



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des V, Adr, vertreten durch Dr. Wolfgang Stix, Notar, 1160 Wien, Thaliastr. 125B, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. August 2004 zu ErfNrxxx betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

»

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie Folgt:

Die Erbschaftsteuer wird festgesetzt

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 20 % von € 43.509,00 = € 8.701,83

gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 3,5 % von € 33.901,00 = € 1.186,95,

somit insgesamt mit € 9.888,78.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 31. März 2000 errichtete die am 23. Jänner 2004 verstorbenen Frau W eine letztwillige Verfügung mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"Testament

Im Falle meines Ablebens soll mein Bruder Herr E geb. am xxx, wohnhaft xxx meine sämtlichen Sparbücher, Bargeld, Schmuck und die Briefmarkensammlung erben.

Meine Liegenschaft beinhaltet Grundstück, Haus und Möbel vererbe ich Herrn V, wohnhaft xxx, da er und seine Frau H mich bei Krankheit und Bedarf betreut haben.

Als Vermächtnisnehmer sollen erhalten meine Firmlinge Herr XX ÖS. 30.000,00 und Frau XX ÖS. 50.000,00. Meine Verwandte Frau XX bekommt alle von meinem Onkel XX gemalten Bilder 6 Stück (5 Spitzweg Kopien und sein Selbstportrait). Meine Freundin Frau XX bekommt meinen Brillantring den ich täglich trage und meine Freundin Frau XX erhält 1 Halskette mit Perle und Brillanten als Anhänger."

Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung wurde die o.a. letztwillige Anordnung von Herrn E und Herrn V (dem nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) einvernehmlich dahingehend einvernehmlich interpretiert, dass es der Wunsch und Wille der Erblasserin war, dass Herr E und der Bw. aufgrund des Testaments vom 31.3.2000 je zur Hälfte als Erbe berufen sind. In der Folge gaben beide je zur Hälfte des Nachlasses eine unbedingte Erbserklärung ab und wurde ihnen mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes D vom 18. Juni 2004 der Nachlass nach Frau W je zu 1/2 eingewantwortet.

Weiters hielten der erbl. Bruder E und der Bw. einvernehmlich fest, dass es der Wunsch und der Wille der Erblasserin war, dass Frau S und Frau L jeweils bestimmte in einem Kuvert befindliche Sparbücher (mit einem Einlagestand zum Todestag von insgesamt € 54.771,46) erhalten und erklärten beide Erben, den Wunsch und Willen der Erblasserin zu entsprechen und diese Vermächtnisse zu erfüllen.

Laut eidesstättigem Vermögensbekenntnis vom 29. April 2004 setzte sich das Nachlassvermögen aus folgenden Aktiva und Passiva zusammen (alle Beträge in €)

Aktiva	insgesamt	davon legiert
Div. Pretiosen	1.500,00	150,00
Briefmarkensammlung	500,00	
6 Stück Bilder	nur ideeller Wert	
17 Sparbücher	783.171,99	54.771,46
Versicherung Wiener Verein	4.421,00	
Liegenschaft – 3-facher Einheitswert	67.803,75	
Summe der Nachlassaktiva	857.396,74	
Passiva		
Begräbniskosten	4.421,00	
Unbelegbare Nebenauslagen, Trinkgelder, Fahrtspesen	300,00	
Forderung Bank Austria	59,35	
Forderung Krankenanstalt xxx	63,44	
Summe der Nachlasspassiva	4843,79	
Reinnachlass	852.552,95	

Mit Testamentserfüllungsausweis vom 29. April 2004 stellten die beiden Testamentserben fest, dass sich der Schmuck und die Briefmarkensammlung bereits in Verwahrung des erbl. Bruders E befinden. Hinsichtlich der Sparbücher wurde auf den vom erbl. Bruder E gestellten

Antrag auf Einräumung der Verfügungsrechte hingewiesen. Weiters erklärten die Testamentserben einvernehmlich, dass hinsichtlich der erbl. Liegenschaft die Einverleibung des Eigentumsrechtes entsprechend dem letzten Willen der Erblasserin für den Bw. vorgenommen werden wird.

Mit Bescheid vom 24. August 2004 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber dem Bw. Erbschaftsteuer in Höhe von € 18.853,99 fest. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage führte das Finanzamt folgendes aus:

Erbanfall zu 1/2

Wert der Grundstücke	67.803,75 €
Lebensversicherung, Sterbegeld	2.210,50 €
Kosten der Bestattung	-2.360,50 €
Kosten der Regelung des Nachlasses	-1.187,25 €
sonstige Kosten	-31,72 €
Bankverbindlichkeiten	-29,67 €
Vermächtnis	-2.906,91 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-110,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	63.388,20 €

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage weder die anteiligen Erbenmachthaberkosten in Höhe von € 8.400,00 noch die anteilige Pauschalgebühr in Höhe von € 1.279,00 in Abzug gebracht worden sei.

Diesem Begehren trug das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2004 Rechnung und setzte die Erbschaftsteuer gegenüber dem Bw. antragsgemäß mit € 14.189,09 fest.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird nunmehr ausgeführt, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage richtigerweise der Erbanfall zu 1/2 angeführt worden sei, jedoch der Wert der Grundstücke zur Gänze mit dem Betrag von € 67.803,75 bei der Berechnung herangezogen worden sei. Auf Grund des Testamentes sei vom erbl. Bruder E und vom Bw. je zur Hälfte des Nachlasses die unbedingte Erbserklärung abgegeben worden und entsprechend der in der letztwilligen Verfügung enthaltenen Erbteilungsanordnung die Liegenschaft vom Bw. übernommen worden. Im Hinblick darauf, dass es sich um eine Erbteilungsanordnung handle - andernfalls hätte die Erblasserin die Liegenschaft als Vermächtnis angeordnet und den Bw. in der letztwilligen Verfügung unter den Vermächtnisnehmern angeführt, ebenso wäre seitens des Bezirksgerichtes D hinsichtlich der Liegenschaft mit einer Amtsbestätigung vorzugehen und diese nicht in der Einantwortungsurkunde aufzunehmen gewesen – werde beantragt, bei der Ermittlung der

Bemessungsgrundlage entsprechend dem Erbanfall den Wert der Grundstücke mit dem Hälftebetrag von € 33.901,76 als steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke heranzuziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die Abgabenbehörde ist mit Ausnahmen wie Erbschaftsverkauf oder Erbschaftsschenkung an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Gericht angenommenen und den rechtskräftigen Einantwortungsurkunden zugrunde gelegten Erbserklärungen gebunden (vgl. VwGH 21.12.1992, 88/16/0128). Auf Grund dieser Bindungswirkung ist im vorliegenden Fall für die erbschaftssteuerliche Beurteilung davon auszugehen, dass dem Bw. eine Erbschaft (und nicht bloß ein Legat) angefallen ist.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht. Gegenstand der Erbschaftssteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftssteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht. Aber auch dann, wenn die Erben nach Abgabe der Erbserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird dieser Grundsatz nicht berührt. Auch in diesem Fall gilt somit der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (vgl. ua. VwGH 14.5.1992, 91/16/0019). Durch die Abgabe der Erbserklärung hat der Bw. die Erbschaft angenommen und wurde damit der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall erfüllt und ist die Erbschaftsteuer für den Bw. grundsätzlich vom Erbanfall (= Hälfteanteil des steuerlich bewerteten Nachlassvermögens) zu bemessen.

An dieser Beurteilung ändert auch die von der Erblasserin in ihrer letztwilligen Verfügung getroffene Teilungsanordnung nichts. Betrachtet man die von der Erblasserin zu Gunsten des Bw. getroffene letztwillige Verfügung als Erbseinsetzung – was auf Grund der Bindungswirkung an die Entscheidung des Abhandlungsgerichtes zwingend geboten ist - ist

ausgeschlossen, dass der Bw. die Liegenschaft zusätzlich zu seiner Erbquote erhalten sollte und kann die hinsichtlich der Liegenschaft zu Gunsten des Bw. getroffene Anordnung daher nicht als Vorausvermächtnis beurteilt werden. Vom erbl. Bruder und vom Bw. wurde die letztwillige Verfügung der Erblasserin einvernehmlich dahingehend interpretiert, dass sie jeweils zur Hälfte des Nachlasses als Erben berufen sind. Daraus kann geschlossen werden, dass sie von einer annähernden Gleichwertigkeit jener Vermögenswerte ausgegangen sind, die auf Grund der Anordnung der Erblasserin letztendlich dem erbl. Bruder bzw. dem Bw. zukommen sollten. Vermächtnisse an einen Erben sind im Zweifel nicht Vorausvermächtnisse, sondern "Hineinvermächtnisse" (unechte Prälegate), dh sie sind auf den Erbteil anzurechnen, sodass bloße Teilungsanordnung vorliegt (vgl. VwGH 22.1.1987, 86/16/0021).

In dem eben genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof bestätigt, dass auch dann, wenn der Erblasser eine verbindliche Teilungsanordnung getroffen hat, die Besteuerung entsprechend der Erbquoten vorzunehmen ist und es nicht entscheidend ist, welchem Erben letztendlich die einzelnen Nachlassgegenstände zukommen.

Diese Auffassung entspricht auch der ständigen Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes. Dieser hat zu dieser Thematik im Urteil vom 1.4.1992, II R 21/89, BStBl. 1992 II S. 669 ua. Folgendes ausgeführt:

"Ebenso wie das Ergebnis einer frei unter den Miterben vereinbarten Auseinandersetzung für die Besteuerung des Erwerbs durch Erbanfall ohne Bedeutung ist, ist auch die Teilung in Befolgung einer bloßen Teilungsanordnung des Erblassers (§ 2048 BGB) erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlich. Der Erwerb i. S. von § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 1974 durch Erbanfall ist allein der durch Erbfolge eingetretene (dingliche) Vermögenszuwachs. Soweit ein Anspruch eines von mehreren Erben auf Übereignung von bestimmten Nachlaßgegenständen nicht auf einem (Voraus-)Vermächtnis beruht, muß er erbschaftsteuerrechtlich außer Betracht bleiben. Denn Steuertatbestand ist der Erwerb "durch Erbanfall" (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 1974) und nicht der Erwerb "auf Grund" eines Erbfales, d. h. das Ergebnis der Abwicklung des Erbfales. Zur weiteren Begründung verweist der Senat auf sein Urteil vom 10. November 1982 II R 85-86/78 (BFHE 137, 500, BStBl II 1983, 329 unter 2. b); an den dort aufgestellten Grundsätzen hält er uneingeschränkt fest.

Für die Abgrenzung zwischen Teilungsanordnung und Vorausvermächtnis ist entscheidend, ob die zu beurteilende Regelung zu einer Wertverschiebung bei den Erbquoten führt (Urteile des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 23. September 1981 IV a ZR 185/80, BGHZ 82, 274; vom 14. März 1984 IV a ZR 87/82, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 1985, 51). Hat der Erblasser einem Miterben Gegenstände zugewiesen, deren Wert objektiv höher ist, als diesem seiner Quote nach bei der Auseinandersetzung zukäme, so kommt es darauf an, ob der Erblasser subjektiv dem durch die Anordnung begünstigten Miterben zusätzlich zu seinem Erbteil auch noch den Mehrwert zuwenden wollte (dann Vorausvermächtnis), oder ob nach seinem Willen eine Wertverschiebung dadurch ausgeschlossen sein soll, daß der Bedachte hinsichtlich des Mehrwerts den übrigen Miterben Wertausgleich aus seinem eigenen Vermögen zahlen muß (dann Teilungsanordnung; vgl. Palandt/Edenhofer, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 51. Aufl., § 2048 Rdnr. 6)."

Dieser Judikatur folgend ist im vorliegenden Fall für die Ermittlung des steuerlichen Wertes des Erwerbes des Bw. durch Erbanfall entscheidend, aus welchen Gegenständen sich das

Nachlassvermögen im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin zusammengesetzt hat und von den steuerlichen Werten der einzelnen Gegenstände (nach Abzug der Legate) entsprechend der Erbquote jeweils die Hälfte dem Bw. zuzurechnen. Dadurch ergibt sich folgende Berechnung des steuerlichen Wertes des Erbanfalles des Bw:

Aktiva	Steuerlicher Gesamtwert	davon 1/2
Div. Pretiosen (abzüglich Legate)	1350,00	675,00
Briefmarkensammlung	500,00	250,00
Sparbücher (abzüglich Legate)	729.400,53	364.700,26
Versicherung Wiener Verein	4.421,00	2.210,50
Liegenschaft – 3-facher Einheitswert	67.803,75	33.901,87
Summe der Aktiva		401.737,63
Passiva		
laut Vermögensbekenntnis	4.843,79	- 2.421,89
Erbenmachthaberkosten	16.800,00	- 8.400,00
Pauschalgebühr	2.558,00	- 1.279,00
Barlegate	5.813,83	- 2.906,91
Summe der Passiva		- 15.007,8
Steuerlicher Wert des Erbanfalles des Bw.		386.729,83

Zieht man vom steuerlichen Wert des Erbanfalles des Bw. den persönlichen Freibetrag nach § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von € 110,00 an, so würde sich ein steuerpflichtiger Erwerb des Bw. in Höhe von € 386.694,84 ergeben. Dabei ist allerdings noch nicht berücksichtigt, dass sich im Nachlassvermögen auch endbesteuertes Kapitalvermögen iSd § 15 Abs.1 Z. 17 ErbStG befunden hat.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG hier beiden Miterben (entsprechend den Erbquoten) zu gleichen Teilen zu Gute kommt oder ob die Erbteilung einen Einfluss auf das Ausmaß der den Miterben jeweils zukommenden Steuerbefreiung hat. Im vorliegenden Fall ist Grundlage der Erbteilung eine verbindliche Teilungsanordnung der Erblasserin und nicht bloß eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung zwischen den beiden Miterben. In Entsprechung dieser Teilungsanordnung wurde das gesamte (nicht legierte) Kapitalvermögen, dessen Erträge zum Todestag der Erblasserin der sog. Endbesteuerung unterlagen, vom erbl. Bruder übernommen und ist dem Bw. ein solches Kapitalvermögen nicht zugekommen.

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes gilt zunächst, dass die Erbschaftssteuer insoweit abgegolten ist, als endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als

Vermächtnis ausgesetzt wurde. Abgegolten ist die Steuer aber auch dann, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruches oder im Zuge einer Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird. Ebenso ist schließlich vorzugehen, wenn ein (Geld-) Vermächtnis mittels endbesteuerten Nachlassvermögens erfüllt wird. In all diesen Fällen hängt die Steuerfreiheit freilich davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird. Dem Erben bleibt die Begünstigung auch dann erhalten, wenn er zwecks Entrichtung von (Bar-)Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet. Übersteigt jedoch das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben (gemeinsam mit anderen Empfängern derartigen Vermögens) verbleibt, dann steht es der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn der Erbschaftssteuerpflichtige zwar nicht selbst endbesteuertes Vermögen erwirbt, sein Erwerb sich aber von endbesteuertem Vermögen ableitet, an seine Stelle tritt und die Leistung endbesteuerten Vermögens ersetzt; denn im Ergebnis muss der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer können dann den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Erfüllung des Pflichtteils oder zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen "realisiert" oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift. Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens mehrere Personen in Betracht, so ist ihnen die unverbraucht gebliebene Begünstigung anteilig zu gewähren (vgl. ua. VfGH 23.6.1999, B 36/98 unter Hinweis auf VfGH 25.2.1999, B 128/97).

Im zuletzt zitierten Erkenntnis vom 25.2.1999, B 128/97 hat der Verfassungsgerichtshof außerdem noch Folgendes ausgesprochen:

"Wer die Begünstigung genießt, bestimmt dann der Erblasser durch seine Zuwendung, soweit die Beteiligten durch privatautonome Gestaltung ihrer Beziehungen nichts anderes vorsehen. Auch wenn der Erbe zwecks Entrichtung von (Bar-)Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet, bleibt ihm die dafür vorgesehene Begünstigung erhalten. Für den im Falle der Erbteilung in solchen Fällen etwa erforderlichen internen Ausgleich zu sorgen, ist Sache der Beteiligten, gegebenenfalls des gerichtlichen Erbteilungsverfahrens. Außer Betracht bleibt in diesem Zusammenhang auch ein allfälliges Zusammentreffen mit einem anderen Steuerbefreiungsgrund.

...

Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens, dessen Wert den erbschaftssteuerbaren Anteil des Empfängers übersteigt, mehrere Personen in Betracht, so stellt sich die Frage, welchem dieser Erbschaftssteuerpflichtigen die Begünstigung zukommt. Das Gesetz ermöglicht es nämlich, daß der Erblasser oder die Nachlaßbeteiligten durch Zuwendung oder Zuteilung endbesteuerten Vermögens aus dem Nachlaß mittelbar auch darüber bestimmen, wer in den Genuß der Erbschaftssteuerfreiheit kommt, und zwar auch dann, wenn dies gezielt zugunsten eines Berechtigten geschieht, der sich die Steuern nach der höchsten Steuerklasse erspart.

Eine privatautonome Regelung der bloßen Frage der Steuerfreiheit, soweit sie durch den Empfang endbesteuerten Vermögens nicht verbraucht wird, ist aber nicht vorgesehen. Die unverbraucht gebliebene Begünstigung ist daher den mehreren Empfängern in Betracht kommender Leistungen anteilig zu gewähren."

Daraus kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ein allgemeiner Grundsatz abgeleitet werden, dass es primär Sache des Erblassers ist, durch letztwillige Verfügungen zu bestimmen, welchem seiner Rechtsnachfolger die Abgeltungswirkung der sog. Endbesteuerung zukommen soll.

Durch die im vorliegenden Fall neben der Erbseinssetzung von der Erblasserin verfügte Erbteilungsanordnung wird deutlich, dass es dem Willen der Erblasserin entspricht, dass die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG primär dem erbl. Bruder zukommen soll. Der steuerliche Erwerb des erbl. Bruders beträgt (nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Z. 2 ErbStG in Höhe von € 440,00) € 386.289,83. Auf Grund der in der letztwilligen Verfügungen der Erblasserin enthaltenen Teilungsanordnung hat der erbl. Bruder insgesamt Kapitalvermögen iSd § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in Höhe von € 729.400,53 erhalten, sodass der Erbanfall des erbl. Bruders zur Gänze von der Erbschaftsteuer iSd § 8 Abs. 1 ErbStG befreit ist (für den Erbanfall des erbl. Bruders fällt somit nur das Grunderwerbsteueräquivalent iSd § 8 Abs. 5 ErbStG an). Die Abgeltungswirkung der Endbesteuerung kommt daher beim Erwerb des erblichen Bruders hinsichtlich des Differenzbetrages von € 729.400,53 abzüglich € 386.289,83 = € 343.110,70 nicht zum Tragen und ist dieser Betrag als sog. "überschießender Steuervorteil" beim Erwerb des Bw. in Abzug zu bringen.

Die Erbschaftssteuer für den Erwerb des Bw. errechnet sich daher wie folgt:

Erbanfall zu 1/2 (Steuerlicher Wert)	386.729,83
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-110,00 €
"Überschießender Steuervorteil" nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	- 343.100,70
steuerpflichtiger Erwerb	43.509,13
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG	43.509,00

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und der angefochten Bescheid insofern abzuändern, als die Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 20 % von € 43.509,00 = € 8.701,83 und gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 3,5 % von € 33.901,00 (nach § 28 ErbStG abgerundeter steuerlicher Wertes des Liegenschaftsanteiles) = € 1.186,95, somit insgesamt mit € 9.888,78 festgesetzt wird.

Wien, am 24. Februar 2006