



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. August 2003, ErNr. betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Frau C. ist am 15. Jänner 2001 unter Hinterlassung eines Testamentes vom 30. Juni 1988 und eines Nachtragstestamentes vom 9. September 1999 verstorbenen, welche am 20. Februar 2001 zu 2Axxx des BG Mödling kundgemacht wurden.

Im Testament vom 30. Juni 1988 bestimmte die Erblasserin unter Pkt. V, dass dem Bw. eine ihrer Liegenschaften in P., welche er aussuchen könne, zum Schätzwert zu verkaufen sei.

Mit Nachtragstestament vom 9. September 1999 widerrief die Erblasserin dieses Kaufrechtsvermächtnis zu Gunsten des Bw. und vermachte ihm einen Barbetrag von S 1,500.000,00.

Am 12. März 2001 gaben die Erben nach C. eine bedingte Erbserklärung ab, auf Grund welcher ihnen mit Beschluss des BG Mödling vom 16. August 2001 die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses überlassen wurde.

Am 21. November 2001 schloss die Verlassenschaft nach C. vertreten durch die erbserklärten Erben als Verkäuferin mit dem Berufungswerber (Bw.) und Frau H. als Käufer einen Kaufvertrag über die Liegenschaft Grundstück Nr. xxx KG P. ab.

Zur Bezahlung des Kaufpreises von S 2,420.000,00 wurde ua. vereinbart, einen Teilbetrag von

S 1,500.000,00 mit dem Legatsanspruch des Käufers aus dem Nachtragstestament vom 9. September 1999 zu verrechnen.

Weiters wurde in der Kaufurkunde die ausdrückliche Erklärung des Bw., dass mit dieser Gegenverrechnung sein Legatsanspruch zur Gänze erledigt sei, festgehalten.

Der Kaufvertrag wurde dem BG Mödling zur abhandlungsbehördlichen Genehmigung vorgelegt und unter Bezugnahme darauf wurde im Testamentserfüllungsausweis vom 26. September 2002 zum Nachtragstestament vom 9. September 1999 festgehalten, dass der Legatserfüllungsausweis hinsichtlich des Barlegates für den Bw. als erbracht anzusehen sei.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 26. August 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber dem Bw. gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG ausgehend vom Barlegat in Höhe von S 1,500.000,00, eines Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG von S 1.500,00 und der Steuerklasse V eine Erbschaftssteuer von € 32.669,85 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. sinngemäß ein, nach dem Willen der Verstorbenen sollte er sich eines der drei Grundstücke aussuchen und der Betrag von S 1,500.000,00 habe als mittelbare Grundstücksschenkung zum günstigeren Erwerb des Grundstückes gedient. Den Betrag von S 1,500.000,00 habe er nachweislich nie bar erhalten. Dieser habe als Teilbetrag des Kaufpreises für das Grundstück gedient. Der volle Kaufpreis sei an die Erben gegangen.

Dazu legte der Bw. ein Schreiben der Erbenvertreter vom 19. Juni 2001 vor, mit welchem ihm im Sinne des Testamentes vom 30. Juni 1988 angeboten wurde, eine der Liegenschaften der Erblasserin zum Schätzwert zu kaufen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2003 wurde die Berufung im Wesentlichen unter Hinweis auf das Nachtragstestament vom 9. September 1999 als unbegründet abgewiesen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag meinte der Bw. es sei der maßgebliche Wille der Erblasserin gewesen, dass er eines ihrer Grundstücke günstig aber auch steuerschonend nach ihrem Tod erwerben könne.

Die Vererbung eines Sparbuches wäre in seinem Fall nicht möglich gewesen, da er als Bankmitarbeiter Schwierigkeiten bekommen hätte. Aus diesem Grund habe die Erblasserin das erste Testament geändert und ihm ein Bargeld in Höhe von S 1,500.000,00 zur "grundstücksbezogenen Verwendung" vererbt.

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

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

Nach Abs. 2 Z 4 leg.cit. gilt als vom Erblasser zugewendet auch, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächnisses von dritter Seite gewährt wird.

Nach dem Wortlaut des Nachtragstestamentes vom 9. September 2005 hat die Erblasserin das Kaufrechtsvermächtnis lt. Pkt. V. des Testamentes vom 30. Juni 1988 ausdrücklich und unzweideutig widerrufen. Gleichzeitig bestimmte die Erblasserin ein Barlegat von S 1,500.000,00 zu Gunsten des Bw. ohne jegliche Zusatzbestimmung.

Die Auslegung letztwilliger Erklärungen hat nach dem Willen des Erblassers zu geschehen. Eine letztwillige Erklärung ist daher immer so auszulegen, dass der vom Erblasser angestrebte Erfolg eintritt. Dabei stellt die letztwillige Anordnung selbst, die als Einheit in ihrem gesamten Zusammenhang zu betrachten ist, nicht die einzige Quelle der Auslegung dar; es sind vielmehr auch außerhalb dieser Anordnung liegende Umstände aller Art, etwa sonstige mündliche oder schriftliche Äußerungen (ohne dass diese die Testamentsform aufweisen müssten), sowie ausdrücklich oder konkludente Erklärungen des Erblassers heranzuziehen. Allerdings muss diese Auslegung in der letztwilligen Anordnung irgendeinen, wenn auch noch so geringen Anhaltspunkt finden und darf dem darin unzweideutig ausgedrückten Willen des Erblassers nicht zuwiderlaufen (VwGH 16.11.1989, 88/16/0141).

Die Behauptungen des Bw., der Betrag von S 1,500.000,00 habe als mittelbare Grundstücksschenkung zum günstigeren Erwerb des Grundstückes gedient und es sei der maßgebliche Wille der Erblasserin gewesen, dass er eines ihrer Grundstücke günstig aber auch steuerschonend nach ihrem Tod erwerben könne, findet im Wortlaut der letztwilligen Verfügungen der Erblasserin keinen Anhaltspunkt.

Die letztwillige Erklärung der Erblasserin kann daher nur dahingehend ausgelegt werden, dass dem Bw. ein reines Barlegat in Höhe von S 1,500.000,00 zukommt.

Beim Erwerb durch ein Vermächtnis entsteht die Steuerschuld nach der grundsätzlichen Regelung des § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG mit dem Tod des Erblassers. Zu besteuern ist der dem Vermächtnisnehmer angefallene und nicht ausgeschlagene Anspruch, von den Erben den vermachten Gegenstand zu fordern (vgl. VwGH 25.3.1985, 83/15/0005).

Gemäß § 684 ABGB erwirbt der Legatar in der Regel gleich nach dem Tode des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis. Dieses wird somit durch den Anfall ohne Rechtshandlung des Vermächtnisnehmers erworben (vgl. VwGH 23.4.1992, 90/16/0214). Der Vermächtnisnehmer erwirbt sein Recht ohne Annahmeerklärung. Er kann es freilich auch ausdrücklich annehmen oder ausschlagen. ... Bei Ausschlagung gilt der Anspruch als nicht angefallen (siehe Welser in Rummel, RZ 11 zu § 647 ABGB) (UFS 6.10.2005, RV/1181-W/03).

Aus der Vereinbarung über die Kaufpreiszahlung lt. Pt. III. a des Kaufvertrages vom 21. November 2001 und dem Testamentserfüllungsausweis ergibt sich, dass der Bw. seinen Legatsanspruch nicht ausschlug, sondern darüber dergestalt verfügte, dass er diesen Anspruch gegen einen Teilbetrag des Kaufpreises von S 1,500.000,00 verrechnete.

Eine Abfindung mit einer Liegenschaft liegt somit nicht vor.

Ist dem Steuerpflichtigen vom Erblasser ein Geldvermächtnis ausgesetzt worden und erwirbt der Steuerpflichtige von den Erben ein zum Nachlass gehöriges Grundstück, wobei er einen Teilbetrag der Kaufpreisforderung durch Aufrechnung mit seiner Vermächtnisforderung tilgt, so ist Gegenstand des Vermächtniserwerbes nicht der anteilige Einheitswert des Kaufgrundstückes, sondern die durch das Vermächtnis begründete Geldforderung.

Nimmt der Vermächtnisnehmer (Gläubiger) eine andere als die geschuldete Leistung an Erfüllung statt an, so führt dies zu einem Erlöschen des ursprünglichen Schuldverhältnisses. Der ursprüngliche - im Zeitpunkt der Entstehung des Erbschaftssteueranspruches gegebene und damit maßgebliche - Inhalt des durch das Vermächtnis begründeten Schuldverhältnisses wird jedoch davon nicht berührt. Nach der Entstehung des Steueranspruches zwischen dem Erben und dem Vermächtnisnehmer getroffenen Erfüllungsabreden vermögen den einmal entstandenen Steueranspruch nicht aufzuheben oder zu modifizieren (siehe Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, RZ 31a und 35a zu § 2 ErbStG samt dort zitierter Judikatur des BFH).

Da im gegebenen Fall ein Erwerb durch Vermächtnis nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG (Geldforderung über S 1,500.000, 00) vorliegt und nicht eine Liegenschaft als Abfindung für die Ausschlagung eines Vermächtnisses hingegeben wurde, war die Erbschaftssteuer ausgehend vom Wert der Geldforderung zu bemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Jänner 2007