



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Robert Lanznaster, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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**

Laut Verlassenschaftsabhandlung (Protokoll vom 3. März 2003) nach der am 18. Dezember 2002 verstorbenen MO hatte diese in der letztwilligen Verfügung vom 29. Oktober 1996 auszugsweise Folgendes bestimmt:

*"Zu meiner Alleinerbin ernenne ich meine Nichte EP ... in ... Meinem Neffen KG ... in ... vermache ich 1/3 Anteil an meinem Liegenschaftsvermögen in S. ... mit folgender Beschränkung zu dessen Alleineigentum: Meiner Alleinerbin EP vermache ich an diesem Liegenschaftsanteil ein Aufgriffsrecht (Übernahmsrecht), wonach sie berechtigt ist, diesen Anteil innerhalb von 3 Jahren ab meinem Ableben von ihrem Bruder bzw. dessen Rechtsnachfolger um einen Preis von S 1 Mio ... zu erwerben. ... (Anm: anschließend wurde eine Wertsicherung festgelegt). Das meiner Alleinerbin vermachte, vorangeführte Aufgriffsrecht (Übernahmsrecht) ist im Zuge der Abhandlungspflege auf dem gegenständlichen Liegenschaftsanteil grundbücherlich sicherzustellen. ...".*

In einer Ergänzung vom 25. Feber 1998 wurde weiter Folgendes verfügt:

*"Falls meine Alleinerbin EP die Erbschaft nicht antreten kann oder will, ernenne ich deren Tochter, sohin meine Großnichte MG ... in ... zur Ersatzerbin. Meine Großnichte MG ist diesfalls auch Ersatzvermachnisnehmerin bezüglich des meiner Alleinerbin EP vermachten Aufgriffsrechtes (Übernahmsrechtes) am Liegenschaftsanteil in S ...".*

Die zur Alleinerbin bestimmte EP hat zum gesamten Nachlass eine unbedingte Erbserklärung abgegeben. Laut Inventarium waren an Aktiva vorhanden: die bezeichnete Liegenschaft in EZ 299 GB S. mit dem dreifachen Einheitswert € 73.358; verschiedene Konten- und Sparguthaben von gesamt rund € 101.531. Nach Abzug der Passiva verblieb der Reinnachlass mit € 168.538, welcher der Erbin lt. Abhandlung zur Gänze ins Eigentum zufällt, jedoch mit den im Testament angeordneten Vermächtnissen belastet ist.

Im anschließenden "Testamentsausweis" wurde ua vereinbart:

*"1. In ihrer Verfügung vom 29.10.1996 samt Nachtrag vom 25.2.1998 setzte die Verstorbene ihre Nichte EP zur Alleinerbin ihres Vermögens ein. Diese Erbseinsetzung ist durch die Abgabe der unbedingten Erbserklärung seitens der eingesetzten Erbin erfüllt.  
2. Ihrem Neffen KG vermachte die Verstorbene 1/3 Anteil am Liegenschaftsvermögen in S. mit der Beschränkung eines Aufgriffsrechtes für die von ihr eingesetzte Erbin EP. Die Alleinerbin und der Legatar schließen nunmehr nachstehende Vereinbarung:  
Das Liegenschaftsvermögen verbleibt im Alleineigentum der Alleinerbin und erhält KG in Abgeltung seines Legatsanspruches einen Entfertigungsbetrag von € 80.100. ...".*

In den "Schlussanträgen " wurde ua die Einantwortung gemäß den Bestimmungen des Protokolles sowie zu EZ 299 GB S. die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Erbin EP beantragt; entsprechend wurde der Erwerb des 1/1 Anteiles durch die Erbin mit Abgabenerklärung angezeigt.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 15. April 2003, Str. Nr. X, ausgehend vom Legat in Höhe von € 80.100 nach Abzug des Freibetrages von € 440, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 79.660 gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, (Stkl. IV) eine 24%ige Erbschaftssteuer im Betrag von € 19.118,40 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde die Heranziehung eines Drittels des 3fachen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage beantragt und eingewendet, die Erblasserin habe

dem Bw 1/3 Anteil ihres Liegenschaftsvermögens "vererbt". Die Beschränkung durch das Aufgriffsrecht der Alleinerbin wurde sogleich ausgeübt. Da der Wille der Erblasserin - als entscheidendes Sachverhaltsmerkmal nach der VwGH-Judikatur – eindeutig auf die Überlassung des Grundstückes gerichtet gewesen sei, sei anstelle des Kaufpreises der Wert des Grundstückes zugrunde zu legen. Auch bei Vererbung eines Grundstückes unter der Auflage, dieses zu veräußern und den Erlös unter den Erben aufzuteilen, liege nach der RSpr ein Grundstückserwerb vor. Das hier mit dem Aufgriffsrecht belastete Grundstück sei daher jedenfalls als Liegenschaftserwerb einzustufen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2003 wurde dahin begründet, nach § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG gelte auch die Abfindung für einen Legatsverzicht als Erwerb von Todes wegen. Es sei zwar der Erblasserwille auf Überlassung eines Grundstücksanteiles gerichtet gewesen; allerdings ergebe sich aus dem "Testamentsausweis", dass die Liegenschaft im Eigentum der Erbin "verbleibt" und der Bw eine Abgeltung in Höhe von € 80.100 erhalte. Der Vergleich mit einer Auflage der Erblasserin, die Liegenschaft zu veräußern und den Erlös unter Erben aufzuteilen, gehe fehl.

Mit Antrag vom 17. Juni 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend vorgebracht, nach dem maßgebenden Willen habe die Erblasserin der "sonstigen Alleinerbin" EP 2/3 und dem Bw 1/3 der Liegenschaft vererbt bzw. Eigentum daran überlassen; dies erhelle auch aus dem Testament, wonach der Anteil des Bw mit dem Aufgriffsrecht als Vermächtnis der EP belastet sei. Des Weiteren sei im Nachtrag zum Testament die Großnichte MG als "Ersatzvermächtnisnehmerin" der EP bestimmt worden. Der Bw sei daher nicht Vermächtnisnehmer geworden, sondern habe EP von ihrem Vermächtnis (= Aufgriffsrecht) sofort Gebrauch gemacht und den Erbteil des Bw käuflich erworben.

### ***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.

Erbrecht ist das ausschließliche Recht, die ganze Verlassenschaft oder einen (ideellen) Bruchteil der ganzen Verlassenschaft in Besitz zu nehmen (§ 532 ABGB). Es ist ein dingliches, gegen jedermann wirkendes Recht. Das Erbrecht entsteht mit dem Erbanfall, dh mit dem Tod des Erblassers; der berufene Erbe hat sein Erbrecht im Rahmen der

Verlassenschaftsabhandlung durch Abgabe der Erbserklärung darzutun, die die einseitige Erklärung, die Erbschaft anzunehmen.

Ein Vermächtnis (Legat) ist eine letztwillige Zuwendung, die nicht in der Hinterlassung eines Erbteils, der sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur in einer einzelnen oder in mehreren Sachen, einer Summe oder einem Recht besteht (§ 533 ABGB). Durch den Erbfall, also mit dem Tod des Erblassers, erwirbt der Legatar gem. § 684 ABGB für sich (und seine Nachfolger) ein Recht auf das Vermächtnis. Der Vermächtnisnehmer leitet daher seinen Anspruch zwar einerseits auf Grund der letztwilligen Verfügung vom Erblasser ab, diese Berufung gibt ihm aber nur ein obligatorisches Forderungsrecht gegen den beschwerten Erben. Der Erbe muss also die vermachte Sache erst durch eine Erfüllungshandlung auf den Vermächtnisnehmer übertragen (VwGH 24.9.2002, 2002/16/0004; OGH 10.12.1986, 3 Ob 598/86; siehe zu vor: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rzn 3-5 und 30 zu § 2 mit weiterer Judikatur).

Entgegen dem Berufungsvorbringen, der Bw habe den 1/3 Anteil der Liegenschaft "geerbt" und der restliche 2/3 Anteil sei der "sonstigen Alleinerbin" zugekommen, steht aber im Berufungsfall unzweifelhaft fest, dass laut Testament die Nichte EP als Alleinerbin bestimmt wurde, welches Erbrecht sie (und nur sie !) durch Abgabe der unbedingten Erbserklärung ausgeübt hat; lt. Abhandlung ist ihr der Reinnachlass – jedoch belastet mit den Vermächtnissen – zur Gänze ins Eigentum zugefallen. Daneben wurde an den Bw = Neffen eine bestimmte Sache, nämlich der 1/3 Anteil an der Liegenschaft in S., als Legat verfügt, wobei aber dieses Legat wiederum durch ein Vermächtnis zugunsten der Erbin, nämlich dem Übernahmsrecht hinsichtlich des 1/3 Anteiles des Bw, beschränkt worden war. Die Qualifikation des Bw als Legatar wird auch bestätigt im "Testamentsausweis", worin unter Punkt 2. eine Vereinbarung zwischen "der Alleinerbin und dem Legatar" getroffen wird.

Zufolge des Obgesagten hat der Bw mit dem Tod der Erblasserin und aufgrund des Testamentes ein bloßes Anrecht bzw. obligatorisches Forderungsrecht gegenüber der Alleinerbin auf Erfüllung des Legates erworben. Gleichzeitig hatte die Erblasserin durch ihre testamentarische Verfügung des Aufgriffs- oder Übernahmsrechtes für die Erbin das Legat des Bw von vorne herein dadurch beschränkt, dass es der Erbin in Ausübung eines Wahlrechtes für die Dauer von 3 Jahren überlassen blieb, ob der Bw als Gegenstand des Legates den 1/3 Liegenschaftsanteil oder aber den von der Erblasserin bestimmten Geldbetrag von (wertgesichert) S 1 Mio. erhält.

Streit besteht darüber, ob dem Legatar der Liegenschaftsanteil vermacht wurde und demzufolge eine Bewertung nach § 19 Abs. 2 ErbStG mit dem anteiligen dreifachen

Einheitswert in Betracht zu ziehen oder aber als Gegenstand des Erwerbes vielmehr der Geldbetrag anzusehen ist, den der Bw aufgrund der unmittelbaren/sofortigen Ausübung des Übernahmsrechtes durch die Erbin noch im Rahmen der gerichtlichen Abhandlung erhalten hat.

Als streitentscheidend ist dabei – wie auch im Berufungsverfahren eingewendet - der Inhalt des Testamentes und damit der Wille der Erblasserin zu erachten.

Die Auslegung letztwilliger Erklärungen hat nach dem Willen des Erblassers zu geschehen. Zentrales Anliegen ist daher die Erforschung des wahren Willens des Erblassers. Eine letztwillige Erklärung ist immer so auszulegen, dass der vom Erblasser angestrebte Erfolg eintritt (vgl. VwGH 16.11.1989, 88/16/0141; VwGH 14.5.1992, 91/16/0019). Die Auslegung hat auch hier von der gewöhnlichen Bedeutung der Worte auszugehen, wobei die Erklärung als Einheit in ihrem Gesamtzusammenhang zu betrachten ist (siehe OGH 15.1.1992, 1 Ob 506/92). Der Wortlaut der letztwilligen Anordnung ist grundsätzlich nicht die einzige Quelle der Auslegung und sind auch außerhalb dieser Anordnung liegende Umstände aller Art, insbesondere weitere Erklärungen des Erblassers heranzuziehen (vgl. OGH 15.10.1998, 6 Ob 189/98g).

Der Bw bringt vor, der Wille der Erblasserin sei "eindeutig auf eine Grundstücksüberlassung gerichtet" gewesen; im Testament werde "ferner" bestimmt, dass der Grundstücksanteil mit einem Vermächtnis, hier einem Aufgriffsrecht, zugunsten der "sonstigen Erbin" beschwert werde. Die Erbin habe davon sofort Gebrauch gemacht und den "Erbteil" vom Bw käuflich erworben.

Abgesehen davon, dass der Bw laut Obigem nicht als Erbe sondern als Legatar anzusehen ist, ist im Rahmen der Auslegung zwecks Erforschung des wahren Willens der Erblasserin das Testament als einheitliche Erklärung in seinem Gesamtzusammenhang zu betrachten.

Zufolge der gleichzeitigen Verfügung des Aufgriffsrechtes an die Erbin und damit Beschränkung des Legates an den Bw durch ein sohin einseitig von der Erbin auszuübendes Wahlrecht kann aber in keinsten Weise davon gesprochen werden, dass die Erblasserin dem Bw "eindeutig einen Grundstücksanteil" vermachen wollte. Mit der Verfügung "meinem Neffen ... vermache ich 1/3 Anteil an meinem Liegenschaftsvermögen in S ... mit folgender Beschränkung zu dessen Alleineigentum: Meiner Alleinerbin ... vermache ich an diesem Liegenschaftsanteil ein Aufgriffsrecht ...", hat sie es nämlich gerade nicht bei einer bloßen bzw "eindeutigen" Verfügung des Liegenschaftsanteiles belassen. Der wahre Wille der Erblasserin war daher erkennbar nicht darin gelegen, dem Bw in jedem Fall das Grundstück zukommen zu lassen, sondern entweder das Grundstück oder aber den von ihr bestimmten

Gegenwert im Betrag von S 1 Mio., indem sie es der Erbin freigestellt hat, durch Zahlung dieses Betrages an den Bw die ganze Liegenschaft zu erwerben. Hätte die Erblasserin dagegen – wie der Bw vermeint – jedenfalls den Grundstücksanteil zuwenden wollen, dann wäre die Beifügung der Beschränkung durch das Aufgriffsrecht an sich ebenso wie die ausdrückliche Bestimmung der Großnichte MG zur diesbezüglichen Ersatzvermächtnisnehmerin im Nachtrag gänzlich unverständlich bzw. als überflüssig zu betrachten und hätte diesfalls die Formulierung "meinem Neffen vermache ich 1/3 Anteil meiner Liegenschaft in S." vollkommen genügt.

Mit dem Tod der Erblasserin hatte der Bw ein obligatorisches Forderungsrecht auf das Vermächtnis erworben, auf welches er auch nicht verzichtet hat. Da die Erbin von ihrem Aufgriffsrecht sofort noch im Zuge der Abhandlung Gebrauch machte und somit die Erfüllungshandlung seitens der Erbin nicht durch Übertragung des Liegenschaftsanteiles sondern durch Zahlung des (wertgesicherten) Betrages an den Legatar erfolgte, ist als "vermachte Sache" der von der Erblasserin bestimmte Geldbetrag anzusehen. Damit übereinstimmend haben sich Erbin und Legatar auch noch vor Ausführung der Erfüllungshandlung hinsichtlich des Legates dahin geeinigt, dass das der Alleinerbin zunächst zur Gänze angefallene Liegenschaftsvermögen in ihrem Alleineigentum "verbleibt" und laut Schlussanträgen ihr zur Gänze ins Alleineigentum eingeantwortet wird.

Im Hinblick auf das dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht immanente Bereicherungsprinzip ist des Weiteren nicht zu übersehen, dass dem Bw im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens auch zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über den Liegenschaftsanteil tatsächlich zugekommen ist, auf welchen Umstand der VwGH im abweislichen Erkenntnis vom 24.9.2002, 2002/16/0004, als unter anderem maßgebend hingewiesen hat.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 13. September 2004