insbesondere 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 und der Inventarerrichtung.

§ 20 Abs. 5 erster Satz ErbStG lautet:

"Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, sind nicht abzuziehen."

Gemäß dem ersten Teilstreich des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, idFd BGBI I 2003/71 ab 21.8.2003, bleiben ua. Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen steuerfrei, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gem. § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 idFd BGBI. Nr. 12/1993 - sohin der Kapitalertragsteuer - unterliegen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist die Aufzählung der in § 20 Abs. 4 ErbStG angeführten Abzugsposten - argumento "insbesondere" - eine bloß demonstrative. Zu diesen gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten gehören all jene und soweit, die aus Anlass des Anfalles bzw. zur Durchsetzung der Rechte des Bedachten oder Erwerbers demselben notwendigerweise erwachsen sind (vgl. VwGH 17.3.1986, 84/15/0117). In § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG werden "insbesondere" die mit dem Nachlass und der Verlassenschaftsabhandlung zusammenhängenden Kosten, darunter die Kosten der Regelung des Nachlasses, genannt. Zufolge des § 20 Abs. 5 ErbStG sind aber diese grundsätzlich ("insbesondere") anzuerkennenden Schulden und Lasten dann, wenn sie in wirtschaftlicher Beziehung zu "nicht steuerbaren" Teilen des Erwerbes stehen, nicht abzuziehen und damit vice versa nur jene Schulden und Lasten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit "steuerbaren" Teilen des Erwerbes stehen, vom Erwerb abzuziehen (vgl. VwGH 8.4.1987, 84/13/ 0282).

Die Bw geht fehl, wenn sie gestützt allein auf § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG vermeint, die Abhandlungskosten seien demnach in jedem Fall zur Gänze abzugfähig, weil eben diese Bestimmung nach dem Obgesagten aufgrund des § 20 Abs. 5 erster Satz, der bei der hier vorliegenden unbeschränkten Steuerpflicht anzuwenden ist, eine Einschränkung im Hinblick auf den steuerbaren bzw. steuerpflichtigen Teil des Erwerbes erfährt.

Speziell im Hinblick auf Schulden und Lasten in Zusammenhang mit endbesteuertem Kapitalvermögen ist laut § 2 des Endbesteuerungsgesetzes, BGBI. 1993/11, bundesgesetzlich u.a. "vorzusehen, dass für Kapitalerträge und Vermögen, für die eine Abgeltung der Steuern (§ 1 Abs. 2 Endbesteuerungsgesetz) eintritt, bei der Ermittlung des Erwerbes von Todes wegen (§ 20 ErbStG1955) Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden." Wenn auch eine dementsprechende einfachgesetzliche Vorkehrung nicht getroffen wurde, so ist dennoch

davon auszugehen, dass der historische Gesetzgeber die Begriffe "steuerbar" bzw. "der Steuer unterliegen" nicht dem heutigen Verständnis entsprechend verwendet hat.

Aus dem Gesamtzusammenhang der Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes ergibt sich, dass insbesondere die Begünstigungsbestimmung nach § 17 ErbStG entgegen ihrem eigentlichen Wortlaut einen steuerpflichtigen und nicht bloß steuerbaren Erwerb voraussetzt (vgl. auch die Bestimmung des § 22 ErbStG: Anmeldeverpflichtung für steuerpflichtige, nicht auch für steuerbefreite Erwerbe). Dies bedeutet aber, dass die obgenannte, von § 2 des Endbesteuerungsgesetzes geforderte bundesgesetzliche Norm, wonach die mit steuerfreien Teilen des Erwerbes zusammenhängenden Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden dürfen, ohnehin besteht. Aufgrund der gebotenen historischen Gesetzesinterpretation ist daher § 20 Abs. 5 ErbStG so zu verstehen, dass Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu **nicht steuerpflichtigen** Teilen des Erwerbes stehen, nicht abzugsfähig sind. Demgemäß sind die endbesteuerten und damit nicht steuerpflichtigen Vermögenswerte betreffenden bzw. darauf anteilig entfallenden Schulden und auch Kosten nicht abzugsfähig.

Der eingewendeten Bemessung der Gerichts- und Gerichtskommissärsgebühren nach § 3 GKTG und § 24 GGG, wonach endbesteuertes Vermögen in die Bemessungsgrundlage einbezogen werde, kommt im Rahmen der steuerrechtlichen Beurteilung keine Bedeutung zu.

Wenn daher im Berufungsfalle laut der vorgenommenen Verhältnisrechnung das Nachlassvermögen im Ausmaß von 82,64 % aus endbesteuerten Vermögenswerten besteht, welche Ermittlung im Übrigen unwidersprochen geblieben ist, so sind in diesem Umfang die darauf entfallenden Abhandlungskosten als nicht abzugsfähig zu behandeln. Diese Kosten von gesamt € 8.841,14 sind somit im Ausmaß von nur 17,36 %, sohin im Betrag von richtig € 1.534,82 – anstelle des vom Finanzamt fälschlich ermittelten Betrages von € 1.508 – zu berücksichtigen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein. Die Erbschaftssteuer bemäßt sich wie folgt:

Erwerb bisher	€ 63.513,93
abzügl. anzuerkennende Kosten der Nachlassregelung	- € 1.534,82
steuerpflichtiger Erwerb	<u>€ 61.979,11</u>
davon Erbschaftssteuer: gem. § 8 Abs. 1 ErbStG 5 %	€ 3.098,96
gem. § 8 Abs. 4 ErbStG	€ 1.465,08
Erbschaftssteuer gesamt	<u>€ 4.564,04</u>

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.